

AL KHAZINA

Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8 Août 2011

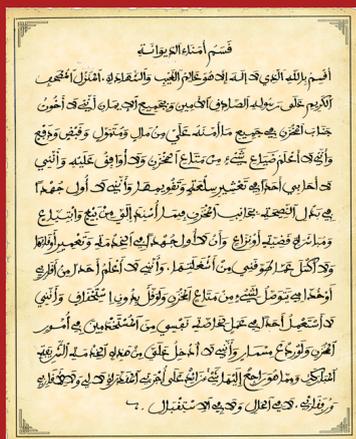
SPECIAL

REFORME COMPTABLE DE L'ETAT



M. Noureddine BENSOUDA, Trésorier Général du Royaume
au séminaire de l'Association Internationale des Services du Trésor (AIST), sous le thème :
« la qualité des comptes publics », les 25 et 26 novembre 2010 à Ljubljana en Slovénie

*Texte du serment
des Oumana des douanes
au XIX^{ème} siècle*



**Des enjeux au coeur de la réforme
de l'administration**

**Une dimension indissociable
de la réforme budgétaire**



SOMMAIRE

- 2 • **Editorial**
- 4 • La réforme de la comptabilité de l'Etat : des enjeux au cœur de la réforme de l'administration
- 6 • Les normes comptables internationales du secteur public « IPSAS » : une gouvernance en devenir
- 10 • La matrice du référentiel comptable de l'Etat : tel qu'il a été adopté par le Conseil National de la Comptabilité
- 11 • Le bilan d'ouverture : prélude d'une évolution majeure dans le dispositif comptable de l'Etat
- 15 • La réforme de la comptabilité de l'Etat : pour une lecture avisée des états financiers
- 18 • Le système d'information comptable : un levier incontournable pour la réforme de la comptabilité de l'Etat
- 23 • La qualité comptable : plus qu'une composante, une finalité et un objectif majeur de la réforme
- 27 • La réforme comptable de l'Etat : une dimension indissociable de la réforme budgétaire
- 29 • La réforme comptable des collectivités locales : la réforme nécessaire



M. Noureddine BENSOUDA
Trésorier Général du Royaume

Notre pays vient de connaître 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 à être 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.

La réforme du cadre comptable de l'Etat et le passage d'une comptabilité des flux (comptabilité budgétaire) à une comptabilité d'exercice fondée sur les droits constatés qui englobe tous les engagements de l'Etat et comportant une forte valeur ajoutée patrimoniale constitue un levier incontournable pour asseoir la culture d'évaluation des politiques publiques.

Au-delà même des enjeux d'ordre technique, financier et comptable, cette entreprise recèle une dimension culturelle stratégique pour notre pays, dimension qui consiste à assurer un ancrage réel de la culture de résultat et de performance devant désormais, régir la stratégie de réalisation des politiques publiques.

L'importance du chantier de réforme de la comptabilité de l'Etat réside sans nul doute, dans les enjeux que cette entreprise véhicule en termes de reconfiguration du système comptable pour une meilleure visibilité financière, une plus grande maîtrise du processus de préparation, d'exécution et de contrôle du budget de l'Etat et surtout, pour une amélioration substantielle de l'information financière au bénéfice notamment, du gouvernement, du parlement, du juge des comptes et surtout des citoyens.

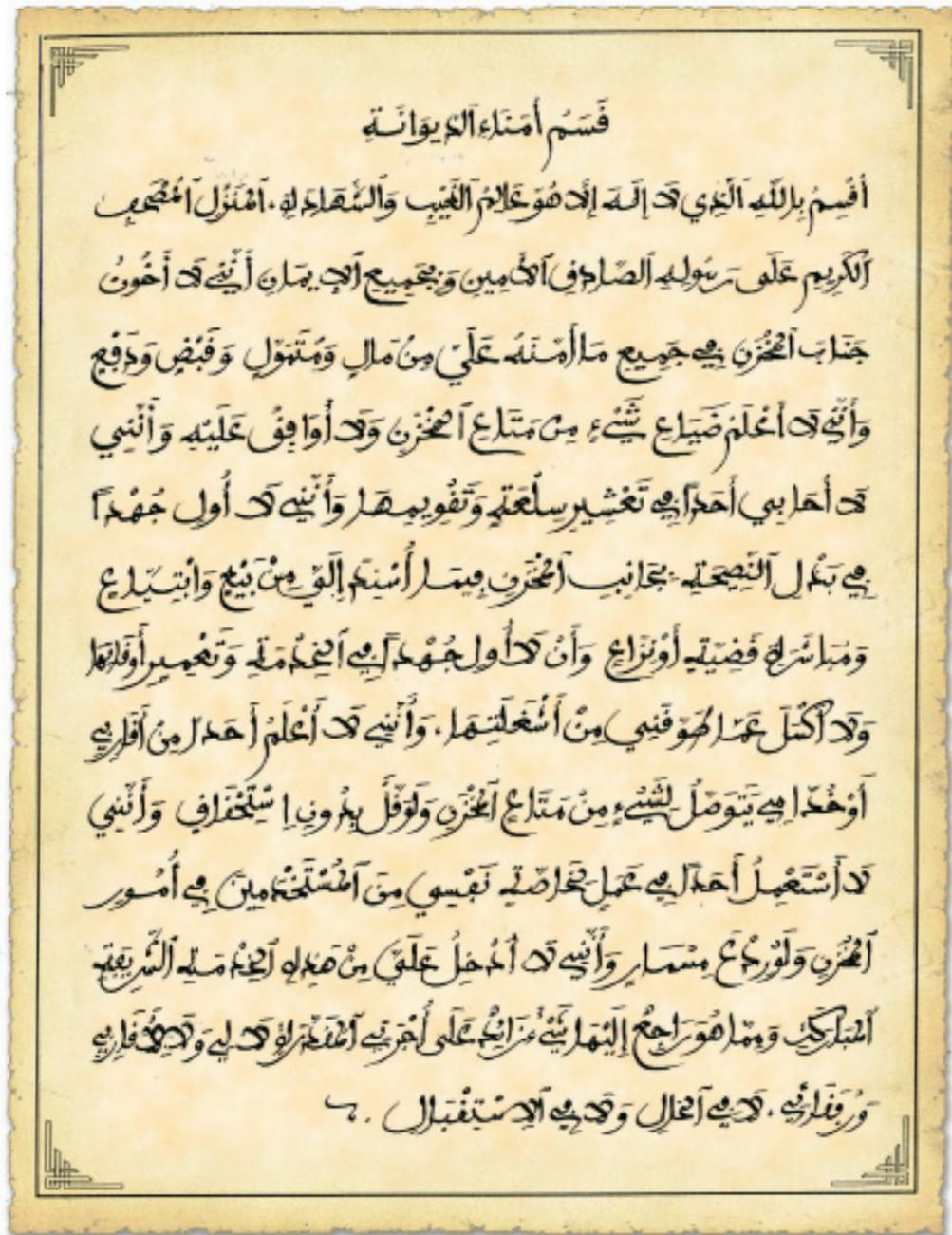
La réforme de la comptabilité de l'Etat a également pour ambition, de permettre à notre pays d'intégrer le club restreint de pays qui adoptent la comptabilité d'exercice et par delà même cet objectif, de satisfaire les exigences liées à la comparabilité de l'information financière, dès lors, que l'attractivité 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.

La présentation des comptes de l'Etat selon des normes harmonisées en facilitera la lecture par les acteurs de la gouvernance financière et permet surtout la comparaison entre les Etats.

Il reste entendu, qu'une telle réforme demeure un processus d'amélioration continue, qui doit nécessairement s'inscrire dans le temps, à travers une trajectoire et une démarche d'optimisation qui tiennent compte de la réalité du contexte de gestion, du cadrage ainsi que du soutien à apporter aux utilisateurs pour leur en faciliter l'appropriation.

L'objectif d'une telle entreprise est d'aligner notre système de la comptabilité de l'Etat sur les normes comptables internationales en vigueur pour le secteur public, d'assurer une consolidation des données relatives aux composantes du secteur public (Etat, établissements publics et collectivités locales) et de permettre, in fine, la certification des comptes qui devraient impacter automatiquement les appréciations des agences internationales de notation. En effet, la comptabilité publique et la comptabilité privée ont un destin commun, à savoir la production d'une information comptable fiable et pertinente pour les décideurs.

Texte du serment des Oumana des douanes au XIX^{ème} siècle*



Je jure par Dieu, celui qui n'existe point de Dieu que Lui, Connaisseur de l'invisible et du visible, qui fit parvenir le Livre Saint (Coran) à son messager, le Probe et Loyal, ainsi que par tous les serments :

- de ne pas trahir la confiance dont le makhzen m'a investi en matière d'argent et de valeurs, de recettes et de dépenses ;
- de ne pas tolérer ni consentir à la disparition d'un quelconque objet issu des biens du makhzen ;
- de ne faire montre envers personne de complaisance dans le dédouanement et l'estimation d'une marchandise ;
- de n'épargner aucun effort pour prodiguer au makhzen les conseils relatifs à ce dont il m'a investi en matières de vente, d'achat et de traitement des affaires ou litiges ;
- de ne ménager aucun effort dans l'exécution de mon travail avec assiduité et de ne négliger les tâches qui mont été assignées ;
- de ne pas tolérer qu'un proche ou serviteur s'empare sans droit ni titre d'un objet si minime soit-il issu des biens du makhzen ;
- de n'utiliser aucun employé du makhzen pour exécuter un travail personnel, serait-ce l'enfoncement d'un clou ;
- de ne recueillir de cette mission noble et bénie, ainsi que de tout ce qui s'y rapporte, aucun revenu autre que ma rémunération fixée, et ce ni à mon profit ni en faveur de mes proches ou amis, tant au présent qu'au futur.



M. Abdelkrim GUIRI
Directeur de la réglementation et
de la normalisation comptable

La réforme de la comptabilité de l'Etat

Des enjeux au cœur de la réforme de l'administration

A carrefour du dispositif d'exécution des opérations financières publiques, la Trésorerie Générale du Royaume s'est engagée depuis plus de cinq ans, dans une dynamique ambitieuse de rénovation des processus d'exécution des finances publiques, dynamique matérialisée par le lancement d'un vaste projet de modernisation multi-dimensionnelle mené dans le cadre d'une vision intégrée de l'ensemble des déterminants et des leviers d'action et par le lancement de réformes d'envergure nationale, à dimension interministérielle et à fort potentiel de modernisation.

A ce titre, le chantier de réforme de la comptabilité de l'Etat a été identifié comme projet prioritaire dans le cadre de l'agenda de modernisation et d'optimisation du système de gestion des finances publiques en raison des enjeux qui transcendent le système financier et comptable pour impacter l'organisation et le fonctionnement de l'administration publique au bénéfice de la réforme de l'Etat.

LE NOUVEAU DISPOSITIF COMPTABLE, UN LEVIER AU BENEFICE DE LA REFORME DE L'ETAT

Au-delà du système financier et comptable qui s'en trouverait largement rénové, modernisé et en convergence parfaite avec les normes et standards internationaux, la réforme de la comptabilité de l'Etat touche au cœur même du fonctionnement de l'institution étatique.

Il suffit d'avoir à l'esprit le changement de cap qu'une comptabilité d'exercice

peut induire par rapport à un système fondé sur une logique de caisse pour se faire une idée de l'ampleur des enjeux dont la réforme de la comptabilité de l'Etat est porteuse et des innovations majeures qu'elle est en mesure d'impulser dans l'organisation, le fonctionnement et les rouages de l'appareil de l'Etat d'une manière générale et du système de gestion des finances publiques de manière particulière.

L'appréhension des enjeux de la réforme de la comptabilité de l'Etat par le biais des seuls leviers technico-financiers ne saurait être que réductrice si elle n'est pas couplée à une vision plus stratégique qui touche le système de gouvernance des finances publiques et la réforme du fonctionnement de l'appareil de l'Etat.

La comptabilité rénovée de l'Etat, au-delà de son caractère technique, constitue, en réalité un outil de modernisation de l'Etat en raison des changements et des mutations profondes qu'elle implique en matière d'amélioration de la bonne gouvernance dans la sphère publique.

Le nouveau système régissant la comptabilité de l'Etat constitue à ce titre, un véritable pari de l'innovation/créativité au sein de l'administration publique, et participe à la création d'un nouvel état d'esprit devant dès lors, animer les différents intervenants dans le processus de préparation, d'exécution et de contrôle des finances publiques.

La réforme de la comptabilité de l'Etat revient en somme, à une véritable dynamique à enclencher dans l'organisation et les modes de fonctionnement de l'appareil étatique.

LA REFORME DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT, UN GAGE DE TRANSPARENCE ET DE BONNE GOUVERNANCE FINANCIERE

La mise en place d'une véritable comptabilité d'exercice privilégiant la constatation des droits et des obligations de l'Etat offre une opportunité à tous ceux qui veulent connaître les prestations rendues par l'appareil productif de l'Etat de se faire une idée précise sur la réalité financière de l'Etat.

Elle offre une opportunité à tous ceux qui veulent connaître 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, de se faire une idée précise sur l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'Etat.

Cette dimension de transparence se trouve consolidée à travers le large spectre d'informations financières que la nouvelle comptabilité permet de dégager, dès lors qu'il ne s'agit plus seulement de savoir ce que l'Etat a dans ses caisses, logique qui prévaut dans le système actuel, mais d'apprécier ce que sont ses richesses, ses dettes et les engagements qu'il peut être amené à honorer afin de mieux appréhender les résultats dégagés et la situation financière à moyen et à long termes des finances publiques.

Elle se trouve également fortement renforcée par la prise en compte des éléments d'actifs enrichis au niveau du

recensement et de l'évaluation des immobilisations corporelles, incorporelles et financières et par la prise en considération des stocks, aspects totalement absents dans le système comptable actuel.

Voulue au plus proche des standards internationaux tout en étant respectueuse des spécificités de l'action de l'Etat, la nouvelle comptabilité ambitionne de prendre également en considération les risques potentiels, les opérations à rattracher, les charges futures ainsi que les engagements hors bilan, éléments qui confortent si besoin est, une vision plus fidèle, plus exhaustive et plus transparente de la situation financière et patrimoniale de l'Etat et partant, un enrichissement considérable des informations véhiculées par la comptabilité budgétaire par des éléments d'évolution et de perspectives dépassant le cadre annuel et la logique statique des flux financiers.

LA REFORME COMPTABLE DE L'ETAT, UN VECTEUR AU SERVICE DE LA PREVISION ET DU PILOTAGE DES FINANCES PUBLIQUES

La nouvelle comptabilité de l'Etat a été conçue de manière à constituer un véritable outil de suivi, d'évaluation et de mesure de la performance de l'action publique, de pilotage et d'aide à la décision pour les gestionnaires et d'information pour les citoyens, la représentation nationale et le juge financier.

Elle permettra d'offrir les éclairages nécessaires de pilotage décisionnel et stratégique pour faire ressortir les principaux agrégats financiers et leur évolution d'un exercice à l'autre, mais également les marges de manœuvre, les éléments d'arbitrage de gestion ainsi que les risques potentiels susceptibles de mettre en cause la soutenabilité budgétaire et financière de l'Etat.

L'application du nouveau référentiel comptable qui procède d'une logique de refonte du dispositif de tenue et de présentation des comptes de l'Etat selon une vision aussi proche des entreprises et des standards internationaux que le permettent le statut de l'institution étatique et les spécificités de son action, est de nature à fournir une information plus riche, plus homogène et plus significative pour les gestionnaires, leur permettant d'apprécier et d'analyser en connaissance de cause l'évolution de la richesse de l'Etat d'un exercice à l'autre.

La mise en place de nouveaux états financiers avec une vue globale, exhaustive et transparente sur l'activité et le patrimoine de l'Etat permettra en effet, d'améliorer de manière significative le contenu des informations comptables et financières au bénéfice des différents utilisateurs des comptes de l'Etat et d'offrir des indicateurs complémentaires pour la stratégie de maîtrise des finances publiques.

La nouvelle comptabilité de l'Etat préfigure en outre, la mise en place d'une véritable comptabilité d'analyse des coûts, comptabilité appelée à émerger en vue de valoriser l'information issue de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale de l'Etat et partant, augurer d'une véritable mesure de la performance des différentes administrations.

CONCLUSION

La réforme de la comptabilité de l'Etat constitue une occasion de rénovation du débat du débat budgétaire et financier, débat qui gagnerait inéluctablement en visibilité, en clarté et en transparence que pourrait lui apporter la comptabilité d'exercice pour trancher les grands choix budgétaires et financiers et arrêter les stratégies de gestion des finances publiques.

Elle vient enfin, à point nommé pour renforcer les principes de transparence, de responsabilité financière, d'éthique et de reddition des comptes à travers une approche concrète, pragmatique et adossée sur la réalité de l'exécution chiffrée des finances de l'Etat.



Youssoufi, 10 dirhams



M. Fouad BELLAOURI KOUTBI
Trésorier Préfectoral de Tanger
Direction régionale de Tanger

Les normes comptables internationales du secteur public « IPSAS »

Une gouvernance en devenir

A l'instar des normes International Financial Reporting Standards¹ (IFRS) qui ont été élaborées pour les entreprises privées, de nouvelles normes comptables et financières, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), ont été publiées progressivement pour être mises en application dans le secteur public. Actuellement, les normes IPSAS publiées par le Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public sont au nombre de 32.

Le processus de normalisation comptable, engagé par le Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (IPSAS Board)², constitue une véritable révolution, plus importante que celle des normes IFRS pour les entreprises privées, puisque les entités publiques adopteront des normes qui synthétisent les pratiques internationales d'excellence, fondées principalement sur les techniques spécifiques aux entreprises privées

LES CARACTERISTIQUES QUALITATIVES DE L'INFORMATION FINANCIERE

Pour être pertinente et fiable, l'information financière fournie dans les états financiers doit répondre aux caractéristiques qualitatives (ou principes fondamentaux) qui sont au nombre de dix :

Intelligibilité

L'information fournie dans les états financiers doit être immédiatement compréhensible des utilisateurs supposés avoir une connaissance raisonnable de la comptabilité. Ceci n'exclut cependant pas une information relative à des sujets complexes qui doivent figurer dans les états financiers en raison de la pertinence de ces informations par rapport aux besoins de prise de décision.

Pertinence

Une information est pertinente si elle est en relation avec les données analysées et peut aider les utilisateurs à évaluer les événements passés, présents ou futurs ou encore à confirmer ou corriger des évaluations passées. Pour être pertinente, l'information doit également être présentée en temps opportun.

Fiabilité

Une information fiable est une information exempte d'erreur et de biais significatifs et à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou ce que nous pourrions nous attendre raisonnablement à la voir présenter.

Comparabilité

L'information contenue dans les états financiers est comparable lorsque les utilisateurs sont en mesure d'identifier les similitudes et les différences entre cette information et l'information contenue dans d'autres documents.

La comparabilité s'applique au niveau spatial entre des états financiers d'entités différentes et au niveau temporel entre des états financiers de la même entité.

Un des objectifs de la comparabilité est l'information des utilisateurs des méthodes comptables utilisées pour la préparation des états financiers ainsi que de tout changement apporté à ces méthodes.

Parce que les utilisateurs souhaitent comparer la performance d'une entité au cours du temps, il est important que les états financiers donnent l'information correspondante des exercices précédents.

Importance relative

La pertinence de l'information dépend de sa nature et de son importance relative. L'information est significative si son omission ou son inexactitude peut avoir une incidence sur les décisions ou les évaluations des utilisateurs. L'importance relative dépend de la nature ou de la portée de l'élément ou de l'erreur, jugée dans les circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude.

Image fidèle

Les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie d'une entité. L'application appropriée des normes comptables internationales du secteur public accompagnée de la présentation d'informations supplémentaires lorsqu'il s'avère nécessaire, conduit, dans quasiment toutes les circonstances, à des états financiers qui donnent une image fidèle.

Prééminence de la substance sur la forme

Cette caractéristique de l'information, retenue par l'IPSAS Board, signifie que les opérations comptables et financières soient retracées et présentées conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique.

Neutralité

L'information est neutre si elle est exempte de parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si l'information qu'ils contiennent a été sélectionnée ou présentée d'une manière destinée à influencer les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminé.

1) Ex «IAS», changement de dénomination en 2001

2) Rattaché au « Comité Permanent de la Fédération Internationale des Comptables » (IFAC).

Prudence

La prudence est l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le risque de transfert sur l'avenir d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et les résultats de l'entité.

Autrement dit, les incertitudes présentes raisonnablement évaluées, de nature à entraîner un accroissement des charges ou une diminution des produits de l'exercice, doivent être prises en compte dans la détermination du résultat dudit exercice.

Exhaustivité

L'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût.

En pratique, un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est souvent nécessaire. Généralement, le but poursuivi est d'atteindre un équilibre approprié entre les caractéristiques afin d'atteindre les objectifs des états financiers.

LES OBJECTIFS DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (IPSAS)

Les principaux objectifs recherchés à travers l'élaboration des normes comptables internationales du secteur public, peuvent être déclinés comme suit :

- l'instauration d'un langage comptable commun à l'échelle internationale ;
- la mise à la disposition des organisations publiques de normes comptables qui synthétisent les pratiques d'excellence internationales en matière d'information financière des organismes publics ;
- l'introduction de la comptabilité d'entreprise dans le secteur public.

Avec les normes IPSAS, ce sont les principes et les méthodes de base de la comptabilité d'entreprise qui s'appliquent à la gestion des organisations publiques nationales et internationales :

- Le principe de la comptabilité d'exercice d'abord qui se superpose à la comptabilité budgétaire de trésorerie ;

- Le principe du patrimoine qui permet l'enregistrement des immobilisations à l'actif du bilan et leur amortissement chaque année ;
- Le principe de prudence, qui impose que l'on comptabilise des provisions ;
- Et surtout, l'obligation de présenter des états financiers au nombre de cinq à savoir, le bilan (ou état de la situation financière), le compte de résultat (appelé état de la performance financière), le tableau des flux de trésorerie, le tableau de variation de la situation nette et des notes aux états financiers ou annexes.

LE PROCESSUS D'ELABORATION DES NORMES IPSAS

La mission d'élaborer les normes IPSAS a été confiée au Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (IPSAS Board), qui est un organe supranational qui agit sous l'autorité de la Fédération Internationale de la Comptabilité (IFAC). Il est l'équivalent pour le secteur public (les Etats, les collectivités locales et autres entités publiques) de l'International Accounting Standards Board (IAS Board) qui élabore les normes internationales pour le secteur privé (IFRS).

Le processus d'élaboration des normes IPSAS est complexe de sorte que, l'élaboration d'une norme peut exiger plusieurs années. Ainsi, la norme IPSAS relative aux impôts et transferts a nécessité quatre années de travail.

La publication d'une norme IPSAS est précédée d'une série d'études (publiées par le Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public -IPSAS Board-) qui portent sur des sujets controversés, sur la définition, les critères de reconnaissance et les bases de la comptabilité. Lesdites études explorent également, les pratiques de plusieurs pays et confrontent des analyses approfondies de concepts et de solutions.

Le processus d'élaboration des normes IPSAS peut être décliné comme suit :

- Etude des dispositions et des pratiques comptables nationales et échange de vues sur les questions avec les normalisateurs comptables nationaux ;
- Etude des positions officielles de l'IASB, des normalisateurs comptables nationaux, etc. ;

- Formation des groupes de travail ;
- Publication d'un exposé-sondage à soumettre aux commentaires du public qui nécessite généralement une période de quatre mois au moins ;
- Prise en considération de tous les commentaires reçus sur les documents de discussion et sur les exposés-sondages pendant la période de commentaires et réalisation des modifications aux projets de normes ;
- Publication, enfin, d'une IPSAS qui récapitule les conclusions des études, rappelle les étapes du processus d'élaboration de la norme et justifie les choix arrêtés.

La publication d'un exposé-sondage ou des «Appels à commentaire» destinés au public, nécessitent un vote positif d'au moins deux tiers des membres du Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public.

Il faut préciser que ce conseil donne aux parties intéressées³ la faculté de commenter les normes IPSAS. Il se concerta également avec le groupe consultatif sur les principaux projets, les questions techniques et les priorités du programme de travail.

LA PRESENTATION DES IPSAS

Les IPSAS énoncent des dispositions relatives à la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et aux informations à fournir pour les opérations et les événements dans les états financiers à usage général.

Les normes IPSAS, élaborées selon la méthode de la comptabilité d'exercice, ont deux caractéristiques principales :

- Elles convergent avec les normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB) avec adaptation, le cas échéant, au contexte du secteur public. Dans ce processus, le traitement comptable et le texte original des IFRS sont maintenus sauf dans les cas où les spécificités du secteur public justifient des dérogations ;
- Elles traitent les informations financières du secteur public qui n'ont pas été traitées de manière exhaustive dans les IFRS, ou pour lesquelles l'IASB n'a pas élaboré d'IFRS.

3) Notamment les organismes membres de l'IFAC, les auditeurs, les préparateurs, (y compris les Ministères des Finances), les normalisateurs et les comptables.

L'IPSAS Board a consacré une norme particulière à la méthode de la comptabilité de trésorerie qui comprend des chapitres relatifs aux informations à fournir, obligatoires et facultatives. Cette norme vise à encourager les entités publiques à publier volontairement des informations selon la méthode de la comptabilité d'exercice, même si ses états financiers de base sont préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse.

Une entité qui passe de la méthode de la comptabilité de caisse à la méthode de la comptabilité d'exercice peut souhaiter inclure des informations particulières basées sur la méthode de la comptabilité d'exercice pendant ce processus.

La situation (informations auditées ou non, par exemple) et l'emplacement des informations supplémentaires (par exemple dans les notes aux états financiers ou dans un chapitre supplémentaire séparé du rapport financier) dépendront des caractéristiques de l'information (par exemple, leur fiabilité et leur exhaustivité) ainsi que de la réglementation régissant l'information financière au sein de la juridiction.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, l'IPSAS Board a entrepris de travailler sur les projets suivants :

- le traitement comptable des concessions de services publics (Service Concession Arrangement) ;
- les regroupements d'entités (Entity combination) ;
- la revue de la norme IPSAS sur la comptabilité de caisse (Cash Basis IPSAS) ;
- la soutenabilité budgétaire (Long term Fiscal Sustainability) ;
- le cadre conceptuel (Conceptual Framework).

L'ADOPTION DES IPSAS PAR LES ENTITES PUBLIQUES

Les IPSAS sont destinés à toutes les entités publiques nationales autres que les entreprises publiques (les Etats, les collectivités locales, les cantons,...) et internationales (UNESCO, OMS, ...).

Plus d'une cinquantaine de pays appartenant aux cinq continents ainsi que les organisations internationales et régionales, ont adopté ou sont en voie d'adopter les normes IPSAS soit par l'introduction directe des IPSAS (OCDE, OTAN, ONU, Suisse,...),

soit à travers l'adoption ou l'adaptation des normes nationales (Canada, France, Australie, Nouvelle-Zelande, Maroc...).

En effet, l'IPSASB reconnaît le droit des États et des normalisateurs comptables nationaux à établir des directives et des normes comptables pour l'information financière à fournir dans leurs juridictions.

Certaines normes IPSAS comportent des dispositions transitoires qui accordent aux entités publiques, un délai supplémentaire pour se conformer à l'ensemble des dispositions d'une norme IPSAS spécifique basée sur la méthode de la comptabilité d'exercice ou prévoir une dérogation relative à certaines dispositions lors de l'application initiale d'une norme IPSAS.

Une entité peut à tout moment décider d'adopter la méthode de la comptabilité d'exercice conformément aux normes IPSAS. A ce stade, l'entité appliquera toutes les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice et pourra choisir d'appliquer des dispositions transitoires dans une norme IPSAS individuelle selon la méthode de la comptabilité de trésorerie.



Obligation de Cent Mille Francs au porteur
Avril 1955

Liste des normes IPSAS publiées par le Conseil des Normes Comptables International du Secteur

IPSAS	Intitulé
IPSAS 1	Présentation des états financiers
IPSAS 2	Tableaux des flux de trésorerie
IPSAS 3	Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables
IPSAS 4	Effets des variations des cours des monnaies étrangères
IPSAS 5	Coûts d'emprunt
IPSAS 6	États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées
IPSAS 7	Comptabilisation des participations dans des entités associées
IPSAS 8	Information financière relative aux participations dans des coentités
IPSAS 9	Produits des opérations avec contrepartie directe
IPSAS 10	Information financière dans les économies hyperinflationnistes
IPSAS 11	Contrats de construction
IPSAS 12	Stocks
IPSAS 13	Contrats de location
IPSAS 14	Événements postérieurs à la date de reporting
IPSAS 15	Instruments financiers : informations à fournir et présentation
IPSAS 16	Immeubles de placement
IPSAS 17	Immobilisations corporelles
IPSAS 18	Information sectorielle
IPSAS 19	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
IPSAS 20	Information relative aux parties liées
IPSAS 21	Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie
IPSAS 22	Présentation de l'information dans les états financiers
IPSAS 23	Produits des opérations sans contrepartie (impôts et transferts)
IPSAS 24	Présentation de l'Information sur les Budgets dans les états financiers
IPSAS 25	Avantages sociaux
IPSAS 26	dépréciation des actifs générateurs de trésorerie
IPSAS 27	Agriculture
IPSAS 28	Instruments financiers : présentation
IPSAS 29	Instruments financiers : reconnaissance et mesure
IPSAS 30	Instruments financiers : informations
IPSAS 31	Actifs incorporels
IPSAS de Caisse	Information financière sous la méthode de comptabilité de caisse

Le référentiel comptable de l'Etat au Maroc

Tel qu'il a été adopté par le Conseil National de Comptabilité

Le cadre conceptuel fixe

- Les choix directeurs, les principes fondamentaux et les objectifs assignés à la comptabilité de l'Etat
- Les règles d'évaluation de la comptabilité de l'Etat (évaluation initiale, évaluation postérieure et règles de rattachement à l'exercice).

Les normes comptables

Normes	Contenu
Norme 1 : Etats financiers	Bilan, compte résultat, tableau des flux de trésorerie, annexe au bilan
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 (disponibilité...), trésorerie passif (bons du trésor, dépôts de fonds...)
Norme 8 : Dettes financières et coûts d'emprunts	Dettes intérieure/Dettes extérieure
Norme 9 : Provisions pour risques et charges, dettes non financières et autres passifs	Obligation juridiques ou reconnues par l'Etat vis-à-vis des tiers
Norme 10 : Produits liés à l'exercice de la souveraineté de l'Etat	Produits requis par voie d'autorités 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
Norme 13 : Engagements hors-bilan	Engagements, accords découlant de la responsabilité de l'Etat, pris dans le cadre des retraites

Le Plan de comptes

Comptes de bilan

Classe 1	Situation nette et comptes de financement permanent
Classe 2	Comptes d'actif immobilisé
Classe 3	Comptes d'actif circulant (hors trésorerie) et comptes de liaisons internes
Classe 4	Comptes de passif circulant (hors trésorerie)
Classe 5	Comptes de trésorerie

Comptes de charges et de produits

Classe 6	Comptes de charge
Classe 7	Comptes de produits

Classe de comptes pour engagements

Classe 8	Engagement hors bilan
----------	-----------------------

Classe pour présentation budgétaire de loi de finances, loi de règlement et comptes d'ordre

Classe 9	Comptabilité analytique budgétaire, loi de règlement et compte d'ordre
----------	--



Mohamed KABELMA
Chef du service de l'organisation
et de la normalisation comptables
Direction de la réglementation
et de la normalisation comptable

Le bilan d'ouverture

Prélude d'une évolution majeure dans le dispositif comptable de l'Etat

L'intensification des échanges et la globalisation des économies dans le monde ont propulsé l'information comptable et financière au centre des préoccupations des pouvoirs publics.

Les exigences de la mondialisation et le développement des marchés de capitaux se sont traduits ainsi, par une convergence des normes comptables appliquées dans le monde avec comme objectif de mettre à la disposition des tiers une information qui aide à la prise de décision.

Comprenant la nécessité de s'arrimer à un environnement international marqué par des mutations profondes en matière de comptabilité, la Trésorerie Générale du Royaume a entrepris en 2008 une réforme comptable s'inspirant des normes comptables internationales applicables au secteur public (IPSAS : International Public Sector Accounting Standards), afin de faire de la comptabilité de l'Etat un outil privilégié de bonne gouvernance et de répondre aux exigences des instances financières internationales en matière d'information comptable et financière.

L'introduction des principes de la comptabilité générale dans la gestion de la sphère publique a, de toute évidence, des conséquences majeures sur le périmètre des activités financières de l'Etat ainsi que sur le mode de management de son patrimoine.

En effet, il s'agit d'appréhender la comptabilité sur un champ beaucoup plus large dans lequel la comptabilité budgétaire ne constitue qu'un sous produit. Autrement dit, il s'agit d'appréhender l'ensemble des droits et obligations de l'Etat.

Il s'agit en effet, d'appréhender de prime abord, l'intégralité des droits de l'Etat constitués par son actif qui retrace les investissements réalisés ou possédés, les stocks, les créances et les liquidités.

Il s'agit ensuite, de couvrir l'ensemble des obligations de l'Etat constituées par le passif en l'occurrence, les moyens ou les sources de financement de l'actif de l'Etat.

Cette évolution marque ainsi, une rupture par rapport à un système caractérisé jusqu'alors par une comptabilité tenue exclusivement en termes d'encaissements et de décaissements.

La préparation du bilan d'ouverture constitue le prélude à une grande réforme comptable et consacre l'entrée du Maroc dans le giron des pays qui ont introduit les règles de la comptabilité d'exercice dans la gestion des finances publiques.

Le bilan d'ouverture constitue un chantier de grande envergure dans lequel l'Etat ne sera pas seulement confronté à un changement de référentiel comptable, mais il doit également changer de système comptable en passant d'un système de caisse à un système de comptabilité d'exercice.

L'enjeu est donc, de reconstituer complètement la comptabilité de l'Etat en y intégrant des actifs et des passifs qui n'avaient jamais été comptabilisés.

DE QUELQUES SPECIFICITES DE L'ETAT DANS LA PRESENTATION DE SON ACTIVITE BILANCIELLE

Les opérations de l'Etat se caractérisent par un certain nombre de spécificités par rapport aux entreprises se traduisant notamment par le fait qu'il est d'abord, investi de missions régaliennes, que ses activités ont pour objectif fondamental d'assurer le service public et que contrairement aux entreprises, il ne dispose pas de capital initial.

L'Etat est en outre, détenteur d'un actif très particulier, caractérisé par un actif incorporel spécifique lié à sa capacité à

lever l'impôt par la durée assez longue de certains biens et la difficulté et la complexité liée au recensement et à la valorisation de certaines composantes de son patrimoine.

Ainsi et en tenant compte de ces spécificités, une présentation du bilan d'ouverture de la comptabilité de l'Etat de manière similaire à celle des entreprises et qui mettrait en relation l'actif et le passif de l'Etat ne saurait être justifiée et pertinente et partant, donner lieu à une interprétation identique des résultats.

Pour marquer cette différence, la norme 1 « états financiers » du référentiel comptable de l'Etat retient une présentation bilancielle sous la forme d'un tableau de la situation nette.

De même et conformément au format de présentation préconisé par les normes IPSAS, les états financiers seront présentés, de manière à respecter le principe de pertinence, en ce sens qu'ils ne retraceront que les informations qui ont une importance significative et qui pour cette raison doivent nécessairement figurer au bilan de l'Etat.

Dans ce cadre, les concepteurs des normes comptables internationales et ceux du référentiel de la comptabilité de l'Etat marocain convergent pour une présentation de l'information financière et comptable qui soit déclinée en étapes. Autrement dit, l'information est beaucoup plus globale et agrégée au niveau du bilan ou tableau de la situation nette mais très détaillée, justifiée et argumentée au niveau des notes aux états financiers.

Voilà donc les principales spécificités et principes directeurs retenus par les normes comptables internationales en vigueur pour le secteur public et retenues par le référentiel de la comptabilité de l'Etat qui tracent si on peut dire, les contours de la présentation bilancielle des comptes de l'Etat et qui en structurent l'architecture du bilan d'ouverture.

DE LA STRUCTURE GLOBALE DU BILAN D'OUVERTURE DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT

Le bilan d'ouverture de la comptabilité de l'Etat sera structuré autour des composantes suivantes, retracées dans le cadre du modèle retenu pour la présentation bilancielle.

Il découle des différents éléments constitutifs du bilan d'ouverture de la comptabilité de l'Etat, que le tableau de la situation nette est présenté en actif et en passif :

- L'actif immobilisé représente ainsi, la grande composante dont la maîtrise reste tributaire du degré d'implication d'acteurs externes au ministère des finances notamment, les services gestionnaires. En outre, l'actif circulant est enrichi par la variable stocks qui dépend elle aussi, des informations collectées auprès desdits services ;
- Le passif distingue quant à lui, entre les dettes de fonctionnement et les dettes de transfert pour faire ressortir le rôle redistributeur de l'Etat et partant, prendre en compte les risques potentiels concrétisés par la constatation des provisions pour risques et charges.

En hors bilan, seront constatés les engagements qui feront l'objet également d'un recensement pour donner une image fidèle de la situation patrimoniale de l'Etat.

DES TRAVAUX PREALABLES ENGAGES A L'OCCASION DE LA PRESENTATION DU BILAN D'OUVERTURE

Il convient de prime abord, de préciser que l'établissement du premier bilan d'ouverture de l'Etat est un processus partenarial qui doit nécessairement et inéluctablement, s'inscrire dans une trajectoire d'amélioration continue, comme le préconisent d'ailleurs, les normes comptables internationales en vigueur pour le secteur public et le référentiel comptable de l'Etat.

Le chantier initié par la Trésorerie générale du Royaume à ce titre interpelle tous les acteurs notamment, les ordonnateurs qui interviennent dans la gestion des affaires publiques. Le degré d'engagement ou d'adhésion desdits acteurs à l'opération de recensement de leur actif conditionne dans une large mesure la réussite de cette entreprise.

Les données chiffrées appelées à être intégrées au bilan d'ouverture concernent d'abord, le parc immobilier appréhendé sur la base de données communiquées par la Direction des Domaines et évaluées au prix du marché par les commissions constituées au niveau local et composées de représentants de la Trésorerie Générale du Royaume, de la Direction des Domaines de l'Etat et de la Direction Générale des Impôts.

Elles portent également, sur d'autres composantes du bilan recueillies, enrichies et fiabilisées en relation avec l'ensemble des intervenants. C'est le cas notamment des immobilisations financières, des infrastructures, des stocks et des engagements hors bilan.

Le bilan d'ouverture s'inscrit en outre, dans une trajectoire continue d'amélioration, d'enrichissement et de fiabilisation, en ce sens que les spécificités de l'Etat ainsi que les contraintes liées au recensement de certaines composantes du patrimoine notamment, les immobilisations, impose nécessairement que l'opération de fiabilisation du bilan d'ouverture soit inscrite dans la durée. Les normes comptables internationales préconisent à ce titre, 5 ans pour la fiabilisation des données y afférentes.

ACTIF	PASSIF
ACTIF IMMOBILISE Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations financières	
ACTIF CIRCULANT Stocks Créances fiscales et assimilées Créances non fiscales Autres créances	DETTES FINANCIERES Dettes intérieure Dettes extérieure
	DETTES DU PASSIF CIRCULANT (hors trésorerie) Dettes de fonctionnement Dettes de transfert Autres dettes
	PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES
TRESORERIE Disponibilité Equivalents de trésorerie et Autres composantes	TRESORERIE Bons du trésor Dépôts de fonds au trésor Autres
TOTAL ACTIF	TOTAL PASSIF
	SITUATION NETTE

Le bilan d'ouverture gagnera ainsi en fiabilisation au fur et à mesure de l'avancement des travaux de la réforme comptable et du parachèvement de l'opération de recensement et de valorisation de l'intégralité des composantes du patrimoine de l'Etat.

Les travaux engagés à l'occasion de la préparation du bilan d'ouverture de la comptabilité de l'Etat ont porté respectivement, sur le recensement et la valorisation des immobilisations corporelles et incorporelles, des immobilisations financières, des stocks, des engagements de l'Etat ainsi que sur la reprise des soldes.

Immobilisations corporelles et incorporelles

Par dérogation aux normes IPSAS qui retiennent le critère de contrôle pour inscrire les biens dans le bilan, le critère retenu pour la comptabilité de l'Etat au Maroc reste le critère de propriété comme principe permettant l'enregistrement des biens au niveau du tableau de la situation nette.

Cette dérogation s'explique par les contraintes liées à la tenue de la comptabilité dans le secteur public. En effet, l'examen de ladite comptabilité a permis de constater qu'un certain nombre d'acteurs tiennent encore leur comptabilité selon le référentiel comptable national qui privilégie l'approche juridique sur l'approche économique.

Pour éviter tout risque de double comptabilisation et par souci de prudence, l'enregistrement des opérations comptables au niveau de la comptabilité de l'Etat sera effectué selon le principe de propriété juridique en attendant que tout le secteur public soit aligné aux normes comptables internationales (IPSAS) pour pouvoir faire évoluer l'approche d'une vision juridique basée sur le critère de propriété à une logique économique fondée sur le critère de contrôle des biens.

Les règles d'évaluation adoptées pour les immobilisations corporelles et incorporelles lors de leur entrée dans le patrimoine de l'Etat, ont porté sur le coût d'acquisition pour celles acquises à titre onéreux, sur le coût de production pour celles produites par les services de l'Etat et sur la valeur du marché, pour celles acquises à titre gratuit.

Il reste entendu que les immeubles bâtis et terrains construits ont été comptabilisés à la valeur du marché et feront l'objet d'une réévaluation, et que les règles d'évaluation ont été adaptées à certains biens spécifiques, tels que les infrastructures routières qui seront évaluées au coût de remplacement à neuf, tenant compte de la dépréciation liée à leur état.

Immobilisations financières

Les immobilisations financières ayant fait l'objet du bilan d'ouverture de la comptabilité de l'Etat ont porté sur les prêts et avances, les participations de l'Etat, les dotations en capital aux établissements publics ainsi que sur les droits d'adhésion aux organismes internationaux.

La valeur des immobilisations financières qui va figurer au bilan d'ouverture sera retenue à partir des bilans sociaux ou consolidés des établissements publics tenus au niveau de la Direction des Entreprises Publiques et de la Privatisation pour ce qui est des participations de l'Etat et des dotations en capital et des chiffres comptables disponibles au niveau de la Trésorerie Générale du Royaume et de la Direction du Trésor et des Finances Extérieures pour les autres composantes des immobilisations financières.

Stocks

Les stocks sont les biens acquis et détenus pour la revente ou la consommation. Ils comprennent les matières et fournitures consommables, les pièces de rechange pour des immobilisations corporelles, les stocks stratégiques destinés à faire face aux catastrophes naturelles, les supports didactiques et matériels pédagogiques, les produits en cours ainsi que les marchandises ou autres produits destinés à la vente ou à la distribution pour des prix symboliques ou nuls.

Le bilan d'ouverture sera alimenté en premier lieu, par les données communiquées par les départements ministériels dont le stock est important. L'opération sera généralisée à l'ensemble des ministères au fur et à mesure de l'avancement des travaux de la réforme comptable et dans les délais prévus par les normes comptables internationales.

Engagements de l'Etat

Les engagements de l'Etat correspondent à des passifs éventuels et consistent soit, en une obligation potentielle de l'Etat à l'égard de tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance d'événements futurs incertains et qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'Etat, soit, en une obligation de l'Etat à l'égard de tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle se traduira par une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

La norme s'applique également aux engagements reçus qui sont enregistrés et évalués de la même manière que les engagements donnés.

Ces engagements reçus ou donnés sont regroupés au niveau du recueil des normes en trois catégories correspondant respectivement, aux engagements résultant d'accords bien définis, aux engagements résultant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat ou d'une obligation reconnue par l'Etat ainsi qu'aux engagements de retraites, à savoir les engagements résultant des régimes non cotisants ou des régimes spéciaux de retraite.

Les engagements reçus ou donnés vont figurer en hors bilan et ils feront l'objet d'un recensement auprès des acteurs concernés. Un examen des engagements non réglés doit être effectué pour déterminer ceux pour lesquels les prestations avaient néanmoins été fournies au 31 décembre de l'année précédant l'année d'établissement du bilan d'ouverture.

Arrêté des comptes et reprises des soldes

L'arrêté des comptes est une validation qui fige, à une date donnée, les écritures comptables sachant que le bilan d'ouverture de l'Etat doit découler directement de l'arrêté des comptes définitifs à la fin de l'exercice.

L'objectif est de calculer les soldes d'ouverture au 1^{er} janvier de l'année d'adoption du bilan d'ouverture conformément aux normes IPSAS, car la fiabilité et la précision des montants figurant dans les états financiers, en fin d'exercice, dépendent de la précision de ces soldes.



L'établissement du bilan d'ouverture sera matérialisé par la reprise des soldes des opérations comptables tirées de la comptabilité actuelle ainsi que de celles exploitées à partir des opérations de recensement du patrimoine.

Cette opération concerne aussi bien les comptes de l'actif circulant, les comptes du passif circulant, les comptes de dettes ainsi que les comptes de trésorerie ; il s'agit de l'opération de clôture de l'exercice au 31 décembre de l'année précédant celle d'adoption du bilan d'ouverture avec prise en compte des opérations constatées jusqu'au 31 mars de l'année du bilan d'ouverture mais correspondant à l'exercice précédent.

CONCLUSION

La mise en place d'un système comptable inspiré des meilleures pratiques internationales améliorera la qualité de l'information comptable, renforcera la crédibilité de l'image du Maroc vis-à-vis des organismes internationaux et constituera, à coup sûr, une grande rénovation du paysage des finances publiques au Maroc.

Grâce au nouveau système comptable, l'Etat disposerait d'un outil de gestion qui va lui permettre d'accompagner la dynamique, en cours, dans la société marocaine en général et dans le domaine des finances publiques en particulier. L'établissement d'un bilan d'ouverture conforme aux standards internationaux permettra ainsi, à notre pays d'inaugurer une nouvelle ère dans la gestion des finances publiques.





M. Abdelkrim GUIRI
Directeur de la réglementation et
de la normalisation comptable

La réforme de la comptabilité de l'Etat

Pour une lecture avisée des états financiers

Les états financiers retenus dans le cadre de la réforme de la comptabilité de l'Etat sont au nombre de quatre, à savoir :

- le bilan présenté sous la forme d'un tableau de la situation nette ;
- le compte de résultat présenté sous la forme d'un tableau comprenant les produits, les charges et le solde des opérations de l'exercice ;
- le tableau des flux de trésorerie ;
- les notes aux états financiers.

Les objectifs communs assignés aux états financiers consistent à ce que ces états présentent une source d'information synthétique et comparative au service des gestionnaires, des organes de contrôle, du parlement et du citoyen et à leur donner une meilleure connaissance de la situation financière et patrimoniale de l'Etat (identification et valorisation des immobilisations, prise en compte des stocks, comptabilisation des risques potentiels, vision des charges futures ...).

Les états financiers retenus constituent à ce titre, des outils d'appréciation et d'analyse de l'évolution de la richesse de l'Etat (amélioration et enrichissement de la lisibilité sur les actifs et les passifs de l'Etat) et des instruments au service de la prévision et du pilotage des finances publiques en termes d'éclairage sur les marges de manœuvre, d'arbitrages budgétaires et d'impact sur la soutenabilité des finances publiques.

Les caractéristiques communes des différents états financiers retenus s'articulent autour du fait que ces états sont conçus de manière à présenter la situation financière et patrimoniale de l'Etat sur la base de données chiffrées et non chiffrées (notes aux états financiers) et qu'ils sont structurés de manière à permettre une comparaison sur deux années (N et N-1).

Les états financiers ne sont pas exclusifs d'autres états de synthèse et situations

de gestion à caractère réglementaire, sachant que la lecture et la compréhension des états financiers issus de la nouvelle comptabilité de l'Etat doivent être faites en se détachant du « prisme » lié aux états financiers de l'entreprise.

LE BILAN DE L'ETAT OU TABLEAU DE LA SITUATION NETTE

En termes d'objectifs, le bilan permet de faire ressortir à la fin de chaque exercice la situation patrimoniale de l'Etat en actifs et en passifs. La structure retenue pour le bilan en fait un outil pertinent de connaissance et d'analyse du patrimoine de l'Etat et surtout, de son évolution dans le temps.

De par le modèle retenu, le bilan donne une meilleure signification des données générées par le système comptable et les données qu'il recèle, permettent à cet état financier d'appréhender ultérieurement la mesure des coûts dans le cadre d'une approche de justification des crédits, d'arbitrages de gestion et de mesure des performances.

Pour ce qui est des caractéristiques et de la logique de présentation, cet état financier obéit à une présentation bilancielle sous la forme d'un tableau de la situation nette qui recense, comme un bilan d'entreprise classique, les actifs préalablement identifiés et comptabilisés et les passifs tels qu'ils ont été identifiés et comptabilisés.

Le tableau de la situation nette est présenté sous forme de liste en fin d'exercice retraçant la différence entre l'actif et le passif de l'Etat, selon une approche comparative sur deux exercices.

S'agissant de son contenu, le bilan ou tableau de la situation nette comprend l'actif de l'Etat qui est composé de l'actif immobilisé (immobilisations incor-

-porelles, immobilisations corporelles, immobilisations financières) et de l'actif circulant (hors trésorerie) : stocks, créances fiscales et assimilées, créances non fiscales, autres créances.

Il comprend en outre, le passif de l'Etat composé des dettes financières (dette intérieure, dette extérieure), des dettes du passif circulant (hors trésorerie) : dettes de fonctionnement, dettes de transfert, autres dettes ainsi que des provisions pour risques et charges (provisions pour risques, provisions pour charges).

Le tableau de la situation nette présente également des particularités par rapport au bilan de l'entreprise dans la mesure où le poste situation nette ne peut être rapproché des capitaux propres d'une entreprise puisqu'il ne comporte ni capital initial ni équivalent du capital initial, le poste situation nette est déterminé par différence entre l'actif et le passif et le poste situation nette qui est composé du report à nouveau, des écarts de réévaluation et d'intégration et du solde des opérations de l'exercice.

En ce qui concerne l'interprétation du bilan ou du tableau de la situation nette, il sied de noter que le bilan de l'Etat est certes, établi conformément aux grands principes de la comptabilité d'exercice en vigueur pour le secteur public et privé, il ne saurait pour autant donner lieu à une interprétation identique à celle du bilan de l'entreprise.

En effet, il n'existe pas de capital initial ou capital social, faute de date de création et d'établissement de première situation pour l'Etat et la notion d'actif telle que retenue pour l'entreprise ne rend pas parfaitement compte de la situation de l'Etat.

L'Etat possède un « actif incorporel » très particulier, à savoir la souveraineté et son corollaire, la capacité de lever l'impôt.

En outre, le nombre et la diversité des droits et des obligations de l'Etat conduit forcément à ne retenir que les éléments ayant un impact notable sur la situation financière.

Par ailleurs, le rôle «d'assureur en dernier ressort» conduit l'Etat à inscrire les types d'engagements hors bilan sur la note aux états financiers. De même, l'activité bilancielle de l'Etat est caractérisée par la difficulté d'évaluation des actifs à longue durée de vie et la valorisation de certains éléments en dirham symbolique.

L'analyse et l'interprétation du bilan ou du tableau de la situation nette revêt toutefois, un intérêt capital pour les utilisateurs, dès lors que pour l'actif, elle permet d'en suivre l'évolution de la valeur et d'en apprécier la manière dont l'Etat en gère les différents éléments et que pour le passif, le bilan fournit des informations importantes pour apprécier la soutenabilité des politiques budgétaires sachant que cette information est enrichie par les engagements hors bilan portés sur les notes aux états financiers.

Par ailleurs et pour les produits fiscaux, leur suivi sur une base autre que l'encaissement permet de mieux mesurer le rendement du système fiscal et de fournir des données pour l'amélioration de la gestion des recettes et de leur prévision. Il en est de même pour la trésorerie, dès lors que le bilan permet de donner les éléments nécessaires à une meilleure maîtrise de la trésorerie de l'Etat (actif et passif).

LE COMPTE DE RESULTAT DE L'ETAT

Le compte de résultat de l'Etat a pour principaux objectifs de renseigner sur le niveau du résultat des comptes de l'Etat par comparaison entre le total des produits et des charges, de donner une idée précise sur la variation du résultat de l'Etat d'un exercice à l'autre et sur plusieurs exercices et de délivrer une information importante sur les impacts et les conséquences des politiques budgétaires.

Les principes et les règles d'établissement du compte de résultat de l'Etat consistent à ce que cet état regroupe la totalité des charges et des produits d'un exercice comptable considéré, qu'il soit

établi à la fin de l'exercice selon une présentation en liste et que les charges et les produits y soient présentés et détaillés par catégorie et par nature.

Pour ce qui est du contenu, le compte de résultat de l'Etat comprend trois parties, à savoir les produits, les charges et le solde de l'exercice.

Les produits sont composés des produits de fonctionnement qui correspondent à l'ensemble des produits issus de l'activité ordinaire de l'Etat (produits fiscaux, produits non fiscaux et autres produits de transfert qui se composent essentiellement, des contributions reçues de tiers (fonds de concours, dons et legs ...) et des produits financiers qui résultent notamment, des immobilisations financières, de la trésorerie, des créances financières, de la gestion active de la dette (participations, autres produits financiers).

Les charges sont composées des charges de fonctionnement (frais de personnel, achat des biens, services, subventions pour charge de service public ...), des charges de transfert qui sont des versements de l'Etat motivés par sa mission de régulateur économique et social (bénéficiaires : ménages, entreprises, collectivités locales, EEP, ...) et des charges financières (intérêts et commissions, dette intérieure et extérieure ...).

Le solde de l'exercice est obtenu par différence entre le total des produits et le total des charges.

L'interprétation du compte de résultat de l'Etat et la signification du solde de l'exercice doivent être effectuées avec une certaine prudence, du fait d'un certain nombre de spécificités de l'Etat à prendre en compte comme par exemple, la difficulté de rattachement des charges et des produits. En effet et contrairement à l'Etat, pour l'entreprise, ce principe de rattachement permet de mettre en rapport les charges et les produits (notion de profit).

L'Etat dispose d'un certain nombre de spécificités à prendre en compte notamment, le fait que les produits ne correspondent pas pour l'essentiel à la vente de biens et services produits par l'activité ayant engendré les charges (pouvoir de lever l'impôt), que les produits sont largement indépendants des charges et

qu'ils sont par principe, non affectés aux charges (principe de non affectation et de non compensation).

Néanmoins, la variation du résultat au cours des exercices renseigne sur l'impact et les conséquences des politiques budgétaires du fait notamment, du respect des règles de comptabilisation des charges et des produits et de l'application du principe de permanence des méthodes.

La non correspondance des produits et des charges a, pour conséquence logique, que le niveau de résultat de l'Etat ne correspond pas à une perte ou à une création de valeur par rapport aux moyens engagés (comme dans le cas d'une entreprise). Un résultat net négatif ne signifie pas forcément une diminution de la richesse de l'Etat.

LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

Les objectifs assignés au tableau des flux de trésorerie consistent à identifier et à présenter pour un exercice considéré les entrées et les sorties des différents éléments de la trésorerie de l'Etat (trésorerie actif et trésorerie passif). Les informations concernant les flux de trésorerie permettent d'établir comment l'entité a généré la trésorerie nécessaire au financement de ses activités et comment cette trésorerie a été utilisée.

L'information relative aux flux de trésorerie permet aux utilisateurs des états financiers de prédire les besoins de trésorerie de l'entité, sa capacité à générer de la trésorerie à l'avenir et de financer les changements dans l'étendue et la nature de ses activités. Le tableau des flux de trésorerie fournit également à l'entité un moyen de justifier les entrées et les sorties de trésorerie pendant l'exercice.

Pour ce qui est des règles et principes de présentation du tableau des flux de trésorerie, il convient de préciser que le tableau des flux de trésorerie classe les activités en activités opérationnelles, en activités d'investissement et en activités de financement.

Cette présentation vise à faciliter le rapprochement entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale. Elle permet de relier les flux de trésorerie liés à l'activité opérationnelle et



d'investissement aux opérations budgétaires et les flux de trésorerie liés aux activités de financement aux opérations de trésorerie non budgétaires.

Les notions de recettes et de dépenses sont utilisées dans le tableau des flux de trésorerie pour être distinguées des produits et des charges. Il s'agit des produits encaissés ou des charges versées par l'Etat au cours d'un exercice déterminé.

En terme de contenu, le tableau des flux de trésorerie présente les entrées et les sorties des éléments de la trésorerie de l'Etat, classés selon trois catégories, à savoir les flux de trésorerie liés à l'activité, les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissements et les flux de trésorerie liés aux opérations de financement.

Les flux de trésorerie liés à l'activité comprennent les encaissements et les décaissements liés aux opérations de fonctionnement et de transfert (hors opération d'investissement et de financement) et les encaissements et les décaissements liés aux charges et aux produits financiers.

Les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissements comprennent les encaissements et les décaissements liés aux opérations d'acquisition et de cession immobilières.

Les flux de trésorerie liés aux opérations de financement comprennent les encaissements et les décaissements liés aux opérations de financement de l'Etat.

Le tableau des flux de trésorerie comporte en outre, trois autres postes, à savoir les variations de trésorerie, la trésorerie en début de période et la trésorerie en fin de période.

Les variations de trésorerie sont égales aux flux de trésorerie liés à l'activité, plus, les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement auxquels s'ajoutent les flux de trésorerie liés aux opérations de financement.

Les variations de trésorerie sont également égales à la trésorerie en fin de période, moins la trésorerie en début de période.

En ce qui concerne l'interprétation du tableau des flux de trésorerie, il convient de noter de prime abord, qu'une opération

unique peut inclure des flux de trésorerie classés dans différentes catégories. Exemple, lorsque le remboursement en trésorerie d'un emprunt porte à la fois sur les intérêts et le capital, l'élément intérêts peut être classé en tant qu'activité opérationnelle, tandis que, l'élément capital est classé en tant qu'activité de financement.

Par ailleurs, le montant des flux de trésorerie nets découlant d'activités opérationnelles est un indicateur clé de la mesure selon laquelle les opérations de l'entité sont financées, soit par voie d'impôts (directement et indirectement), soit par les destinataires des biens et des services fournis par l'entité.

En outre, le montant des flux de trésorerie nets contribue également à montrer la capacité de l'entité à maintenir sa capacité opérationnelle, à rembourser ses emprunts, à verser des dividendes à ses contributeurs et à consentir de nouveaux investissements sans recourir à des sources externe de financement.

Enfin, les flux de trésorerie opérationnelles consolidées à l'échelon central, fournissent une indication de la mesure selon laquelle l'Etat a financé ses activités courantes par voie de taxation et de prélèvement.

LES NOTES AUX ETATS FINANCIERS

En termes d'objectifs, les notes aux états financiers constituent un outil de compréhension et d'interprétation des états financiers, un instrument d'explication (règles et méthodes d'évaluation / détail des données des états financiers, tableaux de passage) et un mécanisme d'information complémentaire (engagements hors bilan).

Elles ont pour objectifs de fournir l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données contenues dans les états financiers, de préciser, expliquer, éclaircir et commenter les états financiers, de compléter les informations fournies dans le cadre des états financiers et d'assurer l'articulation entre les différentes composantes de la comptabilité de l'Etat (comptabilité générale / comptabilité budgétaire), en identifiant les écarts et en les expliquant.

Pour ce qui est des caractéristiques des notes aux états financiers, celles-ci font

partie intégrante des états financiers, auxquels elles ne peuvent se substituer. Elles complètent et commentent les états financiers et sont assujetties aux mêmes exigences que les autres états financiers en matière de vérification comptable.

Elles font l'objet d'une présentation organisée et systématique regroupant des informations chiffrées ou non chiffrées et présentent les informations de manière numérotée pour faciliter le renvoi aux commentaires et tableaux correspondants qui y sont développés.

S'agissant des règles et principes d'établissement des notes aux états financiers, les informations fournies dans le cadre de ces notes doivent contribuer à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'Etat.

Ces informations doivent détailler certains renseignements permettant d'expliquer ou de préciser le contenu de certains postes des états financiers. Elles doivent produire toutes les données significatives susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs (notion de seuil de signification d'une information).

Pour ce qui est de leur contenu, les notes aux états financiers comprennent notamment, les informations relatives aux règles et méthodes d'évaluation comptable et les changements de méthodes d'évaluation et de présentation des comptes.

Elles comportent en outre, le détail des informations concernant les montants apparaissant dans le tableau de la situation nette, dans le compte de résultat et dans le tableau des flux de trésorerie, notamment, les variations des éléments de l'actif et du passif durant l'exercice, le détail des immobilisations corporelles, incorporelles et financières, les informations relatives aux effectifs de l'Etat et le détail des charges et des produits dont les charges de personnel et les produits fiscaux.

Elles comprennent enfin, les informations qui ne figurent pas dans les autres états financiers mais qui néanmoins, doivent être mentionnées et explicitées (engagements hors bilan ...) ainsi que les informations relatives à l'articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire (tableaux de passage).



Mohamed El Amine SEGHROUCHNI
 Chef de la Division du
 développement Informatique
 Direction de l'appui et de la gestion
 des ressources

Le système d'information comptable

Un levier incontournable pour la réforme de la comptabilité de l'Etat

La Trésorerie Générale du Royaume a entrepris durant ces dernières années un vaste chantier de modernisation de l'ensemble de ses métiers, notamment la réforme du système comptable de l'Etat. La mise en œuvre de cette importante réforme repose indéniablement sur la mise en place d'un système d'information performant, levier fondamental et outil incontournable dans tout processus de réforme et de modernisation, notamment lorsqu'il s'agit d'une refonte en profondeur du dispositif régissant la comptabilité et les comptes de l'Etat.

LA REFORME COMPTABLE EN TANT QUE CHANTIER DE MODERNISATION D'ENVERGURE NATIONALE

Le cadre comptable actuel, formé d'une simple nomenclature de comptes dont l'origine remonte aux années trente, se limite à l'enregistrement des opérations budgétaires et de trésorerie dans la seule optique «encaissements décaissements».

Aussi et afin de remédier aux insuffisances de ce cadre et de répondre aux besoins en matière d'information, de mesure des performances et de développement d'analyses financières, à même d'éclairer les autorités supérieures dans la prise de décision, la Trésorerie Générale du Royaume a élaboré un nouveau plan comptable, en s'inspirant du code général de normalisation comptable.

Le nouveau plan comptable de l'Etat s'inspire également des normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), qui sont les nouvelles normes comptables et financières internationales du secteur public, et qui sont en train de s'imposer dans toutes les entités publiques du monde entier (États, municipalités et établissements publics). Produites par l'IFAC (International Federation of Accountants), ces normes imposent à tous les organismes publics de fournir des états financiers en convergence avec ceux du secteur privé.

LES OBJECTIFS ASSIGNES AU SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE

Le Système d'information dédié à la nouvelle comptabilité de l'Etat traite les processus comptables conformément au référentiel de la comptabilité de l'Etat adopté par le Conseil National de la Comptabilité, le 16 décembre 2008.

Le système d'information comptable a pour vocation de veiller à l'application des principes de la nouvelle réforme comptable de l'Etat en termes de présentation et de fonctionnement des comptes, de tenue de la comptabilité budgétaire des dépenses et des recettes et de la comptabilité générale en droits constatés, avec une préfiguration de la comptabilité d'analyse des coûts, de la gestion prévisionnelle de la trésorerie et de la consolidation des comptes publics.

Ledit système vise en outre, à fédérer toutes les fonctions comptables de l'Etat dans une seule application comptable commune à tous les gestionnaires et à tous les comptes publics de manière à fournir plus de lisibilité à l'emploi des crédits budgétaires ouverts par l'autorisation parlementaire, à simplifier et moderniser les circuits comptables de l'Etat notamment, les processus de centralisation comptable et à améliorer les délais de traitement des opérations comptables de l'Etat et de production des états de synthèses budgétaires (loi de règlement), comptables (bilan, compte de résultat,..) et des situations de gestion (tableaux de bord comptables).

Il vise également à renforcer le contrôle et la sécurisation des opérations comptables de manière à contribuer à la consolidation de la qualité des comptes et de la piste d'audit, à optimiser la productivité du personnel des services comptables de l'Etat, à faciliter les travaux des auditeurs internes et à réussir par conséquent, la transition vers une première certification des comptes de l'Etat.

Il est de nature enfin, à éclairer les résultats obtenus et la performance des futurs responsables des programmes, en relation avec la nouvelle approche budgétaire axée sur les résultats.

LE PERIMETRE FONCTIONNEL CIBLE DU SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE

Le système d'information comptable a été bâti sur la base d'une solution permettant de gérer un périmètre fonctionnel élargi. Le schéma, ci-après, illustre ce périmètre tout en précisant ce qui a été retenu dans le cadre du projet actuel ainsi que les périmètres d'évolution futurs du système.

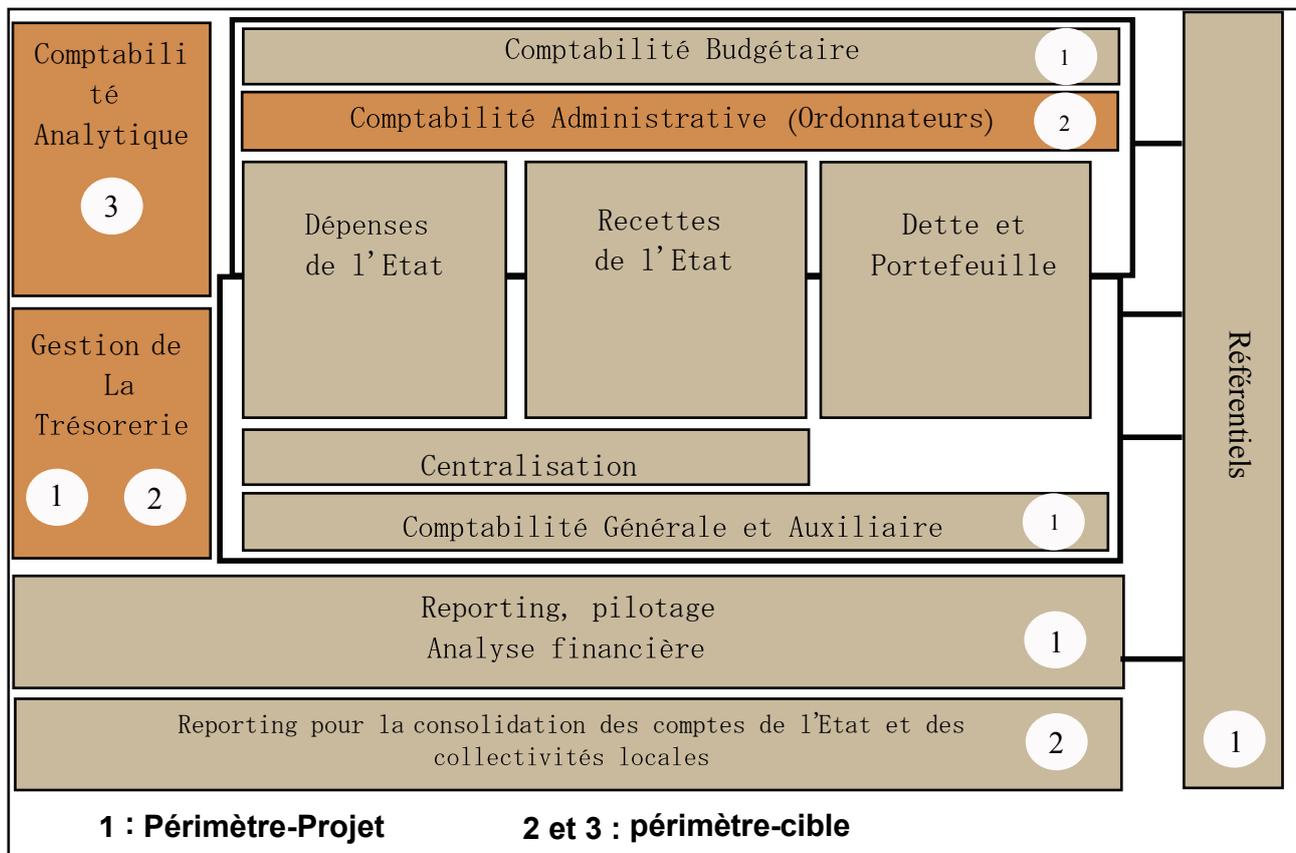
Le périmètre fonctionnel du système d'information de la comptabilité de l'Etat couvre toutes les dimensions de la nouvelle comptabilité, en l'occurrence la comptabilité budgétaire fondée sur les encaissements et les paiements, la comptabilité générale fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations et la comptabilité analytique destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des politiques publiques.

Le périmètre fonctionnel du système d'information dédié à la comptabilité de l'Etat comporte également une dimension liée à la comptabilité auxiliaire destinée à développer certaines opérations comptables particulières comme celles relatives aux clients, aux fournisseurs et éventuellement aux stocks.

Il couvre en outre, un ensemble d'opérations liées à la gestion de la trésorerie de l'Etat et à la confection de situations se rapportant à la gestion prévisionnelle de la trésorerie ainsi que l'ensemble du dispositif lié au reporting réglementaire et de gestion relatifs au système comptable de l'Etat.

Il comporte enfin, les mécanismes se rapportant au reporting nécessaire à la consolidation des comptes publics et l'analyse financière y afférente.





LA GENESE DU CHOIX DE LA SOLUTION PROGICIEL

L'étude lancée par la Trésorerie Générale du Royaume pour son schéma directeur informatique et des télécommunications pour la période allant de 2004 à 2006 a préconisé le recours à une solution de type progiciel pour la comptabilité de l'Etat et la centralisation.

Ainsi et en vue d'approfondir cette recommandation, la Trésorerie Générale du Royaume a adopté une démarche en deux étapes clés :

La 1^{ère} étape, d'une durée de 5 mois, a consisté en une étude préalable de définition et de choix d'une solution progiciel, en faisant appel à une expertise externe sur les plans méthodologique, fonctionnel et technique en vue d'accompagner les équipes de la Trésorerie Générale du Royaume dans les choix d'une solution du marché, apte à satisfaire les besoins de la comptabilité, à traiter les processus comptables de l'Etat conformément à la nouvelle réforme comptable et à respecter les orientations technologiques du schéma directeur informatique. Cette étude a permis de définir une stratégie d'appel d'offres impliquant les éditeurs.

Les principes directeurs ayant prévalu tout au long de cette étude ont fondamentalement porté sur l'adoption d'un périmètre fonctionnel cible élargi «think big», la définition d'une trajectoire de mise en œuvre progressive «start small», le choix de paliers fonctionnels visant la maîtrise du périmètre, des délais ainsi que l'appropriation du système par les utilisateurs et surtout, l'intégration du nouveau système dans le schéma d'urbanisation dans une perspective de cohérence globale et de rationalisation des coûts de la mise en œuvre et de la maintenance.

Le schéma suivant présente les principales phases de l'étude de définition du système d'information dédié à la nouvelle comptabilité de l'Etat.

Confiée à un cabinet d'experts, cette étude a consisté tout d'abord à étudier les solutions de type progiciel du marché et à en déterminer une «Short List», ce qui s'est déroulée selon les étapes décrites, ci-après :

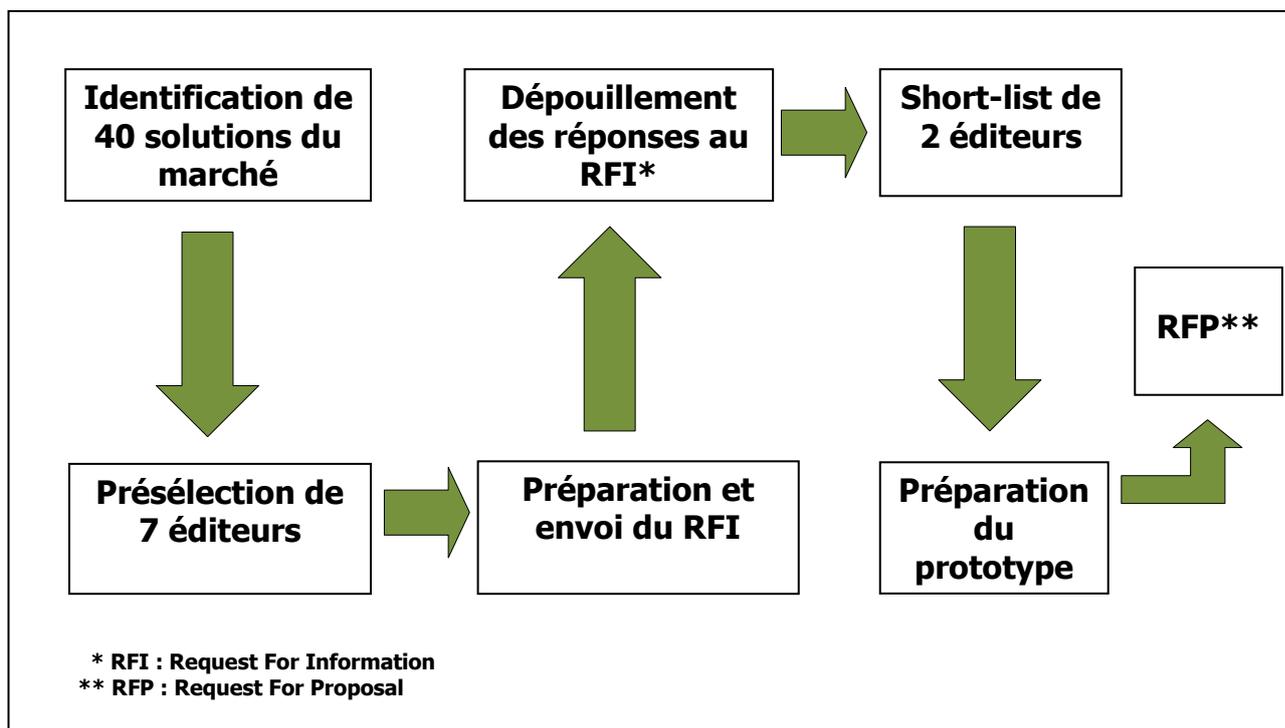
- Le choix des progiciels à comparer et leur présélection ;
- Une première analyse fonctionnelle et technique des progiciels ;
- L'étude documentaire et l'analyse détaillée des solutions ;

- Les questions/entretiens complémentaires avec les éditeurs ;
- La rédaction des fiches d'analyse pour chaque progiciel/éditeur ;
- La synthèse générale et l'établissement de la liste des progiciels éligibles.

Cette étude a ensuite porté sur la production d'un «RFI (Request For Information)», sous forme d'un appel à manifestation d'intérêt, à l'effet de consulter les éditeurs pour en sélectionner les deux meilleures offres. Cette démarche a par la suite, donné lieu à la réalisation d'un prototype par chacun des éditeurs – intégrateurs présélectionnés, en vue de vérifier les réponses aux RFI, visualiser les solutions proposées face aux besoins techniques et fonctionnels exprimés et valider le degré de motivation des concurrents pour la réalisation du projet.

Cette étude a été couronnée par la rédaction d'un cahier des charges d'appel d'offre «RFP (Request For Proposal)» pour la fourniture, l'installation et la mise en œuvre de la solution progiciel présélectionnée.

L'élaboration d'un prototype par les deux candidats présélectionnés a permis à la Trésorerie Générale du Royaume d'approfondir l'analyse des besoins et



de préciser le cahier de charge du futur marché. Elle a également contribué au partage de la problématique de la comptabilité et de la centralisation et partant, à favoriser une réflexion commune sur les conditions de mise en œuvre de la nouvelle comptabilité de l'Etat. Elle a enfin, largement aidé à l'appropriation des concepts des solutions de type PGI (Progiciel de Gestion Intégrée), de leur apport et de leurs conséquences sur le pilotage et le suivi de la réforme.

Par ailleurs, le prototypage a été une opportunité pour approfondir la perception des travaux à réaliser pour effectuer le passage au nouveau plan comptable.

Dans une 2^{ème} étape, et suite à une série de négociations ardues avec les éditeurs présélectionnés, la Trésorerie Générale du Royaume a conclu un marché négocié avec la société qui présentait la meilleure offre sur les plans fonctionnel, technique et financier.

LES ETAPES DE MISE EN OEUVRE DE LA SOLUTION PROGICIEL

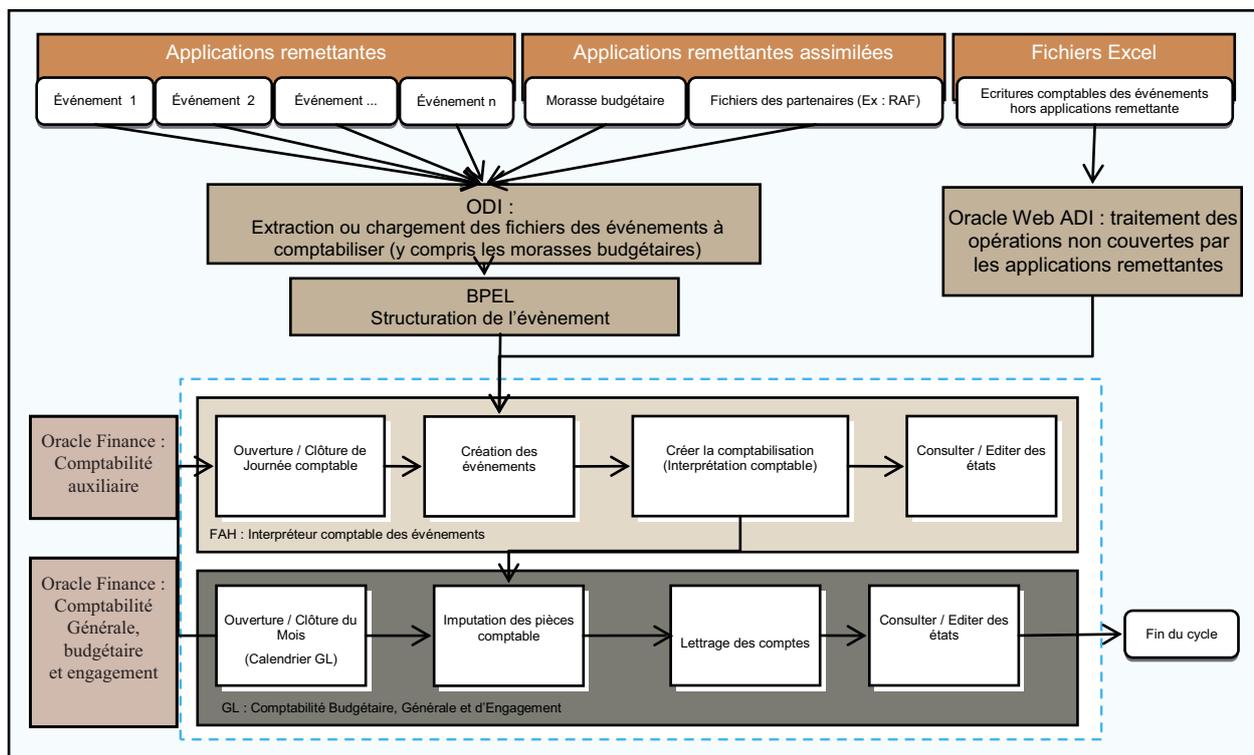
Le projet de mise en œuvre du système d'information comptable a été entamé le 25 mai 2009. Il s'est déroulé selon les 4 phases suivantes :

La 1^{ère} phase, d'une durée de 2 mois et demi, a permis la définition, l'étude détaillée ainsi que l'analyse et la conception du système. Elle a englobé un ensemble de prestations liées notamment, à la préparation de l'environnement de travail, la mise en place du plan d'assurance qualité, la formation de l'équipe projet, la modélisation initiale, à travers l'étude de convergence et l'analyse des écarts entre les besoins et la solution proposée ainsi que la définition des architectures conceptuelle, organisationnelle et technique de la solution.

La 2^{ème} phase, d'une durée de 5 mois et demi, a englobé le paramétrage, le développement des fonctionnalités spécifiques à la comptabilité de l'Etat ainsi que la définition des itérations de tests. Cette phase a permis de réaliser le paramétrage de la solution réceptacle, des schémas comptable au niveau de l'interpréteur comptable afin d'intégrer les comptes rendus des événements issus des applications métiers, l'affinage de la solution en complétant l'étude détaillée des besoins, le développement des scénarios de test/recette et l'affinage de l'architecture technique. Elle a également, permis l'étude des interfaces et workflows avec les applications et logiciels existants et les interfaces avec les partenaires ainsi que l'étude de la reprise des données et des états de sortie.

La 3^{ème} phase, d'une durée de 4 mois, a regroupé les parties relatives à la réalisation et à l'intégration de la solution, notamment la préparation des utilisateurs pour les tests, la validation des business flows de bout en bout, incluant les interfaces, les données issues des outils de chargement, les états spécifiques et les personnalisations du logiciel, le déroulement des scénarios de tests ainsi que l'expérimentation de la solution en conditions réelles de fonctionnement.

La 4^{ème} et dernière phase, d'une durée de 3 mois, qui inclut la migration des licences, la transition et la mise en production, a comporté les prestations de type migration des licences fournies lors de la première phase de « Licences Utilisateurs » vers « Licences Entreprise », paramétrage de l'environnement de production, définition d'une procédure technique de déploiement, réalisation de la reprise des données nécessaires au démarrage de l'exploitation au niveau des postes comptables, formation des formateurs et mise en œuvre de la solution dans des sites.



L'ARCHITECTURE GLOBALE DU SYSTEME D'INFORMATION DE LA COMPTABILITE

Le schéma, ci-dessus, présente l'architecture globale du système d'information dédié à la réforme de la comptabilité de l'Etat.

Il ressort de ce schéma que les systèmes remettants, composés des applications métiers gérant des événements ayant un impact comptable ainsi que des fichiers reçus des comptables rattachés (receveur de l'administration fiscale, receveurs de la douane et secrétaires greffiers), sont les sources d'alimentation principale du progiciel comptable.

Oracle Data Integrator (ODI) est la couche technique permettant d'extraire les opérations qui ont un impact comptable (recouvrement d'un impôt, paiement d'une dépense, etc.), à partir de ces systèmes. Pour les opérations non encore couvertes par les applications informatiques, une couche nommée « Web ADI », a été prévue. Il s'agit d'un outil de la solution permettant d'utiliser un tableur (Excel) pour saisir des pièces comptables et en charger le contenu dans les applications de la solution progiciel.

La saisie dans le fichier Excel est soumise aux mêmes contrôles que la saisie directe dans Financial Accounting Hub

(FAH) ou General Ledger (GL), à savoir les contrôles de la validité des informations (valeurs de la clé comptable flexible existantes, respect des règles de sécurité et la validation croisée).

Une autre couche est prévue dans la solution. Elle correspond à BPEL (Business Process Execution language) et constitue la composante de la solution destinée à effectuer les contrôles de conformité nécessaires à l'acceptation des Comptes Rendus d'Événements (CRE) qui sont générés à partir des opérations ayant un impact comptable, récupérés par Oracle Data Integrator à partir des applications informatiques métiers de la Trésorerie Générale du Royaume et des comptables rattachés.

Les événements rejetés par BPEL à cause des erreurs de conformité font l'objet d'un rapport d'erreur.

Les événements sont ensuite, gérés au niveau de la couche de l'interpréteur comptable, point d'entrée unique vers le progiciel. Cette couche dénommée FAH (Financial Accounting Hub), prend en charge les schémas comptables arrêtés par la Trésorerie Générale du Royaume pour toutes les opérations exécutées par les comptables publics, qui ont un impact comptable. Elle assure la fonction de traduction des événements métiers en écritures comptables, moyennant les règles et les modalités qui y sont implémentées.

Enfin, la couche General Ledger correspond au progiciel comptable, qui est le réceptacle final des opérations comptables dans la solution. Elle reçoit les opérations comptables définitivement validées, émanant de Financial Accounting Hub.

LES FACTEURS CLE DE REUSSITE DU SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE

Le système d'information comptable est un système multidimensionnel qui a un impact aux niveaux fonctionnel, technique et organisationnel. Sa réussite nécessite une appropriation par les utilisateurs et une bonne maîtrise des risques.

Pour cela, un vaste programme de conduite du changement a été entrepris dans le but de favoriser l'adhésion de tous les responsables et acteurs concernés en procédant notamment, à une communication continue sur les objectifs et l'état d'avancement du projet, l'implication et la formation des utilisateurs clés dès le début du projet, la mise en œuvre de la documentation du projet (support de formation, manuel utilisateurs, ...), l'organisation du passage à la cible de façon graduelle à travers, un déploiement progressif de la solution basé sur la définition d'une stratégie de basculement adéquate ainsi que l'assistance soutenue au démarrage de la solution.

Par ailleurs, pour une bonne gestion des risques du projet, la Trésorerie Générale du Royaume a veillé à une bonne maîtrise du périmètre fonctionnel en visant une cible élargie avec une mise en œuvre par paliers successifs stables en vue d'une bonne gestion des délais et des coûts du projet.

Enfin, une attention particulière a été accordée à l'organisation du projet afin

d'en assurer une bonne gouvernance et un pilotage par le métier. La structure de cette organisation a été, par ailleurs, construite sur la base d'une équipe projet commune entre la Trésorerie Générale du Royaume et le prestataire de service en veillant à une définition claire des rôles et responsabilités entre les deux parties.

Actuellement, la solution est installée au niveau des sites pilotes des circonscriptions financières de Rabat et de Casablanca. Sa généralisation s'opère de façon progressive pour couvrir l'ensemble des postes comptables relevant de la Trésorerie Générale du Royaume, tant au niveau national qu'à l'étranger.



Obligation au porteur, N° 175,260
17 mai 1910



Rachid Amghar
Chef de la Division de la normalisation
Direction de la réglementation
et de la normalisation comptable

La qualité comptable

Plus qu'une composante, une finalité et un objectif majeur de la réforme

La qualité comptable peut être définie soit par son objet, soit par son objectif. Dans l'acception du premier, elle est présentée comme étant l'ensemble des principes, des normes et des contrôles qui encadrent l'enregistrement et le traitement des opérations comptables devant permettre la restitution de l'image fidèle de l'information financière et comptable.

Sous l'angle du second, elle est censée apporter une réponse aux exigences décisionnelle de la gouvernance publique en permettant une meilleure information comptable des décideurs et par conséquent, faciliter l'exercice de la comparabilité et de l'évaluation.

Ainsi et si la qualité comptable a été considérée depuis toujours comme un attribut permanent de tout système de comptabilité, elle devient, aujourd'hui, une exigence majeure dans le cadre de la comptabilité patrimoniale, dans la mesure où celle-ci est construite autour d'un dispositif réglementaire et technique qui s'appuie sur des principes fondamentaux comme le principe de prudence, le principe de clarté, le principe de régularité et de sincérité...etc. et sur des notions-maîtresses comme celles de qualité des comptes, d'image fidèle ou de certification.

LES ENJEUX DE LA QUALITE COMPTABLE

La comptabilité en droits consacrés est exigeante en matière de qualité comptable, dans la mesure où elle revêt une certaine complexité du fait qu'elle implique la comptabilisation des actifs, des passifs, des provisions, des charges... etc., ce qui implique un contrôle rigoureux des données et des informations et une maîtrise des risques devant prévenir les erreurs significatives.

Le benchmark international montre que l'enjeu majeur des réformes comptables s'inspirant des normes internationales,

demeure la qualité comptable puisque ces réformes s'inscrivent dans un contexte d'exigences croissantes en termes de qualité de l'information financière et comptable.

C'est pour cela d'ailleurs, qu'il est aisé de constater que les réformes de la comptabilité sont toujours couplées à l'exigence de certification des comptes qui, in fine, n'est autre que le contrôle de la qualité de l'information comptable par un auditeur externe.

L'auditeur externe est, en effet, amené dans le cadre de sa mission de certification à déterminer si le formalisme, imposé par les référentiels comptables et qui est le garant de la qualité comptable, a été appliqué sans altération majeure dans la tenue des comptes.

LES DETERMINANTS ET PRINCIPES FONDAMENTAUX LIES A LA QUALITE COMPTABLE

La comptabilité en droits constatés met l'accent sur la transparence et la qualité de l'information et ce, au travers du respect d'un formalisme normatif rigoureux et des outils ayant trait à la performance des systèmes d'information et des procédés de contrôle de la qualité.

Dans cette ligne, nous pouvons recenser quatre éléments fondamentaux qui constituent les déterminants majeurs de la qualité comptable, puisqu'ils contribuent à la définition de celle-ci. Il s'agit des principes fondamentaux, des normes comptables, du système d'information et du dispositif de contrôle interne et d'audit interne.

Les principes comptables fondamentaux participent à la fixation du cadre normatif devant contribuer à la préservation de la qualité de l'information financière. Sous cet angle, les référentiels comptables comprennent des principes fondamentaux dont certains d'entre eux ont pour finalité de garantir la fiabilité

des informations comptables et d'assurer la réflexion d'une image fidèle des comptes publics.

Il s'agit des principes de prudence, de clarté, d'importance significative et de régularité et de sécurité, qui doivent concourir à assurer la qualité comptable aux informations financières et comptables produites dans les comptes de l'Etat.

Le principe de prudence

En vertu de ce principe les incertitudes présentes susceptibles d'entraîner un accroissement des charges ou une diminution des produits de l'exercice doivent être prises en considération dans le calcul du résultat de l'exercice.

Le principe de clarté

Selon ce principe, les opérations et les informations sont inscrites dans les comptes sous la rubrique adéquate, avec la bonne dénomination et sans compensation entre elles. Ainsi, les éléments d'actifs et de passifs sont évalués séparément et les éléments des états financiers sont inscrits dans les postes appropriés sans aucune compensation entre ces postes.

Le principe d'importance significative

En vertu de ce principe, les états financiers doivent révéler tous les éléments dont l'importance peut affecter les évaluations et les décisions, sachant que demeure considérée comme significative, toute information susceptible d'influencer l'opinion que les utilisateurs des états financiers peuvent avoir sur le patrimoine, la situation financière et le résultat.

Le principe de régularité et de sincérité

En application de ce principe, la comptabilité de l'Etat est tenue conformément aux règles et procédures

prévues par la réglementation en vigueur. Celles-ci sont appliquées de manière à traduire avec sincérité, la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes de l'Etat ont de la réalité et de l'importance des événements enregistrés.

L'élaboration d'un référentiel comptables adapté aux spécificités de l'action étatique constitue la clé de voûte de la réforme de la comptabilité de l'Etat, puisque ce sont ces normes qui définissent les règles applicables pour l'élaboration des états financiers et qui permettent de donner une vue globale du patrimoine et de l'activité de l'Etat.

Le recueil des normes est nécessaire pour définir un cadre normatif clair, selon les règles duquel, les opérations financières, patrimoniales et leur enregistrement en comptabilité doivent s'insérer. La bonne application des règles comptables est essentielle pour l'appréciation des situations financières et comptables de l'Etat, dans la mesure où ces règles constituent le référentiel par rapport auquel les comptes de l'Etat vont être certifiés par l'organe habilité.

LE DISPOSITIF DE CONTROLE DE QUALITE

La qualité comptable est une condition de la fiabilité des comptes car la présentation d'états financiers réguliers et sincères nécessite une fiabilisation de la chaîne d'enregistrement des opérations qui ne peut être assurée par les seuls contrôles opérés en aval par le comptable public.

Dans ce cadre, le contrôle interne constitue un dispositif de maîtrise des risques, notamment ceux qui peuvent avoir un impact significatif sur la qualité comptable. Il contribue à ce titre, à donner une assurance raisonnable sur la sincérité et l'image fidèle des comptes.

Dans son organisation, il s'appuie sur trois piliers, à savoir : la formalisation des normes de contrôle interne, l'élaboration d'une cartographie des risques comptables et enfin, la mise en place d'un dispositif d'audit interne permettant d'évaluer l'efficacité du dispositif de contrôle interne et la mise en œuvre de mesures prises pour corriger les risques identifiés.

Ainsi, nous pouvons être amenés à constater que la bonne application des règles comptables repose, en grande partie, sur la qualité des dispositifs de contrôle interne et d'audit interne mis en place, car comme dans toute démarche de qualité, l'évaluation des procédures mises en place constitue l'une des mesures clés visant la garantie de la qualité comptable.

Pour prendre corps, les nouveaux référentiels comptables doivent s'adosser à un système d'information dédié qui peut les prendre en charge et gérer les changements qu'ils impliquent tant au niveau de la conception que des exigences techniques.

Dans l'optique de la qualité comptable, il est nécessaire d'avoir conscience que dans le contexte de réforme des systèmes comptables de dernière génération,

il est judicieux d'aménager une large place aux enjeux de développement des systèmes d'information car dans la ligne des missions nouvelles créées par la nouvelle comptabilité en matière de qualité comptable, de sincérité des enregistrements et de respect des normes et des procédures, les systèmes d'information jouent un rôle déterminant dans la fiabilité de l'information, sa disponibilité, son actualité, sa pertinence et sa mise en corrélation avec d'autres informations.

La qualité des comptes est à ce titre, tributaire de la traçabilité des opérations financières et de la piste d'audit dont l'organe en charge de la certification des comptes a grandement besoin et que seul un système d'information comptable pertinent peut générer et assurer.

CONCLUSION

En conclusion de cette contribution, il s'avère que les nouvelles exigences en matière de gouvernance des finances publiques renforcent l'importance des systèmes d'information financiers et comptables et surtout l'intérêt que revêt la qualité des comptes publics.

L'actualité internationale récente a mis en évidence les conséquences, les risques et les enjeux de la qualité des comptes, en général et des comptes publics, en particulier et surtout les coûts liés au risque de non qualité des comptes.





Rachid LAHRACH
Chef du Service de l'arbitrage
en matière des finances locales
Direction de la réglementation
et de la normalisation comptable

La réforme Comptable de l'Etat

Une dimension indissociable de la réforme budgétaire

De par le monde, les réformes budgétaires axées sur les résultats et la performance ont toujours et de manière systématique, été accompagnées par la réforme du cadre comptable devant servir à la mesure des résultats et des performances.

En effet, la dimension comptable demeure à l'international, une composante fondamentale et complémentaire de la dimension budgétaire dans les réformes des lois fondamentales régissant la gestion des finances de l'Etat.

Cette constante ne saurait être mise de côté dans le cadre de la refonte de la loi organique des finances au Maroc, sous peine de compromettre les fondamentaux de la réforme, à savoir une nouvelle approche budgétaire axée sur les résultats, la performance et la transparence.

La vérification de constat dépend justement de la manière dont le projet de refonte de la loi organique des finances devrait intégrer le processus enclenché depuis quelques années déjà, visant la mise en place d'une comptabilité d'exercice à vocation de droits constatés et à forte valeur ajoutée patrimoniale.

UN ENVIRONNEMENT FINANCIER ET ECONOMIQUE FAVORABLE A UNE REFORME BUDGETAIRE ET COMPTABLE

Les réformes engagées par le Maroc durant cette dernière décennie n'ont pas manqué d'avoir des effets positifs sur l'assainissement des politiques publiques et la gestion des finances publiques, en particulier. Elles constituent des acquis indéniables ayant permis aux finances publiques marocaines de bénéficier d'une meilleure maîtrise des évolutions budgétaires et financières.

A ce titre, nous pouvons remarquer que les réformes engagées ont abouti à l'accélération du rythme de réalisation des grands chantiers d'infrastructures, le lancement de grands projets structurants permettant de créer des pôles de compétitivité régionaux et l'adoption de stratégies ambitieuses embrassant des secteurs inscrits dans le cadre de plans pluriannuels, tel que le Plan Azur, Rawaj, le Plan d'urgences, le Plan vert, la Vision 2020,....etc.

Ces résultats n'ont d'ailleurs pas manqué de recevoir un satisfecit de la part d'organismes internationaux qui n'ont pas hésité d'encourager le Maroc à approfondir encore plus ses réformes, notamment dans le domaine des finances publiques.

Pour la consolidation de ces réformes et l'amélioration du climat et de l'environnement de l'économie et des finances publiques marocaines, il est devenu impératif d'aller de l'avant en améliorant le cadre général des finances publiques, d'où la nécessité apparue pour engager la refonte de la loi organique relative à la loi de finances en tant qu'instrument privilégié pour mieux cadrer les actions publiques et améliorer le processus de l'autorisation, de l'exécution et du contrôle des politiques publiques.

Toutefois, la réforme budgétaire serait sans consistance si elle ne prend pas en compte les mécanismes de mise en œuvre qui lui permettent de prendre forme et d'être déclinée dans la pratique, à savoir la mise en œuvre d'un système comptable fiable, à même de permettre la bonne exécution des prévisions de la loi de finance et de mettre en place un système d'information dédié aux destinataires de l'information financière, à savoir les citoyens, les décideurs, les organes de contrôle, la représentation nationale et les organismes financiers internationaux.

LA REFORME BUDGETAIRE, UNE MUTATION DANS LA GOUVERNANCE DES FINANCES PUBLIQUES

Si l'actuel dispositif juridique régissant l'élaboration et l'exécution du budget de l'Etat a globalement répondu aux objectifs qui lui étaient assignés par ses concepteurs, il n'en demeure pas moins cependant, que les évolutions qui ont suivi son adoption commandent aujourd'hui, sa refonte pour répondre à des exigences nouvelles qui ne peuvent trouver leur répondant dans le substrat de l'actuel texte.

En effet, le contenu de l'actuel dispositif organisant le système budgétaire a pour souci majeur de préserver et de veiller à la régularité des opérations et des procédures budgétaires et à la conformité aux textes en vigueur des actions publiques, en négligeant les dimensions liées à la performance et aux résultats des politiques publiques.

De même, ce dispositif est souvent décrit par les parlementaires eux-mêmes, à raison du manque d'un véritable pouvoir d'information et de contrôle de l'institution parlementaire. Il suffit de rappeler à ce titre, que le mot « commission parlementaire » n'y est cité que deux fois et que les mots « information » ou « évaluation » n'y sont jamais cités⁴.

Le projet de réforme en cours a pour objet de combler les carences relevées et de répondre aux besoins d'une nouvelle option de gestion des politiques publiques, en s'inscrivant dans la tendance mondiale lancée dans un élan de bonne gouvernance imprégnée par l'approche de performance et la recherche de résultats, dans lequel le Maroc s'inscrit volontairement en veillant à assurer un ancrage réel de la culture de résultat et de performance, culture devant renforcer la bonne gouvernance de son système de gestion des finances publiques.

4) Mohamed KARIM, in « Viabilité budgétaire et financière au Maroc », Première édition, 2010

Ce projet intervient d'ailleurs, à un moment propice où le Maroc a adopté une réforme constitutionnelle qui est en passe de remodeler le paysage de gouvernance des affaires publiques dont la loi organique, relative aux lois de finances, constitue la pierre angulaire. En somme, une constitution financière à même de décliner les grands principes et règles énoncés par la grande loi fondamentale.

Il est indéniable, en effet, qu'une réforme en profondeur des institutions ne puisse se conjuguer à l'apport substantiel du cadre institutionnel des finances publiques dont la traduction suprême réside dans l'élaboration de la constitution financière qu'est la loi organique des finances.

En outre, la réforme du cadre de gestion budgétaire est appelée à constituer une opportunité pour donner une nouvelle impulsion à la modernisation de l'Etat et au renforcement de la performance de la gestion publique, à modifier en profondeur l'ensemble du dispositif budgétaire pour plus d'efficacité et une plus grande responsabilisation des gestionnaires publics.

La réforme en cours de la loi organique des finances aura pour objectif, de dépasser une culture budgétaire dont l'essence est de privilégier une gestion basée sur une logique de moyen, cantonnée dans des réflexes juridiques vers une approche basée sur la logique de résultat, privilégiant la démarche managériale, dont le souci majeur réside dans la recherche de l'efficacité et de l'efficience de l'action publique.

En fait, il s'agit de dépasser une approche où le budget est exécuté sur la base « d'une logique axée sur la consommation des crédits » pour rejoindre la tendance mondiale consistant à réformer la présentation budgétaire orientée vers la performance⁵.

La recherche de la performance doit tendre essentiellement à bien exécuter les opérations issues des autorisations du législateur afin de réaliser l'excellence des résultats et par ricochet, de rehausser le rôle de contrôle du Parlement sur les politiques publiques et partant, atteindre la modernisation du dispositif budgétaire dans le sens de plus de performance et de transparence.

5) Ibid
6) Ibid

L'atteinte de cet objectif est tributaire de la reconfiguration des démarches de programmation, d'exécution et de contrôle budgétaire dans le sens du renforcement de la responsabilité des gestionnaires, de l'institution d'une nouvelle culture de performance, de reddition des comptes et de développement de la transparence.

La transparence et la performance des politiques publiques demeurent pour leur part, subordonnées à la refonte de la comptabilité de l'Etat qui constitue à ce titre, une composante essentielle de la refonte de la loi organique des finances et une dimension indissociable de la réforme budgétaire.

LA COMPTABILITE DE L'ETAT, UNE COMPOSANTE ESSENTIELLE DE LA REFORME BUDGETAIRE

Les principes et règles énoncés par la loi organique des finances en matière budgétaire ne sauraient produire leur plein effet s'ils ne trouvent pas leur traduction au niveau de l'exécution de la loi de finances, à travers les opérations de recettes et de dépenses dont l'enregistrement est matérialisé par la comptabilité de l'Etat.

Pour répondre à cette exigence, le projet de loi organique des finances devrait intégrer un chapitre relatif aux comptes de l'Etat, à l'effet de fixer le cadre général de la comptabilité de l'Etat et les principes directeurs de cette comptabilité.

Ainsi, la réforme de la loi organique relative aux lois de finances devrait mettre l'accent sur la distinction entre une comptabilité budgétaire ayant pour mission la mise en exécution et le respect de l'autorisation parlementaire concernant la réalisation des recettes et la consommation des crédits et une comptabilité générale d'essence patrimoniale ayant pour objet la constatation des droits et des obligations de l'Etat, sans oublier la possibilité de mettre en évidence l'évaluation in fine, des opérations financières de l'Etat, à l'instar des mécanismes utilisés dans l'entreprise du secteur privé, à savoir l'analyse des coûts en introduisant la comptabilité analytique.

Cette exigence concorde d'ailleurs avec les sollicitations des acteurs de la

société civile et surtout des représentants de la nation.

En effet, dans son rapport d'initiative parlementaire sur la réforme de la loi organique des finances, les auteurs ont mis l'accent dans leur 7^{ème} proposition sur la nécessité d'introduire « trois comptabilités pour mieux lire le budget ». Il s'agit en ce sens « d'introduire et de mieux définir les contours des trois comptabilités à tenir par l'exécutif », à savoir une comptabilité budgétaire classique (comptabilité de caisse), une comptabilité générale proche de la comptabilité des entreprises et une comptabilité analytique qui permet d'évaluer les coûts des programmes.

La revendication des parlementaires part du constat que la comptabilité actuellement en vigueur, suffit à répondre au besoin de l'actuelle loi organique « puisque celle-ci ne précise aucune exigence relative à l'information sur le patrimoine de l'Etat et ses variations, ni sur l'analyse des coûts des différentes politiques publiques »⁶.

Il s'agit en fait, de permettre à la société, à travers ses représentants, de connaître ce que l'Etat possède, comment il modifie son patrimoine suite aux différentes décisions budgétaires et ce que sont les coûts réels des politiques publiques.

C'est la raison pour laquelle, la comptabilité budgétaire doit être adossée à une comptabilité générale décrivant la situation du patrimoine de l'Etat et se prolongeant vers une évaluation des coûts des actions publiques, déclinées dans le cadre d'une comptabilité analytique.

Au-delà du souci de la bonne gouvernance des finances publiques, l'objectif ultime est de rendre compte à la société et au citoyen, par le biais de la représentation nationale qui a autorisé le gouvernement à initier et à exécuter les politiques publiques, de la réalité de l'exécution du budget de l'Etat.

Cette « inquiétude » de remise d'information paraît être l'un des soucis des parlementaires marocains, puisqu'ils indiquent qu'il convient « de signaler que les intentions du gouvernement en termes de diffusion des données comptables sont encore floues » en poursuivant « qu'en effet lors d'un récent colloque

organisé par la Trésorerie Générale du Royaume en septembre 2010 la diffusion au public des états de synthèse (bilan et compte de résultat) a été mentionné mais comme possibilité, et non comme nécessité»⁷.

En effet, si le projet de nouvelle constitution financière est en cours de finalisation, la comptabilité générale de l'Etat est une réforme en phase d'être déployée, puisqu'elle a été entamée depuis 2008, ce qui lui permet d'être en parfaite symbiose avec la prochaine loi organique relative aux lois des finances et avec la mise en exécution des principes et règles comptables qu'elle est sensée consacrer.

LA NOUVELLE COMPTABILITE DE L'ETAT OU LA MISE EN EVIDENCE DES PRINCIPES COMPTABLES FONDAMENTAUX

L'actuel système comptable, toujours en vigueur, lors de cette phase de transition, a été conçu depuis les années trente et refondue depuis 1960 pour répondre à une logique de gestion de l'Etat providence assurant juste les flux en moins et/ou en plus de la caisse dans une optique purement budgétaire.

La nouvelle comptabilité générale de l'Etat s'est par contre, détachée de cette approche pour adopter un système de comptabilité d'exercice en vue de cerner la dimension patrimoniale, constatant les droits et les obligations de l'Etat, d'où la consécration de la transparence et de la performance.

Les principes qui devraient être consacrés au niveau de la constitution financière du pays permettent de mettre au diapason la comptabilité budgétaire avec la comptabilité générale. Si la première a pour souci le suivi de l'exécution de la loi de finance et la vérification de la conformité des opérations de recettes et de dépenses aux autorisations parlementaires, la comptabilité générale a pour objectif de retracer les opérations au titre de l'exercice auquel elles se rattachent dans le cadre d'une comptabilité de droits constatés.

Cette réforme participe à la refonte de l'approche budgétaire axée sur les résultats et la performance en permettant de

doter les pouvoirs publics d'un instrument privilégié de bonne gouvernance, d'améliorer l'élaboration et l'évaluation des politiques publiques et de donner aux citoyens et aux organismes de contrôle, une information transparente sur les finances de l'Etat et son patrimoine.

Sa mise en place répond à la nécessité d'appréhender l'ensemble des activités de l'Etat et de son patrimoine, avec l'exigence d'une information comptable normalisée permettant la comparabilité de l'information financière au plan international et l'adéquation de cette information aux besoins de transparence et de reddition des comptes.

La consécration de la comptabilité d'exercice au niveau du projet de refonte de la loi organique des finances permettra de donner une vision économique et financière des actions publiques sachant qu'une «simple conformité avec le budget n'est plus une preuve d'efficacité» du fait que la profession comptable a le même objectif dans le secteur public que dans le secteur privé.

En effet et de par le monde, l'adoption d'une comptabilité d'exercice inspirée des normes comptables internationales en vigueur pour le secteur public a modifié profondément le cadre comptable de l'Etat. Les dispositifs prévus comme la logique générale qui sous-tend la loi organique des finances correspondent à l'objectif d'une plus grande transparence des comptes ainsi qu'une meilleure maîtrise des coûts publics. La comptabilité y est conçue comme un véritable outil d'information, de gestion et d'aide à la décision⁸.

La comptabilité budgétaire même améliorée, ne saurait atteindre son objectif d'assurer une bonne exécution du budget de l'Etat sans le couplage avec une comptabilité générale d'exercice pour correspondre au mieux à la réalité de l'exécution du budget et assurer une meilleure lisibilité immédiate sachant qu'une comptabilité d'exercice est plus appropriée à la mise en place d'un contrôle de gestion et à une évaluation de la performance⁹.

D'où l'intérêt qui se fait sentir pour une articulation plus aboutie entre la

comptabilité générale et la comptabilité budgétaire.

L'ARTICULATION ENTRE LA COMPTABILITE BUDGETAIRE ET LA COMPTABILITE GENERALE DE L'ETAT

La reconfiguration de la comptabilité de l'Etat n'a pas seulement pour objectif de moderniser et d'améliorer l'enregistrement des opérations comptables, mais elle se mesure par sa répercussion sur la mise en œuvre réelle de la réforme des mécanismes budgétaires.

En effet, sans une articulation rationnelle entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, on risque d'aboutir à des résultats différents, du fait que les objectifs assignés à chacune des deux comptabilités sont différents, « sans compter les incertitudes qui peuvent s'ensuivre dans les rapports de l'Etat avec les tiers... Ainsi par exemple, la compensation des créances réciproques entre l'Etat et un tiers est interdite en comptabilité budgétaire et qu'elle est admise sans réserve dans la comptabilité générale »¹⁰.

Les lois de finances doivent en effet, présenter de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat. La sincérité des ressources et des charges de l'Etat doit s'apprécier compte tenu des informations disponibles au moment de leur établissement et des prévisions devant raisonnablement en découler.

Or les informations disponibles ne peuvent l'être que par le biais d'une comptabilité générale basée sur le principe des droits constatés.

Autrement dit, la sincérité budgétaire va de pair avec les principes de sincérité des comptes et d'image fidèle du patrimoine de l'Etat et de sa situation financière.

Le projet de réforme de la loi organique des finances devrait en effet, consacrer le principe que les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière, tout en responsabilisant les comptables publics sur la sincérité et la transparence des comptes publics.

7) Ibid

8) « Finances publiques », M. Bouvier et M-C Esclassan, J-P Lassale, Manuel, LGDJ, édition 2010

9) Ibid.

10) Ibid.

UN SYSTEME DE «REDEVABILITE» RESPONSABILISANT, REDDITION ET CERTIFICATION DES COMPTES

Rendre des comptes, voilà l'un des piliers d'une société démocratique où ceux à qui nous avons «délégué» la gestion des affaires publiques doivent justifier ou expliquer leurs actions et leur gestion de la chose publique. Cette exigence peut être à la fois d'essence constitutionnelle, légale ou même morale sachant que la nouvelle constitution marocaine consacre les principes de responsabilité et de reddition des comptes.

Si jusqu'à récemment, rendre compte se vérifiait juste par rapport à la conformité des règles budgétaires, l'évolution du rôle des institutions publiques implique le dépassement de cette acception pour la recherche d'une autre forme de légitimité, basée sur la bonne gouvernance politique, économique et financière.

Par conséquent, nous devons rompre avec une logique de rendre compte d'une exécution financière et comptable motivée par les moyens et le respect des crédits alloués pour une rubrique budgétaire donnée, pour évoluer vers une logique redditionnelle où l'atteinte des objectifs et des résultats convenus prime pour juger la conformité des résultats par rapport aux objectifs.

Aujourd'hui, les concepteurs du projet de la nouvelle constitution financière du pays devraient mettre en évidence le rôle primordial de la nouvelle comptabilité de l'Etat en matière d'information financière, de transparence dans la gestion publique, de responsabilité et de reddition des comptes.

Pour qu'elle ait sa pleine légitimité, la reddition des comptes doit se baser sur des principes et des règles financières et comptables claires, permettant à un large public d'en comprendre le sens, pour mesurer la qualité de gestion et surtout,

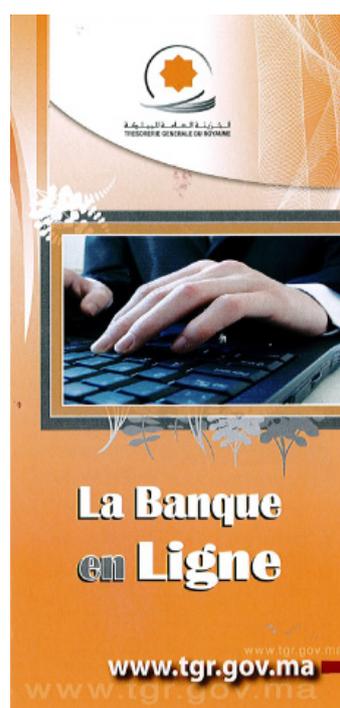
l'efficacité et l'efficience d'exécution des politiques publiques.

L'objectif de reddition des comptes et son corollaire la transparence et la sincérité comptable ne sauraient toutefois se concevoir, sans la consécration au niveau du projet de refonte de la loi organique des finances, de la certification des comptes par le corps de contrôle suprême qui est la Cour des Comptes.

L'objet de la certification des comptes publics est de formuler une opinion écrite et motivée sur les comptes de l'Etat, mission comparable à celle qu'exercent les commissaires aux comptes dans les entreprises.

En effet, «l'institution de la certification des comptes pour l'Etat et l'essor de ce dispositif est particulièrement exemplaire du nouveau système de gestion publique qui se développe aujourd'hui, en illustrant à quel point la culture financière publique se rapproche désormais de la culture financière de l'entreprise»¹¹.

11) Ibid.





Rachid Amghar
Chef de la Division de la normalisation
Direction de la réglementation
et de la normalisation comptable

La réforme comptable des collectivités locales

La réforme nécessaire

Ce serait une évidence facile à démontrer que de souligner la place centrale qu'occupent aujourd'hui les collectivités locales dans le processus de mise à niveau enclenché par l'Etat, dans le cadre de sa stratégie globale de modernisation.

A cet égard, il faut reconnaître que c'est dans le cadre de cette vision modernisatrice que s'enserrent les principales réformes dont sont sujettes aujourd'hui les collectivités territoriales (aménagement du cadre organisationnel, réforme du cadre financier, refonte du système comptable, etc...).

Il faut reconnaître également, que ces réformes sont mues par une appréciation intelligente et fondée de l'environnement et des enjeux de demain, et se proposent, en conséquence, d'atténuer l'impact de ces changements, sinon d'agir sur eux.

Et, nous nous devons d'admettre aujourd'hui, que le phénomène de mondialisation s'accompagne d'un mouvement profond de décomposition/recomposition qui impacte non seulement les Etats, en les contraignant à revisiter leurs stratégies économique, financière et institutionnelle, mais se profile également, avec des enjeux plus prononcés dans la sphère des collectivités locales.

Ces facteurs appellent, sans aucun doute, des ajustements, des adaptations et parfois de sérieuses remises en cause pour pouvoir accompagner ce mouvement global rythmé par de profonds bouleversements, et réussir le passage du temps de la rupture au temps de la transition inhérents à l'évolution des systèmes et des institutions. La réforme comptable des collectivités locales, ferait magistralement fonction de trait d'union entre ces deux temps.

LA REFORME COMPTABLE, UN ELEMENT INCONTOURNABLE DANS LA STRATEGIE DE MODERNISATION DES COLLECTIVITES TERRITORIALES

Le retour en force des collectivités locales et l'importance accordée à la décentralisation ouvre une perspective singulière en faveur de l'intégration de la question locale dans l'approche des stratégies nationales.

Dans le contexte actuel, la réussite de cette vision dépend de la capacité de l'Etat central à faciliter et à promouvoir la modernisation des niveaux territoriaux et à organiser les dynamiques locales avec des approches renouvelées s'appuyant sur des principes de performance et de transparence.

Mais, au préalable, il reste incontournable de créer les conditions nécessaires à la mise en place «d'un environnement de gouvernance stratégique», lequel demeure tributaire, lui-même, de la nature des réformes qu'il faut entreprendre et des outils qu'il faut s'approprier.

De ces réformes et de ces outils, le système d'information et le système budgétaire et comptable sont, sinon, les plus déterminants dans l'entreprise de modernisation, du moins, ils comptent parmi les plus importants dans ce projet.

LES ENJEUX DE LA REFORME COMPTABLE DES COLLECTIVITES LOCALES

Il est vrai que la mondialisation peut être porteuse d'enseignements divers et riches. Pour l'objet qui nous intéresse, elle nous enseigne l'importance de la «cohérence» des systèmes comptables, au niveau international certes, mais aussi à l'intérieur du territoire d'un même Etat.

Et de ce fait, elle nous fait prendre conscience de la nécessité qu'il y a aujourd'hui de défendre l'option de «la cohérence» entre les systèmes comptables : national et local car d'un point de vue pratique, rien ne justifierait aujourd'hui une différenciation entre les principes qui régissent la comptabilité de l'Etat et ceux qui encadrent celle des collectivités locales.

De même qu'elle nous fait toucher l'importance de certains de ces aspects qui impliquent «une connectivité» de plus en plus grande entre les différents systèmes financiers, dans le cadre «d'une logique de réseau» dominante et incontournable. La réforme comptable reflèterait la prise de conscience de tous ces enjeux.

Sur un autre plan, il faut souligner que la réforme de la comptabilité des collectivités locales, répond également à un enjeu de bonne gouvernance car ayant une optique différente, des objectifs différents et répondant à des choix différents, elle permet d'installer un nouvel élément culturel dans la sphère de la gestion locale.

Il faut reconnaître que la logique budgétaire actuelle a entretenu durablement le mythe de la consommation des crédits tels que fixés par les autorisations budgétaires et encadrés par les règles de la comptabilité publique, et qu'il est temps aujourd'hui de favoriser «l'esprit de gestion» sur «l'impératif de la logique budgétaire» qui a prévalu jusqu'à présent.

Or, c'est cet aspect même de la gestion publique locale auquel la réforme comptable entend remédier, en implémentant les ingrédients nécessaires à l'éclosion d'une nouvelle culture de gestion. Ce à quoi, elle peut contribuer en mettant à la disposition des gestionnaires locaux des outils, des indicateurs et un système d'information qui leur permettent le pilotage de la performance.

De manière plus concrète, en améliorant la connaissance des gestionnaires, en mettant à leur disposition une information fiable, sincère et fidèle de la situation financière et patrimoniale de la collectivité locale, le nouveau système comptable enclenche, sans nul doute, le cercle vertueux du changement.

Bref, pour toutes ces raisons, la réforme comptable des collectivités locales ne pouvait que véhiculer des enjeux pluriels : enjeu de modernisation, enjeu d'un meilleur pilotage des finances locales, enjeu de transparence et de qualité comptable certes, mais aussi et surtout, elle enserme un enjeu culturel de taille.

LA CONFIGURATION GENERALE DE LA NOUVELLE COMPTABILITE DES COLLECTIVITES LOCALES

Si la possibilité d'introduire des règles s'inspirant du plan comptable général a été reconnue depuis 1976 aux autorités de tutelle (Ministère des Finances et Ministère de l'Intérieur), il aura fallu attendre l'année 2008 pour que la «possibilité» devienne une réalité concrète, avec la recommandation faite par le Conseil National de la Comptabilité (CNC), lors de la réunion de son comité permanent tenue le 15 juillet 2008, d'adosser le projet de plan comptable des collectivités locales et de leurs groupements aux normes et standards internationaux.

Il faut reconnaître que cette nouvelle orientation du projet, que le Conseil National de la Comptabilité a exprimé, a été le résultat d'un effet d'entraînement certain, exercé par l'adoption du nouveau plan comptable de l'Etat, dont le corpus des normes s'inspire principalement des normes internationales IFRS et IPSAS.

Tout en constituant une réforme d'envergure dans le champ de la gestion financière et comptable des collectivités locales, le projet n'en fait pas pour autant un motif de rupture brutale puisque dans le fond, les préoccupations fondamentales de la comptabilité publique ne sont pas perdues de vue le contrôle de caisse des fonds publics, le contrôle de l'exécution du budget et la surveillance réciproque ordonnateur / comptable, pour ne s'en tenir qu'à l'essentiel.

Dans le fond, la nouvelle réforme comptable s'adosse à un référentiel composé de quatre documents clés :

- un cadre conceptuel qui constitue le document qui définit l'orientation générale du nouveau cadre comptable, à travers l'identification des objectifs, l'énonciation des choix directeurs et la définition des principes fondamentaux ;
- un corpus de normes qui constitue des règles de conduite concernant chaque composante de la comptabilité générale (règles relatives aux immobilisations, aux stocks, aux produits, aux charges...);
- un plan de comptes qui constitue la traduction comptable des normes ;
- une instruction comptable définissant les modalités de fonctionnement des comptes.

Dans le même ordre d'idées, il faut souligner que la trame de la nouvelle réforme reprend à son compte les principes comptables généraux de continuité d'exploitation, de permanence des méthodes, de spécialisation des exercices, de prudence, de clarté, de transparence, de coût historique et d'importance significative.

Tous ces principes viennent restructurer la comptabilité des collectivités locales avec pour objectif central la restitution de « l'image fidèle » de la situation patrimoniale et financière desdites collectivités.

Cependant, les évolutions ne sont pas uniquement garanties par l'énonciation des principes, elles résultent principalement de l'application de règles pratiques qui leur assurent une teneur réelle. C'est dans ce cadre que la nouvelle architecture de la comptabilité des collectivités locales et de leurs groupements, fait de certains principes et règles, comme le principe des droits constatés ou celui de la spécialisation des exercices, la pierre angulaire de la nouvelle construction comptable.

En effet, consacré comme principe fondamental de la comptabilité patrimoniale, le principe des droits constatés fait obligation aux collectivités d'enregistrer au cours d'un exercice donné les droits et les obligations dès leur naissance et non lorsqu'ils se dénouent en trésorerie.

Ainsi, dans cette optique, les engagements pris par la collectivité (ex : dette envers des fournisseurs) autant que les droits qui lui sont acquis (ex : impôts dus) vont pouvoir être constatés et intégrés dans sa comptabilité. Ce principe est complété par un autre principe, non moins important que le premier à savoir celui de la spécialisation des exercices.

Dans cette optique, seuls les produits correspondant à l'exercice (y compris ceux à recevoir) et les charges (y compris celles correspondant aux charges à payer et aux provisions pour risques et charges) seront comptabilisées au titre d'un exercice donné.

La consolidation pratique de ces principes se fera par l'application de la méthode dite de rattachement des produits (recettes) et des charges (dépenses) à l'exercice, en vertu de laquelle nous procédons, en fin d'exercice comptable, au rattachement des opérations qui créent des droits ou des obligations à l'exercice auquel elles se rapportent.

Enfin, il faut préciser que dans cet édifice, la clé qui permet de procéder à ces opérations et qui détermine, plus particulièrement, leur rattachement à l'exercice est celle du «fait générateur» c'est-à-dire l'événement qui crée un droit ou une obligation pour la collectivité.

Le respect de ces règles et techniques va contribuer sans nul doute, à l'application des principes de transparence et de clarté et à restituer l'image fidèle que doit refléter la comptabilité des collectivités locales.

A titre de comparaison entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, il faut souligner que dans l'optique de la première, les recettes budgétaires sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées, et les dépenses sont enregistrées au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont payées. Alors que dans l'optique de la comptabilité générale et en vertu du principe de la constatation des droits et obligations, lesdites opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date d'encaissement ou de paiement.

Dans ce schéma global, la comptabilité d'une collectivité locale doit pouvoir retracer et restituer comptablement la totalité des opérations financières nées au cours d'un exercice comptable.

En résumé, il paraît aisé de souligner que ce corset de normes et de principes contribuera à la clarté et à la transparence des comptes des collectivités locales qui verront leurs situations financières et patrimoniales restituées fidèlement par le truchement d'une grille de données comptables reproduisant l'ensemble des éléments que possède une collectivité (terrains, immeubles, logiciels, matériels de transport, créances... etc.,) et l'ensemble de ce qu'elle doit (emprunts, dettes).

La synthèse de ces informations est déclinée dans des situations et documents de la comptabilité générale, à savoir :

- le bilan, constitué d'un tableau de la situation nette décrivant l'évolution des actifs, de la trésorerie, des dettes, des provisions et des autres passifs de la collectivité ;
- le compte de résultat, constitué de trois parties retraçant les charges de fonctionnement (les charges de personnel ou les dotations aux amortissements et aux provisions), les charges d'intervention (les transferts aux entreprises, aux associations..) et les charges financières (intérêts de la dette...). Ces charges sont présentées en regard des ressources de la collectivité ;
- le tableau des flux de trésorerie liés à l'activité, aux opérations d'investissement et aux opérations de financement ;
- une note aux états financiers, qui présente les engagements financiers hors bilan (ex : les charges futures).

Toutefois, la lecture de ces documents ne doit pas être opérée dans la même logique que celle d'une entreprise privée. Les collectivités locales ne sont pas des entreprises et leur mission n'est pas de réaliser des profits.

La mission d'intérêt général, avec toutes ses variations, n'a pas d'équivalent dans le monde des entreprises. Autant de différences et de spécificités qui militent en faveur d'une lecture différenciée des comptes d'une collectivité locale et d'une entreprise privée.

Enfin, il ne serait pas vain d'insister sur le fait que l'objectif recherché à travers ce projet de réforme n'est pas tant d'adopter une comptabilité d'entreprise, la comptabilité privée n'est pas une fin en soi, que d'emprunter les meilleures pratiques qui permettent d'améliorer la gouvernance locale.

CONCLUSION

En conclusion, il faut reconnaître que la fin des anciens systèmes comptables est annoncée par les meilleurs oracles qui prédisent pour l'avenir une reconfiguration des systèmes locaux avec la promotion des principes de bonne gouvernance, de redevabilité, de comparabilité et de reporting.

Dans la ligne de cet esprit, nous devons être sensibles à l'importance du rôle que doit jouer l'outil comptable dans le projet de modernisation de la gestion locale. Ce rôle implique qu'il puisse transcender la fonction et l'objectif limités de la régularité pour s'ériger en un outil privilégié d'information, d'évaluation et de pilotage de la performance.

Et, au-delà, permettre l'appréciation objective de la qualité du management local à travers l'évaluation des différentes facettes de l'action publique locale (financement, coût, opportunité, retour sur investissement...).

La recherche de cet objectif ne veut pas dire que le respect des règles normatives serait sacrifié mais il sous-entend, néanmoins, un nécessaire reprofilage à la faveur d'une reconsidération du système actuel.

L'enjeu pour l'avenir est d'opérer la transition vers des systèmes qui, concurremment avec le contrôle de régularité, permettent l'appréciation du résultat et la mesure de la performance. Pour ce faire, il est temps pour notre modèle de décentralisation d'opérer sa mue à travers la mise en place de deux réformes nécessaires : la réforme budgétaire et la réforme comptable.

Ce n'est qu'autour d'une vision renouvelée, assise sur ces deux réformes que nous pouvons contribuer à la modernisation de la gestion locale et installer une nouvelle culture se souciant de l'évaluation, du coût et de performance.

Enfin, gageons que dans la voie ouverte par la réforme de la loi organique relative aux lois de finances, actuellement en cours et qui va réformer en profondeur le budget, la comptabilité et la gestion de l'Etat ainsi qu'à travers le chantier de la régionalisation avancée, puisse s'engager dans la même dynamique vertueuse pour le monde des collectivités locales, qui ferait souffler sur ces dernières un vent de renouveau irrésistible, les poussant à faire de la réforme budgétaire et comptable, la réforme nécessaire, par excellence.

Publications du Plan Comptable

TGinfos
Lettre d'information bimestrielle

EDITORIAL

La Réforme de la Comptabilité de l'Etat (RCE) a pour ambition de normaliser les comptes de l'Etat au diapason des standards internationaux et de réorganiser la fonction comptable TGR à travers une solution logique adéquate et une conduite de changement optimale.

Sa mise en place répond à la nécessité d'appréhension de l'ensemble de l'activité de l'Etat, de son patrimoine et de son évolution, à l'exigence d'une information comptable normalisée permettant la comparabilité de l'information financière au plan international et au besoin de transparence dans la reddition des comptes.

S'inspirant des normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), cette nouvelle comptabilité introduit l'optique patrimoniale dans la comptabilité générale de l'Etat afin de mieux appréhender la situation à moyen et long terme des finances publiques.

Ainsi, cette Réforme de la Comptabilité de l'Etat participe à la refonte des approches budgétaire (adoption d'une nouvelle approche budgétaire axée sur le résultat), fiscale (refonte du système fiscal dans sa globalité) et comptable (modernisation du cadre comptable). Elle vise, de ce fait, à doter les pouvoirs publics d'un instrument privilégié de bonne gouvernance, à améliorer l'élaboration et l'évaluation des politiques socio-économiques et à donner aux citoyens et aux organismes de contrôle, une information transparente sur les finances de l'Etat et de son patrimoine.

Par ailleurs, elle englobe la maîtrise de cinq axes essentiels à savoir : le référentiel comptable de l'Etat, le bilan d'ouverture, la qualité comptable, la conduite de changement et le système d'information. Ce dernier qui constitue un système centralisé, permettra la génération et l'intégration des écritures comptables à partir des informations issues des différentes applications métiers.

En outre, les atouts du nouveau Plan Comptable traduits par la simplification et la modernisation des circuits comptables de l'Etat, l'allègement des procédures et le recentrage, libéreront le comptable TGR du poids des tâches quotidiennes en termes d'amélioration de traitement des opérations comptables et de production des états de synthèses budgétaires et permettront une sécurisation et une traçabilité de ces opérations.

**NUMERO SPECIAL
LA REFORME DE LA
COMPTABILITE DE L'ETAT
(RCE)**

Normes IPSAS

A l'instar des normes IFRS (International Financial Reporting Standards) élaborées pour les entreprises privées, les normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), ont été publiées progressivement pour être mises en application dans le secteur public (26 normes publiées par le Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public).

Ces nouvelles normes comptables et financières internationales sont en train de s'imposer dans toutes les entités publiques du monde entier (Etats et gouvernements, organismes et services publics, municipalités et établissements publics).

Produites par l'IFAC (International Federation of Accountants), les normes IPSAS imposent à tous les organismes publics de fournir des états financiers semblables à ceux du secteur privé.

L'adoption des normes IPSAS par les Etats permettra d'améliorer tant la qualité que la comparabilité des informations financières publiées par des entités du secteur public dans le monde.

EDITORIAL

- Normes IPSAS

LES COMPOSANTES DE LA RCE

- Référentiel comptable
- Bilan d'ouverture
- Système d'information
- Contrôle interne et qualité comptable
- Conduite de changement

LE SYSTEME D'INFORMATION INTEGRE

- Architecture fonctionnelle
- Etapes de mise en place
- Facteurs clés de succès

DANS CE NUMERO

LES INSTANCES DE LA RCE

**PLAN
DE COMPTES
DE L'ETAT**

الخزينة العامة للمملكة
TRESORERIE GENERALE DU ROYAUME

**RECUEIL
DES NORMES COMPTABLES
DE L'ETAT**

الخزينة العامة للمملكة
TRESORERIE GENERALE DU ROYAUME

LA REFORME DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT
Le recueil des normes comptables

LA REFORME DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT
Le référentiel comptable de l'Etat

LA REFORME DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT
Le système d'information

LA REFORME DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT
Les états financiers

- ✓ Le référentiel comptable
- ✓ Le bilan d'ouverture
- ✓ La qualité comptable
- ✓ Le système d'information
- ✓ La conduite du changement

- Bilan présenté sous forme d'un tableau de la situation nette ;
- Comptes de résultat présentés sous forme d'un tableau comprenant les produits, les charges et le solde des opérations de l'exercice ;
- Tableau des flux de trésorerie ;
- Notes aux états financiers.



Trésorerie Générale du Royaume

Ilot 31 (près de l'Av Al Araar)
Hay Ryad - Rabat
BP : 21495, Av Annakhil
Hay Ryad - Rabat

Tél : 212 (0) 537 57 81 90

www.tgr.gov.ma