



HAL
open science

L'apport d'une Comptabilité d'Exercice à l'aune de la nouvelle réforme de la LOLF au Maroc

Aziz Hantem

► **To cite this version:**

Aziz Hantem. L'apport d'une Comptabilité d'Exercice à l'aune de la nouvelle réforme de la LOLF au Maroc. 2017. hal-01540198

HAL Id: hal-01540198

<https://hal.science/hal-01540198v1>

Preprint submitted on 16 Jun 2017

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'apport d'une Comptabilité d'Exercice à l'aune la nouvelle réforme de la LOLF au Maroc

Prénom & Nom : **HANTEM AZIZ**

Fonction : **Doctorant en sciences de gestion, Laboratoire : Etudes comptables et fiscales**

Directeur de la thèse : **Pr ABOU EL JAOUAD MOHAMED**

Institution : **Université Hassan II, FSJES Casablanca, Maroc**

Contact : **hantem.aziz@gmail.com**

Résumé :

Cet article présente l'apport d'une comptabilité d'exercice dans le développement des établissements publics notamment administratifs au Maroc à l'aune de nouvelle réforme de la loi organique relative à la loi de finance (LOLF), et ce dans le contexte d'un nouveau management public. L'objectif de ce travail de recherche est d'essayer d'apporter des éléments de réponse à la question « Dans quelle mesure la comptabilité d'exercice contribue à l'amélioration de la fiabilité et la transparence des informations comptables publiques »

Mots clés : comptabilité d'exercice – transparence - nouveau management public – établissements publics administratifs.

Introduction :

Ces dernières années, la modernisation des pratiques des établissements publics connaît un essor extraordinaire face à des transformations majeures de l'environnement et des nouvelles approches du management. Ces approches sont de plus en plus mises en œuvre en vue d'améliorer la performance et la qualité des services publics.

La bonne gouvernance des affaires publiques constitue un défi crucial pour tous les pays notamment en voie de développement en vue de soutenir le développement et surtout de rationaliser la gestion publique. Ainsi, plus que l'introduction de nouvelles techniques de gestion, l'adaptation des établissements publics aux nouvelles exigences de bonne gouvernance, de productivité, du rendement et de performance dans le contexte actuel de la mondialisation, dépend de la place qui y est accordée au système d'information.

Dans le but d'améliorer la qualité de l'information financière et les mécanismes nécessaires à une bonne gouvernance, le Maroc a démarré depuis peu une réforme du secteur publique en accélérant la mise en place de la comptabilité générale pour garder une traçabilité et une continuité dans l'enregistrement des opérations financières effectuées par les établissements publics. Ainsi, l'avènement de la constitution du 1er juillet 2011 et le programme gouvernemental actuel ont donné une nouvelle impulsion et un appui politique fort à la réforme de la comptabilité de l'Etat, comme levier fondamental de modernisation. Ce dispositif mis en place s'inscrit dans le mouvement de convergence de l'information comptable publique avec les règles applicables au secteur privé.

Dans cette contribution il est question de passer en revue de différents textes régissant la comptabilité des établissements publics au Maroc et de la réforme comptable mis en place, pour examiner ensuite l'apport de la comptabilité générale dans l'amélioration de l'efficacité et la performance comptable des établissements publics au Maroc à travers les états de synthèse.

❖ Aspects légaux et réglementaires de la comptabilité des établissements publics¹ au Maroc

La lecture de l'article premier du décret royal de 1967 (tel que modifié par les décrets ultérieurs) traitant du champ d'application permet de conclure que les dispositions de celui-ci

¹ Selon le dictionnaire de la langue française, le petit Robert, « l'établissement public est une personne morale administrative chargée de gérer un service public. » L'établissement public peut être donc défini à travers ses caractéristiques d'un point de vue juridique et fonctionnel.

sont applicables aux organismes publics et aux agents chargés des opérations financières et comptables de ces organismes.

Selon cet article les établissements publics sont soumis aux dispositions du décret de 1967. Néanmoins, l'article 2 du même décret stipule que « conformément aux principes fondamentaux du présent décret royal, seront fixés ultérieurement par décret, les règlements de comptabilité publique applicables aux collectivités locales ainsi qu'aux établissements publics. » C'est ainsi que la comptabilité des établissements publics se trouve assujettie aux dispositions du décret n°2-89-61 publié au bulletin officiel du 6 décembre 1989. Ce décret a fait référence au dernier alinéa de l'article 2 du décret royal de 1967 et ne comporte que trois articles stipulant ce qui suit :

- Le premier article indique que les règles applicables à la comptabilité des établissements publics sont fixées conformément au Code Général de la Normalisation Comptable (CGNC) ;
- Le deuxième article soumet l'application du CGNC aux établissements publics à la formalité de l'apparition d'un arrêté conjoint du Ministre des finances et du Ministre de tutelle de l'établissement concerné.

L'observation de traitement des opérations financières et comptables des établissements publics a permis de remarquer que ces établissements tiennent tous, une comptabilité budgétaire classique, régie par les arrêtés portant organisation financière et comptable propres à ces établissements. Ceci veut dire que, normalement le décret de 1967 n'est pas opposable aux établissements publics, sachant qu'en réalité les arrêtés portant organisation financière et comptables de ceux-ci se basent sur ses mêmes principes.

Les obligations comptables des établissements publics diffèrent selon qu'il s'agisse d'un établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC) ou des établissements publics à caractère administratif (EPA).

A l'instar des EPIC, les obligations comptables des EPA comprennent les obligations de la comptabilité générale et celles de la comptabilité budgétaire. La seule différence par rapport aux EPIC est que les EPA, du fait qu'ils ne sont pas des commerçants au sens du code de commerce, ils ne sont pas tenus d'observer les obligations de la loi 9-88. Dans ce sens, et en vertu de décret n° 882.13.2 fixant les formes de publication des comptes annuels des Etablissements Publics publié au Bulletin Officiel du 2 janvier 2014, les établissements publics tenant une comptabilité conforme au CGNC ont l'obligation de publier annuellement

leurs comptes et leurs comptes consolidés au Bulletin Officiel et ce, à compter de 2014 pour ce qui est des comptes relatifs à l'année 2013. Les informations à publier dans ce cadre portent sur le bilan, le compte produits et charges ainsi que sur l'état des soldes de gestion.

S'agissant des Etablissements Publics ne tenant pas encore une comptabilité conforme au CGNC, ils sont autorisés, à titre transitoire et en attendant la mise en place de cette comptabilité, à publier au Bulletin Officiel, une situation comptable simplifiée établie sur la base d'un modèle fixé par arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances. En outre, la publication annuelle des comptes doit se faire au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice et faire apparaître s'il s'agit de comptes arrêtés ou non par l'organe délibérant et s'il s'agit, également, de comptes ayant fait l'objet ou non d'un audit financier externe.

L'analyse du système comptable actuel des établissements publics administratifs au Maroc, en d'appuyant sur les textes qui le régisse et sur l'observation directe, montre que la comptabilité budgétaire se limite au classement et à l'enregistrement des opérations budgétaires et de trésorerie dans une simple nomenclature de comptes. Cette comptabilité est qualifiée de comptabilité de « caisse » :

- Ne permet de suivre que les mouvements liés aux paiements et aux décaissements.
- Ne prend en compte ni le principe de la constatation des droits et des obligations, ni la comptabilité d'exercice,
- Elle ne prend pas en compte non plus la dimension patrimoniale de l'Etat,

En ce sens que c'est le système de gestion qui prévaut actuellement, puisque :

- seuls les flux (encaissements et décaissements) sont comptabilisés,
- et les opérations prises en compte, sur la « base caisse », au titre de la gestion au cours de laquelle : Une dépense a été visée par le comptable assignataire, indépendamment de la date de son paiement, et la recette a été encaissée par un comptable public.

Ainsi, Le principal handicap du cadre comptable actuel (comptabilité budgétaire) c'est qu'il s'enserme dans une logique de comptabilité budgétaire se limitant à l'enregistrement des opérations budgétaires et de trésorerie dans la seule optique: «encaissements-décaissements».

Cette optique réductrice ne favorise pas la production d'informations financières ciblées, à même de permettre :

- ✓ L'appréciation des résultats ;
- ✓ La mesure des performances ;
- ✓ La pertinence de la décision.

D'où la nécessité de mettre en place une réforme notamment comptable ayant pour objectif de permettre de consolider toutes les réformes engagées depuis, pour moderniser la gestion publique et être le pivot du futur système d'information financière des établissements publics. Un nouveau système comptable, basé sur l'approche patrimoniale, permet d'appréhender l'ensemble de l'actif et du passif de l'entité, en vue :

- d'une connaissance exhaustive des situations financière et patrimoniale ;
- de la production d'une information de meilleure qualité ;
- de la mise à la disposition, des gestionnaires publics, d'outils de pilotage et d'évaluation permanents ;
- de l'intégration de la comptabilité nationale et de la nécessaire consolidation des comptes.

En guise de conclusion de ce point, la situation de la gestion publique dans ces dernières années permet de prendre la mesure du manque de continuité et de volonté politique qui a plombé toutes les tentatives de réformes allant dans le sens d'une gestion par les résultats. Une situation marquée par un ensemble des échecs liés essentiellement à l'absence de rationalisation et de performance dans le management public. Pour surmonter cette situation, en répondant aux exigences croissantes portant sur la quantité et la qualité des services publics, la performance du secteur public a pris une importance toute particulière. Ainsi, des méthodes de management, traditionnellement employées dans le secteur privé, se sont peu à peu répandues dans la sphère publique, constituant le courant du New Public management (NPM) également nommée Nouvelle Gestion Publique (NGP).

❖ La réforme comptable : vers la convergence de l'information comptable publique avec les règles applicables au secteur privé.

Les mutations et les contraintes économiques, sociales et financières ayant marqué ces dernières années l'environnement national et international ont mis en évidence les limites du modèle de gestion en vigueur du budget de l'Etat fondé sur une culture de moyens². Les

² Revue de la Trésorerie Générale du Royaume, N° 8, Aout, 2011.

finances publiques ont grandement besoin d'une nouvelle vision de gestion imprégnée d'une culture de résultat et de performance pour accompagner la dynamique des grands projets et des réformes engagées par SA MAJESTE LE ROI. Il s'agit de réformer les finances publiques dans le cadre d'une approche globale et intégrée de gouvernance des finances de l'Etat, des collectivités territoriales, des établissements et entreprises publics et des caisses de retraite.

Le nouveau management public : Pour une gestion adaptée à la structure

Selon Bartoli³, le management public est : « l'ensemble des processus de finalisation, d'organisation, d'animation et de contrôle des organisations publiques visant à développer leurs performances générales et à piloter leur évolution dans le respect de leur vocation ». La définition d'un objectif mesurable (et du résultat attendu à l'échéance), par référence à un moyen/long terme défini, pertinent, cohérent par rapport à la mission et à la vocation du service concerné, la cohérence des moyens engagés, l'évaluation de la satisfaction des citoyens, l'identification des effets pervers, la coordination entre les différents services de l'État étant alors constitutifs du nouveau management public. (NMP)

Dans la gestion financière et comptable, le NMP met l'accent sur le développement du contrôle de gestion avec des analyses en termes de « coûts – performances » des activités. Le NMP se caractérise par la mise en œuvre d'indicateurs d'activité, d'outils de gestion budgétaire et comptable, d'outils de mesure des coûts dans la perspective de répondre à trois logiques d'action : L'efficacité socio-économique, la qualité de service et l'efficacité de gestion.

Au début des années 1980, de nombreux pays ont dû faire face à une crise financière caractérisée par un important déficit public et un endettement élevé. Dans ce contexte, pour mieux répondre aux attentes et exigences des citoyens (qui sont aussi, selon les cas, des usagers, des contribuables, des bénéficiaires et des électeurs) et dans le but d'encadrer, de rationaliser voire de réduire les coûts, des solutions ont été envisagées en terme de management.

Dans ce sens, le but de la mise en place d'une nouvelle loi organique des finances (LOLF), intégrant une réforme comptable, réside dans la recherche d'un meilleur pilotage des dépenses et dans une responsabilité accrue des gestionnaires. Par conséquent, la LOLF, poussant les administrations à la modernisation et à la gestion par la performance, est porteuse

³ A. Bartoli, Le management des organisations publiques, Dunod, Paris, 1997

de beaucoup d'ambitions. Notamment améliorer l'image ternie du service public, éviter le gaspillage et réaliser des économies substantielles.

Tout problème de gestion comporte une dimension organisationnelle : car la gestion ce n'est pas seulement les processus et la structure de la division du travail. Elle intègre aussi les processus décisionnels, les zones de pouvoir, la circulation des informations, la communication, l'animation de l'équipe.

Il est évident qu'il faut différencier la gestion d'une collectivité, d'une entreprise publique et celle d'une entreprise privée. On ne peut pas gérer un hôpital comme une collectivité territoriale. A notre sens, toutes les structures (privées et publiques) doivent avoir des indicateurs de mesure de la performance et de qualité mais ils doivent être adaptés à l'activité et porteurs de sens pour être acceptés par le personnel et exploitables.

Réforme comptable et bonne gouvernance.

Le chantier de réforme de la comptabilité des organismes publics a été identifié comme projet prioritaire dans le cadre de la 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.

La comptabilité d'exercice (comptabilité renouvelée), au-delà de son caractère technique, constitue, en réalité un outil de modernisation des établissements publics en raison des changements et des mutations profondes qu'elle implique en matière d'amélioration de la bonne gouvernance notamment financière dans la sphère publique.

La nouvelle constitution de 2011 a consacré le titre XII à la bonne gouvernance, en précisant que les services publics sont soumis aux normes de qualité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité et sont régis par les principes démocratiques consacrés par la constitution. Elle souligne que les agents des services publics exercent leurs fonctions selon les principes de respect de la loi, de neutralité, de transparence, de probité et d'intérêt général. La nouvelle constitution prévoit en plus que les services publics doivent rendre compte de la gestion des deniers publics conformément à la législation en vigueur et sont soumis à cet égard aux obligations de contrôle et d'évaluation. Elle renvoie d'ailleurs à une charte des services publics devant fixer l'ensemble des règles de bonne gouvernance relatives au fonctionnement des administrations publiques, des régions et des autres collectivités territoriales et des organismes publics.

Dans ce sens, nous constatons une forte intégration dans la constitution de 2011 des principes et normes appliqués dans l'entreprise privée sous l'influence du nouveau management public (new public management). De tendance néolibérale, ce concept fait référence aux principes de respect de la loi ou de conformité, de neutralité, de probité ... et aux normes de qualité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité auxquels la constitution fait référence.

La LOLF N° 130.30 : quels apports pour les établissements publics?

Le projet de la loi organique relative à la loi de finances a été élaboré selon une démarche pragmatique qui tient compte des capacités de gestion des organismes publics et fait appel aux meilleures pratiques internationales dans le domaine de la modernisation de la gestion publique tout en les adaptant au contexte national sur le plan constitutionnel, institutionnel et administratif.

La réforme de la LOLF concerne les trois axes suivants :

- Le renforcement de la performance de la gestion publique ;
- Le renforcement des principes et règles financiers et l'approfondissement de la transparence des finances publiques ;
- L'accroissement du contrôle parlementaire sur les finances publiques.

« En matière du renforcement de la transparence budgétaire, la réforme de la LOLF consiste à introduire de manière explicite le principe de sincérité budgétaire en vue de conforter la pertinence des hypothèses qui président à la préparation de la loi de finances, confirmer la qualité des prévisions de ressources et de charges compte tenu des informations disponibles au moment de leur établissement, et confirmer l'engagement de procéder à la présentation de lois de finances rectificatives en cas de modifications significatives des priorités et hypothèses de la loi de finances » (la LOLF N° 130.30) .

En outre, la comptabilité budgétaire sera enrichie par l'institution de la comptabilité d'exercice (comptabilité générale) et de la comptabilité analytique en vue de suivre le coût global des services publics et des efforts menés pour la maîtrise de l'ensemble des dépenses y afférentes, et ce, en parfait respect du principe de sincérité.

Dans ce sens, la comptabilité des organismes publics (Etat, établissements publics et collectivités territoriale) constitue le levier par excellence d'opérationnalisation des principes

de responsabilité, de transparence et de reddition des comptes, édictés par la Constitution du 1er juillet 2011 et déclinés au niveau de la réforme de la loi organique des finances qui lui réserve un chapitre spécial (chapitre 6 – des comptes de l'Etat).

La comptabilité « à base caisse » ne permet pas d'atteindre les objectifs de responsabilité, de transparence et de reddition des comptes. Elle ne permet pas de répondre aux questions essentielles suivantes :

- quels sont les responsables des politiques publiques ;
- quel est le coût de ces politiques ;
- quelle est la performance des actions du gouvernement, leur efficacité et leur efficience ;
- et quels sont les résultats réalisés sur le terrain et leurs impacts sur le vécu quotidien des citoyens.

Les réponses à ces questions constituent justement, le socle sur lequel repose la réforme de la loi organique des finances et son pendant, la réforme de la comptabilité, devant emprunter les principes qui ont déjà fait leurs preuves dans le secteur privé, à savoir:

- la comptabilité d'exercice qui permet d'intégrer les droits constatés, la patrimonialité, les engagements hors bilan de l'Etat, la sincérité et l'image fidèle des comptes ;
- la comptabilité analytique qui permet l'évaluation des coûts et de la performance des services publics.

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

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 et 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).

Quels référentiels comptables adopter pour la comptabilité générale des établissements publics ?

La comptabilité de caisse a pour finalité première le suivi de l'exécution des autorisations budgétaires. A ce titre, sa logique est différente à celle de la comptabilité patrimoniale. Les normes selon le CGNC ou les normes IFRS reposent sur une toute autre logique.

« L'une des questions sous-jacentes à la convergence des normes comptables publiques vers les standards privés, pourrait donc être celle de l'arbitrage entre l'adoption des normes privées existantes ou l'adaptation de celles-ci aux spécificités du secteur public.⁴ Les spécificités du secteur public demeurent. Elles tiennent, par exemple, à la nature de l'activité régaliennne elle-même ou à la spécificité des actifs. L'adéquation des normes comptables aux particularités des comptes publics est une des variables clés de la réussite du passage en comptabilité patrimoniale » (Frederic Marty, 2011).

Cependant, l'un des principaux défauts des normes composites tient à la réduction de la comparabilité des états financiers d'un pays à l'autre mais aussi entre secteurs public et privé. Or, tant la logique des normes IFRS ou CGNC pour le secteur privé que celle qui conduit l'adoption d'une comptabilité patrimoniale pour le secteur public tiennent à cette comparabilité même.

On peut conclure que la réforme de la loi organique des finances n'est en effet pas uniquement une refonte du cadre juridique du budget et de la comptabilité publique. Cette refonte ne saurait être concrétisée sans la mise en place de systèmes d'information performants et sans l'appui de ressources humaines qualifiées et engagées dans la réussite de cette réforme. Cette dernière devrait constituer aussi et surtout, une opportunité de mutation

⁴ Frédéric marty (2011), De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés.

profonde à imprégner au modèle de gestion publique, auquel elle est appelée à insuffler une dynamique managériale de rupture plus responsabilisant, plus performante et mieux orientée vers la satisfaction des attentes et aspirations de nos concitoyens.

❖ **Les apports de la comptabilité d'exercice**

La comptabilité d'exercice (comptabilité générale) est une technique normalisée permettant de codifier les opérations réalisées par une entreprise. Son rôle principal est de fournir de l'information pour des utilisations internes et externes. Selon le CGNC, La norme générale comptable est conçue de façon à satisfaire les deux objectifs primordiaux de la normalisation comptable qui sont :

- De servir de base à l'information et la gestion de l'entreprise ;
- De fournir une image aussi fidèle que possible de ce que représente l'entreprise à tous les utilisateurs des comptes, privés ou publics.

Cette fonction d'information interne et d'information externe vise évidemment une grande diversité de destinataires : l'entreprise elle-même, ses partenaires directs, tels les fournisseurs, clients, salariés, banquiers et prêteurs, associés et actionnaires, et les pouvoirs publics, tant au niveau fiscal, qu'au niveau économique (comptabilité nationale) et financier (contrôle du crédit).

En ce qui concerne les organismes publics, l'information produite par la comptabilité générale est utilisée par les organes de gestion, l'Etat propriétaire, les organes de contrôle, l'administration des impôts, les partenaires financiers, les partenaires commerciaux ainsi que les citoyens.

L'apport de la comptabilité d'exercice peut être traité, donc, selon la nature de l'information produite. Il est admis que les produits (ou put) de la comptabilité générale sont matérialisés par les états de synthèses comptables. Ces derniers contiennent, comme leur nom l'indique, une présentation synthétique de la transformation en codes comptables des opérations réalisées par les établissements. Les états de synthèse comptables prévus par le CGNC sont au nombre de cinq à savoir :

- Le bilan ;
- Le compte de produits et charges ;
- L'état des soldes gestion ;

- Le tableau de financement ;
- L'état des informations complémentaires.

Afin de traiter l'apport de la comptabilité sur la gestion des organismes nous proposons de découper ce point en deux à savoir :

- ♣ L'apport de La comptabilité d'exercice à travers le bilan et le tableau de financement, deux états qui renseignent sur le patrimoine ;

- ♣ L'apport de La comptabilité d'exercice à travers le CPC et l'ESG, deux états qui renseignent sur l'activité et les résultats ;

L'apport de La comptabilité d'exercice à travers le bilan et le tableau de financement

➤ Le bilan

Selon le CGNC « le bilan est l'état de synthèse traduisant en termes comptables d'emplois (à l'actif) et de ressources (au passif) la situation patrimoniale de l'entreprise. Le bilan est établi à partir des "Comptes de situation" arrêtés à la fin de l'exercice, après les écritures d'inventaires telles que les corrections de valeur par amortissements et provisions, ajustements pour rattachement à l'exercice et régularisations. Le bilan est un état de synthèse qui offre des informations de premier plan aux utilisateurs. L'essentiel de ces informations est présentée dans ce qui suit :

- Le financement permanent

Globalement, les postes de financement permanent renseignent sur la situation nette de l'établissement ainsi que les dettes contractées en vue de financer son activité.

Les capitaux propres donnent une image sur l'évolution des apports des propriétaires. En d'autres termes, les capitaux propres représentent le capital (investissement initial) plus ou moins les résultats dégagés de l'activité exercée.

Le poste «capitaux propres » des établissements publics est constitué essentiellement du fonds de dotation et des résultats réalisés non répartis. Son montant permet à l'Etat propriétaire de juger de la rentabilité des fonds qu'il a mis à la disposition de l'établissement public. Ces éléments ne sont pas pris en considération par la comptabilité budgétaire.

- L'actif immobilisé

Globalement les postes de l'actif immobilisé renseignent sur la valeur des immobilisations possédés juridiquement par l'établissement. Les immobilisations sont inscrites à leur valeur d'origine. Cette valeur est corrigée par le biais des amortissements et provisions.

L'actif immobilisé donne une idée aux gestionnaires sur le vieillissement des immobilisations utilisées par l'établissement, néanmoins, le problème de la valeur historique biaise l'information présentée et peut induire en erreur les lecteurs des états de synthèse si le bilan n'est pas accompagné d'une fiche complémentaire.

A notre sens, le principe du coût historique diminue significativement la valeur de l'information contenue dans les postes terrains et construction essentiellement. D'un point de vue fiscal les postes de l'actif immobilisé constituent des éléments complémentaires pour la détermination de la valeur locative. Le problème de la valeur réelle se pose aussi à ce niveau du moment que la valeur locative se base sur la valeur brute et actuelle des terrains, constructions, matériels et mobiliers, alors que les montants des immobilisations reflètent la valeur historique.

Ces éléments ne sont pas pris en considération par la comptabilité budgétaire. Toutefois les organismes publics doivent tenir des inventaires périodiques.

- L'actif circulant hors trésorerie

Les postes de l'actif circulant hors trésorerie renseignent sur les stocks et créances. La comptabilité générale permet, à l'aide d'un inventaire annuel, de constater à la fin de l'exercice, le montant des achats non revendus ou non consommés ainsi que les produits non vendus.

Elle renseigne sur le montant des créances permettant ainsi aux organes de gestion et de contrôle d'analyser la politique de recouvrement suivie par l'organisme. Au niveau des organismes publics, les créances font, normalement l'objet d'un suivi par les comptables publics alors que les stocks sont suivis par les structures opérationnelles.

- Le passif circulant hors trésorerie

Les postes du passif circulant hors trésorerie renseignent sur les dettes réelles de l'organisme. Est entendu par dette réelle, une dette relative à une charge constatée, qu'elle soit définitive ou probable, alors que pour la comptabilité budgétaire,

une dette est une dépense engagée non réglée. La notion de livraison de bien ou prestation de service n'a pas d'impact sur la naissance de la dette.

- La trésorerie

Les postes de la trésorerie informent sur le disponible comptable des caisses et comptes bancaires de l'organisme. Les soldes comptables sont le résultat des opérations constatées sur la base des pièces comptables de l'organisme et non sur les relevés bancaires.

La trésorerie, quant à elle, doit faire l'objet d'un suivi par les comptables publics de dépenses et de recettes. Les comptables publics doivent à notre sens produire au moins, les états de rapprochement bancaires.

A noter à ce niveau que pour quelques comptables publics de recettes, la responsabilité d'un comptable public de recettes se dégage à partir de la date du dépôt des fonds à la banque. Ils justifient leur équilibre de trésorerie par les quittances de recettes d'une part et les avis des remises d'autre part. Cette interprétation fait qu'en cas d'erreur bancaire l'apurement des suspens n'est pas automatique.

➤ Le tableau de financement (T.F.)

Selon le CGNC « le T.F. est l'état de synthèse qui met en évidence l'évolution financière de l'entreprise au cours de l'exercice, en décrivant les ressources dont elle a disposées et les emplois qu'elle en a effectués. Il s'agit des :

- Ressources de financement de caractère stable (tel, l'autofinancement et les nouveaux emprunts) ou de caractère cyclique ou fortuit (tel, l'accroissement du passif circulant ou la réduction de l'actif circulant) ;

- Emplois financiers de caractère stable et définitif (tels, les investissements réalisés, les remboursements d'emprunts, ou les distributions de dividendes) ou de caractère cyclique ou fortuit (tel, l'accroissement de l'actif circulant ou la réduction du passif circulant).

Le tableau de financement représente des mouvements bruts (ou flux) au niveau des emplois et des ressources stables. Au niveau des autres postes, qui concernent les actifs et passif circulants ainsi que la trésorerie, la représentation se limite au mouvement net des postes du bilan durant l'exercice (variations annuelles)».

Le tableau de financement propose une analyse des emplois et des ressources de l'entreprise, en termes de flux, contrairement au bilan qui se limite à une analyse

statique. Il présente, à partir de deux bilans successifs, les flux financiers de l'exercice, c'est-à-dire, les ressources dont une entreprise a disposées durant un exercice et les emplois auxquels elles ont servis.

Si le bilan donne une image sur la situation patrimoniale de l'établissement à une date donnée (fin de l'exercice), le tableau de financement par contre renseigne sur l'évolution de cette situation entre deux exercices. L'information apportée par le tableau de financement vient donc pour compléter celle apportée par le bilan.

D'un point de vue financier, le tableau de financement renseigne sur les principaux indicateurs de la structure financière de l'établissement, ainsi que sur leur évolution entre deux exercices. Il s'agit du fonds de roulement fonctionnel, du besoin de financement global et de la trésorerie nette. Le tableau de financement a, donc, une vocation plutôt financière que comptable. C'est ainsi que la Direction des impôts n'exige pas la production de cet état de synthèse parmi les états formant la liasse fiscale, contrairement à la DEPP.

Cette dernière alimente chaque année une base de données des entreprises publiques et produit un rapport d'activité en se basant sur les données produites par celles-ci. La base de données ainsi que le rapport d'activité sont à la portée du public.

L'apport de la comptabilité d'exercice à travers le CPC et l'ESG

➤ Le compte de produits et charges (CPC)

Selon le CGNC «le CPC est l'état de synthèse décrivant, en termes comptables de produits et de charges, les composantes du résultat net final».

Le CPC est un état qui donne une image sur l'activité de l'organisme au cours de l'exercice. La structure du CPC permet à son lecteur de se faire une idée sur :

- L'essentiel de l'activité de l'organisme à travers les produits et les charges d'exploitation ;
- La politique financière suivie par l'organisme à travers les produits financiers et les charges financières ;
- L'impact des opérations non courantes (non liées à l'exploitation) sur le résultat de l'exercice ;
- L'impôt sur le résultat du au titre de l'exercice le cas échéant.

Les règles de constatation des produits et charges édictées par le CGNC ont fait que le CPC, par rapport à la comptabilité budgétaire, donne une image réelle et fidèle sur le fonctionnement de l'organisme. Parmi ces règles on peut citer ce qui suit :

- Les produits ne sont constatés que s'ils sont définitifs (acquis) ;
- Les charges sont constatées dès lors qu'elles sont probables ;
- Les produits et les charges sont constatés, abstraction faite, de leur dates d'encaissement ou de décaissement ;
- Les produits et charges sont rattachés à leur exercice par le biais, notamment, des comptes de régularisation ;
- Les achats de marchandise sont corrigés des stocks, pour ne parler que des achats revendus ;
- Les achats de matières et fournitures sont corrigés de la variation des stocks, pour ne parler que des achats consommés ;
- La variation des stocks et la facturation à soi-même sont indiquées par le CPC ;
- Seule la partie consommée des avantages économiques attendus d'une immobilisation est constatée en charge sous forme de dotations aux amortissements ;
- L'amoidrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté en charges sous forme de provisions pour dépréciation des éléments d'actif ;
- Les risques et charges probables sont aussi enregistrés sous forme de provisions pour risques et charges
 - L'état de soldes de gestion

Selon le CGNC « L'ESG décrit en deux tableaux "en cascade" la formation du résultat net et celle de l'autofinancement. »

L'ESG est un état composé de deux tableaux qui sont :

- ♣ Le tableau de formation des résultats (TFR) ;
- ♣ Le tableau de détermination de l'autofinancement.

Nous précisons que la norme générale comptable est conçue de façon à satisfaire les deux objectifs primordiaux de la normalisation comptable qui sont :

- de servir de base à l'information et la gestion de l'entreprise ;

- de fournir une image aussi fidèle que possible de ce que représente l'entreprise à tous les utilisateurs des comptes, privés ou publics.

Nous avons développé l'apport de la comptabilité d'exercice à travers l'information offerte par le bilan et le tableau de financement, deux états qui renseignent sur le patrimoine de l'établissement et à travers le CPC et l'ESG s'agissant d'états qui renseignent sur l'activité et les résultats.

❖ **Les objectifs et outils de la comptabilité d'exercice**

Les objectifs de la comptabilité d'exercice

A notre sens, le premier objectif est un objectif de la comptabilité d'exercice qui ne peut être atteint qu'à travers une normalisation comptable. L'objectif de l'image fidèle, par contre peut être considéré comme objectif de la norme.

En effet, l'objectif majeur de la comptabilité d'exercice est de produire de l'information non seulement aux gestionnaires mais aussi à tous les utilisateurs. L'information fournie par la comptabilité d'exercice concerne le patrimoine à travers les comptes de situation ainsi que l'activité via les comptes de gestion. Elle est utilisée par :

- Les gestionnaires pour les besoins de gestion ;
- Les propriétaires pour des besoins de contrôle et l'évaluation de la gestion ;
- Les organes de contrôle (IGF, cour des comptes, Direction des impôts) pour des besoins de contrôle de conformité ;
- Les citoyens pour des besoins de prise de connaissance.

Les outils de la comptabilité d'exercice :

Les outils de la comptabilité d'exercice peuvent être développés en 3 points à savoir :

- ♣ Le dispositif juridique ;
- ♣ Les règles de fonctionnement ;
- ♣ Les contraintes.

Ce développement peut être complété par un quatrième relatif au rapprochement entre la comptabilité générale et celle budgétaire.

Le dispositif juridique

Sur le plan juridique, la comptabilité générale est régie par la loi 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants et le CGNC. La comptabilité budgétaire est régie quant à elle par :

- le RGCP et la LOF en ce qui concerne la comptabilité budgétaire de l'Etat ;
- les arrêtés portant organisation financière et comptable pour les établissements publics.
- le décret de 2010 pour les collectivités locales.

A travers une lecture des textes juridique ci-dessus, on conclut que : Le CGNC et la loi 9-88 offrent des règles de la bonne comptabilisation des opérations de l'organisme en vue d'atteindre l'image fidèle de la situation financière, du patrimoine et des résultats et que les textes régissant la comptabilité budgétaire offre des règles de bon contrôle des fonds publiques.

Les règles de fonctionnement

a- Définition de fonctionnement

Si on veut résumer le fonctionnement de la comptabilité générale, on peut dire que c'est la codification des opérations relaissées par l'organisme sous forme d'écritures comptables, selon un plan comptable et en vue de produire des états de synthèse. La comptabilité générale est une comptabilité qui se base sur les pièces comptables qui sont généralement internes quand il s'agit des recettes, et généralement externes quand il s'agit des dépenses.

b- Codification des comptes

Les écritures de la comptabilité générales sont enregistrées dans des comptes du plan comptable marocain. Tandis que les écritures de la comptabilité budgétaires sont enregistrées dans des rubriques de la nomenclature budgétaire. A travers notre recherche nous n'avons pas rencontré un document juridique qui explique le fonctionnement des rubriques budgétaires. Cette absence de document laisse apparaître de différentes interprétations pour la même opération.

Le budget et présenté en budget d'investissement et budget de fonctionnement et la nomenclature budgétaire est composée des chapitres, articles et paragraphes. Les chapitres sont composés de trois caractères, les articles de quatre caractères, les paragraphes de cinq caractères.

En effet et afin d'assurer un rapprochement entre les deux comptabilités, la DEPP a recommandé aux établissements publics la tenue de la comptabilité budgétaire en utilisant les comptes du plan comptable marocain au lieu de la nomenclature budgétaire classique. C'est ainsi que les chapitres, articles et paragraphes budgétaires correspondent successivement aux postes, comptes et sous-comptes du plan comptable.

c- Etats de sortie

Les états de sortie de la comptabilité générale sont les 5 états de synthèse prévus par le CGNC qui sont le bilan, le CPC, l'ESG, le tableau de financement et l'ETIC.

Les contraintes

La comptabilité budgétaire ou la comptabilité générale se heurtent chacune, à des contraintes qui peuvent avoir un impact sur le traitement comptable des opérations. En effet, sur le plan pratique, la comptabilité générale est influencée par le traitement fiscale des opérations et la comptabilité budgétaire se voit influencée par le disponible budgétaire. Ainsi par exemple :

- une calculatrice peut être considérée en comptabilité générale comme étant une fourniture de bureau pour, entre autres, bénéficier de la déduction totale dans le même exercice. D'un point de vue budgétaire, elle peut être considérée comme étant du matériel de bureau quand l'organisme ne dispose pas de suffisamment de crédit au niveau de la rubrique fournitures de bureau ;

- des dépenses relatives au parrainage peuvent être considérées en tant que telles par la comptabilité générale, pour éviter le traitement fiscal relatif aux dons. En même temps elles peuvent être considérées au niveau budgétaire comme étant des subventions (soumises au visa du Ministère des Finances) pour qu'il n'y ait pas obligation d'appel à la concurrence.

❖ Rapprochement entre la comptabilité budgétaire et comptabilité générale

Il va sans dire que du moment que les deux comptabilités cohabitent au sein du même organisme et que les deux comptabilités offrent de l'information financière, il faut prévoir un système de rapprochement entre les deux. Ce rapprochement peut se faire de la manière suivante :

Pour les recettes

Si en comptabilité générale les produits sont constatés une fois acquis, en comptabilité budgétaire les recettes ne sont prises en compte que lorsqu'elles sont encaissées par un comptable public. Le rapprochement des produits constatés au niveau de la comptabilité générale et les recettes constatées en comptabilité budgétaire peut se faire selon la relation suivante :

Total recettes N (budget) = Total produits N – Total produits non encaissables (variation de stocks, reprises,...) + créances au 1.1.N – créances au 31.12.N.

Cette équation est utilisée aussi par les organismes soumis à la TVA sous le régime d'encaissement pour le rapprochement du chiffre d'affaires comptabilisé (tiré du CPC) avec le total des chiffres d'affaires déclarés lors des déclarations de la TVA. S'agissant des produits financiers, ceux-ci doivent être portés brut au niveau des deux comptabilités et ce, en vertu des principes de clarté et de l'universalité. Cette règle n'est pas toujours respectée au niveau des budgets des organismes publics.

Les produits financiers sont généralement comptabilisés en net et ce, parce que l'IS correspondant est retenu à la source par les établissements de crédit. D'autant plus que l'IS ne fait l'objet ni de budgétisation, ni de liquidation, ni de mandatement et n'est pas soumis au visa du comptable public.

Il est à noter que la retenue à la source de l'IS sur les intérêts servis par les banques est prévue par les articles 4 et 14 du Code Général des Impôts. Quant à la taxe sur la valeur ajoutée due sur les intérêts servis par les établissements de crédit et organismes assimilés. Elle est versée directement par ceux-ci au compte du trésor (article 117 du Code Général des Impôts). La TVA échappe aussi à la règle de budgétisation, de liquidation, du mandatement et du visa du comptable public.

Pour les dépenses

Selon la réglementation budgétaire, les dépenses sont engagées, liquidées et mandatées.

Les prévisions budgétaires sont concrétisées par les crédits ouverts par rubrique budgétaire. La consommation du disponible budgétaire a lieu au moment de la concrétisation de la dépense, l'engagement budgétaire constitue donc une autorisation de la réalisation de la dépense. Donc la constatation budgétaire se fait à priori contrairement à la comptabilité générale où la constatation de la charge (ou immobilisation) se fait après réalisation effective de la prestation ou le transfert de propriété des biens.

Cette dualité de traitement fait que le rapprochement entre les deux comptabilités nécessite un développement selon la nature de la dépense et du cadre juridique correspondant. Le développement du rapprochement entre les deux comptabilités diffère selon qu'il s'agisse :

- Des marchés à terme ou bons de commande ;
- Des autres formes de passation des contrats ;
- Des charges du personnel.

➤ marchés à terme (ou bons de commande).

L'écriture budgétaire d'engagement se fait après adjudication et avant commencement des travaux (ordre de services). Cette écriture ne veut pas dire que le bien est livré ou la prestation est fournie. Les dépenses constatées au niveau de la comptabilité générale d'un exercice peuvent avoir un autre exercice budgétaire de rattachement, ce qui rend le rapprochement difficile.

Exemple : un marché de construction engagé en 2015 peut être exécuté partiellement en 2015 mais, les travaux peuvent n'être achevés que 3 années après. L'inexistence des reports à nouveau complique d'avantage le rapprochement. C'est ainsi que nous proposons la production au niveau de la comptabilité budgétaire, d'un autre état de sortie qu'on peut intituler « état de réalisation du budget » cet état comporte pour le budget de chaque année les engagements, les réalisations (fourniture effective de biens ou services), le reste à réaliser. L'état de réalisation du budget est actualisé chaque année et comporte les données budgétaires de tous les exercices pour lesquels il existe des engagements non réalisés.

Cet état sera alimenté par les données de la comptabilité générale au moment de la constatation de la charge ou l'enregistrement des immobilisations. Pour ce faire, les pré-recuis ci-dessous sont à satisfaire :

- L'imputation budgétaire doit être conforme à l'imputation comptable en prenant en considération les dispositions du CGNC notamment en matière l'évaluation à l'entrée. Exemple : les frais d'acte ne doivent pas être intégrés dans le coût de l'immobilisation acquise ; La comptabilité générale doit intégrer les références du marché dans ses écritures comptables en ajoutant un champ dédié. La référence marché facilite les rapprochements ;

- Le système d'information financier doit assurer le transfert de données entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale. C'est ainsi que la constatation d'une facture au niveau de la comptabilité générale ne peut être autorisée par le système si le marché correspondant n'est pas budgétisé ;

- La codification du marché doit se faire de la même manière ;

- La saisie d'une pièce doit se faire une, et une seule fois. A titre d'exemple la facture peut être reçue par le service budget, comptabilisé par lui et validée par le service comptabilité générale, avant d'être traité par le service mandatement.

➤ Autres formes de passation des contrats (les marchés-cadre)

Selon l'article 5 du décret fixant les conditions et les formes de passation des marchés de l'Etat : « les marchés-cadre peuvent être passés lorsque la quantification et le rythme d'exécution d'une prestation, qui présente un caractère prévisible et permanent, ne peuvent être entièrement déterminés à l'avance. ». Les marchés-cadre ne fixent que le minimum et le maximum des prestations, arrêtées en valeur ou en quantité, susceptible d'être commandées au cours d'une période déterminée n'excédant pas l'année budgétaire.

D'un point de vue budgétaire, l'organisme est tenu de budgétiser le montant maximum du marché, en plus et selon le même article, il doit à la fin de chaque année budgétaire, solder les marchés-cadre à hauteur du montant des prestations réalisées. Cette obligation veut dire tout simplement que le montant engagé à la fin de l'exercice budgétaire doit égaliser le montant comptabilisé au niveau de la comptabilité générale.

Pour les prestations dont le montant est variable, le budget contient un montant annuel prévisionnel, et l'engagement se fait sur la base des pièces justificatives de la réalisation de la dépense. Dans tous les cas le montant budgétisé subit une correction à la fin de l'exercice à hauteur des prestations réalisées. Le montant engagé de ce type de dépense à la fin de l'exercice doit correspondre au montant comptabilisé au niveau de la comptabilité générale.

➤ les charges du personnel.

Les charges du personnel sont budgétisées sur la base des prévisions annuelles. Les écritures d'engagement se font sur la base des montants à payer au personnel. La concordance avec les données de la comptabilité générale peut avoir lieu en prenant en

considération l'effet des rappels. Il est entendu par rappel tout paiement qui concerne des charges rattachées à des exercices antérieurs.

A notre avis, les charges du personnel au niveau budgétaire doivent subir les mêmes règles de rattachements telles que prévues par le principe de spécialisation des exercices. Les charges provisionnées au niveau de la comptabilité générale peuvent être engagées, de manière à ce que les dépenses soient payées sur les crédits de l'exercice de rattachement.

Pour la trésorerie

Le rapprochement entre les données de la comptabilité budgétaire et celles de la comptabilité générale doit prendre en considération le fait que pour la comptabilité budgétaire, la sortie des flux est constatée au moment du visa du titre de paiement par le comptable public, tandis qu'au niveau de la comptabilité générale la sortie des flux est constatée au moment de la remise du titre de paiement au destinataire.

Cas particulier

Le rapprochement entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale laisse apparaître des cas particuliers qu'il faut prendre en considération, notamment :

- La TVA due ne constitue ni charge, ni immobilisation au sens de la comptabilité générale. Au niveau de la comptabilité budgétaire la TVA due doit être budgétisée sous une rubrique pour qu'elle puisse être réglée. Généralement, au sens de la comptabilité budgétaire, la TVA est considérée comme une dépense de fonctionnement ;

- Le remboursement des emprunts pose le même problème pour la comptabilité budgétaire. Alors que pour la comptabilité générale, il s'agit d'une diminution du solde du compte d'emprunt.

Au niveau de cette section, nous avons traité la relation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale à travers les objectifs, les outils ainsi que les principes qui régissent chacune d'elles. Nous avons précisé que la comptabilité budgétaire est une comptabilité de contrôle beaucoup plus qu'une comptabilité de gestion et qu'elle ne s'intéresse ni, au rendement des opérations de l'organisme, ni non plus, au patrimoine de celui-ci contrairement à la comptabilité générale.

Nous avons traité les outils de chaque type de comptabilité à travers :

- ♣ Le dispositif juridique qui régit chacune des comptabilités ;
- ♣ Les règles de fonctionnement ;
- ♣ Les contraintes auxquelles se heurtent les deux comptabilités.

Nous avons proposé des méthodes de rapprochement entre les données de recettes et de dépenses des deux comptabilités. Ces méthodes supposent la réalisation des préalables liés à la codification des imputations budgétaires, aux procédures de travail et au système d'information. S'agissant des recettes, nous avons souligné que les recettes budgétisées doivent normalement égaliser les produits encaissables comptabilisées, corrigées de la variation des comptes clients. Alors que pour les dépenses nous en avons présenté les natures dont les montants comptabilisés sont les mêmes au niveau des deux comptabilités et nous avons proposé la production d'une situation d'exécution des budgets sur la base des livraisons de biens et services.

Conclusion

La connaissance par l'Etat de la composition et de la valeur du patrimoine des établissements publics notamment administratifs est très souvent restée lacunaire. Ainsi, la fiabilité des informations s'apprécie au regard du principe de la sincérité des comptes qui renvoie à l'approche patrimoniale de la gestion comptable publique qui pourrait être garanti par la comptabilité inspirée du secteur privé.

Au Maroc, l'adoption d'une comptabilité d'exercice par les établissements publics administratifs, s'inscrit dans le cadre de la réforme comptable. Cette réforme, au-delà de son caractère technique, constitue, en réalité un outil de modernisation de l'Etat et de secteur public en raison des changements et des mutations profondes qu'elle implique en matière d'amélioration de la bonne gouvernance dans la sphère publique.

Toutefois, La mise en place d'une comptabilité d'exercice au sein des établissements publics notamment administratifs devra apporter des solutions originales à des questions spécifiques à la sphère publique qui ne sont pas traitées par la comptabilité privée.

Bibliographie :

➤ **Ouvrages :**

- Jean-Yves LEGER (2010), la communication financière, DUNOD, Paris, 120 p ;
- Jean François Des ROBERT & Jacques COLIBERT (2008), Les normes IPSAS et le secteur public, Dunod, Paris,;
- Mohamed HAKKAT (2004), finances publiques et droit budgétaire, imprimé el maarif al jadida, Rabat, , p : 30-37 et 51-80

➤ **Thèses et Mémoires :**

- BOUKHANNI Hassan (2007), mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable ,Mise en place d'une comptabilité analytique adaptée aux établissements publics. cas des ORMVA : démarche et difficultés ;
- Mohamed Zemrani (2003), Normalisation comptable et spécificités des Établissements publics à caractère administratif/ Cas des ORMVA, ISCAE;
- Rachid BOUBAKRY (2001), mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, le plan comptable général des collectivités locales au Maroc;
- Rachid Boubakry (2001), Le plan comptable général des collectivités locales au Maroc, ISCAE.

➤ **Revue et journaux :**

- ABDELKARIM GUIRI (2014), La réforme de la comptabilité de l'Etat au Maroc: Spécificités et enseignements de l'expérience, Université Paris I Panthéon- Sorbonne;
- Actes de colloque international (2006), la transparence financière au service de la démocratie, Paris ;
- EXPOLE (revue de l'ordre des experts-comptables français) (2007), collectivités locales : convergence comptabilité publique-comptabilité privée ;
- Frédéric marty (2011), De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés.
- Jacques Magnet (2004), Eléments de comptes publics, LGDJ;
- Ministère de l'économie et des finances, revue AL MALIYA (2011), réforme de la comptabilité de l'Etat, N°49;

➤ **Décrets et lois**

- Décret n° 2-89- 61 du 10 Rebia II (10 Novembre 1989) fixant les règles applicables à la comptabilité des établissements publics ;
- Décret n°2-07-1237 du 1 er Joumada II 1430 (26 Mai 2009) modifiant le décret royal n°33066 du 10 moharrem 1387 (21 Avril 1967) portant règlement général de comptabilité publique ;
- Décret Royal n°330- 66 du 21 Avril 1967 (10 Moharrem 1387) portant règlement général de la comptabilité publique ;