INTERNATIONAL JOURNAL OF RESEARCH IN ECONOMICS AND FINANCE, 2026, Vol. 3, No. 10-2, XX-XX,

La réforme de la comptabilité publique au Maroc : entre l'ambition juridico-normative et la mise en œuvre effective. Analyse documentaire comparée

The reform of public accounting in Morocco: between legal-normative ambition and effective implementation. A comparative documentary analysis

Mohamed BOUJARFAOUI
COPE, Rabat; Laboratoire PRISME, Université Hassan 2 Casablanca, Maroc

Résumé. L'objectif de cet article est de suivre les traces d'une décennie de mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice de l'Etat au Maroc (2016-2026) qui s'inscrit dans le cadre de la LOF n°130.13, afin d'en dresser le bilan. Plus précisément, il cherche à identifier les obstacles qui retardent à la fois la tenue d'une comptabilité en droits constatés ainsi que la certification des états financiers de l'Etat par la Cour des comptes. La démarche est qualitative : analyse des documents officiels (rapports de la Cour des comptes 2022-2026, documents de la TGR, rapport PEFA…etc). En outre, notre analyse est mise en perspective avec des expériences proches, notamment française et tunisienne. Les principaux résultats révèlent un écart significatif entre l'adoption formelle du cadre normatif et sa mise en œuvre effective : aucune opinion de certification n'a été émise jusqu'au mois de novembre 2025. Les principaux obstacles tiennent à la justification des soldes d'ouverture, au recensement des immobilisations, à l'insuffisance du contrôle interne et aux limites des systèmes d'information. Ces obstacles sont dus principalement à des facteurs organisationnels : une administration fragmentée, avec plus de 300 millions de lignes comptables, environ 700 comptables et près de 1 800 ordonnateurs. L'analyse comparative montre que la France a fait de la certification avec réserves un instrument d'apprentissage, tandis que la Tunisie a reporté explicitement son calendrier. L'article conclut que la « *certifiabilité* » des comptes dépend moins de la conformité juridique que de la capacité organisationnelle. Il suggère de remplacer l'échéance unique par des jalons intermédiaires vérifiables, de faire du contrôle interne une priorité, de réviser ouvertement le calendrier par voie légale, et d'opérationnaliser la capacité organisationnelle par des indicateurs pertinents et vérifiables.
Mots-clés : *Comptabilité d'exercice ; LOF n° 130-13 ; Certification des comptes ; Cour des comptes ; IPSAS ; découplage organisationnel ; contrôle interne.*

Abstract. This article traces a decade of implementation of accrual accounting by the State in Morocco (2016-2026), within the framework of Organic Finance Law (LOF) No. 130-13, in order to take stock of the reform. More specifically, it seeks to identify the obstacles that delay both the keeping of accrual-based accounts and the certification of the State's financial statements by the Court of Audit. The approach is qualitative: it relies on the analysis of official documents (Court of Audit reports 2022-2026, Treasury (TGR) documents, the PEFA report, etc.). The analysis is also placed in perspective with comparable experiences, notably those of France and Tunisia. The main findings reveal a significant gap between the formal adoption of the normative framework and its effective implementation: no certification opinion had been issued up to November 2025. The main obstacles lie in the justification of opening balances, the inventory of fixed assets, insufficient internal control and the limits of information systems. These obstacles are mainly due to organizational factors: a fragmented administration, with more than 300 million accounting entries, approximately 700 accountants and nearly 1,800 authorizing officers. The comparative analysis shows that France has made certification with reservations a learning tool, whereas Tunisia has explicitly postponed its

timetable. The article concludes that the "certifiability" of the accounts depends less on legal compliance than on organizational capacity. It suggests replacing the single deadline with verifiable intermediate milestones, making internal control a priority, openly revising the timetable by legal means, and operationalizing organizational capacity through relevant and verifiable indicators.

Keywords: *Accrual accounting; LOF No. 130-13; Certification of accounts; Court of Audit; IPSAS; Organizational decoupling; Internal control.*

1. Introduction

Depuis près d'un quart de siècle, le Maroc a entamé le grand chantier des réformes de l'administration publique, dont la clé de voûte est la modernisation des finances publiques. Après une phase d'expérimentation menée dans quelques départements ministériels pilotes, ce processus a connu un tournant décisif avec la promulgation de la loi organique relative à la loi de finances (LOF) n°130-13, par le dahir n°1-15-62 du 2 juin 2015[1]. L'un des objectifs phares de ce texte est de rompre avec la logique de moyens qui prévalait jusque-là, au profit d'une gestion axée sur les résultats. Cette rupture suppose une réforme profonde de la comptabilité publique, destinée à mettre le Maroc en phase avec les standards internationaux en matière de principes et de pratiques comptables.

Dans cette perspective, l'article 31 de la LOF n° 130-13 dispose que l'État, en plus d'une comptabilité budgétaire des dépenses et des recettes, tient une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations, et que les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. La Cour des comptes a la charge de vérifier et de certifier annuellement cette régularité et cette sincérité. En outre, l'article 33 de la LOF précise que la comptabilité générale de l'État est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations, et que les règles qui lui sont applicables ne se distinguent de celles de la comptabilité d'entreprise qu'en raison des spécificités de l'action publique. Or, le passage d'une comptabilité budgétaire (ou de caisse) à une comptabilité d'exercice fondée sur les droits constatés ne constitue guère une simple opération technique. C'est une entreprise complexe qui suppose un changement organisationnel multidimensionnel : réformes des procédures, formation des ressources humaines, capacité à conduire et à accompagner le changement, prise en compte des contraintes contextuelles d'organisations hétérogènes…etc. Conscients de l'ampleur et de la complexité de ce chantier, les pouvoirs publics ont opté pour une démarche progressive et échelonnée.

Après une décennie d'entrée en vigueur de la LOF n°130.13 (2016-2026), la question centrale que pose cet article est double *: quel bilan peut-on dresser de l'implémentation de la comptabilité d'exercice de l'Etat ? Quels sont les défis et les obstacles qui continuent de retarder le processus de sa mise en œuvre, ainsi que celui de la certification des états financiers publics par la Cour des comptes ?*

Pour répondre à cette problématique, l'article adopte une *démarche qualitative* fondée sur une analyse documentaire (notamment des rapports de la Cour des comptes, des documents de la TGR[2] et des rapports PEFA[3]) complétée par une mise en *perspective comparative* avec d'autres expériences internationales, en particulier celles de la France et de la Tunisie.

---

[1] Un texte majeur qui met en œuvre les principes de transparence, de performance et de reddition des comptes consacrés par la Constitution de 2011.

[2] **T**résorerie **G**énérale du **R**oyaume

[3] **P**ublic **E**xpenditure and **F**inancial **A**ccountability : un cadre méthodologique internationalement reconnu, conçu pour évaluer la performance des systèmes de gestion des finances publiques d'un pays ou d'une collectivité locale. Fondé en 2001 par sept partenaires internationaux (Banque mondiale, FMI, Commission européenne, et les ministères des affaires étrangères de plusieurs pays membre), il constitue l'outil de référence pour dresser un diagnostic objectif de la chaîne budgétaire et comptable publique.

Ainsi, cet article propose une grille de lecture transversale de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice de l'État, fondée sur le concept de « *découplage organisationnel* » (Bromley & Powell, 2012). En effet, au-delà de l'adoption des normes IPSAS sous l'effet des pressions institutionnelles et des mécanismes d'isomorphisme (Aayssi & Ahsina, 2022 ; Ayachi, 2018), il met l'accent sur la capacité réelle des organisations publiques à appliquer ces normes et à garantir la fiabilité des comptes publics. Enfin, l'article propose une approche opérationnelle reposant sur des étapes intermédiaires vérifiables et des indicateurs permettant d'évaluer cette capacité.

Cet article s'organise en trois parties : le contexte, les principes et les fondements de la réforme de la comptabilité publique (I), la dynamique de la réforme de la comptabilité publique (II), examen des expériences tunisienne et française (III) et les enseignements et perspectives (IV).

2. La réforme de la comptabilité publique : contexte et fondements conceptuels et théoriques

a. Contexte et fondements

Le Maroc a hérité d'un cadre comptable, qui remonte aux années 1930, devenu au fil du temps insuffisant et archaïque. En effet, il s'agit d'une simple nomenclature de comptes dont l'objet se limitait à l'enregistrement des opérations budgétaires et de trésorerie dans la seule optique « encaissements-décaissements » (Seghrouchni, 2011). Ce cadre, a fait l'objet d'une refonte en 1960, en vue de répondre à une logique de gestion de l'État providence, mais qui continue de retracer les flux de caisse dans une optique purement budgétaire (Lahrach, 2011). En effet, ce cadre ignorait les dettes, les créances et le patrimoine : les immobilisations étaient traitées comme des dépenses en capital, sans amortissement (Ayachi, 2018). Sur le plan juridique, il reposait sur le décret royal n° 330-66 de 1967 et sur l'article 8 de la loi organique n° 7-98, qui prévoit la prise en compte des recettes à l'encaissement et des dépenses au visa du comptable (Ayachi, 2018).

Conscient de la nécessité de s'aligner aux standards internationaux, pour être en phase avec un environnement international marqué par des mutations profondes en matière de comptabilité, la Trésorerie Générale du Royaume (TGR) a entrepris en 2008 une réforme comptable s'inspirant des normes comptables internationales applicables au secteur public IPSAS[4]. L'objectif était de rendre la comptabilité de l'Etat un outil privilégié de bonne gouvernance et de transparence financière (Kabelma, 2011). Ainsi, la TGR a élaboré un nouveau plan comptable, en s'inspirant du code général de normalisation comptable (CGNC) mais également des normes IPSAS. Le nouveau référentiel comptable[5] a été adopté par le Conseil national de la comptabilité le 16 décembre 2008 (Seghrouchni, 2011) et le bilan d'ouverture a été arrêté au 31 décembre 2010 (Ayachi, 2018).

Afin de garantir un ancrage constitutionnel et organique, la réforme de la comptabilité publique a été engagée avant la refonte de la loi organique, afin de bénéficier d'une plus grande souplesse de conduite (Guiri, cité par Ayachi, 2018). Elle a ensuite été rattachée à la Constitution de 2011 : l'article 154 soumet les services publics aux normes de qualité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité (Ayachi, 2018).

Par ailleurs, la LOF n°130.13 de 2015 a apporté les bases et les principes directeurs de la réforme de la gestion des finances publiques, en général, et de la comptabilité publique en

[4] International Public Sector Accounting Standards

[5] Ce référentiel comporte quatre volets : le cadre conceptuel, les normes comptables, le plan de comptes en neuf classes et les modalités de fonctionnement des comptes (TGR, 2011, p. 10).

particulier. On outre, elle précise le calendrier de la mise en œuvre des principales dispositions de la réforme.

b. Principes directeurs de la réforme

La pierre angulaire de la réforme de la comptabilité publique est de rompre de la seule logique budgétaire (ou de caisse). Ainsi, la mise en place d'***une comptabilité d'exercice en droits constatés*** est alors l'enjeu majeure de cette réforme. Il ne s'agit plus de savoir ce que *l'État « a dans ses caisses »*, mais d'apprécier *« ses richesses, ses dettes et les engagements qu'il peut être amené à honorer »* (Guiri, 2011, p. 4). La comptabilité budgétaire n'est plus que *« un sous-produit »* d'un champ plus large, celui de l'ensemble des droits et obligations de l'État (Kabelma, 2011, p. 11).

La comptabilité publique devient alors un système à trois dimensions[6] ; elle comprend :

- *Une comptabilité budgétaire*, qui traduit le respect de l'autorisation parlementaire et permet de suivre l'exécution du budget en encaissements et décaissements ;
- *Une comptabilité générale* patrimoniale en droits et obligations constatés qui retrace le patrimoine et la situation financière de l'Etat et produit des états financiers certifiables par la Cour des Comptes. C'est ce type qui est visé dans cet article ;
- *Une comptabilité d'analyse des coûts*, qui vise le pilotage de la performance en se focalisant sur le calcul et l'analyse des coûts et rendements des différents projets et programmes publics.

Notons que la certification porte uniquement sur les états financiers produits par la comptabilité générale (ou comptabilité d'exercice). Néanmoins, l'articulation des trois dimensions est assurée, notamment, par des tableaux de passage dans les notes aux états financiers (Guiri, 2011 ; Aayssi et Ahsina, 2022).

Le second principe directeur de la réforme est d'assurer ***la qualité de l'information***. Or, le cadre comptable marocain adopté en 2008 par le CNC (Conseil National de Comptabilité) repose sur les principes comptables fondamentaux édictés par le Code Général de la Normalisation Comptable (CGNC), avec quelques adaptations dictées par les normes IPSAS[7]. Le respect de ces principes est censé donner une image fidèle des situations financière et patrimoniale de l'Etat (Aayssi et Ahsina, 2022).

Ainsi, si les IPSAS retiennent dix caractéristiques qualitatives, dont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité, la comparabilité, l'image fidèle et la prééminence de la substance sur la forme (Bellaouri Koutbi, 2011), le référentiel marocain, pour assurer la qualité comptable, repose sur les principes de prudence, de clarté, d'importance significative, de régularité et de sincérité (Amghar, 2011). Les principes de permanence des méthodes et de spécialisation des exercices s'y ajoutent (Ayachi, 2018).

Cependant, le référentiel marocain prévoit des dérogations « assumées » aux IPSAS. Les principales sont les suivantes :

- *Le critère de propriété juridique* est retenu pour inscrire les biens au bilan, et non celui de contrôle. Il s'agit de rester aligné sur le CGNC et d'éviter les doubles comptabilisations (Kabelma, 2011 ; Ayachi, 2018).
- *Les gains latents* sur immobilisations ne sont pas comptabilisés (Ayachi, 2018).

[6] Ce triptyque de comptabilité a été souligné dans l'article 31 de la LOF n°130.13 (2 juin 2015) portant promulgation de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances.

[7] Les normes comptables internationales (IPSAS) ont été appliquées au Maroc depuis 2012 ((Aayssi et Ahsina, 2022).

- *Les produits régaliens* sont rattachés selon des règles propres. L'impôt sur les sociétés est ainsi rattaché à l'exercice de la déclaration pour le solde (Ayachi, 2018).
- Le bilan prend la forme d'un « *tableau de la situation nette* » (Kabelma, 2011).

c. La dynamique de la réforme comptable de l'État au Maroc

Bien que le processus de modernisation des finances publiques, au Maroc, soit engagé dès le début des années 2000, la Loi Organique relative à la loi des Finances (LOF n°130-13) n'a été promulguée que le 2 juin 2015 (par le dahir n°1-15-62). De même que son application est progressive et échelonnée : l'article 69 de la LOF prévoit un calendrier de mise en œuvre de ces principales dispositions, notamment pour les dépenses de personnel à partir de 2017, et pour plusieurs articles relatifs à la comptabilité générale à partir de 2018-2020.

La mise en œuvre de la réforme des finances publiques a nécessité un jumelage institutionnel entre la Trésorerie générale du royaume (TGR) et la Direction Générale des Finances Publiques française qui s'inscrit dans le cadre du programme *« HAKAMA »* d'une durée de 24 mois et financé par l'Union Européenne. L'objectif de ce jumelage, mis en œuvre depuis décembre 2019, est de *« soutenir les efforts de la TGR pour la mise en œuvre des réformes relatives à la gestion des finances publiques et à la dématérialisation des procédures liée à l'ensemble de ses métiers »*. (L'Economiste, 2021).

Concrètement, la réforme de la comptabilité publique au Maroc se matérialise par deux chantiers structurellement interdépendants. Dans son rapport relatif à la période 2024/2025, publié en 2026, la Cour des Comptes précise qu'il s'agit de : *la tenue d'une comptabilité générale à base de droits et obligations constatés* visant la production des états financiers fiables, d'une part, et *la certification de ces états financiers par la Cour des Comptes* selon les normes de l'audit financier, d'autre part. En effet, le Maroc, à travers son architecture normative construite progressivement, aspire inscrire sa comptabilité publique dans un mouvement de convergence avec les référentiels comptables internationaux applicables au secteur public.

Cependant, l'analyse documentaire des rapports annuels de la Cour des Comptes portant sur la période 2019/2025 (et publiée entre 2022 et 2026), révèle de manière évidente l'écart entre l'adoption formelle d'un cadre juridique et sa mise en œuvre effective.

Ainsi, si l'entrée en vigueur de la certification des comptes est fixée pour l'exercice 2020, le rapport annuel de la Cour des Comptes portant sur la période 2019/2020 et publié en 2022 constate l'absence des conditions organisationnelles nécessaires à une telle échéance. Il ne s'agit pas d'un déficit technique isolé, selon le même rapport, mais plutôt d'un déficit de pilotage stratégique : absence de stratégie explicite portant la réforme, insuffisante implication des parties prenantes, et surtout absence d'échéancier pour des chantiers structurants tels que le recensement et la valorisation des immobilisations et des stocks, le recensement de la dette et des engagements hors bilan, ou encore la gestion des restes à recouvrer (Cour des comptes, Maroc, 2022). Ce constat initial s'accorde parfaitement avec le décalage temporel souvent observé entre la norme et sa faisabilité organisationnelle, un phénomène appelé, souvent, *décalage normatif*, décrivant l'écart entre l'intention du texte réglementaire et les capacités réelles d'une organisation à l'appliquer au quotidien, DiMaggio et Powell (1983). En effet, dans le rapport de la Cour des Comptes portant sur la période 2022/2023 et publié en 2023, ce découplage se confirme et se précise. Ainsi, après trois ans de la date de transfert de la mission de certification à la Cour des comptes, l'intégralité des documents requis n'ont été transmis qu'au 5 septembre 2023. Toutefois, le constat le plus significatif dans le rapport de 2023 réside dans la nature des recommandations formulées. Elle préconise une révision de la loi organique de la loi de finances, en vue d'en clarifier les délais, les modalités de présentation du rapport de certification, l'identification des parties prenantes, et enfin son

articulation (du rapport de certification) avec les lois de règlement. La particularité de ce constat réside dans le fait de déplacer le problème de l'aval (constatant ainsi une mise en œuvre retardée ou défaillante) vers l'amont (une conception normative incomplète notamment sur le plan procédural). Or, les obstacles liés à l'adoption d'une comptabilité d'exercice au sein de l'administration publique ne sont guère d'ordre technique, mais surtout de nature organisationnelle et comportementale. Dans ce sens, le rapport de la Cour des Comptes portant sur la période la 2023/2024 et publié en 2024 introduit une dimension supplémentaire à réformer, on l'occurrence la dimension organisationnelle. Ainsi, la Cour des comptes souligne que le passage d'une comptabilité budgétaire (de caisse) à une comptabilité générale fondée sur des droits constatés mobilise plus de 300 millions de lignes comptables par exercice, environ 700 comptables publics et près de 1 800 ordonnateurs et sous-ordonnateurs. Le défi est donc de réussir la transposition d'un référentiel comptable, conçu par ses fondements à l'origine pour des organisations plus intégrées, à des administrations publiques nombreuses et fragmentées. On comprend alors que la variable structurelle constitue le principal *facteur de contingence* qui conditionne la réussite de cette réforme. Dans le même rapport de la Cour des Comptes (2023/2024), on souligne le lien explicite entre les deux chantiers de la réforme de la comptabilité publique : l'avancement de l'introduction de la comptabilité générale, la qualité des comptes produits d'une part et la faisabilité de la certification des comptes d'autre part. A cet égard, la Cour des comptes évoque le risque d'accumulation des exercices non certifiés depuis 2020. Or, face aux difficultés et obstacles empêchant la certification des comptes des exercices 2020,2021et 2022, la Cour des comptes a opté pour une démarche progressive et d'accompagnement au lieu de rester dans son rôle classique d'audit de certification.

En fin, le dernier rapport de la Cour des Comptes portant sur la période 2024/2025 et publié en 2026 a mis l'accent sur un ensemble de limitations qu'on peut résumer en quatre problèmes majeurs :

- Justification insuffisante des soldes d'ouverture et indisponibilité des pièces justificatives. La certification des comptes bute alors sur ce problème qu'il faut absolument résoudre ;
- Difficultés et risques significatifs dans le recensement et l'évaluation des immobilisations par les différents ministères : c'est un chantier énorme compte tenu de l'ampleur du patrimoine public (terrains, bâtiments, équipements…etc) ;
- Insuffisances du système de contrôle interne : les procédures et mécanismes internes qui sont censés garantir la sécurité et la fiabilité des opérations comptables ne fonctionnent pas encore assez bien ;
- Limites des systèmes d'information : les lacunes d'ordre technique affectent souvent la qualité du traitement comptable des opérations (achats, immobilisations, dettes…etc).

A l'issue de la procédure contradictoire engagée avec le Ministère de l'Economie et des Finances et la Trésorerie Générale, la Cour des Comptes transmet en juin 2025 son rapport d'observations définitives avec une recommandation qui invite les acteurs publics concernés à déployer un plan d'actions à moyen et long terme, dont l'élément prioritaire portant sur la mise en place d'un système de contrôle interne[8] couvrant l'ensemble du périmètre comptable.

En conclusion, on peut dire que le processus institutionnel de certification au Maroc existe, bel et bien, formellement (vérification, contradiction, observations définitives, plan d'actions), sans toutefois aboutir, jusque-là, à la formulation d'une opinion de certification. Ainsi, près d'une décennie après l'entrée en vigueur de la LOF n°130.13, l'élaboration d'un bilan

[8] Un décret n°2.22.381 du 23 juillet 2026 portant sur le contrôle interne des départements ministériels a été promulgué.

d'ouverture évaluant le patrimoine de l'Etat de manière fiable reste toujours le premier pas à faire sur le chemin de la certification des comptes. De ce point de vue, l'introduction d'une comptabilité d'exercice de l'Etat au Maroc dépend moins d'un problème de conformité juridico-normative (LOF n°130.13 en vigueur depuis 2016, Plan comptable de l'Etat, CGNC…), que d'un problème de capacité organisationnelle, dont dépend en définitive la « *certifiabilité* » des comptes publics.

Tableau 1 : Evolution de la réforme de la comptabilité de l'Etat au Maroc

Période	Jalon	Constat/enseignement	Nature du jalon
Début années 2000	Début de la modernisation des finances publiques.	Processus engagé bien avant la LOF.	Préparation du contexte de la réforme.
2008/2010	Lancement de la réforme comptable de l'État.	Référentiel adopté par le CNC (16 déc. 2008) ; bilan d'ouverture arrêté au 31 déc. 2010.	Cadre normatif
2 juin 2015	Promulgation de la LOF 130-13 (dahir 1-15-62).	Application progressive : art. 69, dépenses de personnel dès 2017, articles sur la comptabilité générale de 2018 à 2020.	Cadre juridique
2020	Entrée en vigueur prévue de la certification des comptes.	Mission transférée à la Cour des comptes.	Cadre juridique
Décembre 2019	Jumelage TGR – DGFIP (programme HAKAMA, 24 mois, financé par l'UE)	Appui à la mise en œuvre des réformes et à la dématérialisation	Appui institutionnel
Cour des comptes (Maroc). (2022).	Constat initial	Conditions organisationnelles absentes : pas de stratégie explicite, parties prenantes peu impliquées, pas d'échéancier (immobilisations, stocks, dette, engagements hors bilan, restes à recouvrer)	Constat de la Cour des comptes
Cour des comptes (Maroc). (2023).	Découplage confirmé	Documents requis transmis seulement au 5 sept. 2023. La Cour recommande de réviser la LOF (délais, présentation du rapport, parties prenantes, lien avec les lois de règlement)	Constat de la Cour des comptes
Cour des comptes (Maroc). (2024).	Dimension organisationnelle	Plus de 300 millions de lignes comptables par an, environ 700 comptables publics, près de 1 800 ordonnateurs et sous-ordonnateurs. Risque d'accumulation d'exercices non certifiés (depuis 2020). La Cour adopte une démarche d'accompagnement	Constat de la Cour des comptes
Cour des comptes	Quatre limitations majeures.	1) Soldes d'ouverture insuffisamment justifiés ; 2)	Constat de la Cour des comptes. Puis

(Maroc). (2026).		recensement et évaluation des immobilisations ; 3) contrôle interne insuffisant ; 4) limites des systèmes d'information.	Recommandation d'un plan d'actions à moyen et long terme, priorité au contrôle interne sur tout le périmètre comptable.
Situation actuelle	Processus formel sans opinion de certification	Le bilan d'ouverture fiable reste « le premier pas » ; le blocage est surtout de capacité organisationnelle.	Bilan

Source : élaboré par nos propres soins.

3. Examen des expériences tunisienne et française

1. La France : Le modèle pionnier et stabilisé

Le choix du modèle français est justifié par plusieurs considérations. D'abord en raison des considérations culturelles et partenariales liant le Maroc et la France. Mais aussi le fait que la France fait figure de précurseur dans l'espace francophone, notamment en matière de réformes engagées dans le domaine des finances publiques et en particulier dans le domaine de la comptabilité publique.

La trajectoire française se construit par étapes depuis plusieurs décennies. Ainsi, la refonte du Plan comptable général en 1982 déclenche un mouvement de réforme des cadres comptables publics, qui touche l'État en 1988 et les collectivités locales au milieu des années 1990 (Lande & Rocher, 2008). Malgré ces réformes à la fin des années 1990, la comptabilité de l'État apparaît dépassée : fondée sur la caisse, elle ignore le bilan, les provisions et l'amortissement (Lambert & Marini, 2000, cités par Lande & Rocher, 2008).

La LOLF[9], introduite en 2001, opère alors un changement radical du cadre comptable français. En effet, elle exige des comptes réguliers, sincères et donnant une image fidèle du patrimoine et de la situation financière (art. 27), et prévoit la constatation des droits et obligations (art. 30). Pour ce faire, les dispositions de la LOLF introduit un triple système comptable (budgétaire, d'exercice et une comptabilité de gestion fondée sur l'analyse des coûts (Lande & Rocher, 2008). On outre, le *Recueil des normes comptables de l'État*, approuvé par arrêté du 21 mai 2004, complète ce dispositif en s'inspirant du PCG et des normes internationales (Lande & Rocher, 2008). Les auteurs soulignent, au passage, que la réforme comptable est aussi managériale. Ils évoquent l'exemple du ministère de la Justice où le passage aux *« crédits limitatifs »* a suscité, d'abord des résistances, puis une rationalisation de la dépense et enfin une réorganisation de la chaîne de la dépense (Lande & Rocher, 2008). La réforme comptable suppose ainsi une évolution de la culture, de l'organisation et de la philosophie de la gestion publique (Lande & Rocher, 2008).

La certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État est confiée à la Cour des Comptes selon les dispositions de La LOLF du 1er août 2001 (art. 58-5). Pour que cette mission soit opérationnelle, l'Etat doit adapter son cadre comptable à l'horizon 2006 (Direction générale de la comptabilité publique, France, 2005). Concrètement, il s'agit de rendre la comptabilité de l'Etat « *un véritable levier d'information et d'optimisation de la gestion »* (Direction générale de la comptabilité publique, France, 2005). Dans cette perspective de nouvelles normes comptables s'inspirant des règles comptables des entreprises ont été définies. En outre d'autres chantiers ont été ouverts pour le même but (préparer la certification des comptes par la Cour des Comptes), en particulier la préparation du bilan d'ouverture de 2006, le renforcement du contrôle interne comptable, et la mise en place d'une

[9] Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances en France

nouvelle organisation comptable. Finalement, la Cour s'est prononcée le 29 mai 2007 sur les comptes de l'exercice 2006, premier exercice d'application de la certification, en assortissant sa certification de treize « *réserves substantielles* » (Cour des comptes, 2007). Ces réserves ont ensuite diminué régulièrement, jusqu'à *sept (dont cinq substantielles)* pour l'exercice 2012 (Cour des comptes, 2013).

Néanmoins, si l'expérience française révèle que le processus de certification est donc pérenne et que l'amélioration réelle, la maturité n'est guère totale. En effet, pour l'exercice 2024, la Cour a de nouveau certifié avec réserve, en relevant notamment cinq « *anomalies significatives* » et onze insuffisances d'éléments probants (Cour des comptes, 2025, p. 11). L'expérience française illustre ainsi qu'une certification avec réserves peut fonctionner comme *un instrument d'apprentissage et d'amélioration continue*, plutôt que comme l'aboutissement d'un processus achevé.

2. L'expérience tunisienne

Le choix du cas de la Tunisie est justifié par le fait d'être un cas comparable par son niveau de développement et sa tradition administrative proche de celle du Maroc étant toutes les deux inspirées du modèle français.

La réforme de la comptabilité publique en Tunisie, et notamment le chantier de la certification des comptes de l'Etat, s'inscrit dans le cadre de la réforme globale des finances publiques. L'article 78 de la constitution de 2022 prévoit que la loi autorise les ressources et les dépenses de l'État selon les conditions stipulées dans la loi organique du budget. En effet, le cadre budgétaire actuel constitue « *l'aboutissement d'un long processus d'expérimentation de la réforme GBO*[10] *ayant pour vocation la rationalisation de la gestion des dépenses publiques dans l'administration tunisienne. Ainsi, la loi 2019-15 du 13 février 2019 portant loi organique du budget ayant la valeur de la constitution budgétaire de l'Etat constitue le cadre juridique global de préparation, d'exécution, de suivi, de règlement et d'évaluation de la gestion budgétaire de l'État. »* (République de la Tunisie, 2023, pp.5). Cette même loi (2019-15) consacre trois comptabilités (budgétaire, générale et analytique)[11] et prévoit la soumission des états financiers annuels de l'État à la certification annuelle de la Cour des comptes (article 27 de la Loi Organique du Budget (LOB) n° 2019-15 du 13 février 2019). La LOB prévoit la fin de l'exercice 2023 pour l'entrée en vigueur de la présentation et la certification des comptes financiers de l'Etat.

Pour opérationnaliser les dispositions de la réforme de la comptabilité publique, la Tunisie a posé les bases juridiques et normatives jugées nécessaires. Le rapport PEFA 2023 indique que le Conseil National des Normes des Comptes Publics (CNNCP), établi par la révision du code de la comptabilité publique en 2014[12], *« a élaboré et publié en 2019 et 2020 le cadre conceptuel de l'information financière des entités du secteur public ainsi que le premier corpus de normes ».* Il précise que ce corpus est nécessaire au lancement des travaux d'inventaire pour le bilan d'ouverture et à la construction des systèmes d'information comptables (République de la Tunisie, 2023).

Pour soutenir ce processus, le pays a engagé une réorganisation institutionnelle comprenant la fusion de plusieurs corps de contrôle (notamment le Haut comité de contrôle administratif et financier, le Contrôle général des finances, le Contrôle général des services publics et le Contrôle général des domaines de l'État) ainsi que la création d'un Comité d'audit visant à

[10] Gestion Budgétaire par Objectifs

[11] Article 25 de la LOB n°2019-15 du 23 février 2019

[12] La révision du code de la comptabilité publique par la loi des finances de 2014 dispose que les comptes de l'Etat, des collectivités locales et des établissements publics soumis au code de la comptabilité publique soient tenus en appliquant les normes comptables inspirées des standards internationaux.

garantir la qualité des travaux (Boutayeb, 2025). Toutefois, la pleine mise en œuvre de la certification demeure subordonnée à l'aboutissement de plusieurs préalables complexes : le passage effectif à la comptabilité d'exercice en partie double (prévu à l'horizon 2028 selon l'IFAC sur la base de normes nationales inspirées des standards IPSAS), la confection d'un bilan d'ouverture du patrimoine de l'État et la réussite de la dématérialisation de l'échange de données entre le ministère des Finances et la Cour des comptes (Boutayeb, 2025). En pratique, cette trajectoire se heurte à des obstacles techniques, juridiques et budgétaires majeurs, caractérisés par des retards importants dans la transmission des comptes généraux de l'État, la lenteur de publication des textes réglementaires d'application, ainsi qu'une insuffisance récurrente de moyens financiers et de ressources humaines spécialisées au sein de la Cour des comptes (Boutayeb, 2025). En conséquence, un amendement législatif a été introduit pour reporter la production des premiers états financiers complets à 2027 et l'exercice de certification à 2028 (République de la Tunisie, 2023).

Le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'exercice (droits et obligations constatés) conjugué à la certification des comptes financiers de l'État constitue une trajectoire de modernisation profonde, initiée par la France au début des années 2000, puis adoptée par le Maroc et la Tunisie selon des calendriers différenciés.

Tableau 2 : Tableau comparatif des trajectoires

Pays	Texte fondateur	Entrée en vigueur de la Comptabilité d'exercice	Etat de la certification des comptes financiers de l'Etat
France	LOLF (Loi organique relative aux lois de finances) du 1er août 2001.	**2006** (Exercice comptable 2006).	Effective et annuelle depuis 2007 (sur les comptes 2006).
Maroc	LOF (Loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances) de 2015.	Janvier 2020 (Plan Comptable de l'État).	En cours de consolidation ; pas encore d'audit financier normé formalisé.
Tunisie	LOB (Loi organique du budget n° 2019-15) de 2019.	Cadre normatif validé (2019-2020) ; application reportée à 2027.	Reportée à 2028 suite aux retards de déploiement.

Source : produit par nos propres soins

4. Les enseignements et perspectives

1. Enseignements de la trajectoire de la réforme marocaine : de l'adoption normative à la « certifiabilité » des comptes

L'analyse du chemin de la réforme de la comptabilité publique au Maroc, du lancement en 2008 jusqu'aux derniers constats de la Cour des comptes, révèle un écart significatif entre l'adoption d'un cadre normatif et sa mise en œuvre effective. En effet, faisant suite aux travaux initiés par Meyer et Rowan en 1977, Bromley et Powell (2012) soulignent une évolution majeure du phénomène de *découplage organisationnel*. Ainsi, si la forme classique met l'accent sur l'écart entre les politiques et les pratiques, c'est-à-dire l'adoption formelle des règles ou des normes (pour satisfaire une légitimité externe) qui ne sont jamais appliquées, la seconde forme de ce découplage organisationnel met en avant l'écart entre les moyens et les fins. Dans ce dernier cas, les organisations mettent en œuvre concrètement les politiques requises, néanmoins le lien entre les moyens déployés (procédures, actions) et les résultats escomptés (les fins) reste incertain.

Pour le cas du Maroc, on note une adoption formelle en avance par rapport aux capacités. La fixation de la date butoir pour la certification des comptes de l'Etat dès l'exercice 2020 par la LOF n° 130-13 promulguée le 2 juin 2015 va dans ce sens. En effet, dès son rapport portant sur la période 2019/2020 et publié en 2022, la Cour des Comptes constate l'absence des

conditions organisationnelles requises : pas de stratégie explicite portant la réforme, implication insuffisante des parties prenantes, pas d'échéancier pour le recensement des immobilisations et des stocks, de la dette et des engagements hors bilan. Cette configuration correspond à la forme classique de découplage organisationnel entre la structure formelle, adoptée pour sa légitimité, et les activités effectives (Meyer & Rowan, 1977). La recherche d'une convergence avec les référentiels internationaux est expliquée par des pressions isomorphiques (ou isomorphisme institutionnel) analysées par DiMaggio et Powell (1983). En effet, l'État en adoptant les normes IPSAS dans son référentiel comptable, cherche à répondre aux exigences des instances financières internationales et à renforcer sa crédibilité externe (Kabelma, 2011 ; Bensouda, 2011). Cependant, la variable décisive pour l'analyse est dès lors la capacité de mise en œuvre plus que la conformité juridique.

En second lieu, la lecture des rapports de la Cour des Comptes révèle un socle normatif précoce et insuffisamment consolidé. Ainsi, l'élaboration du bilan d'ouverture au 31 décembre 2010 avant l'entrée en vigueur de la LOF n°130-13, visant à bénéficier d'une plus grande souplesse de conduite (Guiri, cité par Ayachi, 2018), n'a pas atteint son objectif. Or, le bilan d'ouverture s'inscrivait dans une trajectoire continue d'amélioration et de fiabilisation d'au moins cinq ans (Kabelma, 2011). Cependant, les constats du rapport de la Cour des Comptes annuel publié en 2026 et portant sur la période 2024/2025 soulignent une justification insuffisante des soldes d'ouverture et des difficultés de recensement et d'évaluation des immobilisations. De ce point de vue, l'avance prise sur le plan normatif n'a pas été suivie d'une consolidation probatoire équivalente.

Par ailleurs, le rapport relatif à la période 2022/2023, la Cour des Comptes constatant que l'ensemble des documents requis pour la certification de l'exercice 2020 n'a été transmis qu'au 5 septembre 2023, déplace ainsi le problème de l'aval vers l'amont. En effet, la Cour des Comptes recommande notamment de réviser la LOF pour en clarifier les délais, les modalités de présentation du rapport de certification, l'identification des parties prenantes et l'articulation avec les lois de règlement (Cour des comptes, 2023). Le problème n'est donc plus seulement une exécution défaillante, mais aussi une conception procédurale incomplète.

Sur le plan organisationnel, le rapport de la Cour des Comptes portant sur la période 2023/2024 révèle une contrainte plutôt structurante. Il souligne que la comptabilité générale en droits constatés mobilise plus de 300 millions de lignes comptables par exercice, environ 700 comptables publics et près de 1 800 ordonnateurs et sous-ordonnateurs. Cela veut dire qu'un référentiel conçu pour des organisations plus intégrées est ainsi transposé à une administration nombreuse et fragmentée. Or, cette difficulté n'est pas nouvelle : dès 2011, l'adhésion des ordonnateurs était identifiée comme une condition essentielle à la réussite du recensement de l'actif (Kabelma, 2011). La structure apparaît ainsi comme le principal facteur de contingence de la réforme.

Un autre point important à souligner concerne, le contrôle interne, maillon prioritaire. Le rapport annuel de la Cour des Comptes publié en 2026 identifie quatre limitations : la justification des soldes d'ouverture, le recensement des immobilisations, le contrôle interne et les systèmes d'information. Les observations définitives transmises en juin 2025 donnent la priorité à un système de contrôle interne couvrant l'ensemble du périmètre comptable. Ce constat rejoint l'analyse de la qualité comptable proposée dès 2011, qui repose sur trois piliers : la formalisation des normes de contrôle interne, la cartographie des risques comptables et l'audit interne (Amghar, 2011). Le contrôle interne conditionne la certifiabilité des comptes. Justement pour résoudre ce problème, le Maroc a édicté le décret n°2.22.381, le 23 juillet 2026, qui rend obligatoire le contrôle interne au sein des départements ministériels.

En outre, pour face aux obstacles rencontrés pour la certification des exercices 2020 à 2022, un rôle évolutif de la Cour des comptes s'impose. En effet, l'instance constitutionnelle a opté

pour une démarche progressive d'accompagnement plutôt que pour la certification classique, tout en signalant le risque d'accumulation d'exercices non certifiés (Cour des comptes, 2024). Cette posture pragmatique soulève, tout de même, la question de la distance qu'il faut préserver entre certificateur et entité certifiée, afin de garantir la pertinence et la fiabilité de l'opinion de la Cour des Comptes.

Ces différents points relevés des constats de la Cour des Comptes peuvent avoir deux implications majeures : l'une au niveau procédural, et l'autre au niveau de la recherche.

Au niveau procédural, les enseignements suggèrent de remplacer l'échéance unique de certification par des axes intermédiaires vérifiables : soldes d'ouverture justifiés, inventaire des immobilisations, contrôle interne documenté.

Au niveau de la recherche, ces enseignements ouvrent une piste prometteuse : opérationnaliser la capacité organisationnelle par des indicateurs (couverture du contrôle interne, taux d'immobilisations recensées, part des soldes d'ouverture justifiés) et la confronter à des trajectoires comparables.

2. Les enseignements de la comparaison avec des expériences internationales

a. Le délai entre la loi et les premiers comptes certifiés

En France, une durée de cinq ans était suffisante pour l'établissement des premiers comptes financiers en comptabilité d'exercice (2001, date d'entrée en vigueur de la LOLF-2006), avant d'obtenir une première certification dès 2007. Alors que le Maroc suit une trajectoire inverse : les travaux comptables ont commencé en 2008, avant la LOF de 2015. La certification était prévue pour 2020, mais aucune opinion n'a été émise à ce jour (Cour des comptes, 2024 ; 2026). L'avance normative marocaine n'a donc pas raccourci le chemin vers la certification.

b. Accepter une certification avec réserves

En France, les comptes financiers annuels des premiers exercices ont fait l'objet de nombreuses réserves, mais cela n'a pas empêché la certification annuelle de s'installer. De ce point de vue, la certification a joué le rôle d'un mécanisme d'apprentissage : les réserves ont orienté les chantiers de fiabilisation. Cependant, au Maroc, la Cour des Comptes a préféré accompagner plutôt que certifier les exercices 2020 à 2022 (Cour des comptes, 2024), tout en signalant elle-même le risque d'accumulation d'exercices non certifiés. Le cas français suggère que l'émission précoce d'une opinion avec réserves, ou même d'un refus de certifier motivé, pourrait être plus structurante que l'attente d'une conformité préalable. A noter que cette position a le mérite de sauvegarder l'indépendance de la Cour des Comptes.

c. Recalibrer le calendrier par voie légale

Le Cas Tunisien offre, lui, un contre-exemple utile. En effet, si la LOB de 2019 tablait sur une première certification en 2023, un amendement législatif a été nécessaire pour reporter les premiers états financiers complets à 2027 et la certification à 2028 (République de la Tunisie, 2023). Le report, dans ce cas, est lourd, mais reste explicite et formalisé. D'ailleurs la Cour des comptes marocaine recommandait, dans son rapport portant sur la période 2022/2023, de réviser la LOF pour en clarifier les délais. Ainsi, le Maroc a connu un glissement de fait, alors que la Tunisie a fixé une nouvelle échéance. L'enseignement est qu'une trajectoire crédible suppose de réviser le calendrier ouvertement plutôt que de laisser l'échéance légale devenir sans objet.

d. Les socles normatifs ne suffisent nulle part

La Tunisie a fait approuver le cadre conceptuel et plusieurs normes techniques (dettes financières, immobilisations, produits sans contrepartie) en 2019-2020 (République de la

Tunisie, 2023), comme le Maroc l'avait fait avec le référentiel de 2008. Dans les deux pays, le blocage se situe ensuite sur la mise en œuvre : la Tunisie reporte, le Maroc bute sur les soldes d'ouverture, les immobilisations, le contrôle interne et les systèmes d'information. La comparaison renforce l'idée que l'adoption normative est une condition nécessaire mais peu discriminante, et que les différences de trajectoire tiennent à la capacité organisationnelle.

e. Préparer l'auditeur externe en amont

La Cour des comptes tunisienne finalise des guides méthodologiques pour le règlement du budget en mode GBO et pour la future certification (République de la Tunisie, 2023), alors même que l'échéance a été repoussée. L'expérience marocaine montre le coût d'un déficit de préparation : en 2023, les documents requis n'ont été transmis qu'au 5 septembre 2023, et la Cour recommande de clarifier la présentation du rapport de certification et l'identification des parties prenantes. Un enseignement transposable est de doter la certification de méthodes, de rôles et d'un calendrier de transmission avant la première échéance.

f. Les conditions de contexte limitent la transposabilité du modèle français

La France a mené sa réforme dans une administration plus intégrée et un système d'information unifié. Cependant, le Maroc doit faire fonctionner son référentiel comptable avec plus de 300 millions de lignes comptables, environ 700 comptables publics et près de 1 800 ordonnateurs (Cour des comptes, 2024). Le modèle français reste un repère utile, mais il demande une adaptation structurelle plutôt qu'une simple reproduction. Les différences de taille, de moyens et de niveau d'intégration organisationnelle sont des variables à prendre en compte dans toute comparaison.

g. Une convergence de trajectoires, à des rythmes différents

La comparaison des trois expériences confirme un mouvement commun vers l'implémentation d'une comptabilité d'exercice et la certification des comptes financiers, mais à des calendriers différenciés. Le Maroc se situe dans *une position intermédiaire*, plus avancé que la Tunisie sur le référentiel, le système d'information et le bilan d'ouverture, mais sans certification effective. Cette position intermédiaire peut être lue comme un risque de « plateau », signe d'un essoufflement des réformes, nécessitant ainsi d'insuffler une dynamique d'innovation managériale.

Malgré les enseignements utiles tirés de cette recherche, elle présente, néanmoins, quelques limites. Premièrement, elle repose sur des documents officiels, notamment les rapports de la Cour des comptes, sans entretiens avec les acteurs de la réforme (TGR, ordonnateurs, Comptables publics…etc). Deuxièmement, la comparaison porte sur deux pays de tradition administrative proche (France et Tunisie) sans prendre en compte d'autres expériences fondamentalement différentes qui relèvent de l'approche Anglo-Saxonne (cas des pays comme le Royaume-Uni, Etats-Unis, Canada). Troisièmement, les indicateurs de capacité proposés n'ont pas été testés empiriquement. Des études de cas auprès de départements ministériels et des entretiens avec les comptables publics constitueraient un prolongement pertinent.

5. Conclusion

Après près d'une décennie de l'entrée en vigueur de la LOF n°130-13, la réforme de la comptabilité de l'État au Maroc présente un bilan contrasté. En effet, sur le plan normatif, le cadre est mis en place : référentiel comptable de 2008 inspiré des IPSAS, triple comptabilité, bilan d'ouverture. Cependant, le résultat espéré n'est pas encore atteint, puisqu'aucune opinion de certification n'a été émise par la Cour des comptes, notamment pour l'exercice 2020 (échéance fixée par la LOF n°130.13). L'examen des constats formulés dans les rapports de la Cour des comptes des derniers exercices met en évidence un découplage entre l'adoption

formelle des normes et les capacités réelles de mise en œuvre. Les principales difficultés et blocages tiennent moins à la conformité juridique qu'aux capacités organisationnelles : justification des soldes d'ouverture, recensement des immobilisations, contrôle interne et systèmes d'information, dans une administration nombreuse et fragmentée.

Trois enseignements majeurs peuvent être tirés de la comparaison internationale effectuée ici. D'abord, l'expérience française montre qu'une certification, même avec réserves, peut servir d'instrument d'apprentissage plutôt que de point d'arrivée. L'expérience tunisienne, quant à elle, révèle l'intérêt de réviser ouvertement le calendrier plutôt que de laisser l'échéance légale se vider de son sens. Enfin, nous pouvons conclure aussi que le cas français ne peut pas être transposable sans une réelle adaptation structurelle. Dans cette perspective, le Maroc gagnerait à substituer à l'échéance unique des jalons intermédiaires vérifiables (soldes d'ouverture justifiés, inventaire des immobilisations, contrôle interne documenté), en s'appuyant sur le récent décret relatif au contrôle interne. L'opérationnalisation de la capacité organisationnelle de l'administration marocaine au moyen d'indicateurs mesurables reste une piste de recherche à explorer prochainement.

6. Références

- Aayssi, R. ; Ahsina, K. (2022). La mise en place des IPSAS au Maroc : une réforme hybride entre isomorphisme mimétique et préservation de l'identité publique. Revue africaine de management, VOL.7 (1) 2022 (PP.1-15) ;
- Amghar, R. (2011). La qualité comptable : Plus qu'une composante, une finalité et un objectif majeur de la réforme. Al Khazina, revue de la TGR (8), 23-24.
- Ayachi, G. (2018). La convergence de la comptabilité de l'État avec les normes IPSAS. Le cas du Maroc. (MPRA Paper No. 90039). Munich Personal RePEc Archive. https://mpra.ub.uni-muenchen.de/90039/
- Bellaouri Koutbi, F. (2011). Les normes comptables internationales du secteur public « IPSAS », une gouvernance en devenir. Al Khazina, revue de la TGR (8), 6-10.
- Bensouda, N. (2011). Editorial. Al Khazina, revue de la TGR (8), 2.
- Boutayeb, E. S. (2025). La problématique de certification des comptes publics dans les pays du Maghreb. Revue Internationale Burak des Etudes Juridiques et Economiques, 2(2).
- Bromley, P.; Powell, W. W. (2012). From smoke and mirrors to walking the talk: Decoupling in the contemporary world. Academy of Management Annals, 6 (1), 483-530. https://doi.org/10.1080/19416520.2012.684462
- Cour des comptes (France). (2007). Certification des comptes de l'État : Exercice 2006. Vie-publique.fr. https://www.vie-publique.fr/files/rapport/pdf/074000373.pdf
- Cour des comptes (France). (2013). Certification des comptes de l'État : Exercice 2012. Vie-publique.fr. https://www.vie-publique.fr/files/rapport/pdf/134000318.pdf
- Cour des comptes (France). (2025). Certification des comptes de l'État : Exercice 2024. Vie-publique.fr. https://www.vie-publique.fr/files/rapport/pdf/298219.pdf
- Cour des comptes (Maroc). (2022). Rapport annuel de la Cour des comptes au titre des années 2019 et 2020. https://www.courdescomptes.ma/wp- content/uploads/2023/01/Synthese-du-rapport-2019-2020.pdf
- Cour des comptes (Maroc). (2023). Rapport annuel de la Cour des comptes au titre de 2022-2023. https://www.courdescomptes.ma/wp-content/uploads/2023/12/Axes-pricipaux_Rapport-annuel-de-la-Cour-des-comptes_2022-2023.pdf
- Cour des comptes (Maroc). (2024). Rapport annuel de la Cour des comptes au titre de 2023-2024. https://www.courdescomptes.ma/wp-content/uploads/2024/12/Axes-pricipaux_Rapport-annuel-de-la-Cour-des-comptes-au-titre-de-2023-2024.pdf

- Cour des comptes (Maroc). (2026). Rapport annuel de la Cour des comptes au titre de 2024-2025. https://www.courdescomptes.ma/wp-content/uploads/2026/01/Axes-principaux_Rapport-annuel-de-la-CDC-au-titre-2024-2025.pdf
- Dahir n° 1-15-62 du 2 juin 2015 portant promulgation de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances (Maroc).
- DiMaggio, P. J.; Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. American Sociological Review, 48(2), 147-160.
- Direction générale de la comptabilité publique, France. (2005). Rapport de présentation : Compte général de l'administration des finances 2004. Ministère de l'Économie et des Finances. https://www.vie-publique.fr/files/rapport/pdf/054000389.pdf
- Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique.
- GUIRI, A. (2014). La réforme de la comptabilité de l'Etat au Maroc : Spécificités et enseignements de l'expérience. Université Paris I Panthéon-Sorbonne, 19.
- Kabelma, M. (2011). Le bilan d'ouverture : Prélude d'une évolution majeure dans le dispositif comptable de l'État. Al Khazina, revue de la TGR (8), 11-14.
- La loi organique n° 7-98 relative à la loi de finances au Maroc a été promulguée par le dahir n° 1-98-138 du 26 novembre 1998.
- Lahrach, R. (2011). La réforme comptable de l'Etat : une dimension indissociable de la réforme budgétaire. Al Khazina, revue de la TGR (8), 25-28.
- Lande, E. ; Rocher, S. (2008). 25 ans de réformes comptables au service du management public. Politiques et management public, 26(3), 149-160.
- Le décret n° 2-22-381 du 23 juillet 2026 (publié au Bulletin officiel n° 7530 du 30 juillet 2026) relatif au contrôle interne des départements ministériels. (Maroc).
- Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances (France).
- Loi organique n° 2019-15 du 13 février 2019 relative au budget (Tunisie).
- L'Economiste. (2021, 23 mars). Un jumelage Maroc-UE dans la gestion financière publique. https://www.leconomiste.com/flash-infos/un-jumelage-maroc-ue-dans-la-gestion-financiere-publique/, consulté le 2026-09-17 12:26:10.
- Maroc. (2011). Constitution du Royaume du Maroc. Bulletin Officiel n° 7964 bis du 30 juillet 2011.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. American Journal of Sociology, 83(2), 340-363.
- République de la Tunisie. (2023). Évaluation de la performance du système de gestion des finances publiques suivant la méthodologie PEFA. [Rapport final, version PEFA Check du 13 juin 2023]. Programme PEFA. https://www.pefa.org/sites/pefa/files/2023-09/TN-AG-Jun23-PFMPR-Public%20with%20PEFA%20Check_0.pdf
- Seghrouchni, M. E. A. (2011). Le système d'information comptable : Un levier incontournable pour la réforme de la comptabilité de l'État. Al Khazina, revue de la TGR (8), 18-22.