



## Mémoire de fin d'Etudes

*Thème :*

# Rôle de la comptabilité Générale de l'État dans l'amélioration de la transparence des finances publiques

*Présenté et soutenu par :*

**ZAKHAMA Yosra**

*Encadré par :*

**M. Anis WAHABI**

*Etudiant(e) parrainé(e) par :*

**Ministère des finances de Tunisie**

## *Remerciements*

*J'aimerais exprimer mes plus sincères remerciements à l'**Institut de Financement du Développement du Maghreb Arabe** pour la qualité des connaissances théoriques et pratiques que j'ai acquises durant ma période de formation.*

*Je souhaite tout particulièrement remercier mon encadrant, **Monsieur Anis WAHABI**, pour son assistance, sa disponibilité, ses conseils éclairés et son soutien tout au long de l'élaboration de ce travail de fin d'études.*

*Un grand merci également à ma tutrice de stage, **Madame Fathia LAMLOUMI**, Directrice Générale au sein du Ministère des Finances et responsable de l'Unité des Études et de la Législation Comptable au sein de la DGCDPR, pour sa disponibilité, ses conseils et son accompagnement pendant mon stage.*

*Ma gratitude va à Monsieur **Mustapha Kamel LOURIMI**, Directeur de l'Informatique au sein de la Direction Générale de la Comptabilité Publique et du Recouvrement (DGCP), pour ses conseils précieux et son soutien durant mon stage, ainsi qu'à **Madame Noura DOUGUI**, Secrétaire Générale du Conseil National des Normes des Comptes Publics (CNNCP), pour ses éclaircissements et orientations précieuses sur le sujet.*

*Je tiens également à remercier chaleureusement le **Groupe de la Réforme Comptable** au sein de la Direction Générale de la Comptabilité Publique et du Recouvrement (DGCP), en particulier **Monsieur Bechir KDHAI** et **Monsieur Khalil BELAKHAL**, pour leurs conseils, explications et suggestions.*

*Enfin, je souhaite exprimer ma reconnaissance à tous ceux qui m'ont apporté leur aide et leur soutien, que ce soit directement ou indirectement.*

## *Dédicace*

*Je dédie ce mémoire à :*

*Ma chère mère, que Dieu lui apporte bonheur et longue vie.*

*À l'âme de mon père, que Dieu le bénisse*

*À mon fils Iyed, mon trésor, et à ma fille Eline, mon étoile*

*À mon époux, à mes frères et à mes sœurs,*

*À mes chères amies*

*Et à ceux que je considère comme la plus belle rencontre de ma vie*

*À tous ceux que j'aime.*

**ZAKHAMA Yosra**

## **Résumé**

À l'instar de la tendance mondiale visant à moderniser la gestion des finances publiques, l'État Tunisien a entrepris une série de réformes administratives axées sur la performance, la transparence et la responsabilité. Cette évolution souligne l'impérieuse nécessité d'une actualisation du système comptable public. Ce système comptable vise à répondre aux impératifs de transparence et à la gestion efficiente des deniers publics, offrant des retombées bénéfiques aux gouvernements, investisseurs, bailleurs de fonds et à tous les acteurs impliqués dans l'analyse de ces données financières. La comptabilité générale facilite une communication claire des informations financières cruciale pour une meilleure évaluation et prévision des politiques publiques, pour éclairer les décisions à venir et améliorer la gestion des ressources publiques. Toutefois, la mise en place de ce système comptable ne se fait pas sans heurts, car son déploiement requiert la pleine implication des parties prenantes. Il exige des efforts concertés de la part de tous les acteurs impliqués dans le projet pour surmonter les multiples défis et difficultés auxquels l'administration est confrontée dans cette transition.

**Mots clés :** Comptabilité générale de l'État, réforme comptable, transparence, bonne gouvernance, LOB, gestion du budget par objectifs, nouveau management public

## **Abstract**

In line with the global trend aimed at modernizing public financial management, the Tunisian state has embarked on a series of administrative reforms focused on performance, transparency, and accountability. This development emphasizes the urgent need for an update of the public accounting system. This accounting system aims to meet the imperatives of transparency and efficient management of public funds, providing beneficial outcomes for governments, investors, funders, and all parties involved in analyzing this financial data. General accounting facilitates clear communication of financial information crucial for better evaluation and prediction of public policies, to enlighten future decisions and enhance the management of public resources. However, the implementation of this accounting system is not without difficulties, as its deployment requires the full involvement of stakeholders. It demands concerted efforts from all parties involved in the project to overcome the multiple challenges and difficulties faced by the administration in this transition

**Keywords:** State General Accounting, accounting reform, transparency, good governance, LOB, performance-based budgeting, new public management

# SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE.....	1
Chapitre1 : Transition du système classique de la comptabilité de caisse vers le système de la Comptabilité d'exercice .....	5
Introduction .....	5
Section 1 : L'expérience tunisienne en termes des réformes des finances publiques .....	5
Section 2 : Contexte actuel du système comptable Tunisien .....	11
Section 3 : La réforme comptable au service de la bonne gouvernance des finances publiques .....	17
Section 4 : L'apport du nouveau système comptable dans l'amélioration de la transparence des finances Publiques .....	24
Conclusion du chapitre.....	31
Chapitre 2 : Expériences comparées à l'échelle internationale.....	33
Introduction .....	33
Section1 : Expérience du Maroc.....	33
Section2 : Expérience de la France .....	40
Section 3 : Expérience de « l'État Canton de Genève » .....	47
Section 4 : Enseignements tirés de ces expériences .....	50
Conclusion du chapitre.....	51
Chapitre 3 : Apport de la comptabilité générale dans l'amélioration de la transparence financière : Cas de la Tunisie .....	53
Introduction .....	53
Section 1 : Méthodologie de recherche.....	53
Section 2 : Présentation et analyse des résultats.....	57
Section 3 : Actions recommandées pour renforcer la transparence dans la gestion des finances publiques .....	70
Conclusion du chapitre.....	76
Conclusion générale.....	77

## **LISTE DES ABRÉVIATIONS**

**ADEB** : Système Informatique d'aide à l'Exécution Budgétaire

**AMED** : Système Informatique d'Aide à la Préparation du Budget

**ARP** : Assemblée Représentative du Peuple

**CCP** : Code de la Comptabilité Publique

**CHORUS** : système d'information de la comptabilité publique de l'État en France

**CNC** : Conseil National de la Comptabilité du Maroc

**CNNCP** : Conseil National des Normes des Comptes Publics

**CNoCP** : Conseil de Normalisation des Comptes Publics de France

**DGCPR** : Direction Générale de la comptabilité Publique et de Recouvrement Tunisienne

**DGFIP** : Direction générale des finances publique française

**FMI** : Fond Monétaire International

**GBO** : Gestion du Budget par Objectifs

**IFAC**: International Federation of accountants

**IFRS**: International financial reporting standards

**INSAF** : Informatisation du Système Administratif et Financier du Personnel de l'État

**INTOSAI** : Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques

**IPSAS**: International Public Sector Accounting Standards

**LGAF** : Loi sur la Gestion Administrative et Financière de Genève

**LOB** : Loi Organique du Budget

**LOLF** : Loi Organique relative aux Lois de Finances

**MDEAF** : Ministère des Domaines de l'État et des Affaires Foncières

**MOSI** : Modernisation du Système d'information

**NCE** : Normes des Comptes de l'État Tunisien

**NPM** : New Public Management

**OCDE** : Organisation de Coopération et de Développement Économiques

**PCE** : Plan des Comptes de l'État Tunisien

**PGI** : Progiciel de Gestion Intégré

**PGT** : Payeur Générale de Tunisie

**RAFIC** : système informatique de Rationalisation de l'Action Fiscale et Comptable

**SADEC** : Système Informatique d'aide à la Décision et au Contrôle Fiscal

**SI** : Système d'information

**SIADE** : Système d'information Automatisé de la dette Extérieure

**SIGFP** : Système d'information de la Gestion des Finances Publiques

**SINDA** : Système d'information douanier automatisé

**TGT** : Trésorerie Générale de Tunisie

**USAID** : Agence Américaine pour le Développement Internationale

## LISTE DES TABLEAUX

<b>Tableau 1:</b> Compétences du CNNCP .....	8
<b>Tableau 2:</b> Nouveaux principes de la LOB.....	9
<b>Tableau 3:</b> Une comptabilité à trois dimensions .....	10
<b>Tableau 4:</b> Réseau comptable .....	13
<b>Tableau 5:</b> Multiplicité des systèmes d'information.....	14
<b>Tableau 6:</b> Normes des Compte de l'État publiées par CNNCP .....	19
<b>Tableau 7:</b> Plan des Comptes de l'État Tunisien .....	20
<b>Tableau 8:</b> Contexte de la réforme au Maroc.....	34
<b>Tableau 9:</b> Composantes Référentiel Comptable du Maroc .....	35
<b>Tableau 10:</b> Les Normes des Comptes de l'État Marocain.....	36
<b>Tableau 11:</b> Plan des Comptes de l'État Marocain.....	37
<b>Tableau 12:</b> Éléments à prendre en considération lors de la préparation du bilan.....	38
<b>Tableau 13:</b> Les Normes des Comptes de l'État Français.....	43
<b>Tableau 14:</b> Fonctions Principales du CHORUS .....	44
<b>Tableau 15:</b> Bilan d'ouverture de l'État Français en 2006 .....	45
<b>Tableau 16:</b> Coût de mise en œuvre de la comptabilité d'engagement .....	75

## INTRODUCTION GENERALE

Dans un souci de convergence avec les pratiques du secteur privé, des mouvements de normalisation internationale et des impératifs de bonne gouvernance financière, le gouvernement tunisien a entrepris depuis plusieurs années une réforme majeure des finances publiques. Cette initiative vise à améliorer la performance publique, à revoir les budgets et à réorganiser les comptes publics, mettant en avant des objectifs clés tels que la transparence, la responsabilité et une gestion efficace. Suite aux mutations dues à la transition démocratique et aux réformes économiques et financières, la Tunisie se trouve dans la nécessité d'actualiser son système comptable public pour l'aligner sur les standards modernes de gestion publique, afin d'assurer une transparence et une fiabilité accrues des informations financières. Un système qui vise à répondre aux impératifs de transparence et de gestion efficiente des deniers publics, bénéficiant ainsi aux gouvernements, investisseurs, bailleurs de fonds et à tous les acteurs concernés par ces données financières.

Cette réforme, en phase avec les objectifs gouvernementaux, suit plusieurs réformes budgétaires axées sur la gestion judicieuse des ressources rares, la réduction de l'endettement, une planification efficace des deniers publics et une reddition de comptes transparente.

Cependant, bien que la loi régissant le code de la comptabilité publique stipule la nécessité d'une comptabilité à partie double depuis 1973 et que les comptes publics effectuent les opérations financières selon les principes de la comptabilité d'engagement, le système comptable actuel en Tunisie demeure une comptabilité budgétaire de caisse. Les transactions de trésorerie, d'encaissement et de décaissement sont enregistrées en partie simple, sans comptabilité générale ni évaluation des actifs de l'État en droits constatés.

La réforme du système comptable public trouve ses fondements dans la constitution, à travers l'article 15 de celle du 27 janvier 2014, garantissant les principes d'impartialité, d'égalité, de continuité du service public, ainsi que les normes de transparence, d'intégrité, d'efficacité et de responsabilité. De plus, la constitution tunisienne stipule que l'État est tenu d'assurer une gestion adéquate des fonds publics, les affectant selon les priorités économiques nationales, tout en s'opposant à la corruption et aux atteintes à la souveraineté nationale. La Loi Organique du Budget de 2019 a introduit une réforme comptable instaurant un système dualiste associant une comptabilité budgétaire et une comptabilité d'engagement.

La comptabilité d'engagement, nouvellement instaurée par la LOB, intègre l'aspect patrimonial via une nomenclature comptable repensée. Cette refonte permettra de compléter le dispositif budgétaire en éclairant la réalisation des opérations de l'État. Elle présentera la situation financière et les opérations de trésorerie, conformément à la LOB, tout en assurant un suivi continu de l'évolution et de la composition du patrimoine de l'État. Ce système détaillé offrira une base exhaustive pour une analyse financière approfondie et la mise en œuvre de la comptabilité analytique. En outre, il facilitera la certification des comptes, impactant ainsi les évaluations des agences internationales de notation.

L'instauration d'une comptabilité générale offrira une vision complète et précise du patrimoine, de la situation financière et des performances de l'État, renforçant ainsi la légitimité du gouvernement aux yeux des autorités de contrôle et du grand public. Cette approche d'exercice reposera sur la reconnaissance des droits et obligations, en suivant les principes de la comptabilité d'engagement et en appliquant un ensemble de normes comptables similaires à celles des entreprises, tout en prenant en compte les spécificités de l'État. Les états financiers refléteront cette approche, conformément au nouveau référentiel établi sur la base du cadre conceptuel et des normes spécifiques aux comptes de l'État.

Le nouveau référentiel comptable est inspiré des standards internationaux tout en tenant compte des spécificités de l'organisation et de la réglementation nationale. Suivant la LOB et spécialement l'article 25, « le nouveau système comptable de l'État est constitué d'une comptabilité budgétaire, d'une comptabilité générale et d'une comptabilité analytique »<sup>1</sup>.

Le Ministre des Finances établit, par décret, les normes régissant la méthode de la comptabilité générale (partie double) ainsi que les principes pour constater les droits et les obligations de l'État. Ces directives clés sont formulées en consultation avec le Conseil National des Normes des Comptes Publics. Plus précisément, « les comptables publics tiennent et établissent les comptes de l'État selon les principes communément admis et notamment ceux relatifs à l'intégrité et à la sincérité de ces comptes et qui doivent refléter une image fidèle de la situation financière de l'État et de son patrimoine. Le ministre chargé des finances établit les états financiers annuels de l'État qui sont soumis à la certification annuelle de la Cour des Comptes<sup>2</sup> ».

Dans cette perspective, une approche progressive a été recommandée pour mettre en œuvre la réforme comptable de l'État, validée par le conseil ministériel du 14 juin 2013. Son objectif

---

<sup>1</sup> Article 25 de la Loi n° 2019-15 du 13 février 2019 portant Loi Organique du Budget

<sup>2</sup> Article 27 de la Loi n° 2019-15 du 13 février 2019 portant Loi Organique du Budget

principal était de passer du système traditionnel de comptabilité de caisse à celui de la comptabilité d'exercice, en s'appuyant sur des normes comptables inspirées des IPSAS. Ces normes visent à garantir la transparence de l'information financière, à responsabiliser les gestionnaires et à promouvoir une bonne gouvernance.

Sur cette base, le mémoire portera le titre suivant : Rôle de la comptabilité générale de l'État dans l'amélioration de la transparence des finances publiques pour la Tunisie. A travers lequel, je vais essayer de répondre à la problématique suivante : **Quels sont les conditions de la mise place de la comptabilité générale pour l'État Tunisien ? Et quel est l'importance de l'adoption de cette comptabilité dans l'amélioration de la transparence des finances publiques ?**

Afin de répondre aisément à cette problématique, nous l'avons subdivisé en quatre questions subsidiaires suivantes :

- Quel était l'état des lieux du système comptable public actuel ?
- Quel est le processus de mise en œuvre de la comptabilité générale de l'État en Tunisie et quels sont les principaux défis et obstacle à surmonter pour réussir cette transition?
- Quels sont les apports, de la comptabilité générale de l'État en termes de nouvelles informations financières ?
- De quelle manière, les pays qui ont adopté la comptabilité générale de l'État, ont amélioré la transparence de leurs finances publiques ?

D'où les hypothèses qui nourrissent notre problématique sont principalement comme suit :

**Hypothèse 1:** La comptabilité publique actuelle présente des insuffisances en termes transparence

**Hypothèse 2 :** La comptabilité générale en Tunisie est une nécessité et un choix stratégique pour assurer la transparence financière.

**Hypothèse 3 :** La réforme nécessite un défi énorme pour réussir la transition vers une comptabilité d'exercice et améliorer la transparence des finances publiques.

Dans le but de répondre à notre problématique générale et à nos objectifs de recherche, notre démarche de travail suivra le plan suivant : Un premier chapitre qui s'intéresse à l'analyse du système comptable actuel (comptabilité de caisse) et les raisons d'engager une réforme dans ce domaine à savoir la mise en place de la comptabilité générale au sein des comptes de l'État Ensuite le deuxième chapitre traite les expériences comparatives les plus marquantes dans plusieurs pays (Maroc, France, l'État canton de Genève) et enfin pour mener à bien le processus de recherche et de recueillir les informations relatives au sujet nous avons choisi la méthode des entretiens semi-directifs. C'est une approche qui nous permettra d'explorer en profondeur

l'importance de l'adoption de la comptabilité générale par l'État tunisien en vue d'accroître la transparence de ses finances publiques et de formuler des recommandations qui peuvent être utilisées afin d'assurer une transparence des finances publiques et de renforcer le déploiement de la réforme.

# **Chapitre1 : Transition du système classique de la comptabilité de caisse vers le système de la Comptabilité d'exercice**

## **Introduction**

La gestion des finances publiques a subi une transformation majeure à l'échelle mondiale ces dernières décennies, s'inscrivant dans un mouvement global visant à moderniser l'administration publique et à accroître l'efficacité de l'État. Cette transformation repose essentiellement sur le New Public Management (NPM), apparu dans les années 1980, qui a bouleversé les méthodes traditionnelles de gestion publique en intégrant des principes empruntés au secteur privé, tels que la responsabilisation, la performance, la décentralisation et l'optimisation des ressources publiques. L'objectif est de rendre le secteur public plus efficient, performant et orienté vers les résultats.

## **Section 1 : L'expérience tunisienne en termes des réformes des finances publiques**

En suivant la tendance mondiale du New Public Management, l'État tunisien a adopté une série de réformes administratives et budgétaires. Ces changements ont été initiés dans le but de moderniser la gestion des finances publiques, en mettant l'accent sur la performance, la transparence et la responsabilité. Une véritable transformation managériale au sein de l'État Tunisien a eu lieu pour une plus grande efficacité de l'action publique dont notamment l'orientation de la gestion publique vers une logique de résultats au lieu d'une logique de moyens.

### **I. La Gestion du budget par objectifs et sa genèse :**

La Tunisie a été pionnière en matière de réformes et d'innovations en se basant sur un programme élargi de réformes, touchant tous les domaines de l'État dont notamment l'investissement, l'emploi, le secteur financier, la bonne gouvernance et la réforme de l'administration publique en question. Le système de Gestion Budgétaire par Objectifs (GBO) s'insère dans le cadre du programme de réforme des finances publiques dans le but de consolider la bonne gouvernance et d'améliorer l'efficacité et l'efficience des politiques publiques.

Le plein avènement de la GBO est une réforme des finances publiques dans la mesure où il permet de placer la gestion budgétaire dans la perspective pluriannuelle et de faire évoluer le rôle des acteurs et leur responsabilité autant que responsables de programmes. Dans ce cadre,

la GBO permet d'instaurer un nouveau management public pour répondre aux orientations stratégiques de l'État.

La réforme GBO en Tunisie, s'inspire de la nouvelle gestion publique et vise la mise en place d'un nouveau mode de gestion du budget de l'État fondé sur le principe de la bonne gouvernance permettant d'améliorer l'efficacité et l'efficience des politiques publiques et garantissant la transparence des objectifs du budget de l'État.

La GBO est un système basé sur la modernisation de la gestion publique, permettant le passage d'une gestion axée sur les moyens à une gestion axée sur la performance (résultat) et qui ne se limite pas à la réforme du budget de l'État, mais qui englobe tous les outils et procédures de modernisation de la gestion publique qui s'inscrit dans le cadre d'une dynamique mondiale de réforme des finances publiques.

La réforme GBO vise en premier lieu, à orienter la gestion publique vers une logique d'objectifs au lieu d'une logique de moyens, avec des objectifs et des indicateurs de performance pour permettre une nouvelle gestion publique axée sur le résultat.

En deuxième lieu, elle vise le renforcement de la transparence des informations budgétaires et comptables notamment, et le contrôle parlementaire et ce, à travers des comptes plus transparents basés sur la comptabilité avec ses trois dimensions : comptabilité budgétaire, comptabilité générale et comptabilité d'analyse de coût

## **II. Le déroulement de la réforme budgétaire**

La mise en place de la Gestion Budgétaire par Objectifs (GBO) en Tunisie a été une démarche progressive et stratégique visant à moderniser la gestion des finances publiques et à améliorer la gouvernance. Cette réforme a permis de passer d'une gestion axée sur les moyens à une gestion orientée vers les résultats et la performance de l'administration publique tunisienne. Les étapes clés de cette mise en œuvre sont les suivantes :

- 1996 : Les premières initiatives vers la GBO en Tunisie remontent à 1996 avec le décret n°96-1236 autorisant les ministres à créer des unités de gestion pour la réalisation de projets spécifiques.
- 2004 : La Loi Organique du Budget (LOB) de 2004 a posé les bases de la GBO en prévoyant l'affectation des crédits selon des programmes et des missions
- 2008 : Un décret en août 2008 a renforcé la réforme en créant des unités sectorielles GBO dans cinq ministères

- 2009-2011 : Une première phase d'expérimentation a été menée, portant sur la présentation du budget basée sur les travaux avec la Banque mondiale et l'assistance technique de l'Union européenne.
- 2012 : La deuxième phase a débuté en 2012, comprenant l'adaptation du système d'information pour permettre une prévision et une exécution des dépenses par programme
- 2014 : Une circulaire relative à la préparation du budget de l'État de 2015 a demandé à tous les ministères, y compris les ministères de souveraineté, d'élaborer et de présenter leurs budgets de l'année 2015 en mode GBO

Cette démarche de mise en œuvre de la GBO a été accompagnée d'un jumelage entre le ministère des finances tunisien et le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie français, sous l'égide de l'Union européenne. Plusieurs dispositifs institutionnels et opérationnels ont été mis en place progressivement pour structurer la réforme de la gestion publique.

Un comité interministériel de la GBO a été créé pour arrêter les orientations du projet, une commission de suivi et d'évaluation a été établie pour évaluer les missions attribuées à l'unité centrale de la GBO, et des unités départementales de la GBO ont été instaurées dans chaque ministère pilote. Des groupes de travail thématiques ont été constitués pour l'adaptation des systèmes et des méthodes de gestion budgétaire.

### **III. Le déroulement de la réforme comptable et la création du CNNCP**

La réforme comptable est le fait générateur de la réforme budgétaire. De ce fait, la Tunisie s'est engagée dans une réforme de son système comptable, qui a pour objectif de consacrer la comptabilité de l'État comme une perspective nouvelle afin de passer progressivement, d'une comptabilité de caisse vers une comptabilité en droits constatés s'inspirant des normes comptables internationales (IPSAS), dont les travaux se sont déroulés en plusieurs étapes :

- En 2013, une démarche progressive a été préconisée pour la mise en place de la réforme comptable de l'État et a été validée par le conseil ministériel du 14 juin 2013 ;
- En 2014, la Constitution de 2014 a consacré les principes régissant la gestion de deniers publics et l'organisation de l'Administration publique d'une façon générale ;
- En 2015, dépôt à l'Assemblée des représentants du peuple d'un projet de loi organique venant décliner la nouvelle constitution et porter législativement la réforme GBO ;
- L'adoption des arrêtés ministériels de 26 novembre 2019, portant approbations des nouvelles normes comptables de l'État et des collectivités locales ;

- En 2019, l'adoption d'une nouvelle Loi Organique du Budget ;
- En 2020, entrée en vigueur de la nouvelle loi organique du budget ;

### ❖ Le Conseil National des Normes des Comptes Publics (CNNCP)

Afin d'assurer une meilleure réalisation de la réforme comptable, la transition vers une comptabilité moderne a été validée par le conseil ministériel du 14 juin 2013, dans le cadre de la préparation de la loi de finances de 2014. De ce fait une nécessité de la création du Conseil National des Normes des Comptes Publics suivant l'article 68 bis du code de la comptabilité publique qui est un organisme normalisateur placé sous l'autorité du Ministre des Finances. Les principales missions du CNNCP sont indiquées dans le tableau suivant:

**Tableau 1: Compétences du CNNCP**

Principales missions
Construire le référentiel comptable de l'État, des collectivités locales ainsi que des établissements publics soumis au code de la comptabilité publique
Émettre ses avis sur les diverses consultations, provenant de différentes instances de normalisation notamment internationales, concernant la normalisation des normes comptables.
Concevoir des règles communes afin d'uniformiser et rationaliser la présentation des informations comptables aux utilisateurs (parlement, bailleurs de fonds, société civile, citoyen, etc.)
Aligner le système comptable sur les normes comptables internationales en vigueur pour le secteur public
Aborder les diverses difficultés d'application des normes et répondre aux demandes d'explications des parties prenantes
Contribuer à la démarche de certification des comptes de l'État et des structures publiques dans une logique de comptabilité d'engagement.

Source : Site du CNNCP

## IV. La Loi Organique du Budget

### 1. Les nouveaux principes budgétaires

La mise en place la GBO implique l'adoption d'une nouvelle LOB qui vise un changement radical dans la sphère des finances publiques, des acteurs ainsi que leurs rôles et leurs responsabilités qui doivent évoluer au fil des années.

A côté des cinq principes budgétaires, à savoir : le principe de l'unité, d'annualité, d'universalité, de spécialisation et d'équilibre, la LOB, dans son article 4-8-11-18, a affirmé

trois nouveaux principes cadrant la GBO, en matière de transparence, de sincérité et de performance.

**Tableau 2: Nouveaux principes de la LOB**

<p><u>Le principe de la transparence</u></p>	<p>« exige de clarifier le rôle des différentes structures de l'État, de fournir les informations sur le budget de l'État suivant les méthodes et procédures utilisées ainsi que des rapports sur l'exécution du budget de l'État et sur la performance et de les publier dans les délais »<sup>3</sup>.</p>
<p><u>Le principe de la sincérité</u></p>	<p>« exige de ne pas sous-estimer ou surestimer les prévisions des charges et des recettes prévues par la loi des finances et de faire apparaître les éléments des actifs financiers et du patrimoine de l'État. »<sup>4</sup>.</p>
<p><u>La performance publique</u></p>	<p>se manifeste à travers l'analyse de l'efficacité, l'efficience et la qualité des services publics. En effet, le principal objectif d'une entité du secteur public est d'assurer les services publics au profit des citoyens. A ce titre, elle peut être évaluée par des indicateurs de mesure qui renseignent sur la réalisation des objectifs de prestations de services publics à l'instar du coût du service et le rapport entre les prestations de services réalisées et les ressources utilisées par l'entité, dans ce cadre, l'évaluation de la performance financière doit être appréciée dans le contexte de la réalisation des objectifs de performance des services publics.</p>

Source : Loi n° 2019-15 du 13 février 2019 portant Loi Organique du Budget

**La LOB : Vers une comptabilité publique à trois dimensions :**

La réforme budgétaire touche énormément le système comptable tunisien du moment où elle a exigé la tenue de trois comptabilités pour pouvoir répondre aux exigences de la LOB.

La comptabilité publique doit migrer vers une comptabilité à trois dimensions :

<sup>3</sup>Article 8 de la LOB 2019.

<sup>4</sup>Article 8 de la LOB 2019.

**Tableau 3: Une comptabilité à trois dimensions**

<u>Une comptabilité budgétaire</u>	Qui a pour objectif de retracer les recettes et les dépenses qui sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles ont été encaissées et décaissées par les comptables publics
<u>Une comptabilité générale</u>	Qui est tenue selon la méthode de la partie double et sur la base du principe de constatation des droits et des obligations de l'État et ce conformément aux normes fixées par arrêté du ministre chargé des finances, sur avis du Conseil National des Normes des Comptes Publics. Les comptables publics tiennent et établissent les comptes de l'État selon les principes communément admis et notamment ceux relatifs à l'intégrité et à la sincérité de ces comptes et qui doivent refléter une image fidèle de la situation financière de l'État et de son patrimoine. « Le ministre chargé des finances établit les états financiers annuels de l'État qui sont soumis à la certification annuelle de la Cour des Comptes.» <sup>5</sup> .
<u>Une comptabilité analytique</u>	Est tenue pour déterminer les coûts réels des programmes mis en place pour la réalisation des objectifs des politiques publiques.

Source : Loi n° 2019-15 du 13 février 2019 portant Loi Organique du Budget

Le Code de la Comptabilité Publique (CCP) est au cœur de l'exécution financière et comptable, il a été promulgué par la loi du 31 décembre 1973, modifié et complété, constitue le texte de base et de référence qui consacre l'ensemble des règles de comptabilité publique applicable à l'État, aux collectivités locales et aux établissements publics.

Le projet de mutation des systèmes comptables pour suivre l'évolution de la LOB implique un rapprochement aux normes internationales applicables aux gestions publiques (IPSAS).

En janvier 2019, le projet de la nouvelle loi organique du budget de l'État a été adopté lors d'une séance plénière de l'Assemblée des Représentants du Peuple (ARP), marquant une avancée significative dans la mise en place de la GBO en Tunisie. Cette réforme a visé à garantir l'adaptation des finances publiques à la gestion en mode GBO, à instaurer un système d'audit

<sup>5</sup> Loi n° 2019-15 du 13 février 2019 portant Loi Organique du Budget P7,8.

des programmes et à promouvoir une gestion budgétaire basée sur la performance et la transparence.

## **Section2 : Contexte actuel du système comptable Tunisien**

La tradition centralisatrice et la volonté d'assurer une protection des fonds publics contre une mauvaise gestion et toute forme des fraudes dans un pays ont contribué à une comptabilité qui se base sur des principes budgétaires inspirés du droit français. Cette comptabilité assure la régularité et la légalité des encaissements et décaissements ainsi leur conformité avec la législation en vigueur et plus précisément avec les autorisations budgétaires.

### **I. Définition de la Comptabilité publique de caisse**

On peut définir la comptabilité publique comme étant « l'ensemble des règles juridiques et des systèmes comptables qui gouvernent, organisent et retracent les opérations financières des organismes publics. Jusqu'à présent, la comptabilité publique est tenue selon les règles de la caisse en partie simple, les événements sont effectués instantanément. »<sup>6</sup>. En effet, la comptabilité de caisse enregistre uniquement les opérations et les événements financiers dès qu'une entrée ou une sortie de trésorerie est constatée. Par la suite, le journal de caisse affiche le solde, qui est le résultat de la différence entre le total des recettes et le total des dépenses. Ainsi, les opérations d'encaissement sont consignées comme recettes, tandis que les opérations de décaissement sont enregistrées en tant que dépenses. Cet enregistrement présente une lacune telle que l'absence de contrepartie précisée dans un compte financier « Elles restent ainsi tenues en partie simple. »<sup>7</sup>

Selon cette méthode, il serait difficile de parvenir à des synthèses telles que le compte de résultat et l'état de performance financière. En plus on constate que les Passifs tels que les dettes fournisseurs, les actifs et les biens de l'État ne sont ni recensés, ni valorisés.

La nomenclature comptable est traditionnellement définie, selon les normes internationales, comme une liste méthodique des éléments inclus dans le domaine de la comptabilité. Cette nomenclature repose sur des catégories homogènes qui sont ensuite subdivisées en sous-catégories plus spécifiques.

Cependant, il est important de noter que la nomenclature comptable en vigueur en Tunisie présente une particularité par rapport à cette définition générale. En effet, elle combine à la fois

---

<sup>6</sup>AZZOUZI Samah(2022).Les répercussions de la réforme budgétaire sur la comptabilité publique en Tunisie.Mémoire de fin d'étude à IEDF 2022, P31

<sup>7</sup>OCDE (2016). *Une meilleure performance pour une meilleure gouvernance publique en Tunisie*, la gestion budgétaire par objectifs, op. Cité, P140.

une classification basée sur la destination des ressources (telles que les programmes ou les activités) et une classification par nature de dépenses (comme les dépenses de rémunération ou les dépenses d'investissement). En ce qui concerne les crédits, ils sont classés en chapitres, titres, sections, parties, articles, paragraphes et sous-paragraphes. La comptabilité de caisse ne se fonde ni sur un plan comptable général, ni sur une comptabilité générale.

## **II. Principaux objectifs de la comptabilité de caisse**

L'enregistrement des titres, des ordonnances et des mandats émis par l'ordonnateur représente l'objectif principal de la comptabilité de caisse. De ce fait les recettes sont enregistrées dans le budget de l'année de leur encaissement, et de même pour les dépenses qui sont affectées aux crédits de l'année de leur paiement, sans prendre en considération la date de la créance. Les encaissements et les décaissements sont enregistrés tout d'abord sur les comptes d'affectation provisoire, ensuite leur inscription sur les comptes définitifs, il existe donc une combinaison entre l'aspect budgétaire et comptable.

Toutefois les limites de la comptabilité de caisse résident dans l'information financière insuffisante et incomplète qui est diffusé en ce qui concerne les actifs de l'État, ses créances, ses dettes, son patrimoine, ses engagements, qui sont tous gérés au niveau de directions spécialisées, mais il manque une vue globale dans un bilan. Cette comptabilité de caisse paraît être mieux adaptée pour une petite entité et non plus pour un État.

## **III. Le réseau comptable Tunisien**

Un réseau de service a été mis en place afin de concevoir toutes les décisions des ordonnateurs, qui relève principalement de la Direction Générale de la Comptabilité Publique et du Recouvrement (DGCPR). Ce réseau se charge de la réalisation des opérations financières, la tenue des comptes des entités publiques, l'entrée et la sortie trésoreries.

L'organisation de ce réseau est décrite dans le tableau suivant qui couvre la totalité du territoire national.

**Tableau 4:Réseau comptable**

<b>Les comptables publics</b>	<b>Mission principale</b>
La trésorerie générale de Tunisie (TGT)	-Gestion de la trésorerie générale, -Centralisation comptable -Gestion du compte courant du trésor <sup>8</sup>
Le payeur général de Tunisie (PGT)	-Paie les dépenses de l'État engagés et ordonnancés par les ordonnateurs <sup>9</sup> .
Les sept paieries départementales	- Assure le paiement des dépenses des principaux ministères.
Les trésoreries régionales	-Contrôle et vérification des opérations comptables tant en recettes qu'en dépenses effectuées par les comptables publics de leur circonscription.
Les recettes de finances	-Recouvrement des recettes de l'État. -Exécution du budget des établissements publics administratifs et des collectivités locales non dotés d'agents comptables

Source : OCDE (2016)

#### **IV. La saturation et la pluralité des systèmes d'information**

Ce réseau est créé pour assurer la gestion budgétaire et ses applications informatiques approprié, mais il empêche d'effectuer toutes les régularisations comptables utiles.

Une conception hétérogène des systèmes d'information empêche le renouvellement de la comptabilité publique. Les systèmes d'information ignorent l'interconnexion, l'interopérabilité entre eux. Cet aspect ne permet pas le suivi nécessaire du patrimoine de l'État. Par exemple le système d'information ADEB n'autorise pas un suivi extra-comptable pour les restes à payer en matière de dépense par contre RAFIC le fait pour les restes à recouvrir en ce qui concerne les recettes. Ces applications informatiques des applications nationales ne répondent pas aux besoins d'une comptabilité renouvelée.

Le tableau ci-dessous désigne les différents systèmes d'informations et leurs fonctions principales.

<sup>8</sup>Article177, 178, 179, 180, 181,182, du code de la comptabilité publique

<sup>9</sup>Article 183 du CCP

**Tableau 5: Multiplicité des systèmes d'information**

<b>Système d'information</b>	<b>Fonction principale</b>
<b>ADEB</b> : Système Informatique d'aide à l'Exécution Budgétaire	- assure le suivi et l'enregistrement des dépenses de l'État à travers toutes les étapes de la chaîne budgétaire. C'est un outil de gestion informatisé conçu pour faciliter la diffusion d'informations et permettre une comptabilité budgétaire en temps réel.
<b>AMED</b> : Système Informatique d'aide à la Préparation Budgétaire	-élaborer les budgets des administrations en intégrant les dispositions de la loi de finances et en produisant les documents budgétaires nécessaires. Il utilise les données historiques des années précédentes pour élaborer ces documents budgétaires.
<b>INSAF</b> : Informatisation du Système Administratif et Financier du Personnel de l'État	- « Gestion des ressources humaines à travers un dossier numérique pour chaque agent, la liquidation des salaires. Il supporte la gestion de plus de 600000 agents avec 130 statuts particuliers ».
<b>RAFIC</b> : Système Informatique de Rationalisation de l'Action Fiscale et Comptable	- Intègre les fonctions du contrôle fiscal et du recouvrement. - Offre une vision nationale et partagée des dossiers des professionnels et de leurs obligations fiscales. - Gère la comptabilité des différents receveurs des finances.
<b>SADEC</b> : Système Informatique d'Aide à la Décision et à l'encadrement du Contrôle Fiscal	- Fournir à l'administration fiscale des outils et des moyens performants pour faciliter le contrôle fiscal de manière efficace. - Rationaliser les méthodes de travail afin d'assurer un suivi continu des dossiers. - Assure le rapprochement des informations déclarées par les contribuables et ceux qui sont détenus par l'administration fiscale. - Améliorer l'efficacité du contrôle interne pour évaluer les performances des structures de contrôle.
<b>SIADE</b> : Système d'information automatisé de la dette extérieure	Chargé de la gestion de la dette publique. Et assure la surveillance du progrès des projets, la création des calendriers d'amortissement et la planification des paiements à effectuer.
<b>SINDA</b> : système d'information douanier automatisé	- Il assure une gestion approfondie de l'ensemble des étapes des opérations douanières, depuis l'arrivée des marchandises jusqu'à leur enregistrement et leur enlèvement, en prenant en charge l'intégralité des procédures douanières nécessaires.

Source : site de CIMF

Le système d'information actuellement en place a atteint ses limites, entraînant une complexité croissante dans les opérations quotidiennes. De plus, de nombreux outils informatiques sont utilisés pour la gestion comptable, mais ils sont uniquement accessibles à la TGT (Trésorerie Générale du Trésor), ce qui impose une charge de travail considérable pour rassembler les données collectées. Ces difficultés dans la collecte et la centralisation des données, notamment celles provenant des ordonnateurs, entravent la capacité de présenter le compte général de l'État dans les délais légaux.

## V. Limites de la comptabilité de caisse

La comptabilité de caisse adoptée par l'État Tunisien, ne répond que partiellement aux exigences de la nouvelle LOB pour un pays qui cherche à atteindre les objectifs de la modernisation et de transparence. « Elle présente un certain nombre de faiblesses du point de vue du gouvernement, transparence financière, intégrité et responsabilité. »<sup>10</sup>. Plusieurs sont les éléments qui empêchent la modernisation de comptabilité publique tunisienne et montre la souffrance du système comptable actuel, on en cite :

- L'information financière : la comptabilité publique actuelle raisonne en termes de trésorerie seulement, elle n'est pas capable de produire des informations financières fiables et efficaces pour avoir une vision claire sur la situation financière, patrimoniale et sur les engagements reçus et donnés par l'État. A titre d'exemple, la notion d'amortissement des immobilisations n'est pas prise en compte pour la comptabilité publique, les immobilisations sont considérées en tant que des dépenses en capital et consommées dans le même exercice. En plus cette situation peut contribuer à des détournements et des fraudes ainsi des utilisations non rationnelles des ressources. En ce qui concerne les revenus des emprunts enregistrés comme étant des recettes, ce qui conduit à l'endettement excessif.
- Les systèmes d'information : la comptabilité est assurée par une totalité d'outils informatiques, par exemple RAFIC le système de gestion produit la comptabilité de façon automatique et transparente dès le traitement des opérations et il assure un suivi extra-comptable en ce qui concerne les restes à recouvrer en matière de recette. Par contre le système ADEB, qui assure le suivi de des dépenses de l'État et leur exécution, ne garantit pas ce suivi extra-comptable concernant le reste à payer pour les dépenses puisqu'il suppose que toutes les ordonnances validées pour le paiement sont payées effectivement. Ce qui entraîne d'une part des retards au niveau de la centralisation comptable et la préparation des états mensuels et d'autre part des erreurs et des fautes de comptabilisation.

La configuration de ce système présente la défaillance de sa fiabilité principalement en matière de reporting en temps exact.

- Le manque d'une plateforme informatique intégrée : les centralisations sont assurées d'une manière manuelle ce qui peut engendrer des risques d'erreur dû à l'absence d'une solution informatique intégrée qui permet d'assurer une centralisation automatique. Le processus actuel de la centralisation se fait en premier lieu manuellement via des comptes de centralisation, et ce au niveau du trésorier général qui est le comptable centralisateur, à travers

---

<sup>10</sup>International Monetary Fund(2016). *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector*, P.2

les avis de règlement une fois que les comptes de gestion annuels sont préparés par les comptables publics. Ensuite la deuxième centralisation via le compte de gestion du comptable centralisateur et ce pour avoir le compte général de l'administration des finances au niveau des services centraux de la DGCP (direction générale de la comptabilité publique et de recouvrement).

- Une comptabilité à partie simple : Le fait que l'État adopte une comptabilité à partie simple présente des insuffisances importantes pour la comptabilité publique, sachant que le code de la comptabilité publique indique dans son article 68 la nécessité d'adopter une comptabilité à partie double. En fait la structure comptable actuelle présente un nombre important d'insuffisances telles que :

- « Une nuisance à la sécurité des données comptables est possible suite au non-respect de l'équilibre lié à la présentation des transactions. »<sup>11</sup>.
- Les comptes financiers n'existent pas, la différence entre les encaissements et les décaissements constitue la disponibilité en caisse ou en banque.
- « En comptabilité de caisse, les opérations ne sont comptabilisées que lorsque la trésorerie associée est reçue ou payée et que les événements économiques ne sont pas signalés s'il n'y a pas d'échange immédiat d'espèces. »<sup>12</sup>.
- la complexité des nomenclatures comptable qui ne sont pas conformes avec les principes internationaux, manque d'une structure adéquate « 19 groupes dont deux seulement assurent le suivi budgétaire et 17 les opérations comptables. »<sup>13</sup>, ainsi ils sont incompréhensibles pour les non spécialistes en comptabilité tunisienne.

Pour résumer, le système comptable actuel permet à l'État de surveiller les recettes et les dépenses tout en fournissant des informations essentielles au Parlement. Cependant, en l'absence d'une comptabilité en droits constatés, l'État ne peut pas disposer d'informations pertinentes et fiables concernant sa situation financière et patrimoniale, ses dettes, ses engagements et ses créances. Par conséquent, il est incapable de suivre les normes internationales et d'atteindre les objectifs de modernisation et de transparence dans la gestion

---

<sup>11</sup>SOLTANI Yamen (2011), *La mise en place de normes comptables de l'État*. Mémoire de fin d'étude à l'ENA, P21,

<sup>12</sup>GUÉMIR Zied (2022), *Transition du système classique de la comptabilité de caisse vers le système de la comptabilité d'exercice : défis de mise en place et impacts sur la gestion au sein de l'administration Tunisienne*. Mémoire de fin d'étude à l'ENA, P9,

<sup>13</sup>OCDE (2016). *Une meilleure performance pour une meilleure gouvernance publique en Tunisie*, la gestion budgétaire par objectifs, op. Cité, P140.

de ses finances publiques. Cette lacune entrave également la capacité des bailleurs de fonds à obtenir une image précise de la situation financière du pays.

### **Section 3 : La réforme comptable au service de la bonne gouvernance des finances publiques**

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

##### **1. Les normes IPSAS**

« Les normes comptables internationales IFRS (International Financial Reporting Standards) constituent le vecteur d'harmonisation comptable des entreprises privées à travers le monde. Les normes IPSAS le sont pour le secteur public.»<sup>14</sup> ; ce sont des normes comptables et financière internationales nouvelles du secteur public, et ils sont en train de s'imposer dans toutes les entités publiques du monde entier. Les normes IPSAS, définies par l'IFAC (International Federation of accountants), sont déployées d'une manière progressive aux entités publiques nationales et internationales. Plusieurs sont les organismes internationaux et les pays qui ont adopté déjà les normes IPSAS.

Améliorer la qualité de l'information financière des entités du secteur public constitue le principal objectif des normes IPSAS dans la mesure où une information financière de qualité représente une condition obligatoire, nécessaire et indispensable pour que la comptabilité puisse être considérée comme support d'information, de gestion et de contrôle.

A ce titre, « une information financière de qualité suppose que l'information est fiable, claire, exhaustive, intelligible, pertinente, périodique et divulguée au temps opportun. »<sup>15</sup>.

Les IPSAS indiquent la façon d'établissement des rapports financiers de l'État et des administrations publiques, autres que les entreprises publiques. Basés sur les IFRS, à condition que les exigences envisagées dans ces normes s'emploient dans le secteur public, ces normes adoptent les mêmes principes fondamentaux de la comptabilité d'entreprise : le principe de la comptabilité d'exercice qui se superpose à la comptabilité budgétaire de trésorerie, le principe du patrimoine, qui exige que les immobilisations soient enregistrées à l'actif du bilan et amorties chaque année, le principe de prudence, qui impose que l'on comptabilise des provisions, même pour les retraites à venir des fonctionnaires etc.

En matière de « reporting », « la publication des états financiers des comptes de l'État envisage la nécessité de présenter six états financiers : un bilan (ou un état de la situation financière)

---

<sup>14</sup>WAHABI Anis (2013). *Information financière du secteur public selon les normes IPSAS*. Abouab, P.13

<sup>15</sup>AZZOUZI Samah(2022).Les répercussions de la réforme budgétaire sur la comptabilité publique en Tunisie.Mémoire de fin d'étude à IEDF 2022, P48

(voir Annexe 4), un état de la performance financière (voir Annexe 5) un état des flux de trésorerie, un état des variations de la situation nette (voir Annexe 6), un état de rapprochement entre le solde budgétaire et le solde comptable, et les notes. »<sup>16</sup>.

## **2. Les apports des IPSAS**

Ces nouvelles normes développent plusieurs impacts constructifs pour les comptes de l'État, elles permettront aussi aux entités concernées de :

- Élaborer des rapports financiers fiables et transparents qui renforcent la confiance dans leurs situations financières.
- Les IPSAS garantissent un degré élevé de transparence.
- Les IPSAS ont introduit l'obligation de performance dans le secteur public. La performance est considérée comme étant une notion objective : Elle représente l'efficacité en ce qui concerne la qualité de service ainsi la transparence en termes de l'impact de la comptabilité publique.
- Garantissent des informations financières fiables, complètes, et compréhensibles qui assurent une meilleure prise de décisions et l'optimisation des ressources.
- L'adoption des normes IPSAS génère une qualité d'information financière comparable avec les principaux partenaires de l'État dans le reste du monde et garantit une appréciation favorable de la totalité des organisations internationales tel que le FMI, la Banque Mondiale.....
- Instaurer de nouvelles mesures de contrôle telles que l'inventaire physique annuel.
- « Rapprocher les méthodes de mesure de la performance à celles appliqués dans le secteur privé, améliorant ainsi la qualité de gestion. »<sup>17</sup>.

## **II. Le référentiel comptable du système tunisien**

### **1. Les NCEs :des normes comptables inspirées des IPSAS**

Lors de l'élaboration des principes des normes comptables et de leur cadre conceptuel, le CNNCP s'est basé sur des expériences comparatives, notamment françaises, ainsi que sur les normes internationales du secteur public (IPSAS), pour développer un ensemble de textes réglementaires. Nous examinons ci-dessous le premier ensemble de textes, publié par arrêté du Ministre des Finances.

---

<sup>16</sup>Arrêté du ministre des finances du 27 Décembre 2019, portant approbation de la norme des comptes de l'État relative à la présentation des états financiers.

<sup>17</sup>WAHABI ANIS, Information financière du secteur public selon les normes IPSAS, op.cit. P.15.

**Tableau 6: Normes des Comptes de l'État publiées par CNNCP**

<b>Norme des comptes de l'État (NCE)</b>	<b>Date de promulgation de l'arrêté du ministre des finances</b>
Cadre conceptuel de l'information financière des entités du secteur public	26 novembre 2019
NCE 01 : présentation des états financiers	27 décembre 2019
NCE 02 : les immobilisations corporelles	12 septembre 2019
NCE 03 : les immobilisations financières	12 septembre 2019
NCE 04 : les dettes financières et les instruments financiers à terme	12 septembre 2019
NCE 05 : les charges	12 septembre 2019
NCE 06 : les créances	16 octobre 2019
NCE 07 : les produits des opérations sans contrepartie directe	16 octobre 2019

Source : Site du Conseil National des Normes des Comptes Publics (CNNCP)

Par ailleurs quatre autres NCEs ont été élaborées et ont recueilli l'avis favorable du comité du Conseil National des Normes des Comptes Publics siégeant en 2021 et en 2023 et seront prochainement publiées par arrêtés du Ministre des Finances, il s'agit des NCEs :

- Les immobilisations incorporelles,
- Les provisions, les passifs éventuels et les actifs éventuels
- Les produits des opérations avec contrepartie directe, et
- Les stocks.

## **2. Champ d'application du cadre conceptuel**

Les normes comptables publiées par le CNNCP s'appliquent « aux états financiers individuels annuels de l'État à usage général établis conformément au cadre conceptuel de l'information financière des entités du secteur public et aux normes des comptes de l'État. Entrent dans le périmètre de l'État, au sens de ces normes, les services, les structures et les établissements de l'État ne jouissant pas d'une personnalité juridique indépendante. »<sup>18</sup>.

Les normes IPSAS exigent une nouvelle forme de comptabilité publique, il est nécessaire donc de définir cette nouvelle comptabilité publique « la comptabilité générale ».

## **3. Plan des comptes de l'État**

Le plan des comptes de l'État est une structure organisée détaillant la liste des comptes à utiliser, définissant leur contenu et établissant les règles spécifiques de leur utilisation en se basant sur la nomenclature et les règles générales de fonctionnement. Chaque unité sélectionnée pour enregistrer une transaction représente un compte.

<sup>18</sup>Arrêté du ministre des finances du 27 Décembre 2019, portant approbation de la norme des comptes de l'État relative à la présentation des états financiers.

« Le plan des comptes de l'État doit être suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement adéquat et ordonné des opérations. Pour ce faire, seront créées des subdivisions nécessitées par les activités de l'État. »<sup>19</sup>

Les classes comptables sont au nombre de 8 réparties comme suit :

**Tableau 7: Plan des Comptes de l'État Tunisien**

<b>Classe 1</b>	Comptes d'intégration, de la situation nette et passifs non courants	<b>Compte de bilan</b>
<b>Classe 2</b>	Comptes des actifs non courants	
<b>Classe 3</b>	Comptes de Stocks et comptes de liaison	
<b>Classe 4</b>	Comptes de tiers	
<b>Classe 5</b>	Comptes financiers	
<b>Classe 6</b>	Comptes de charges	<b>Compte de charges et de produit</b>
<b>Classe 7</b>	Comptes de produits	
<b>Classe 8</b>	Engagement hors bilan	

Source : Arrêté du ministre des finances du 20 février 2020, portant organisation de la comptabilité générale de l'État

### **III. La comptabilité générale pour une bonne gouvernance publique**

La comptabilité générale est un système d'information chargé d'enregistrer les flux économiques entre l'organisation (l'État) et son environnement. « A l'origine, dès que les biens sont échangés, la comptabilité qui avait pour fonction de conserver les traces des transactions se contentait d'enregistrer les dépenses et les recettes, c'est-à-dire les décaissements et les encaissements. »<sup>20</sup>. C'est une comptabilité basée sur le principe des droits constatés, elle ne prend pas en considération le moment auquel intervient le décaissement ou l'encaissement tel qu'il est le cas de la comptabilité de caisse, mais elle enregistre la transaction au moment où la décision qui va causer les recettes ou les dépenses intervient

Et par la suite la mise place de la comptabilité générale garantit l'image fidèle de la situation patrimoniale et financière de l'État notamment une connaissance des ses dettes et ses créances à l'égard de ses partenaires.

Par conséquent la comptabilité générale ou la comptabilité d'exercice, dite aussi comptabilité de droits constatés se base sur le principe suivant : les droits et obligations sont constatés à leur naissance dès qu'il est possible de les évaluer, indépendamment des dates de paiement.

<sup>19</sup>Arrêté du ministre des finances du 20 février 2020, portant organisation de la comptabilité générale de l'État

<sup>20</sup>Gérard MELYON et Rémédios NOGUERA, Comptabilité générale, 2002, Edition ESKA, P.15

## **IV. Principe comptable de base de la comptabilité générale du secteur public**

### **1. Comptabilité d'exercice**

La comptabilité d'exercice est le principe comptable qui exige la comptabilisation des transactions et des événements dès la décision et l'engagement de leurs réalisations et non pas lors de la date de leurs paiements. De ce fait, les opérations et les engagements qui sont enregistrés dans les états comptables et comptabilisés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rapportent.

### **2. Continuité d'activité**

Les états financiers publiés par une entité permettent d'évaluer sa capacité à continuer son activité. Généralement les états financiers devraient être élaborés sur la base de poursuite d'activité, à l'exception d'une intention de liquider cette entité ou de sa cessation d'activité, et tous les responsables de la préparation des états financiers doivent faire conscience de ce volet. L'ignorance de ce principe doit être indiquée ainsi la base sur laquelle sont élaborés les états financiers et la raison de la cessation d'activité de l'entité.

Pour évaluer si l'hypothèse de continuité d'activité est appropriée, les personnes responsables de la préparation des états financiers prennent en considération toutes les informations dont elles disposent concernant l'avenir, soit un horizon minimal, bien que non limitatif, de douze mois à compter de la date d'autorisation de la publication des états financiers.

Cette prise en considération dépend des faits dans chacun des cas, et les évaluations des hypothèses de continuité d'activité ne dépendent pas des tests de solvabilité généralement appliqués aux entreprises commerciales. Il peut y avoir des circonstances où les critères normaux de continuité d'activité qui sont la liquidité et la solvabilité semblent défavorables, tandis que d'autres facteurs suggèrent que l'entité reste néanmoins dans une situation de continuité d'exploitation. Par exemple :

- « Pour évaluer la capacité d'un État à poursuivre son activité, le pouvoir de lever des impôts peut amener à considérer certaines entités comme étant en situation de continuité d'activité même s'il elles fonctionnent pendant de longues périodes avec un actif net/situation nette négatif. »<sup>21</sup> ;
- Pour une entité individuelle, l'évaluation de son état de la situation financière à la date de reporting peut indiquer que l'hypothèse de la continuité d'activité n'est pas appropriée. Des

---

<sup>21</sup>WAHABI ANIS, Information financière du secteur public selon les normes IPSAS, op.cit. P.25.

accords de financement pluriannuels ou autres peuvent toutefois avoir été mis en place pour assurer la continuité de l'activité de l'entité.

Le fait de déterminer si l'hypothèse de continuité d'activité est appropriée est essentiellement pertinent dans le cas d'entités individuelles plutôt que pour un État dans son ensemble. Pour des entités individuelles, au moment d'évaluer si le critère de continuité d'activité est approprié, les personnes responsables de la préparation des états financiers peuvent avoir à étudier de nombreux facteurs relatifs à la performance actuelle et future, à des restructuration potentielles et annoncés d'unités de l'organisation, aux estimation de produits ou la probabilité de la poursuite de financement par l'État, et aux sources potentielles de financement de remplacement, avant de pouvoir conclure si l'hypothèse de continuité de l'activité est approprié.

## **V. De la comptabilité de Caisse à la comptabilité d'engagement**

La méthode de la comptabilité de caisse ne comptabilise les opérations et les évènements que lorsque l'entité constate une entrée ou une sortie de trésorerie (ou d'équivalents de trésorerie). Les états financiers préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse procurent aux lecteurs des informations relatives aux sources de trésorerie levées pendant la période, aux objectifs pour lesquels la trésorerie a été utilisée et aux soldes de trésorerie à la date du reporting. Dans les états financiers, les grandeurs mesurées sont essentiellement les soldes de trésorerie et leurs variations. La note aux états financiers peut fournir des informations supplémentaires à propos des passifs, tels que les dettes fournisseurs et les emprunts, et certains actifs autres que la trésorerie, tels que les clients, les placements et les immobilisations corporelles.

« Le nouveau cadre conceptuel prévoit une norme « présentation des états financiers » pour la présentation de l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'engagement dit aussi convention de la comptabilité d'exercice, qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événement au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). »<sup>22</sup>.

Par conséquent, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rapportent. Les éléments comptabilisés selon la comptabilité d'exercice sont les actifs, les passifs, l'actif net/situation nette, les produits et les charges. L'adoption de cette convention rapproche la comptabilité

---

<sup>22</sup>Arrêté du ministre des finances du 26 novembre 2019, portant approbation du cadre conceptuel de l'information financière des entités du secteur public

publique des entreprises privées et intègre une notion centrale du management des organisations qui est la performance.

## **VI. Avantages de la comptabilité d'engagement**

L'adoption de la comptabilité générale offre plusieurs apports pour la modernisation de la sphère publique et plus précisément pour la fonction financière de l'État dont notamment :

- Une meilleure connaissance de la situation patrimoniale et financière de l'État : la comptabilité d'engagement exige l'établissement des états financiers fiables et transparents qui renforcent la confiance dans la situation financière de l'entité publique et qui présentent une information financière complète, comparable et compréhensible, améliorant la prise de décisions et l'utilisation des ressources.
- La comptabilisation intégrale des engagements liés à l'activité.
- La comptabilisation et amortissement des immobilisations tels que les bâtiments, les véhicules, le mobilier et le matériel, en conséquence de quoi, les immobilisations ne seront pas imputées sur les dépenses au coût d'achat (y compris le coût lié à la mise en exploitation de l'immobilisation) pendant l'année d'achat, mais seront amortis sur la durée de leur vie utile.
- L'évaluation des stocks par la consécration de l'obligation de l'inventaire annuel exhaustif des actifs (matériels, mobiliers, voitures, etc.) et constatations à temps des écarts et des abus.
- « L'élaboration du budget selon la méthode de comptabilité d'exercice, c'est-à-dire un budget totalement aligné sur les normes comptables. Ceci mettra d'avantage l'accent sur la planification et le contrôle périodique des réalisations. Il permet aussi la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion. »<sup>23</sup>.
- Le changement de la structure et du contenu des rapports financiers à tous les niveaux, permettant une visibilité plus claire et simplifie le contrôle.
- La mise en place d'un système de reporting annuel basés sur les états financiers mettant en évidence la situation financière, la performance et le volume des engagements données et reçus et diriger d'une manière plus claire la question de responsabilité de gestion.
- L'introduction de la notion de performance dans la gestion des deniers publiques, à travers les règles de rattachement des charges aux produits et la définition de critères claires pour la mesure de la performance financière, à travers la distinction entre les éléments de produits

---

<sup>23</sup>WAHABI Anis, Information financière du secteur public selon les normes IPSAS, op.cit. P.21.

et de charges impactant la performance de l'exercice et ceux pris en compte directement dans l'actif net de l'entité ou de l'État.

## **Section 4 : L'apport du nouveau système comptable dans l'amélioration de la transparence des finances Publiques**

### **I. L'importance de la transparence des finances publiques**

#### **1. Définition de la transparence**

La transparence peut être définie comme le degré auquel les citoyens ont accès aux informations concernant les stratégies, les décisions fiscales et budgétaires du gouvernement, ainsi que leurs résultats. Cela implique la disponibilité d'informations fiables, complètes, accessibles en temps opportun, compréhensibles et comparables concernant les intentions en matière de politique budgétaire, les comptes du secteur public et les prévisions.

La transparence des finances publiques joue un rôle crucial dans la promotion de la bonne gouvernance, favorisant ainsi la stabilité macroéconomique et une croissance de qualité. Le Code du FMI sur les bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques et les normes de l'OCDE en matière de transparence budgétaire ont souligné son importance dans la gestion des finances publiques. Considérée comme une condition indispensable à une gouvernance efficace, la transparence financière revêt également une grande importance pour la démocratie. Son application repose sur l'adoption de nouveaux principes, tels que celui de la sincérité, exigeant des comptes de l'État et des hypothèses budgétaires une sincérité incontestable. De plus, l'instauration de nouvelles règles financières vise à maîtriser le déficit budgétaire et à mieux évaluer le patrimoine et la situation financière de l'État.

#### **2. Les apports de la transparence pour la gestion des finances publiques**

- Assurer la transparence des finances publiques requiert la mise à disposition d'une information exhaustive et crédible concernant les activités passées, actuelles et futures des administrations publiques. Cette transparence est essentielle pour éclairer les décisions en matière de politique économique et améliorer leur qualité. De plus, elle permet de mettre en évidence les risques potentiels pesant sur les perspectives budgétaires, ce qui peut favoriser une réaction plus rapide et mieux adaptée aux évolutions économiques, contribuant ainsi à réduire l'impact et la gravité des crises.
- « La transparence des finances publiques permet à la société d'obtenir les informations dont elle a besoin pour veiller à ce que les autorités répondent de leurs choix. Des administrations

publiques plus transparentes bénéficient également d'un meilleur accès aux marchés de capitaux internationaux. »<sup>24</sup>.

- La transparence renforce la confiance et la crédibilité d'une organisation vis-à-vis de ses parties prenantes, qu'il s'agisse de citoyens, d'investisseurs, de bailleurs de fonds, de créanciers, et d'autres acteurs. Cette confiance est essentielle pour améliorer la réputation de l'entité, faciliter l'accès à des financements, et établir des relations solides avec ses divers partenaires.
- De plus, la transparence accroît la responsabilité et l'intégrité de l'organisation, ce qui garantit sa durabilité et son succès à long terme.

## **II. L'apport de la Comptabilité générale dans l'amélioration de la transparence des finances publiques**

L'adoption de la comptabilité patrimoniale en droits constatés favorise la modernisation des pratiques de gestion financière de l'administration publique. Le nouveau système comptable fondé sur les IPSAS permet de promouvoir la transparence et la sincérité dans la gestion des finances publiques et ce en fournissant un cadre comptable uniforme pour le gouvernement et toutes entités publiques.

Ces normes comptables de haute qualité, destinées pour le secteur public, sont essentielles pour mener une gestion solide des finances publiques jouant un rôle important dans le soutien de la transparence, de la comparabilité, de la responsabilité et de la prise de décision du secteur public.

L'application de ces normes offre alors une présentation plus claire, plus fiable et plus comparable des états financiers des entités publiques. Ce qui facilite la compréhension et l'évaluation des performances financières et des résultats des organismes public par les parties prenantes telles que les citoyens, les investisseurs, les créanciers et les régulateurs.

« Les IPSAS fournissent également des lignes directrices sur la gestion financière efficace et la reddition de comptes, en mettant l'accent sur la mesure de la performance et l'analyse des coûts pour aider les gouvernements à améliorer leur gestion des finances publiques. »<sup>25</sup>

La transparence des finances publiques exige la mise en place d'un système comptable intégré et exhaustif permettant d'évaluer de manière fiable les arriérés de paiement. « Pour être transparente, l'exécution du budget a besoin d'un véritable système comptable assurant la

---

<sup>24</sup>FMI (2007), Manuel sur la Transparence des finances publiques, P1.

<sup>25</sup>Anis WAHABI (2023), article « Nouveau rôle de la comptabilité publique dans la gouvernance des ressources naturelles » publié le 17/05/2023

couverture de l'ensemble des transactions financières, ainsi que d'un système de contrôles internes efficaces. »<sup>26</sup>. La comptabilité d'exercice répond bien à cette exigence puis qu'elle nécessite des contrôles internes, des processus et une tenue de livres solides, garantissant que les actifs et les passifs du secteur public sont correctement reconnus et évalués, et améliorant la capacité de leur gestion. Pour les actifs, cela comprend un meilleur entretien, des politiques de remplacement plus appropriées, l'identification et l'élimination des actifs excédentaires de même qu'une meilleure compréhension de l'impact de l'utilisation des actifs fixes dans la prestation de services.

Une comptabilisation fiable de tous les passifs permet d'assurer une gestion appropriée des remboursements et des extensions, de sorte que les gouvernements soient en mesure de faire face aux passifs à leur échéance et de comprendre dans quelle mesure ils peuvent se permettre de nouveaux programmes et services.

L'adoption de la comptabilité générale favorise l'amélioration de la communication financière dans le secteur public et aussi c'est outil de bonne gouvernance.

« Les principes de la comptabilité d'exercice se concentrent sur la pertinence, la fiabilité, la transparence et la comparabilité de l'information financière du secteur public, tandis que leurs objectifs visent à améliorer la qualité des états financiers, à accroître la transparence et la responsabilité, ainsi qu'à favoriser l'harmonisation internationale des pratiques comptables. »<sup>27</sup>.

### **1. Utilisateurs de l'information financière**

L'information financière, c'est l'information divulguée dans les états financiers à usage général. Ces derniers doivent être accessibles aux différents utilisateurs, étant donné qu'ils représentent un moyen de communication des données nécessaires pour satisfaire aux besoins des utilisateurs.

Les utilisateurs des états financiers à usage général d'une entité du secteur public sont notamment :

- Les citoyens et leurs représentants élus,
- Les usagers des services publics,
- Les contribuables,
- Les contributeurs volontaires,
- Les contractants des entités du secteur public,
- Les organes de contrôle,

---

<sup>26</sup>FMI (2007), Manuel sur la Transparence des finances publiques, P59.

<sup>27</sup>KHATTABI, L., & ELMALLOUKI, L. Article (2023). Le passage aux normes IPSAS au Maroc : vers un nouveau mode de gestion des finances publiques P470.

- Les bailleurs de fonds,
- Les décideurs et les gestionnaires,
- Les producteurs de la comptabilité nationale,
- La société civile, les partenaires sociaux et les médias.

« Les entités du secteur public sont tenues de rendre compte de l'utilisation des ressources collectées auprès des citoyens, des contribuables et des contributeurs volontaires. A cet effet, les états financiers à usage général sont destinés à répondre aux besoins de ces utilisateurs en fournissant des informations financières sur la gestion des ressources pour assurer des services publics et la capacité des entités à les assurer pour les périodes à venir. »<sup>28</sup>

Les représentants élus utilisent les états financiers à usage général des entités du secteur public afin d'apprécier la gestion des deniers publics et appuyer la prise de décision dans l'intérêt de leur électorat, et ce à travers notamment : l'évaluation de la situation financière actuelle et future ; l'appréciation de la performance financière ; et l'appréciation du coût des politiques publiques.

Les bailleurs de fonds s'appuient sur les états financiers à usage général des entités du secteur public pour apprécier la capacité de ces entités de générer des flux de trésorerie et d'honorer leurs engagements financiers.

L'information financière divulguée par les états financiers à usage général fournit des éclaircissements aux gestionnaires et aux décideurs pour la prise de décision. A titre d'exemple, en rattachant les charges à la période comptable concernée, les états financiers à usage général donnent une meilleure connaissance du coût des services fournis, de leur efficience et de leur efficacité. Ils fournissent également une information sur les ressources disponibles pour assurer les prestations de service futures et les engagements à honorer.

## **2. Utilité et objectifs de l'information financière à usage général**

L'information financière à usage général sert à : apprécier la reddition de comptes ; et favoriser la prise de décision. Elle contribue également à l'évaluation de la performance financière des entités du secteur public et de la transparence de leur gestion financière. Les informations fournies par les états financiers à usage général permettent aux utilisateurs d'identifier les ressources mises à la disposition de l'entité du secteur public et les droits y afférents à la date de clôture. Ces informations permettent de renseigner notamment sur les points suivants :

- L'entité a assumé sa responsabilité en matière de gestion des ressources ;
- Les ressources sont disponibles pour assurer les activités futures ;

---

<sup>28</sup> Arrêté du ministre des finances du 26 novembre 2019, portant approbation du cadre conceptuel de l'information financière des entités du secteur public.

- Les flux de trésorerie futurs permettant à l'entité d'honorer ses engagements.

Les informations sur la situation financière et la performance financière des entités du secteur public permettent d'apprécier notamment si :

- L'entité a acquis ses ressources dans des conditions économiques avantageuses et les a utilisées de manière efficiente et efficace pour ses prestations de services ;
- Les coûts des prestations de services sont couverts par des ressources propres ou par le recours à un endettement additionnel.

L'information sur les flux de trésorerie d'une entité du secteur public aide particulièrement à évaluer sa liquidité et sa solvabilité. Elle renseigne sur les sources de fonds obtenus ainsi que sur la manière avec laquelle ces fonds ont été utilisés.

### **3. La qualité d'information financière**

La comptabilité générale joue un rôle essentiel en offrant une vision claire et compréhensible de la situation financière des entités publiques. Cette clarté est cruciale pour que l'information financière soit utile aux citoyens (les contribuables), au parlement, aux investisseurs, aux créanciers et aux régulateurs.

Les caractéristiques qualitatives de l'information financière sont des éléments qui déterminent sa valeur pour les utilisateurs. Elles sont un indicateur essentiel de la transparence des finances publiques.

La comptabilité en droits constatés assure que l'information financière présentée possède les caractéristiques suivantes : elle est facilement compréhensible, pertinente, fiable et comparable.

● **L'intelligibilité** : L'intelligibilité de l'information signifie que les utilisateurs devraient raisonnablement s'attendre à comprendre son sens. Cela suppose que les utilisateurs ont une connaissance de base des activités de l'entité et de son environnement, et qu'ils sont prêts à étudier l'information pour la comprendre.

Il n'est pas nécessaire d'omettre des informations complexes des états financiers simplement parce qu'elles pourraient être difficiles à comprendre pour certains utilisateurs.

● **Pertinence** : L'information est pertinente pour les utilisateurs lorsqu'elle a le potentiel de les aider à évaluer des événements passés, présents ou futurs, ou à confirmer ou corriger des évaluations antérieures. La pertinence de l'information est renforcée lorsqu'elle est communiquée en temps opportun.

● **Fiabilité** : Une information est considérée comme fiable lorsqu'elle est dépourvue d'erreurs substantielles et de distorsions significatives, et lorsque les utilisateurs peuvent avoir confiance en son aptitude à refléter fidèlement ce qu'elle est censée représenter, conformément aux attentes raisonnables.

• **Comparabilité** : L'information présente dans les états financiers est qualifiée de comparable lorsque les utilisateurs sont en mesure de discerner les similitudes et les distinctions entre cette information et les données figurant dans d'autres documents. Cela signifie qu'il est possible de comparer les états financiers de différentes entités, ainsi que de comparer les états financiers de la même entité à différentes périodes. Les utilisateurs ont généralement un intérêt particulier à évaluer la performance d'une entité au fil du temps, donc il est crucial que les états financiers fournissent des informations cohérentes avec les exercices financiers précédents.

#### **4. Les actifs de l'État**

Une comptabilité patrimoniale requiert l'enregistrement complet de tous les actifs tels que les immobilisations, les stocks, les créances et les disponibilités, d'une part, ainsi que tous les passifs incluant les dettes et les provisions, d'autre part. Cette approche vise à établir un bilan qui représente de manière précise le patrimoine et à présenter la situation financière réelle. Le patrimoine est défini comme l'ensemble des droits et obligations d'une entité, qu'elle soit une personne physique ou morale. La situation financière est une traduction financière et comptable de ce concept de patrimoine.

Afin d'obtenir une image fiable du patrimoine et de la situation financière, il est essentiel de délimiter clairement ces droits et obligations, de les identifier, de les évaluer et de les comptabiliser selon les catégories d'actifs et de passifs définies. En conséquence, l'État est considéré comme une entité économique possédant un patrimoine, des créances et des dettes, pour lequel des états financiers sont établis pour communiquer des informations financières reflétant le degré de transparence de ses finances publiques.

#### **5. La valorisation et l'évaluation des actifs**

Les méthodes d'évaluation des actifs et des passifs doivent être précises et refléter de manière exacte le coût des services rendus, la capacité opérationnelle et financière de l'entité. Une évaluation précise, qui offre une image fidèle de la situation financière de l'entité, revêt une grande importance dans le processus de prise de décision. Par conséquent, le choix des méthodes d'évaluation des actifs et des passifs d'une entité doit répondre aux objectifs de l'information financière dans le secteur public en fournissant aux utilisateurs des informations leur permettant d'évaluer :

- Le coût historique ou actuel des services fournis
- La capacité financière de l'entité à financer ses activités présentes et futures.

### **III. L'évaluation des politiques publiques**

L'adoption de la comptabilité générale fondée sur des normes comptables inspirées des IPSAS, a un impact significatif sur l'évaluation des politiques publiques. Les IPSAS établissent un cadre comptable transparent et uniforme, améliorant ainsi la qualité des informations financières mises à disposition. Cela simplifie l'évaluation des politiques publiques en permettant une analyse complète et comparative des coûts, des revenus et des résultats. En fournissant des informations financières transparentes, la comptabilité d'engagement met en avant une gestion plus efficiente des ressources publiques et facilite une évaluation plus approfondie des politiques.

De plus, les IPSAS encouragent la mesure des résultats tant financiers que non financiers des politiques publiques, permettant ainsi une évaluation globale de leur efficacité et de leur impact. En fournissant des informations exhaustives sur les résultats obtenus, les IPSAS facilitent l'évaluation de l'efficacité, de l'efficience et de l'impact des politiques publiques.

La bonne gouvernance financière exige que la transparence soit une caractéristique présente à toutes les étapes du cycle budgétaire. La transparence tout au long du cycle budgétaire, associée à la possibilité de participer au processus budgétaire, sont des éléments essentiels de la bonne gouvernance financière.

### **IV. La comptabilité d'exercice est un instrument garant de la transparence**

La comptabilité d'engagement, basée sur le principe d'enregistrement des droits et des obligations dès leur origine, permet de saisir les transactions et les événements liés à l'activité de l'État dès leur apparition. Elle offre ainsi une perspective patrimoniale en tenant compte des actifs et des passifs, ce qui se traduit par la production d'informations financières plus exhaustives et transparentes. Cela se manifeste par la création de comptes et d'états financiers plus clairs et plus accessibles pour les utilisateurs.

L'accès à une information financière de qualité est le principal indicateur de la transparence des finances publiques, et la comptabilité d'exercice renforce cet indicateur en offrant :

- Une information utile qui représente une opportunité pour toutes les destinataires et leurs permet de connaître la réalité de la situation financière de l'État.
- Information fidèle qui génère une présentation fidèle des décisions, des événements et des activités de l'État.
- Information exhaustive : permet de produire des informations passées, présentes et futures pour l'utilisation interne et externe

La comptabilité d'engagement implique une évaluation ultérieure de certains comptes d'actifs et de passifs en tenant compte des événements susceptibles de les affecter par la suite. De plus, elle requiert le respect du principe de sincérité en suivant les directives du cadre normatif, ce qui conduit à la communication d'informations conformes aux principes et règles établis par les normes comptables, favorisant ainsi la comparabilité des informations financières à l'échelle internationale.

En somme, la comptabilité d'exercice renforce la transparence en fournissant une gamme étendue d'informations qui va au-delà de la simple comptabilisation des flux financiers. Elle offre une vision plus fidèle et plus complète, améliorant ainsi la transparence financière et patrimoniale de l'État.

## **V. La Certification de la cour des comptes**

La certification des comptes de l'État par la Cour des Comptes joue un rôle essentiel dans la garantie de l'image fidèle et de la sincérité des comptes publics. En tant qu'organe indépendant, la Cour des Comptes est chargée de vérifier la régularité, la légalité et la performance de la gestion des finances publiques. La certification des comptes par la Cour des Comptes consiste à examiner attentivement les états financiers de l'État, y compris les bilans, les comptes de résultat, et les tableaux de fin d'exercice.

Ce processus de certification vise à s'assurer que les comptes de l'État sont conformes aux normes comptables, aux principes budgétaires et aux lois en vigueur. Il contribue à la transparence et à la fiabilité de l'information financière du gouvernement, ce qui est essentiel pour établir la confiance des citoyens, des investisseurs et des partenaires internationaux.

Dans le cadre des réformes comptables, le rôle de la Cour des Comptes revêt une importance particulière. En certifiant les comptes, elle évalue la qualité des systèmes comptables et des procédures de contrôle interne. En identifiant les éventuelles lacunes et en formulant des recommandations d'amélioration, la Cour des Comptes contribue à l'évolution vers des normes comptables plus avancées et à une meilleure gestion financière.

La certification des comptes par la Cour des Comptes représente un pilier essentiel pour garantir l'intégrité et l'exactitude des informations financières de l'État, tout en renforçant la gouvernance financière et en soutenant les efforts de réforme comptable visant à moderniser et à aligner les pratiques comptables de l'État sur les normes internationales.

### **Conclusion du chapitre**

Le gouvernement tunisien a entrepris une réforme majeure en vue de moderniser la comptabilité publique, en adoptant le modèle de comptabilité des droits constatés, ce qui représente une

avancée significative par rapport au système précédent en comptabilité de caisse. L'objectif principal de cette démarche est d'accroître la transparence vis-à-vis des bailleurs de fonds et de la société civile, de renforcer la responsabilité envers le parlement, tout en rationalisant les processus de gestion des ressources publiques. Ces avantages sont le résultat d'une volonté affirmée de maximiser les bénéfices de la comptabilité des droits constatés, afin de favoriser une meilleure gouvernance financière et une utilisation plus efficiente des fonds publics.

## **Chapitre 2 : Expériences comparées à l'échelle internationale**

### **Introduction**

Au cours des dernières années, de nombreux pays ont entrepris des réformes substantielles visant à moderniser leurs systèmes comptables, marquant ainsi une transition importante dans la manière dont ils gèrent leurs finances publiques. Ces réformes font partie d'un processus plus large de transformation et de modernisation de la gestion financière publique, et elles revêtent une importance particulière pour les pays qui cherchent à améliorer leur efficacité et leur transparence dans la gestion des fonds publics.

Pour cette comparaison, nous avons sélectionné trois expériences spécifiques qui offrent des perspectives enrichissantes. Nous débutons par l'expérience du Maroc, premier pays arabe qui a adopté la comptabilité générale, ayant significativement amélioré la transparence financière et la gestion des fonds publics. Ensuite, nous examinons l'expérience de la France, pays avec une longue expérience dans l'adoption de la comptabilité générale de l'État, offrant un modèle riche en mesures visant à renforcer la transparence des finances publiques. Enfin, nous explorons l'expérience du canton de Genève, en Suisse, appliquant les normes IPSAS, Genève est reconnu pour son expertise dans la mise en œuvre de pratiques comptables transparentes et conformes aux normes internationales, offre des enseignements précieux pour l'évaluation des efforts de transparence dans la gestion financière publique. Cette sélection découle de la disponibilité des informations nécessaires pour une étude approfondie.

L'objectif de cette comparaison est de tirer des enseignements pertinents pour le contexte tunisien. En examinant comment d'autres pays ont géré leur transition vers la comptabilité générale et amélioré leur transparence financière, nous pouvons identifier les meilleures pratiques de mise en œuvre de la comptabilité générale ainsi que les leçons à retenir pour améliorer la transparence des finances publiques en Tunisie. Cette analyse comparative offre une opportunité précieuse de mettre en perspective les défis et les opportunités auxquels la Tunisie est confrontée dans son propre processus de réforme comptable.

### **Section1 : Expérience du Maroc**

#### **I. Réforme comptable au Maroc**

Au Maroc, l'engagement en faveur de la modernisation de l'administration publique est manifeste, en réponse aux évolutions de son environnement et aux nouvelles pratiques de gestion. Depuis 2011, un processus de réforme des finances publiques a été mis en place, et la

réforme comptable occupe une place centrale au sein de cette initiative. Cette réforme a été renforcée en 2015 par l'adoption de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), qui a spécifiquement accordé une importance significative à la mise en place de la comptabilité générale de l'État, soulignant ainsi la dimension comptable en tant qu'élément indissociable de la réforme globale de l'administration publique au Maroc.

### **1. Principaux facteurs de la réforme**

La Trésorerie Générale du Royaume a entrepris, une réforme comptable s'inspirant des normes comptables internationales applicables au secteur public (IPSAS), afin de faire de la nouvelle comptabilité de l'État un outil privilégié de gestion qui dépasse le seul cadre de la gestion financière et impactera l'ensemble de la gestion publique. Selon la Loi Organique relative à la Loi de Finance (LOLF) : « la comptabilité budgétaire sera enrichie par l'institution de la comptabilité générale proche de celle applicable dans les entreprises et de la comptabilité d'analyse des coûts 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 »<sup>29</sup>.

**Tableau 8: Contexte de la réforme au Maroc**

<u>Un cadre comptable présentant des limites</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Un cadre comptable qui occulte ; occulte les aspects liés aux droits constatés, la dimension patrimoniale, l'évaluation des coûts et la mesure de la performance publique</li> <li>-Délai de centralisation comptable relativement longue</li> <li>-Difficulté d'intégration de la comptabilité de l'État dans la comptabilité nationale</li> </ul>
<u>Un environnement en pleine mutation</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Environnement caractérisé par des crises économiques où la maîtrise des dépenses et des recettes est devenue un enjeu majeur pour les États.</li> <li>-L'accès au financement et la compétitivité entre pays incite ces derniers à se doter des systèmes comptables modernes en vue d'améliorer le niveau de transparence de leurs systèmes financiers et comptables.</li> <li>-Mouvement de normalisation comptable au niveau international.</li> </ul>
<u>L'adoption d'une nouvelle constitution en juillet 2011</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Consacre les principes de transparence, de responsabilité et de reddition des comptes.</li> <li>-Responsabilise le parlement et le gouvernement en matière de préservation de l'équilibre financier de l'État</li> <li>-Renforce le droit à l'information du citoyen et la représentation nationale.</li> <li>-Consécration du contrôle parlementaire sur l'action du gouvernement par le biais de l'évaluation des politiques publiques.</li> </ul>

Source : Ministère de l'économie et des finances (2011).La réforme comptable de l'État au Maroc

<sup>29</sup>Loi organique n°130-13 relative à la loi de finances 2011(LOLF), page 4

## 2. Les composantes de la réforme

Cette réforme est un processus qui s'articule autour de trois principales composantes, qui sont

- Le référentiel comptable
- Le bilan d'ouverture
- Le système d'information

### 2.1 Le référentiel comptable

Le nouveau référentiel comptable au Maroc, établi par le Conseil National de la Comptabilité en 2008, offre la possibilité de converger vers une logique de refonte du dispositif de tenue et de présentation des comptes de l'État selon une vision proche des standards internationaux et des entreprises du secteur privé. Ce référentiel repose sur un ensemble primordial de composants.

**Tableau 9: Composantes Référentiel Comptable du Maroc**

<b>Le cadre conceptuel</b>	- Les choix directeurs, les principes fondamentaux, les objectifs assignés à la comptabilité de l'État, le périmètre, les règles de comptabilisation et les règles d'évaluation.	<b>Réalisé en 2008</b>
<b>Le recueil des normes</b>	- 13 normes comptables qui s'inspirent des normes IPSAS	
<b>Le plan de comptes</b>	- Un plan de comptes adapté au contexte et aux spécificités de l'État.	
<b>Les modalités de fonctionnement</b>	- Description détaillée des mouvements de comptes (réécriture de l'ensemble des instructions comptables).	

Source : Ministère de l'économie et des finances (2011).  
La réforme comptable de l'État au Maroc

#### ❖ Le cadre conceptuel

Le cadre conceptuel revêt une importance capitale dans la définition des règles comptables appliquées à la comptabilité générale de l'État au Maroc. Il englobe un éventail de principes, empruntant à la comptabilité d'entreprise et aux normes comptables internationales tout en adaptant certains pour prendre en compte les particularités du secteur public. En outre, il intègre des règles spécifiques pour l'enregistrement des opérations inhabituelles. Le cadre conceptuel vise à garantir la conformité de la comptabilité de l'État aux normes internationales tout en poursuivant des objectifs tels que l'intégration de la dimension patrimoniale, l'adoption de la comptabilité d'exercice, et la production d'informations financières précises, pertinentes et rapidement accessibles. Cette démarche représente un jalon essentiel vers une gestion financière transparente et efficace au sein de l'administration publique marocaine.

### ❖ Recueil des Normes

En 2008, le conseil national de la comptabilité a adopté 13 normes comptables, dans le cadre des efforts de convergence avec les normes comptables internationales. Ces normes sont ainsi des guides de conduite concernant les composants de la comptabilité, elles sont les suivantes :

**Tableau 10: Les Normes des Comptes de l'État Marocain**

Normes	Chaque norme précise :
Norme 1 : États financiers Norme 2 : Immobilisations incorporelles Norme 3 : Immobilisations corporelles Norme 4 : Immobilisations financières Norme 5 : Stocks Norme 6 : Créances de l'actif circulant Norme 7 : composantes de la trésorerie de l'État Norme 8 : Dettes financières et coûts d'emprunts Norme 9 : Provisions pour risques et charges, dettes non financières et autres passifs Norme 10 : Produits liés à l'exercice de la souveraineté de l'État Norme 11 : Produits non liés à l'exercice de la souveraineté de l'État Norme 12 : Charges Normes 13 : Engagements hors-bilan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le champ de son application ;</li> <li>• Les règles de comptabilisation ;</li> <li>• Les règles d'évaluation ;</li> <li>• Les Informations à fournir dans les notes aux états financiers</li> <li>• Et éventuellement le positionnement par rapport aux référentiels existants</li> </ul>

Source : (Trésorerie Générale du Royaume, 2019)

### ❖ Plan des comptes de l'État

Le projet de création d'un plan comptable de l'État a été entamé depuis 2008 suite à la recommandation du Conseil National de la Comptabilité (CNC). Il constitue donc la traduction comptable des normes inspirées des normes internationales IPSAS. Les comptes sont regroupés dans le plan de compte dans le respect d'une codification prédéfinie, afin de faciliter la lecture des comptes. L'architecture du plan de compte est composée de classes, qui sont subdivisés en rubriques, qui sont composées de postes qui eux regroupent les comptes et les sous-comptes. Les classes comptables sont inspirées de celles du plan comptable utilisé dans le secteur privé et qui sont au nombre de 9 réparties comme suit :

**Tableau 11: Plan des Comptes de l'État Marocain**

<b>Classe 1</b>	Situation nette et comptes de financement permanent	<b>Compte de bilan</b>
<b>Classe 2</b>	Comptes d'actif immobilisé	
<b>Classe 3</b>	Comptes d'actif circulant (hors trésorerie) et comptes de liaisons internes	
<b>Classe 4</b>	Comptes de passif circulant (hors trésorerie)	
<b>Classe 5</b>	Comptes de trésorerie	
<b>Classe 6</b>	Comptes de charges	<b>Compte de charges et de produit</b>
<b>Classe 7</b>	Comptes de produits	
<b>Classe 8</b>	Engagement hors bilan	
<b>Classe 9</b>	Présentation budgétaire des opérations relatives à l'exécution de la loi de finances intitulée « comptabilité analytique budgétaire »	

Source : Revue de la Trésorerie Générale du Royaume N°8, (2011)

## **2.2 Bilan d'ouverture**

Un chantier de grande envergure se présente avec l'élaboration du bilan d'ouverture, une démarche primordiale pour l'introduction de la comptabilité d'exercice dans le secteur public de l'État. Cette initiative repose sur plusieurs principes clés, notamment l'inventaire et l'évaluation des actifs corporels, immatériels et financiers, ainsi que la gestion des stocks. De plus, elle englobe la compilation des engagements de l'État, tant ceux contractés que ceux à recevoir, suivie de la clôture des comptes, à la fois comptables et extracomptables, avec la reprise des soldes. Cette démarche représente une étape cruciale vers une gestion financière plus transparente et efficace au sein de l'administration publique.

**Tableau 12:Éléments à prendre en considération lors de la préparation du bilan**

<b>Les immobilisations corporelles et incorporelles</b>	-Recensement et fiabilisation du parc immobilier -Le critère retenu : la propriété juridique ; -Les règles d'évaluations appliquées aux immobilisations : • Le coût d'acquisition pour celles acquises à titre onéreux. •Le coût de production pour celles produites par les services de l'État. •La valeur du marché, pour celles acquises à titre gratuit.
<b>Les immobilisations financières</b>	-Les prêts et avances, les participations de l'État -Les dotations en capital aux établissements et entreprises publics -Les droits d'adhésion aux organismes internationaux
<b>Les stocks</b>	Le bilan d'ouverture sera alimenté en premier lieu, par les données communiquées par les départements ministériels dont les stocks sont importants.
<b>Les engagements</b>	Les engagements reçus ou donnés vont figurer en hors bilan.
<b>La reprise des soldes</b>	L'établissement du bilan d'ouverture sera matérialisé par la reprise des soldes des opérations comptables tirées de la comptabilité actuelle ainsi que de celles exploitées à partir des opérations de recensement du patrimoine.

Source : Ministère de l'économie et des finances (2011).la réforme comptable de l'État au Maroc

Les entités opérant dans le secteur public se distinguent par des particularités dans la manière dont elles présentent leurs bilans. Tout d'abord, la mission fondamentale de l'État demeure la garantie du service public, sans qu'il détienne un capital initial. De plus, en raison de leur nature, certaines parties du patrimoine de l'État sont difficiles à recenser et à valoriser. De même, conformément aux normes des comptes de l'État inspirées des IPSAS, la présentation des états financiers de l'État doit se conformer aux principes de pertinence et d'importance significative

### **2.3 Le Système d'Information du plan comptable de l'État**

Des études préliminaires ont été élaborées, et la formule d'appel d'offres a été approuvée pour solliciter les meilleures propositions et projets, que ce soit sur le plan financier, technique ou administratif. Cette stratégie visait un éventail élargi de ministères liés au nouveau système comptable. Sur le plan opérationnel, le Royaume du Maroc a opté pour une mise en œuvre progressive, intégrant de manière cohérente et rationalisée le nouveau système d'information dans le schéma d'urbanisation de la trésorerie générale du Royaume-Uni. Une bonne gouvernance a supervisé les chantiers et mobilisé les parties prenantes du projet.

Ce nouveau système d'information en place permet de :

- Centraliser toutes les fonctions comptables de l'État dans une seule application comptable commune à tous les gestionnaires et à tous les comptables publics.
- Réduire les délais de traitement des opérations comptables : une centralisation immédiate des écritures comptables du réseau est visible pour le poste de rattachement et les gestionnaires centraux dès leur validation.
- Améliorer la production des états de synthèses budgétaires (Loi de règlement), comptables (bilan, compte de résultat, ...) et des situations de gestion, renforçant le contrôle et la sécurisation des opérations comptables.
- Optimiser la productivité du personnel des services comptables de l'État, faciliter les travaux des auditeurs internes et favoriser la transition vers une première certification des comptes de l'État

### **3. Conduite du changement**

Le Royaume du Maroc a instauré divers processus pour gérer le changement lié à la réforme comptable, se traduisant par la mise en œuvre de mesures spécifiques. Parmi ces initiatives, on compte l'organisation de journées de sensibilisation sur le recensement du patrimoine, la présentation de la réforme lors de séminaires et colloques, ainsi que la création d'un site web dédié.

En parallèle, un plan détaillé a été conçu pour superviser ce changement, prenant en compte différentes dimensions. Cela englobe la gestion des ressources humaines, en favorisant l'acceptation positive du changement et en surmontant les résistances, la restructuration de la fonction comptable à travers les niveaux de reporting, de contrôle interne et d'identification des faiblesses. De plus, la formation des agents est assurée au moyen de sessions visant à faciliter l'intégration du nouveau référentiel. Enfin, le projet est activement promu à travers divers moyens de communication, tels que des brochures, des dépliants et des revues spécialisées.

## **II. Apport de la comptabilité générale**

### **1. Publication des comptes de l'État**

La mise en place de la nouvelle comptabilité vise à introduire l'optique patrimoniale dans la comptabilité de l'État, introduire la notion de comptabilité d'exercice, retracer de manière fidèle et exhaustive les opérations de l'État, et produire une information comptable et financière fiable, pertinente et rapide.

Le chantier de préparation du bilan d'ouverture de la comptabilité de l'État a été chapoté par la Trésorerie Générale du Royaume. Le bilan d'ouverture a été adopté le 1er Janvier 2011 par le

Conseil national de la comptabilité, offrant une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'État arrêtée au 31 décembre 2010.

Cette transition vers la comptabilité générale marque une étape significative dans l'effort continu du Maroc pour améliorer la transparence de ses finances publiques. L'une des principales manifestations de cette transparence réside dans la publication des états financiers de l'État, fournissant une vue d'ensemble détaillée des activités financières et budgétaires, mettant en lumière les recettes, les dépenses, les soldes et les actifs, ainsi qu'une analyse approfondie des variations des soldes d'une année à l'autre. Ces rapports offrent un aperçu essentiel pour les parties prenantes, y compris le Parlement, les citoyens, les investisseurs et les institutions, contribuant ainsi à l'évaluation de la santé financière de l'État. Par exemple, les citoyens peuvent ainsi suivre comment leurs impôts sont utilisés, tandis que les investisseurs peuvent prendre des décisions éclairées.

## **2. Certification des comptes**

Le Maroc a préparé son bilan d'ouverture dès 2011, mais la mise en œuvre de la comptabilité générale n'a pris effet qu'en 2018. La certification des comptes de l'État constitue un jalon majeur dans la modernisation de la gestion des finances publiques et le renforcement des principes de transparence et de bonne gouvernance. Cette responsabilité incombe au Conseil supérieur des comptes.

Dans le cadre de son jumelage institutionnel avec l'Union européenne depuis 2017, le Conseil s'est largement informé de l'expérience française en matière de certification des comptes de l'État. Parallèlement, il a organisé des ateliers et des formations pour un groupe de ses juges, visant à identifier les meilleures pratiques et à les adapter progressivement. Concrètement, le Conseil a créé une unité spécialisée, dotée des ressources nécessaires, pour entreprendre la certification des comptes de l'État en 2020, marquant ainsi une première expérience dans ce domaine. Le premier rapport publié par la Cour des comptes offre des explications détaillées sur les états financiers. Ces initiatives contribuent à renforcer la responsabilité et la transparence dans la gestion des finances publiques au Maroc, consolidant les progrès réalisés grâce à l'adoption de la comptabilité générale.

## **Section2 : Expérience de la France**

### **I. Réforme comptable en France**

Après avoir souffert d'un système comptable régulièrement critiqué de par sa lourdeur, son inefficacité, son incapacité de garantir une gestion publique transparente et son manque de capacité d'adaptation aux changements de son environnement. La France s'est lancée dans une

restructuration de son cadre comptable, notamment grâce à l'adoption de la nouvelle loi organique relative aux lois de finances en 2001 et la loi constitutionnelle en 2008, ensuite l'adoption du décret relatif à la gestion budgétaire et à la comptabilité publique en 2012.

### **1. La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1er août 2001 :**

Cette réforme budgétaire, a intégré pour la première fois un chapitre exclusivement dédié à la comptabilité. La LOLF affirme que le système comptable articule entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale tout en mettant en avant l'autonomie de cette dernière et renvoie pour sa définition aux règles applicables aux établissements privés, tout en prenant en compte les spécificités du secteur public. Elle introduit également une comptabilité ayant pour objectif d'analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes. La LOLF précise que les comptes publics doivent être tenus de façon régulière, sincère et offrir une image claire du patrimoine et la situation financière de l'État. Elle charge le comptable de l'établissement des comptes de l'État et du respect des principes et des règles comptables. Elle conforte également l'application du principe des droits constaté dans l'enregistrement des opérations financières publique dans la comptabilité de l'État. Enfin la LOLF, dans son article 31, confie au comptable public le monopole de la tenue des comptes.

### **2. La réforme constitutionnelle de 2008 :**

La constitution du 23 juillet 2008 a introduit une série de dispositions ayant pour objectif, la restructuration de la façon avec laquelle s'exerce le pouvoir exécutif, la revalorisation du rôle du parlement en matière de contrôle et d'intégration des droits et choix des citoyens. Cette réforme concrétise le principe de transparence financière et comptable dans l'article 47 : « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière » (art. 47- 2). De ce fait, l'inscription dans la Constitution de la nécessité de la transparence financière et comptable, vient accompagner les propos utilisés dans la LOLF pour en faire une priorité dans le cadre de la gestion publique.

### **3. Organe de pilotage**

En France, « l'organe chargé du pilotage de la fonction comptable est la Direction générale des Finances Publiques Française (DGFIP) »<sup>30</sup>. Son rôle d'opérateur comptable vient de se renforcer et de se développer depuis l'entrée en vigueur de la loi organique n°2001-692 du 1er août 2001 relative à la loi de finances (LOLF). « Cette direction est considérée comme un acteur

---

<sup>30</sup>Site du ministère des Finances et des Comptes publics, [www.economie.gouv.fr/lesministeres/directions-ministere-finances-comptes-publics](http://www.economie.gouv.fr/lesministeres/directions-ministere-finances-comptes-publics)

primordial de la mise en œuvre de la comptabilité d'engagement au sein des comptes de l'État française en mode LOLF ainsi que le processus d'audit et certification des comptes »<sup>31</sup>.

Grâce à cette approche, il s'est avéré une amélioration de la qualité des travaux comptables et un enrichissement de l'information financière produite. L'exemple qui soutient cette réforme est perceptible à travers la valorisation de certains actifs incorporels dans le bilan de l'État tel que le spectre hertzien, quotas d'émission de gaz à effet de serre, etc.

La DGFIP œuvre également dans un souci de réduction des délais de paiement et d'attribuer une meilleure efficacité, et ceux à travers la modernisation des circuits de dépense de l'État. Par conséquent en 2012, la certification des comptes annuels de l'État de l'année 2011 a reconnu une évolution obtenue avec 7 réserves (contre 13 pour la première certification en 2007).

La DGFIP présente un appui de forte ampleur pour les institutions du secteur public, facilitant l'adoption des réformes comptable et l'obtention d'un fort contrôle interne, des procédures et risque comptables documentés et de la valorisation du patrimoine immobilier public.

#### **4. Une comptabilité globale, assise sur des normes comptables spécifiques**

Dans le contexte des normes comptables pour l'État, il avait été envisagé de choisir entre l'application des normes existantes pour les entreprises ou la création de nouvelles normes spécifiques à l'État. Cependant, la LOLF a finalement adopté une approche intermédiaire, distinguant les règles comptables de l'État en raison de ses particularités par rapport aux entreprises. Cette approche a servi de base pour la fixation des normes comptables de l'État et la certification de ses états financiers, permettant ainsi une communication financière largement alignée sur celle des grandes entreprises. Le Conseil de Normalisation des Comptes Publics (CNoCP) a été établi pour élaborer ces normes comptables, contribuant ainsi à la transparence et à la cohérence de la comptabilité publique.

---

<sup>31</sup>Colloque internationale sur les réformes comptables des États : un enjeu de gouvernance pour l'action publique (2007) « les réformes comptables à l'étranger : les résultats du benchmark international, P.1.

**Tableau 13: Les Normes des Comptes de l'État Français**

Normes
LE CADRE CONCEPTUEL DE LA COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT
Norme n° 1 Les états financiers
Norme n° 2 Les charges
Norme n° 3 Les produits régaliens
Norme n° 4 Les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers
Norme n° 5 Les immobilisations incorporelles
Norme n° 6 Les immobilisations corporelles
Norme n° 7 Les immobilisations financières
Norme n° 8 Les stocks
Norme n° 9 Les créances de l'actif circulant
Norme n° 10 Les composantes de la trésorerie
Norme n° 11 Les dettes financières et les instruments financiers à terme
Norme n° 12 Les passifs non financiers
Norme n° 13 Les engagements à mentionner dans l'annexe
Norme n° 14 Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs
Norme n° 15 Les évènements postérieurs à la clôture
Norme n° 16 Information sectorielle
Norme n° 17 Les biens historiques et culturels
Norme n° 18 Les contrats concourant à la réalisation d'un service public
Norme n° 21 Les quotas d'émission de gaz à effet de serre

Version publiée le 19 juillet 2023

## **5. La modernisation des systèmes d'information**

Ce système d'information joue un rôle crucial dans l'administration financière de l'État français en assurant l'exécution des dépenses et des recettes non fiscales, la gestion de la comptabilité, ainsi que la production et la consolidation des comptes publics. Considéré comme une pièce maîtresse pour la gestion publique, il fonctionne comme un outil central de pilotage. Les opérations budgétaires et comptables, tant au niveau central que déconcentré, sont effectuées à travers ce système d'information. Son architecture repose sur un progiciel de gestion intégré (PGI), garantissant une standardisation des procédures. Le tableau ci-dessous offre une vue d'ensemble des principaux domaines couverts par CHORUS.

**Tableau 14: Fonctions Principales du CHORUS**

<b>Domaine1</b>	Programmation des prévisions annuelles
<b>Domaine2</b>	Engagement juridique/L'exécution de la dépense
<b>Domaine3</b>	Gestion des actifs : stocks, immobilisation, référentiel du patrimoine
<b>Domaine4</b>	Exécution des recettes non fiscales
<b>Domaine5</b>	Tenue de trois comptabilités (budgétaire, générale, analyse des coûts)

Source : Ministère de l'économie et des finances (2016), Les services apportés par Chorus.

## **6. Évaluation des Immobilisations et Transition Comptable en France**

Les normes comptables françaises applicables à l'administration centrale définissent deux principales catégories d'immobilisations corporelles, chacune étant soumise à des règles comptables spécifiques. La première catégorie repose sur la durée d'utilité de l'actif, qu'elle soit préalablement déterminée ou non. En ce qui concerne la deuxième catégorie, elle évalue si un marché actif existe pour l'actif en question. Les actifs ayant une durée de vie utile déterminée sont soumis à des amortissements, tandis que les actifs non amortissables sont évalués en fonction de leur valeur de marché si cela est possible. À défaut, d'autres méthodes telles que le coût de remplacement ou le coût symbolique sont utilisées.

L'établissement du bilan d'ouverture en France a nécessité une vision d'ensemble actualisée du patrimoine, ce qui a conduit à la création du service France-Domaine au sein de la direction générale de la comptabilité publique au ministère des finances et de l'économie

Néanmoins, certaines dispositions transitoires ont été mises en place dans les normes comptables pour tenir compte des situations où la reconstitution des coûts ou l'évaluation de la valeur marchande s'avéraient impossibles en raison d'un manque d'informations ou de temps. En particulier, les coûts des actifs militaires, des équipements et des bâtiments ont été initialement évalués à l'aide d'estimations statistiques basées sur les dépenses en capital militaire budgétisées avant le passage à la comptabilité d'exercice. Ces estimations ont progressivement été remplacées par les coûts réels ou les valeurs marchandes actuelles au fur et à mesure qu'elles devenaient disponibles. La Cour des Comptes a salué ces efforts, notant que des progrès significatifs ont été réalisés dans l'enregistrement et l'évaluation des actifs militaires, même si certains inventaires physiques ne pouvaient pas être entièrement conciliés avec les montants déclarés dans le bilan.

## II. Apport de la comptabilité générale en France

### 1. Publication des comptes de l'État

La comptabilité générale contribue à assurer la transparence de la situation financière de l'État en donnant une vision de son patrimoine à travers l'élaboration des états financiers.

Les comptes 2006 sont les premiers présentés selon le nouveau format prévu par la LOLF. Il s'inspire du modèle de la comptabilité d'entreprise tout en tenant compte des spécificités de l'État. Ce format rénové met à la disposition des citoyens et de leurs représentants une information plus riche, dont les principaux aspects sont présentés de manière synthétique dans le tableau ci-dessous.

**Tableau 15: Bilan d'ouverture de l'État Français en 2006**

<i>Bilan de l'État en millions €</i>	<b>01-01-2006</b>	<b>31-12-2006</b>
<b><i>ACTIF IMMOBILISÉ</i></b>	<b><i>476 314</i></b>	<b><i>425 492</i></b>
Immobilisations incorporelles	25 638	25 511
Immobilisations corporelles	292 166	232 051
Immobilisations financières	158 510	167 930
<b><i>ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)</i></b>	<b><i>81 929</i></b>	<b><i>87 228</i></b>
<b><i>TRÉSORERIE</i></b>	<b><i>42 223</i></b>	<b><i>17 099</i></b>
COMPTES DE RÉGULARISATION	10 740	8 197
<b><i>TOTAL ACTIF (I)</i></b>	<b><i>611 206</i></b>	<b><i>538 015</i></b>
DETTES FINANCIÈRES	897 735	893 937
DETTES NON FINANCIÈRES (hors trésorerie)	77 970	92 758
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES	46 923	50 079
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)	12 192	13 594
TRÉSORERIE	63 181	69 289
COMPTES DE RÉGULARISATION	14 443	11 503
<b><i>TOTAL PASSIF (II)</i></b>	<b><i>1 112 443</i></b>	<b><i>1 131 159</i></b>
<b><i>SITUATION NETTE (III=I-II)</i></b>	<b><i>-501 238</i></b>	<b><i>-593 144</i></b>

Source : site budget.gov.fr

La publication du bilan de l'État est accompagnée d'une analyse approfondie qui vise à expliquer toute variation significative dans les comptes. Cette démarche est essentielle pour garantir la transparence et la qualité de l'information financière diffusée. En 2006, par exemple, la situation nette de l'État, établie à -593 milliards d'EUR, a été minutieusement décortiquée pour mettre en lumière les facteurs clés à l'origine de cette situation. Ces facteurs incluent le

transfert gratuit de 17 000 kilomètres de voiries aux collectivités locales, l'évolution des immobilisations financières, la réduction des créances liées aux titres de l'État, et l'augmentation des acomptes d'impôt sur les sociétés. Cette pratique d'analyse et d'explication des variations contribue à une meilleure compréhension de la santé financière de l'État, renforçant ainsi la confiance du public et des parties prenantes dans les données financières publiées.



En raison des spécificités de l'État, il est important de noter que la situation nette de l'État ne peut être comparée aux capitaux propres d'une entreprise, et que le solde des opérations de l'exercice ne doit pas être interprété comme le résultat d'une entreprise

## **2. Une nouvelle information diffusée suite à l'établissement des états financiers**

La France, dans son engagement soutenu en faveur de la transparence financière, se distingue par la mise en place d'une démarche exemplaire résultant de l'adoption de la comptabilité générale. Cette initiative se matérialise par la diffusion méthodique d'états financiers détaillés et exhaustifs, conçus pour répondre aux besoins variés d'un large éventail d'utilisateurs, qu'ils soient citoyens, investisseurs, bailleurs de fonds ou décideurs.

Au-delà de la simple publication des états financiers, la France va au-devant des attentes de ses parties prenantes en fournissant des notes explicatives approfondies qui apportent une valeur ajoutée significative à la compréhension des performances financières de l'État. Ces notes explicatives, loin d'être de simples compléments, constituent un pilier essentiel de l'engagement de la France envers la transparence. Elles détaillent de manière exhaustive les faits marquants de l'exercice, mettant en lumière les mesures prises en réponse à des événements majeurs pour l'exercice 2022 par exemple les effets de la crise en Ukraine, en plus, elles offrent une analyse approfondie des actions entreprises pour atténuer les effets de l'inflation élevée, soulignant ainsi l'attention particulière portée à la protection du pouvoir d'achat des citoyens.

Ces informations, véritables témoins de la responsabilité financière de l'État, sont un exemple concret de l'effort déployé pour assurer une communication transparente et compréhensible. La France va encore plus loin en intégrant dans ses rapports des détails sur la gestion de la dette, les retraitements comptables, les informations sectorielles, et l'articulation cohérente entre la comptabilité générale et budgétaire.

Cette approche globale garantit que chaque élément lié à une gestion financière responsable est examiné avec soin, assurant une transparence complète et exhaustive dans la communication des informations financières de l'État français. Cette démarche holistique vise à offrir une compréhension approfondie de la situation financière, répondant ainsi aux besoins variés des

parties prenantes et renforçant l'engagement de la France envers une transparence financière exemplaire.

### **3. Certification des Comptes de l'État**

Depuis la mise en place de la LOLF en 2006, la Cour des Comptes a régulièrement certifié les comptes de l'État, bien qu'avec des réserves fréquentes. Toutefois, des efforts constants pour améliorer la qualité comptable ont porté leurs fruits au fil des années, se traduisant par une notable réduction des réserves. Le nombre de réserves est passé de 13 en 2006 à seulement 4 depuis les comptes de l'année 2016 et jusqu'aux comptes de l'année 2022. Cette évolution démontre l'engagement continu de la France à rehausser la qualité de ses comptes publics, fruit des actions visant à renforcer la fiabilité et la transparence de ces registres. Ces progrès soulignent l'implication soutenue du pays dans la consolidation de sa gouvernance financière.

## **Section 3 : Expérience de « l'État Canton de Genève »**

### **I. L'adoption des normes IPSAS**

Genève a fait figure de pionnier en Suisse en adoptant les normes IPSAS, conformément à l'article 6 de la Loi sur la gestion administrative et financière de l'État. Cette décision a établi un nouveau standard exigeant pour la planification financière, le budget et les comptes, offrant ainsi une représentation précise de la situation économique réelle de l'État.

En s'alignant sur ces normes, Genève a visé à garantir une transparence accrue, en fournissant une information financière immédiatement compréhensible et exhaustive. La loi insiste sur des principes clés tels que l'intelligibilité, la pertinence, la comparabilité et la fiabilité des données financières, tout en soulignant des valeurs fondamentales telles que l'image fidèle, la prééminence de la substance sur la forme, la neutralité, la prudence et l'exhaustivité.

L'année 2008 a été marquée par un événement notable avec la présentation des premiers états financiers conformes aux normes IPSAS, bien que quelques exceptions aient été autorisées par le Conseil d'État, en accord avec la loi. Le Règlement sur l'établissement des états financiers a ensuite précisé les démarches à suivre pour appliquer ces normes.

Cette adoption précoce a permis à Genève de donner l'exemple en matière de transparence financière, de prise de décision éclairée et d'adhésion aux normes internationales, renforçant ainsi sa position en tant que précurseur dans la gestion financière publique.

### **II. Publication des comptes de l'État**

Les états financiers de l'État de Genève sont soumis à un processus rigoureux défini par la Loi sur la gestion administrative et financière (LGAF). Selon cette loi, ces états accompagnés d'un

rapport de gestion doivent être présentés au Conseil d'État au plus tard à la fin du mois de février suivant l'exercice financier ou de l'année suivante.

Conformément aux normes IPSAS, ces comptes sont établis selon des principes internationaux de comptabilité publique. Ils doivent inclure plusieurs éléments essentiels tels qu'un bilan, un compte de fonctionnement, un compte d'investissement, un tableau de financement, un tableau de variation des capitaux propres, un tableau de flux de trésorerie et des notes annexes détaillées.

Les annexes qui accompagnent ces comptes sont tout aussi cruciales puisqu'elles fournissent des informations complémentaires.

Selon la LGAF, ces états financiers complets sont ensuite transmis au Grand Conseil au plus tard le 31 mars de chaque année. Cette procédure minutieuse vise à assurer une transparence maximale dans la gestion des finances publiques et à fournir une image précise et détaillée de la situation financière de l'État de Genève.

### **III. Le rapport sur les comptes d'État**

Le rapport annuel sur les comptes d'État établi par la Cour des Comptes de Genève est une ressource fondamentale pour une gestion financière transparente et éclairée de l'État.

Ce rapport présente les trois principales unités de la cour tel que : l'audit, l'évaluation des politiques publiques et la révision des comptes d'État :

- **Révision des comptes de l'État** : Une présentation des états financiers individuels (établis selon les normes IPSAS à l'exception des dérogations décidées par le Conseil d'État qui sont mentionnées dans le Règlement sur l'établissement des états financiers) en assurant leur conformité aux normes et leur fiabilité pour les prises de décisions. On trouve une analyse approfondie avec précision des écarts entre les prévisions et les réalisations, mettant en évidence l'impact financier des événements majeurs, tels que les crises sanitaire et ukrainienne pour l'année 2022. Aussi une explication des choix stratégiques entourant l'utilisation des excédents budgétaires, offrant une vue détaillée de la gestion financière de l'État.
- **le rapport de l'auditeur indépendant** : Le rapport d'audit des comptes de l'État de Genève englobe les éléments fondamentaux des comptes de l'État, incluant le compte de résultat, le compte d'investissement, le tableau des flux de trésorerie, le bilan, la situation nette et les notes relatives aux états financiers individuels. Ce rapport comporte également un résumé des principales méthodes comptables employées. L'évaluation portée par la Cour des Comptes sur la conformité des comptes aux exigences de la loi

sur la gestion administrative et financière de l'État, ainsi qu'aux règlements d'application et au référentiel comptable applicable, constitue un pilier essentiel de cet audit. Réalisé en conformité avec la loi sur la surveillance de l'État et les Normes suisses d'audit des états financiers, ce processus garantit la fiabilité et l'exhaustivité des informations financières publiées.

Cet audit revêt une importance capitale pour s'assurer de la qualité, de la précision et de la transparence des informations financières rendues accessibles au public

- **Une analyse détaillée du compte de fonctionnement et du compte d'investissement par politique publique** : Le rapport présente une analyse exhaustive de chaque domaine d'intervention gouvernementale, fournissant un aperçu détaillé de l'état financier de chacun. En scrutant minutieusement les revenus et les dépenses de chaque secteur, il offre une analyse précise de leur gestion financière. Il dévoile en détail les flux monétaires entrants et sortants, offrant ainsi une compréhension approfondie de l'utilisation des budgets affectés au fonctionnement et aux investissements dans chaque secteur. Par ailleurs, il met en lumière les impacts des événements majeurs tels que la crise sanitaire et ukrainienne sur chaque domaine pour l'année 2022, en explicitant les politiques budgétaires et les interventions de l'État visant à gérer ces effets. Cette analyse détaillée contribue à évaluer la performance financière spécifique à chaque politique publique, renforçant la transparence des finances publiques et instaurant une plus grande confiance du public dans la gouvernance financière.

Ce rapport va bien au-delà d'une simple analyse comptable. Il offre une vue d'ensemble des finances de l'État, permettant d'évaluer l'efficacité des politiques publiques, de planifier l'allocation des ressources de manière plus précise et d'assurer une gouvernance responsable et transparente des finances publiques, en incluant des informations sectorielles détaillées pour chaque domaine d'intervention.

## **Section 4 : Enseignements tirés de ces expériences**

En conclusion de ce chapitre, plusieurs enseignements significatifs peuvent être tirés de l'expérience des pays ayant mis en place la comptabilité d'exercice dans le secteur public et qui ont amélioré la transparence de leur finance publique. En plus des politiques spécifiques et des orientations opérationnelles, voici quelques points essentiels à retenir :

- Le rythme, l'étendue et la séquence de la réforme dépendent des objectifs recherchés. Les pays axés sur l'amélioration de la gestion des biens publics peuvent privilégier la comptabilisation des immobilisations par rapport à d'autres éléments tels que les pensions ou les instruments financiers dans le bilan d'ouverture
- Pour renforcer la surveillance des entités publiques, certains pays consolident d'abord ces entités dans les états financiers avant de s'occuper des collectivités locales
- La mise en œuvre de la comptabilité d'exercice ne se limite pas à l'adoption de nouvelles normes. Elle exige la collecte de données supplémentaires, la réforme des processus métier, la modernisation des systèmes informatiques et le renforcement des capacités, tant à l'intérieur qu'à l'extérieur du gouvernement.
- L'adoption de la comptabilité d'exercice ne devrait pas supprimer la communication de données "concrètes" sur les flux de trésorerie et les réserves du gouvernement. De plus, la présentation des états financiers conformément aux normes internationales ne devrait pas empêcher la présentation de données de réalisation dans un format comparable au budget annuel. Il est important de préserver les avantages de la comptabilité de caisse et budgétaire même après la transition à la comptabilité d'exercice
- La mise en œuvre de la comptabilité d'exercice dans le secteur public est un processus long. Certains pays l'ont accompli en moins de trois ans, tandis que d'autres ont nécessité plus de dix ans. De plus, la publication des premiers états financiers marque le début d'un processus continu visant à améliorer la qualité, la couverture, la pertinence et l'actualité des données financières.
- L'adaptation des outils comptables issus du secteur privé aux spécificités du secteur public est essentielle
- La mise en place d'un programme de formation des responsables de gestion et des fonctionnaires chargés de la comptabilité publique est un élément clé pour accompagner ces changements
- La communication institutionnelle est primordiale pour expliquer l'importance de la réforme, ses avantages et ses conséquences sur la gestion quotidienne. Des moyens de

communication tels que des journées thématiques, des notes de service détaillées et des experts sont nécessaires

- L'adaptation du système de gestion des ressources humaines est également essentielle pour éviter les résistances et tensions. Il faut offrir aux responsables administratifs une certaine indépendance dans la gestion comptable pour faciliter la transition.
- Publication des états financiers : Un aspect fondamental qui émerge de ces pratiques est la publication transparente des états financiers. Les rapports détaillés de la France et de l'État de Genève reposent sur des états financiers solides, représentant le socle de toute communication financière. La première étape vers la transparence consiste à rendre accessibles les résultats tangibles de l'adoption de la comptabilité générale, renforçant ainsi la confiance en offrant aux parties prenantes des informations claires et vérifiables sur la santé financière de l'État.
- Publication d'une nouvelle information financière au-delà des états financiers : la transparence financière va au-delà de la simple publication des états financiers. En fournissant une gamme variée de rapports et d'analyses, les pays peuvent démontrer un engagement envers la communication proactive avec les parties prenantes. Cette approche holistique renforce la confiance en montrant la volonté d'expliquer, d'analyser et de contextualiser les résultats financiers.
- Renforcement de la crédibilité par la communication proactive : En adoptant des approches similaires à la France et à l'État de Genève, les pays peuvent renforcer leur crédibilité envers le public. La mise à disposition de détails approfondis montre une gestion transparente des ressources financières, accroissant ainsi la confiance du public dans la manière dont les fonds publics sont gérés et utilisés

### **Conclusion du chapitre**

En synthèse, les enseignements tirés des expériences comparées mettent en évidence l'impact significatif des réformes en matière de comptabilité publique sur l'amélioration de la transparence des finances publiques. Ces réformes, axées sur la publication des rapports des organismes publics, soulignent l'importance de la comptabilité générale pour répondre à des besoins variés, englobant la légitimité, la légalité, le respect de la réglementation, ainsi que des explications relatives à l'efficacité et l'efficience de l'utilisation des ressources publiques. L'adoption de la comptabilité générale vise à produire des rapports financiers de haute qualité destinés à une gamme étendue de parties prenantes.

Dans la poursuite de cette étude, notre attention se tournera vers l'examen spécifique de la situation tunisienne. Nous envisageons d'approfondir notre recherche en explorant la manière dont l'État tunisien a entrepris d'améliorer la transparence de ses finances publiques. Pour ce faire, des entretiens seront réalisés au sein du ministère des Finances, en particulier au sein de la DGCPR et du CNNCP. Notre objectif est de comprendre l'état d'avancement de la mise en œuvre de la comptabilité générale en Tunisie, d'identifier d'éventuels obstacles rencontrés, et de recueillir des informations sur les initiatives prévues pour renforcer la transparence des finances publiques.

## **Chapitre 3 : Apport de la comptabilité générale dans l'amélioration de la transparence financière : Cas de la Tunisie**

### **Introduction**

Dans ce chapitre, nous allons présenter notre démarche méthodologique de recherche dans une première section, suivie des résultats issus de l'enquête dans une seconde section. Enfin, nous proposerons des recommandations visant à améliorer la transparence financière et à favoriser un déploiement optimal de la réforme comptable

### **Section 1 : Méthodologie de recherche**

Dans ce nouveau chapitre, notre enquête se focalise sur l'impact de l'adoption de la comptabilité générale par l'État tunisien en vue d'accroître la transparence de ses finances publiques. Cette approche s'inscrit dans la continuité des conclusions énoncées précédemment, où nous avons tiré des enseignements des expériences comparées sur les bonnes pratiques de la mise en place de la comptabilité générale de l'État et l'amélioration de la transparence des finances publiques. L'objectif est double : premièrement, évaluer si les pratiques observées à l'échelle internationale, détaillées dans le chapitre précédent, influencent ou diffèrent de la démarche adoptée par l'État tunisien dans son parcours vers une plus grande transparence financière. Deuxièmement, il s'agit de dresser un état des lieux des défis rencontrés lors de la mise en œuvre de la comptabilité générale au sein des comptes de l'État tunisien. Ces résultats contribueront à affiner notre compréhension des dynamiques en jeu et à formuler des propositions ainsi que des recommandations pour un déploiement efficace de la réforme comptable. Cela garantira la transparence des finances publiques.

#### **I. Méthode de collecte des données**

Afin de comprendre les approches et les perspectives spécifiques adoptées par l'État Tunisien dans sa démarche visant à améliorer la transparence des finances publiques grâce à l'adoption de la comptabilité générale, nous avons choisi la méthode des entretiens semi-directifs. Cette approche nous permettra d'explorer en profondeur les choix stratégiques dans l'amélioration de la transparence des finances publiques et aussi les défis perçus, et les opportunités envisagées dans le processus de mise en œuvre de la comptabilité générale au sein des comptes de l'État en Tunisie.

L'entretien semi-directif, une technique d'enquête qualitative fréquemment utilisée en sciences humaines et sociales, se distingue par sa capacité à orienter partiellement le discours des personnes interrogées autour de thèmes préalablement définis par les enquêteurs et consignés

dans un guide d'entretien. Cette méthode de collecte de données joue un rôle essentiel dans le développement de connaissances, favorisant des approches qualitatives et interprétatives.

Dans le cadre de notre démarche de recherche qualifiée de qualitative, nous avons donc opté pour la méthode des entretiens semi-directifs. Cette approche spécifique nous permettra d'explorer en profondeur les approches et les perspectives adoptées par l'État tunisien dans sa volonté d'améliorer la transparence des finances publiques par l'adoption de la comptabilité générale. Parallèlement à ces entretiens, nous avons également entrepris une analyse approfondie de documents et rapports émanant de la Cour des comptes de la République tunisienne, du ministère des Finances de la Tunisie, du Fonds monétaire international et de l'OCDE, centrée spécifiquement sur le sujet de notre enquête.

Dans ce contexte, Moschetto annonce que « La demande d'intervention est l'objet d'une construction et la collecte des données intervient non pas pour tester la validité d'hypothèses, mais pour répondre à des questionnements en situation »<sup>32</sup>.

En optant pour cette méthode d'entretiens, il est important de noter que leur objectif diffère de celui des questionnaires, car ils ne cherchent pas à atteindre une représentativité statistique.

Étant donné que cette méthode repose sur le postulat du seuil de saturation des entretiens, c'est-à-dire que les personnes interviewées répètent généralement le même avis à un certain stade, cela ne contribue plus de manière significative à l'enrichissement de l'enquête.

Afin de couvrir de manière exhaustive les aspects liés au déploiement de la réforme comptable et de recueillir des informations sur les initiatives visant à renforcer la transparence des finances publiques, nous avons dirigé nos entretiens vers deux entités essentielles au sein du Ministère des Finances. La première structure interrogée était la Direction Générale de la Comptabilité Publique et du Recouvrement (DGCRP), qui a mis en place un groupe dédié à l'efficacité du déploiement de la réforme comptable. À cette fin, nous avons discuté avec Mme Fathia Lamloumi, Directrice Générale au ministère des Finances et responsable de l'Unité des Études et Législations Comptables au sein de la DGCRP, ainsi que deux membres clés du groupe de réforme : Monsieur Bechir Kdhai, Inspecteur Central et Chef de Service au sein de la DGCRP, responsable de l'équipe de réglementation et de procédure comptable dans le groupe de réforme, et Monsieur Khalil Belakhal, Inspecteur en Chef et Chef de Service au sein de la DGCRP, également responsable de l'équipe du projet MOSI pour la trésorerie. Nous avons également eu

---

<sup>32</sup> Moschetto B-L., Chavas H., Fraisse A-S., Henda S., Militaru D., Paraschiv C., Villedey F.(2011), « Le Mémoire de Master en Sciences de Gestion », p.36

l'opportunité de discuter avec M. Kamel Lourimi, Directeur Général au ministère des Finances et Chef de l'Unité de Direction Informatique au sein de la DGCRP.

En outre, notre démarche d'investigation s'est également portée sur une autre entité importante, le Conseil National des Normes des Comptes Publics. Cette structure occupe un rôle central en tant qu'organe normalisateur responsable de l'élaboration des normes comptables, en s'inspirant des normes internationales. Au cours de ces entretiens, Nous avons eu l'occasion de discuter avec Mme Noura Dougui, Directrice Générale au Ministère des Finances et Responsable du Secrétariat Général du Conseil National des Normes Comptables du Secteur Public, ainsi qu'avec une sous-directrice au sein du Secrétariat Général du CNNCP.

La tenue d'entretiens avec les hauts responsables des principales structures impliquées dans le déploiement de la réforme offre une perspective essentielle. Ces entretiens permettent de recueillir des informations cruciales pour comprendre les objectifs de l'État tunisien en vue d'améliorer la transparence de ses finances publiques par le biais de l'adoption de la comptabilité générale. De plus, ils offrent une évaluation précise de l'état actuel de la mise en œuvre de cette réforme comptable.

## **II. Cadre de l'analyse**

Conscient des limites du système comptable actuel, l'État tunisien a entrepris des réformes majeures pour moderniser la comptabilité du secteur public. Face à l'obsolescence du système, ces changements visent à fournir des informations financières claires, favorisant une prise de décision éclairée et renforçant la transparence des finances publiques. Cette initiative témoigne de l'engagement de l'État à aligner sa comptabilité sur les normes internationales, pour une gestion financière plus efficiente et adaptée aux besoins contemporains.

Avant d'entamer l'entretien semi-directif, une étude approfondie a été réalisée. Cette enquête préliminaire a permis de formuler des hypothèses de départ, lesquelles seront confirmées ou infirmées au cours de l'entretien. Ces hypothèses portent, embrassent trois axes cruciaux. D'une part, elles soulignent que la transition vers la comptabilité générale est fondamentale pour combler les lacunes de transparence actuelles dans la comptabilité publique. D'autre part, elles affirment que cette transition vers une comptabilité plus globale est à la fois une nécessité et un choix stratégique pour garantir une transparence financière adéquate. Enfin, elles mettent en lumière le défi considérable que représente la réforme pour réussir la transition vers une comptabilité d'exercice, jouant ainsi un rôle déterminant dans l'amélioration de la transparence des finances publiques.

C'est dans ce contexte que l'enquête prend tout son sens. À la fin de cette enquête, une confrontation des propos recueillis avec les hypothèses formulées préalablement sera effectuée. L'analyse des résultats permettra d'obtenir la confirmation ou le rejet des hypothèses initiales sur la question de recherche.

### **III. Analyse du questionnaire**

Dans le cadre de nos entretiens, nous avons élaboré un guide spécifique pour chaque structure interrogée : un guide adapté au groupe de réforme comptable au sein de la DGCPR (voir Annexe 1), un autre pour la direction informatique de la DGCPR (voir Annexe 2), et enfin un guide pour le CNNCP (voir Annexe 3). Ces guides sont structurés autour de quatre thèmes majeurs, abordant ainsi les questions clés en lien avec notre problématique. Ils incluent également une liste indicative de questions. Ces guides d'entretien servent de cadre, offrant une structure tout en laissant à l'interviewé une liberté d'expression. Dans ce contexte, il s'apparente plus à un « Canevas fixant des points de repère »<sup>33</sup>.

Donc, en se basant sur le guide d'entretien, notre objectif est de recueillir des informations sur les points principaux suivants :

- Motivations de la réforme comptable
- Diffusion de l'information financière et transparence
- Évaluation du système d'information actuel
- Objectifs et exigences du nouveau système d'information
- Transition vers la comptabilité générale
- Objectifs et exigences du nouveau système d'information
- Rôle du Conseil National des Noms des Comptes Publics (CNNCP)
- Les principaux obstacles et défis à surmonter

La méthodologie d'analyse adoptée repose sur une approche croisée des données. Après avoir procédé à la transcription manuelle des entretiens, ce processus revêt une importance cruciale dans la préservation minutieuse des données. En examinant chaque thème du guide d'entretien à travers chaque entretien individuel, cette approche offre une analyse détaillée des perceptions, des défis et des opportunités exprimés par les participants. En parallèle, elle facilite une analyse horizontale, permettant la comparaison des réponses sur un thème donné à travers tous les

---

<sup>33</sup>Moschetto B-L., Chavas H., Fraisse A-S., Henda S., Militaru D., Paraschiv C., Villedey F.(2011), « Le Mémoire de Master en Sciences de Gestion », p.41

entretiens. Cette méthodologie vise à fournir une compréhension approfondie et nuancée des thèmes explorés, émergeant de l'ensemble des entretiens réalisés.

Les entretiens ont pleinement atteint leurs objectifs : non seulement ils ont fourni des informations substantielles, mais ils ont également approfondi notre compréhension des données et de la littérature existantes sur le sujet. Au-delà des deux heures consacrées à chaque entretien semi-directif, il est manifeste que cette approche a contribué significativement à l'enrichissement de notre base de connaissances.

La prochaine section entreprendra l'analyse des résultats de cette étape, visant à dresser un état des lieux du déploiement de la réforme. Ceci implique une exploration détaillée de la manière dont l'État tunisien renforce la transparence de ses finances publiques. Dans un second temps, cette section mettra en lumière les défis et les obstacles à surmonter pour garantir le succès de la réforme, soulignant que l'amélioration de la transparence repose étroitement sur la réussite de cette initiative. Ces analyses seront éclairées par les données et les insights issus des entretiens réalisés, montrant ainsi l'intégration essentielle entre la méthodologie et les objectifs de la recherche.

## **Section 2 : Présentation et analyse des résultats**

### **I. Limites de la comptabilité de caisse**

#### **1. L'insuffisance de l'information financière**

La comptabilité actuelle, basée sur le système de caisse, présente des lacunes majeures dans la production d'informations financières complètes et fiables. Ces insuffisances compromettent sérieusement le principe de transparence, qui est essentiel pour une gouvernance publique efficace. Afin de garantir une bonne gouvernance et les principes de transparence, il est impératif d'améliorer continuellement l'information financière.

Le passage de la comptabilité de caisse à la comptabilité générale est crucial pour remédier à ces lacunes. En effet, la comptabilité de caisse ne prend pas en compte de manière systématique des éléments tels que la situation du patrimoine, le recensement des engagements, ou la gestion rationnelle des ressources. En adoptant la comptabilité générale conformément aux normes comptables tunisiennes, inspirées des normes IPSAS, il sera possible de produire des informations plus détaillées, offrant ainsi une vision plus claire et exhaustive de la situation financière de l'entité publique et de ses performances. Cette transition contribuera grandement à instaurer une gestion publique transparente, alignée sur les meilleures pratiques internationales.

## **2. La nomenclature comptable actuelle**

La complexité de la nomenclature comptable actuelle en Tunisie constitue un sérieux obstacle à la transparence. Comprenant 19 groupes de comptes, avec seulement 2 dédiés au suivi budgétaire et 17 aux opérations comptables, cette nomenclature, dépourvue de racine commune avec les normes internationales, entrave significativement la simplicité et la compréhension. Elle représente un véritable frein à l'adhésion des partenaires non comptables à l'importance de la comptabilité générale en tant qu'instrument partagé. La difficulté de lecture et de comparaison des comptes publics isole le comptable dans sa spécificité. En dépit de l'absence de normalisation, la nomenclature actuelle demeure organique (section, chapitre, articles, etc.), en contradiction avec les articles 68 et 196 du code de la comptabilité, qui stipulent que la nomenclature de la comptabilité doit s'inspirer du plan comptable général.

Cette nomenclature complexe ne favorise pas l'établissement d'un langage intelligible pour tous les acteurs et ne facilite pas l'articulation avec la comptabilité nationale. « Elle ne répond pas aux objectifs d'une véritable comptabilité d'exercice, car elle ne permet pas de donner une image fidèle de la situation financière et patrimoniale de l'État, entravant ainsi les analyses financières essentielles. »<sup>34</sup>.

## **II. Le Système d'information**

### **1. Multiplicité des SI budgétaire et comptable**

« Le système d'information lié à la comptabilité publique se caractérise par une multiplicité d'applications informatiques. »<sup>35</sup>. Par conséquent, il est essentiel de mettre en place un mécanisme favorisant l'intégration des processus et l'échange automatisé de données. L'intégration des systèmes d'information vise à permettre une adaptation et une collaboration fluides entre les différents systèmes informatiques utilisés par différents services ou entités publiques. Cette capacité facilite la création d'un réseau permettant le transfert de données entre des programmes variés.

Le développement d'un réseau hautement intégré repose sur la création de partenariats stratégiques entre les parties impliquées. « Les applications nationales des informations budgétaire et comptable sont organisées en silos et souffrent des interfaçages non automatiques entre elles. »<sup>36</sup>. Il est nécessaire de renforcer les procédures d'interface entre les systèmes d'information.

---

<sup>34</sup>Résultat de l'entretien avec le groupe de réforme comptable au sein de la DG CPR.

<sup>35</sup>Résultat de l'entretien avec le Directeur de l'informatique au sein de la DG CPR.

<sup>36</sup>OCDE (2016). Une meilleure performance pour une meilleure gouvernance publique en Tunisie, la gestion budgétaire par objectifs. Op. Cit, P162

## **2. La nécessité d'un nouveau système d'information intégré**

La création d'un nouveau système d'information comptable et financier est un défi de grande envergure. C'est un investissement coûteux et demande du temps. Jusqu'à présent, la modernisation du système d'information est encore en phase de conception, mais elle est essentielle pour le succès du processus. « Le nouveau système comptable de l'État devra intégrer à la fois une comptabilité budgétaire et une comptabilité générale, que le système d'information cible devra gérer. »<sup>37</sup>

La comptabilité budgétaire est dédiée au suivi des crédits de paiement dépensés et des recettes encaissées, avec une imputation basée sur les nomenclatures budgétaires pour les dépenses et les recettes. La comptabilité générale, quant à elle, vise à enregistrer toutes les opérations de l'État et les événements liés à son activité en conformité avec les normes comptables de l'État et un plan comptable spécifique. Ces deux formes de comptabilité doivent être harmonisées dans le nouveau système d'information cible, permettant ainsi l'échange automatique des données, l'intégration des opérations dans un seul système, et l'automatisation des contrôles nécessaires.

## **3. Exigences techniques du nouveau système d'information**

L'enregistrement comptable doit être réalisé au sein d'un processus qui harmonise les aspects de gestion avec la comptabilisation des opérations résultantes. Le système d'information cible doit fusionner les fonctionnalités comptables avec celles de gestion. Il est essentiel que ce système d'information prenne en compte l'impact des opérations en comptabilité générale sur l'exécution des opérations budgétaires, en particulier lorsque ces opérations déclenchent des actions budgétaires spécifiques.

### **III. Conseil National des Normes des Comptes Publics (CNNCP)**

#### **1. Promotion de la transparence financière par le CNNCP**

Le Conseil National des Normes des Comptes Publics (CNNCP) joue un rôle crucial dans la promotion de la transparence des finances publiques en établissant des normes comptables de haute qualité. Ces normes visent à uniformiser la présentation des informations comptables, garantissant une meilleure compréhension pour divers utilisateurs tels que les parlementaires, les bailleurs de fonds et les citoyens. En alignant le système comptable sur les normes

---

<sup>37</sup>Résultat de l'entretien avec le groupe de réforme comptable au sein de la DGCP.

internationales, le CNNCP contribue à renforcer la crédibilité des informations financières, favorisant ainsi la confiance et la transparence dans la gestion des ressources publiques.

## **2. Approches adoptées par le CNNCP dans l'élaboration des normes**

Le CNNCP adopte une approche comparative et participative dans l'élaboration des normes comptables pour l'État tunisien. Pour rester en phase avec les normes internationales, le Conseil réalise des comparaisons des bonnes pratiques, examinant les directives de l'IPSAS ainsi que les expériences de pays tels que la France, le Maroc, et les nations anglo-saxonnes. Tenant compte des spécificités de l'État tunisien, le CNNCP élabore un projet de norme présenté devant des commissions permanentes. Ces commissions, composées de représentants de différents secteurs de l'État, d'experts comptables, et d'enseignants universitaires, assurent une approche participative, permettant d'obtenir un large éventail d'avis. Cette démarche inclusive garantit que le processus d'élaboration des normes est transparent, reflétant les besoins spécifiques du contexte tunisien. Le projet de norme est ensuite publié sous forme d'un exposé-sondage, facilitant la collecte de commentaires auprès d'autres organismes, garantissant ainsi que les normes élaborées répondent aux critères de qualité requis et contribuent pleinement à la transparence des pratiques comptables de l'État tunisien.

## **IV. La Comptabilité Générale de l'État : Une Nouvelle Information Financière pour la Transparence des Finances Publiques de la Tunisie**

Parmi les recommandations clés du Conseil de l'OCDE en matière de gouvernance budgétaire, il est clairement souligné que la Tunisie doit rendre compte de manière exhaustive, précise et fiable de ses finances publiques, assurant ainsi une transparence financière accrue. Cela requiert principalement l'adoption d'une comptabilité couvrant l'ensemble des coûts de financement et les avantages liés aux décisions budgétaires, notamment les impacts sur les actifs et les passifs financiers. L'objectif principal est d'obtenir une image fidèle de la situation financière du pays.

### **1. Présentation des états financiers**

« La présentation des états financiers, conforme aux normes de comptabilité de droits constatés, est un vecteur de transparence des finances publiques en Tunisie. »<sup>38</sup>. La norme NCE01 définit précisément la manière dont ces états doivent être élaborés, mettant l'accent sur la conformité aux normes, la cohérence de la présentation et l'inclusion d'informations comparatives. Inspirée des meilleures pratiques internationales, la Tunisie effectue des comparaisons approfondies, notamment en se référant à l'IPSAS, pour garantir la qualité de ces états financiers.

---

<sup>38</sup>Résultat de l'entretien avec le conseil national des normes des comptes publics.

Ces états fournissent une vue détaillée de la situation financière du pays, couvrant les sources et l'utilisation des ressources, les besoins de trésorerie, le financement des activités, la situation financière, la performance, et les réalisations. Cette démarche renforce la confiance des utilisateurs, contribuant ainsi à une gouvernance financière responsable et ouverte.

## **2. Les notes**

Les notes financières sont des composantes cruciales des états financiers, fournissant des détails analytiques complémentaires. « Leur niveau de détail influence directement la transparence de l'information, permettant une compréhension approfondie de la situation financière de l'État. »<sup>39</sup>. Présentées de manière organisée, ces notes établissent des liens entre les postes des états financiers, facilitant une compréhension approfondie et soutenant la transparence. Dans un souci de clarté, les notes débutent par une déclaration de conformité aux normes comptables de l'État, suivie de l'exposition des méthodes comptables, des faits marquants, des éventualités et des hypothèses-clés. « Elles détaillent également les bases d'évaluation, les jugements professionnels, les ventilations des charges par mission, et les subdivisions complémentaires, adaptées à la spécificité de l'État »<sup>40</sup>. En ajustant leur niveau de détail selon les normes et la nature des montants, ces notes contribuent significativement à la transparence des finances publiques.

## **3. Une nouvelle lecture du Solde Budgétaire**

La comptabilité générale de l'État offre une vision détaillée du solde budgétaire réel. Contrairement à la comptabilité budgétaire, qui produit le solde budgétaire en se limitant aux flux financiers (recettes encaissées, dépenses décaissées) survenus au cours de l'année pour rendre compte du respect de l'autorisation budgétaire établie par la loi de finances, de ce fait on n'obtient pas le réel solde budgétaire.

Le compte de résultat établi grâce à la comptabilité générale présente les charges nettes (fonctionnement, intervention, financières) ainsi que les produits avec et sans contrepartie directe. Ces charges et produits sont associés à l'exercice où ils ont été légalement générés, qu'il s'agisse d'une obligation (comme une dette envers un fournisseur) ou d'un droit (comme l'émission d'un avis d'imposition créant une créance pour l'État). Ils couvrent un spectre bien plus large que les seules dépenses et recettes budgétaires. En dehors des mouvements de trésorerie, ils reflètent la totalité des dépenses et des recettes ayant impacté le patrimoine financier et la situation financière pendant l'exercice. Cette approche exhaustive permet une

---

<sup>39</sup>Résultat de l'entretien avec le groupe de réforme comptable au sein de la DG CPR.

<sup>40</sup>Résultat de l'entretien avec le conseil national des normes des comptes publics.

évaluation plus précise du déficit ou du bénéfice budgétaire réel de l'État, offrant ainsi une représentation plus précise de sa situation financière.

#### **4. La sincérité budgétaire et des comptes**

La mise en œuvre de la comptabilité des droits constatés joue un rôle essentiel dans la garantie de la sincérité budgétaire et comptable. Cette comptabilité permet de mettre en lumière les charges certaines à venir pour l'administration tunisienne, telles que les engagements envers les bailleurs de fonds ou les fournisseurs nationaux, ainsi que les contentieux liés au droit fiscal. De plus, elle offre la possibilité d'évaluer les risques associés aux choix stratégiques, notamment en matière de partenariats public-privé.

Cette approche incite les gestionnaires publics à adopter une perspective plus responsable, en anticipant les conséquences futures de leurs décisions et en dépassant une vision à court terme des comptes et du budget. En considérant les engagements et les risques potentiels, la comptabilité des droits constatés favorise une gestion plus éclairée et orientée vers la durabilité financière, renforçant ainsi la transparence et la responsabilité au sein de l'administration.

#### **5. Une information pertinente sur le patrimoine**

La comptabilité générale, par sa nature patrimoniale, permet une exploration approfondie du patrimoine de l'État, offrant une représentation détaillée des actifs et des passifs. Elle déploie une cartographie exhaustive des biens tangibles, englobant les infrastructures gouvernementales telles que les complexes administratifs, les bases militaires, ainsi que les biens mobiliers comme les véhicules et les équipements stratégiques. Ces données ne se limitent pas à une simple énumération ; elles fournissent des informations contextuelles telles que l'âge des biens et leur éventuelle dépréciation, nécessitant des provisions pour couvrir la maintenance ou le renouvellement à travers les amortissements.

En parallèle, cette comptabilité révèle des actifs immatériels, comme les logiciels ou les droits de propriété intellectuelle, tout en mettant en lumière les investissements financiers de l'État, tels que ses participations dans des entités stratégiques et des établissements publics. Ces informations ne se limitent pas à une simple énumération des possessions ; elles offrent une compréhension profonde des capacités de l'État dans divers secteurs. Par exemple, la détention de participations dans des sociétés clés ou des établissements publics peut refléter son influence et son impact sur des domaines cruciaux tels que l'économie, la santé ou l'éducation.

La comptabilité générale va bien au-delà de simples chiffres ; elle offre une perspective riche et détaillée du patrimoine de l'État, permettant de saisir sa réelle étendue et ses capacités à agir

dans différents domaines, contribuant ainsi à une meilleure transparence et compréhension des activités de l'État

## **6. Gestion Stratégique du patrimoine**

L'objectif de cette initiative repose sur la nécessité d'obtenir une vision exhaustive et actualisée du patrimoine public en Tunisie. Ce défi crucial implique une évaluation approfondie de l'étendue du patrimoine afin de le comptabiliser de manière précise. Ce processus offre aux gestionnaires des options plus éclairées pour la gestion du patrimoine public, qu'il s'agisse de décider d'acheter, de louer, de sous-traiter la maintenance, ou d'analyser les besoins de remplacement et d'amortissement des actifs.

Une telle approche représente un bond qualitatif dans la gestion des biens de l'État. L'identification et la récupération des biens publics contribuent à renforcer le patrimoine des services publics, à soutenir l'investissement, à initier des projets de développement économique et social, à renforcer les ressources budgétaires des ministères, et à améliorer la gouvernance de la gestion publique du patrimoine. En fin de compte, cette démarche vise à maximiser la valeur des actifs publics pour le bien-être général de la population et le développement durable du pays.

## **7. Meilleur pilotage de la prévision budgétaire**

L'utilisation de la comptabilité générale pour orienter la gestion budgétaire permet une analyse approfondie des dépenses, des recettes et des flux financiers. Cette comptabilité offre une vision exhaustive des créances de l'État, éclairant les flux financiers à venir et les risques potentiels de non-recouvrement. Elle détaille les différentes catégories de créances, leurs variations et leur ancienneté, tout en fournissant des indicateurs clés pour évaluer d'éventuelles dépréciations.

D'autre part, du côté passif, elle recense les dettes financières, décrivant l'évolution des emprunts, la nature des titres, leur durée résiduelle, les modalités de remboursement et d'autres détails pertinents. Elle inclut également les dettes non financières de l'État, ainsi que les provisions pour risques et les charges à payer, offrant une vision claire des décaissements futurs. Ces informations sont essentielles pour la prévision budgétaire lors de l'élaboration des lois de finances. Elles fournissent aux gestionnaires publics une vision transparente et complète, améliorant la qualité des prévisions budgétaires et contribuant à une meilleure allocation des ressources.

## **8. Modernisation de la Gestion Publique**

L'intégration de la comptabilité à partie double dans la gestion publique marque une étape cruciale vers une gouvernance transparente. Ce nouveau paradigme de gestion, axé sur la

performance, réduit le contrôle préalable, octroyant ainsi aux gestionnaires une plus grande autonomie tout en les responsabilisant davantage quant aux résultats escomptés. « La nécessité d'un suivi en temps réel et d'informations comptables fiables devient essentielle pour évaluer les engagements pris, mettant en lumière les impacts concrets de la gestion des crédits. »<sup>41</sup>.

Cette transition repose sur la responsabilité élargie des gestionnaires, tant pour les résultats que pour la gestion globale, favorisant une prise de décision plus éclairée. Au-delà de l'amélioration de l'efficacité, cette modernisation vise également à renforcer la transparence des finances publiques. En harmonisant les normes comptables avec les dispositions budgétaires nationales, elle offre une vision claire et accessible des choix financiers, contribuant ainsi à instaurer une gouvernance transparente au sein de la gestion publique tunisienne.

### **9. Audit et certification des comptes**

Une motivation considérable découle de l'intégration de la comptabilité des droits constatés, particulièrement en ce qui concerne l'audit et la certification des comptes. L'audit représente une évaluation technique, rigoureuse et constructive effectuée par un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la qualité et la fiabilité de l'information financière présentée par une entité. Cela s'inscrit dans l'obligation de l'entité de fournir, en toutes circonstances, une image fidèle de son patrimoine, de sa situation financière et de ses résultats, en respectant les règles de droit et les principes comptables en vigueur.

Cette pratique ne vise pas à critiquer ou blâmer, mais plutôt à améliorer le processus de gestion. Elle offre une opportunité d'assistance, d'amélioration de la gestion et de développement de dialogue d'encadrement avec le certificateur. Il est essentiel pour les organismes publics de mettre en place un système de contrôle interne développé, capable de définir une cartographie des risques, d'évaluer les risques encourus et de les corriger en cas de besoin.

Dans ce cadre, la Cour des comptes joue un rôle crucial en vérifiant l'exactitude, la sincérité et la crédibilité des comptes annuels de l'État, conformément à la loi fondamentale n° 41 de 2019 relative à la Cour des comptes. L'article 31 de cette loi confère à l'Assemblée plénière la compétence d'arrêter le rapport relatif à la certification des comptes de l'État. Ainsi, « la Cour des comptes élabore un rapport relatif à la certification des états financiers annuels de l'État en ce qui concerne leur régularité, leur sincérité et leur fidélité. Ce rapport est annexé au rapport de la Cour des comptes sur le projet de loi de règlement du budget de l'État »<sup>42</sup>. La Cour des comptes veille à la bonne application des nouvelles dispositions de la comptabilité générale,

---

<sup>41</sup>Résultat de l'entretien avec le groupe de réforme comptable au sein de la DG CPR.

<sup>42</sup>Article 161 : Loi organique n° 2019-41 du 30 avril 2019, relative à la Cour des Comptes.

apprécie la qualité des dispositifs de contrôle interne mis en place et rend une opinion sur la régularité, la sincérité et la fiabilité des états financiers

## **V. Les défis de mise en œuvre de la comptabilité générale pour l'État Tunisien**

### **1. Défis d'ordre réglementaire, institutionnel et Technique**

#### **1.1 Aspect juridique et réglementaire**

La mise en place de la comptabilité à partie double est nécessairement liée aux politiques publiques ainsi que par le contexte économique, juridique et social. Elle se manifeste par une volonté politique claire en ce sens. En général, le cadre institutionnel, juridique et le système politique déterminent le champ d'application et la manière de s'adapter à ces nouvelles pratiques de travail dérivées des normes comptables modelées pour le secteur public. « L'application de nouvelles règles comptables inspirées des standards internationaux, de la part des entités concernées, nécessite une panoplie des textes légaux et réglementaire ainsi que de nouvelles pratiques en matière de gestion et de gouvernance. »<sup>43</sup>.

En effet, l'actualisation du cadre juridique est incontestable. Ces opérations nécessitent certainement un processus assez long et complexe d'adaptation et de mise en œuvre qui est variable d'un pays à un autre selon ses caractéristiques propres.

#### **1.2 Mécanismes institutionnels**

Le cadre légal ainsi que les règles juridiques sont fortement liées aux mécanismes institutionnels qui sont mis en place. L'adoption des nouvelles règles comptables ainsi la prise en compte de leurs mises en place par le ministère des finances fait apparaître plusieurs problèmes, telle que l'absence des ressources nécessaires pour l'adoption de ce nouveau système associé à une inflation législative. Généralement, un grand nombre de textes de loi peut rendre les mécanismes plus complexes.

La nouvelle comptabilité publique exigera la publication des états financiers (bilan, état de résultat, état de flux de trésorerie, note aux états financiers) ce qui entraîne l'existence d'audit et contrôle des comptes qui seront réalisés par la cour des comptes, donc il est nécessaire que cet organisme comporte des spécialistes bien formés dans ce domaine et il faut tenir compte des mécanismes institutionnels pour assurer le bon contrôle et la certification des comptes de l'État.

---

<sup>43</sup>« La gouvernance est un système de contrôle et d'orientation au niveau institutionnel qui définit les responsabilités, les droits et les relations entre toutes les catégories concernées et les règles et les procédures nécessaires pour prendre dans la prise des décisions rationnelles relatives à chaque département. Ce système appuie l'égalité, la transparence, la redevabilité et renforce la confiance et la crédibilité dans l'environnement de travail ». (Décret n° 2014-4030 du 3 octobre 2014, approuvant le code de conduite de l'agent public.)

### **1.3 Difficultés techniques**

En plus des obstacles d'ordre légal et institutionnel, l'administration tunisienne fait face à de nombreux défis techniques lors de l'adoption de la comptabilité générale. L'un des premiers défis à relever est le choix de l'approche à adopter. Selon le Fonds Monétaire International, il existe diverses méthodes et modalités pour mettre en œuvre progressivement des normes inspirées des IPSAS afin de résoudre ces problèmes techniques qui se posent.

D'après les études et les rapports existants, les principaux défis peuvent être regroupés en deux catégories : les problèmes liés aux états de résultats financiers et ceux associés aux états de position financière. En outre, il existe des défis plus généraux liés à la préparation des états financiers, en particulier la concordance entre les données budgétaires et la comptabilité d'exercice, ainsi que la production de rapports financiers consolidés. En dehors de ces problèmes techniques spécifiques, il existe des enjeux plus généraux liés à la qualité des données pour la comptabilité d'exercice et à l'actualisation des rapports.

## **2. L'inventaire physique**

L'inventaire physique représente l'un des éléments fondamentaux sur lesquels repose la comptabilité en droits constatés (comptabilité patrimoniale). Il est impossible de concevoir une comptabilité patrimoniale sans effectuer un inventaire exhaustif des biens, des actifs et des stocks.

Selon l'auteur Fessi Mohamed (2002), « toute entité contrôle, au moins une fois tous les douze mois, les données d'inventaire. L'inventaire est un relevé de tous les éléments d'actifs et de passifs, au regard desquels sont mentionnées la quantité et la valeur de chacun d'eux à la date d'inventaire. Les données d'inventaire sont conservées et organisées de manière à justifier le contenu des états financiers. »<sup>44</sup>.

Il existe deux formes d'inventaire en fin d'exercice : le premier est de nature concrète, il s'agit de l'inventaire extra-comptable, qui implique le recensement physique des biens. La deuxième est de nature purement théorique et se matérialise par des raisonnements économiques et juridiques, suivis de l'enregistrement des opérations comptables. On la désigne sous le nom d'inventaire comptable.

Les inventaires comptable et extra-comptable sont réalisés simultanément et se complètent mutuellement. Leur objectif commun est d'obtenir une évaluation aussi proche que possible de la réalité, en tenant compte des principes comptables de base, de la situation des entités

---

<sup>44</sup>FESSI Mohamed, Comptabilité générale, édition CLE, page 290

publiques en fin d'exercice, ainsi que des résultats obtenus au cours de l'exercice. À cet égard, le Ministère des Domaines de l'État et des Affaires foncières est chargé de plusieurs missions.

### **2.1 Des Attributions étendues du ministère des Domaines de l'État en échange d'un manque au niveau des ressources**

Le processus de recensement des biens de l'État, ainsi que d'autres biens immobiliers et mobiliers, relèvent principalement de la responsabilité du Ministère des Domaines de l'État et des Affaires Foncières (MDEAF). Cette mission lui est dévolue de manière exclusive, conformément aux dispositions du décret n° 999 du 11 juin 1990 qui définit les attributions du ministère. Le MDEAF assume diverses responsabilités, notamment :

- Réaliser un inventaire exhaustif des biens de l'État, qu'ils soient mobiliers ou immobiliers, publics ou privés.
- Maintenir des registres de consistance et des registres d'inventaires des biens de l'État.
- Exercer un contrôle de gestion sur les biens mobiliers et immobiliers appartenant à l'État.
- Évaluer les biens immobiliers en fixant leurs valeurs vénales et locatives avant toute opération d'achat, de vente, d'échange ou de location au profit de l'État.
- Protéger les biens du domaine public et privé de l'État contre tout dommage ou négligence, en collaboration avec les organismes concernés.
- Gérer l'affectation et la cession des biens immobiliers appartenant à l'État.

Les missions énumérées précédemment exigent des ressources matérielles, humaines, et financières adéquates, ainsi qu'une organisation appropriée. Cependant, le déficit actuel des finances publiques a eu un impact sur le budget annuel du Ministère des Domaines de l'État, entravant ainsi la disponibilité des ressources financières nécessaires pour mener à bien le processus d'inventaire et sa progression. Malheureusement, les résultats obtenus grâce à l'inventaire physique sont bien en deçà des attentes.

### **2.2 Difficultés liées au recensement des biens de l'État**

Malheureusement, le gouvernement tunisien ne dispose pas d'un inventaire complet de l'ensemble de ses biens immobiliers et mobiliers. De plus, « qu'il est le plus grand propriétaire de terres, et jusqu'à présent on est loin d'une gestion efficace et d'une connaissance exhaustive de ces biens car l'État jusqu'à présent ne connaît pas son patrimoine immobilier avec précision. »<sup>45</sup>.

---

<sup>45</sup>La déclaration de l'ancien Ministre des Domaines de l'État et des Affaires Foncières, M. Ghazi Chaouachi, Business News.

Cela entraîne un manque de transparence, une absence d'informations précises et à jour, ce qui suscite des préoccupations. De plus, l'estimation et la valorisation du patrimoine de l'État présentent, à leur tour, des défis spécifiques à une phase ultérieure. Une démarche appropriée et un travail intense s'annoncent, en particulier pour le Ministère des Domaines de l'État et des Affaires Foncières, en collaboration avec l'ensemble des parties prenantes concernées, dans le cadre du projet visant à identifier, recenser et contrôler les biens publics dans un premier temps, puis à les évaluer et à les enregistrer (comptabiliser) dans un second temps.

### **2.3 Observations de la cour des comptes**

Le rapport annuel n°32 de la Cour des Comptes a mis en lumière qu'jusqu'en 2019, le ministère des Domaines de l'État n'avait pas réussi à réaliser un inventaire complet des biens immobiliers non agricoles appartenant à l'État. Les registres d'inventaire qu'il gérait n'étaient pas régulièrement actualisés au fil du temps.

Cela découle du fait que la plupart des ministères n'ont pas respecté l'obligation de fournir les résultats de leur inventaire annuel des biens immobiliers qu'ils administrent. De plus, il a été noté que le registre des biens de l'État tenu par les ministères souffre d'un manque d'exhaustivité et de fiabilité. Les processus de clôture des dossiers sont également très lents, ce qui peut prendre plusieurs années. Cette situation a entraîné des retards dans la mise en place du registre électronique et dans l'établissement de comptes financiers fiables qui reflètent avec précision la situation financière de l'État et de son patrimoine dans les délais requis pour les contrôles. Le rapport a souligné qu'après plus de 18 ans depuis la création de la plupart des commissions chargées d'enquêter et d'identifier les actifs, aucune de ces commissions n'a réussi à finaliser l'ensemble de ses travaux jusqu'en décembre 2019.

### **3. Résistance au changement**

Il est inévitable que le changement de la comptabilité publique soit confronté à une certaine résistance au sein de l'organe exécutif et des gestionnaires. Cette résistance peut découler de diverses raisons, telles que la crainte de quitter la zone de confort, l'incertitude quant aux incitations, la peur du changement par rapport aux méthodes traditionnelles, etc. John Cotter a souligné que la résistance au changement est une composante naturelle du processus de transformation. Cette résistance, qui est d'autant plus prégnante lorsque les agents publics sont habitués à des pratiques de longue date (parfois plus de 40 ans), constitue un obstacle initial. Pour surmonter cette résistance, il est essentiel de mettre en place un processus de changement continu, accompagné de garanties, de formation, de suivi, d'encadrement et de collaborations en équipe pour garantir des résultats positifs à long terme.

#### **4. Formation et accompagnement**

L'adoption de la comptabilité générale est un projet qui exige une série d'étapes pour une mise en place efficace. En plus de la préparation des normes et du plan comptable, de la réalisation de l'inventaire physique et de l'évaluation des actifs, ainsi que de la modernisation du système d'information, il est essentiel de souligner l'importance de la formation continue des ressources humaines. Cette formation continue joue un rôle fondamental dans la réussite de la mise en œuvre du projet.

Par conséquent, il est impératif de développer un programme de formation et de reconversion des ressources humaines, suivi d'un recrutement ciblé. La question de la disponibilité de personnel qualifié, spécifiquement dédié à la mise en place du nouveau système comptable, est une préoccupation urgente qui a contribué au retard du lancement de cette phase.

En réalité, le programme de formation ne doit pas se limiter à l'acquisition de nouvelles compétences techniques de base, mais il doit également inclure la traduction des supports et des documents explicatifs pour une meilleure compréhension. « Association of Chartered Certified Accountants a noté des insuffisances dans la rédaction des rapports, notamment les textes qui accompagnent les états financiers et qui sont censés expliquer la signification des données pour les utilisateurs »<sup>46</sup>. La difficulté mentionnée ne se limite pas seulement à l'acquisition de compétences et au développement du potentiel humain, mais elle englobe également un changement de mentalité, de culture de travail, de méthodes et de procédures visant à exploiter au maximum les avantages décrits par les experts de cette nouvelle comptabilité générale.

#### **5. Coût de mise en œuvre**

Le passage au système de comptabilité de caisse implique principalement des coûts liés à la mise en œuvre des nouvelles normes, « qu'il s'agisse des coûts liés à l'établissement des états financiers ou à la vérification des comptes. »<sup>47</sup>.

Les dépenses associées à la mise en œuvre incluent les coûts de formation initiale, les frais associés à l'engagement de consultants spécialisés et d'experts internationaux, ainsi que les investissements nécessaires pour moderniser le matériel informatique et le système d'information. De plus, il faut prendre en compte les ressources nécessaires pour développer un ensemble d'outils pédagogiques et pour effectuer des traductions, le cas échéant.

Il est essentiel de prévoir des budgets et des ressources financières adéquats pour favoriser l'engagement avec les parties prenantes et financer diverses activités de communication, de

---

<sup>46</sup>Association of Chartered Certified Accountants, 2017.

<sup>47</sup>Association of Chartered Certified Accountants, 2017

sensibilisation et de diffusion d'informations. « La majorité des pays, disposant de ce modèle de comptabilité publique, avaient adopté ces normes dans une approche globale de programmes plus larges d'amélioration de la gestion des finances publiques, ce qui avait demandé des investissements supplémentaires. »<sup>48</sup>.

### **Section 3 : Actions recommandées pour renforcer la transparence dans la gestion des finances publiques**

L'examen des pratiques internationales, telles que celles observées au Maroc, en France et dans l'État de Genève, a mis en lumière une corrélation significative entre l'adoption de la comptabilité générale et l'amélioration de la transparence des finances publiques. Ces expériences comparées ont souligné l'importance cruciale de la comptabilité générale dans la fourniture d'informations détaillées, analytique et complémentaire, renforçant ainsi la compréhension des différentes parties prenantes.

Dans le contexte tunisien, les entretiens menés au sein du ministère des Finances ont mis en lumière un certain retard dans la transition vers la comptabilité générale. Les résultats confirment l'alignement des pratiques tunisiennes sur celles des pays étudiés, renforçant ainsi la conviction de l'existence d'une relation significative entre l'adoption de la comptabilité générale et l'amélioration de la transparence des finances publiques. Afin de surmonter les obstacles et consolider ces avancées, les recommandations à venir se focaliseront sur l'optimisation de la comptabilité générale en tant qu'instrument clé pour garantir la transparence des finances publiques.

#### **I. Recommandations pour une meilleure transparence financière**

##### **1. Publication des rapports de synthèse comptable**

En vue d'accroître la transparence financière, la Tunisie devrait prendre exemple sur la pratique française en instaurant la publication régulière de rapports annuels de synthèse comptable. Ces rapports constitueraient une ressource cruciale, complétant les notes explicatives traditionnelles en offrant des explications détaillées sur les variations des différents soldes des rubriques des états financiers. Ils aborderaient non seulement toute variation des soldes d'une année à l'autre mais mettraient également en lumière les divergences entre les soldes budgétaires et réalisés, expliquant les écarts observés ainsi que les événements majeurs qui les ont influencés.

---

<sup>48</sup>CNUCED (2018). Questions relatives à la mise en application des normes internationales de comptabilité et de publication dans les secteurs public et privé. Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement, 16 août 2018, P.15.

Dans cette perspective, la Tunisie pourrait étendre cette pratique en suivant le modèle de Genève, en détaillant l'analyse des politiques budgétaires par secteur. Par exemple, dans le secteur de la santé, le rapport de synthèse pourrait fournir une analyse approfondie des dépenses, des politiques gouvernementales adoptées et de leur impact sur les résultats financiers. De manière similaire, pour le secteur de l'éducation, le rapport pourrait mettre en évidence les politiques éducatives, les dépenses associées, et d'autres aspects pertinents. En ce qui concerne la gestion de la dette, le rapport devrait également intégrer des détails sur l'endettement, les stratégies de gestion de la dette, et les mesures prises pour garantir une maîtrise responsable de cette composante financière cruciale.

En consolidant ces informations détaillées, le rapport de synthèse deviendrait une référence essentielle, publiée par le ministère des Finances, renforçant ainsi considérablement la transparence des finances publiques en Tunisie.

## **2. Nouvelles Responsabilités pour la Cour des Comptes en Tunisie**

Dans de nombreux pays ayant adopté la comptabilité d'exercice, la Cour des Comptes est chargée de certifier les comptes définitifs établis selon la méthode de la comptabilité d'exercice. Dans cette perspective, la Cour des Comptes en Tunisie devra étendre la portée de ses missions d'audit, passant de l'audit de "conformité" (largement axé sur la légalité des transactions) à l'audit "financier" (qui évalue si les comptes présentent une image fidèle et sincère). Cette transition nécessitera l'adoption des normes internationales d'audit élaborées par l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI), ainsi que la formation des auditeurs aux nouvelles techniques d'audit, telles que l'approche d'audit basée sur les risques et les techniques d'échantillonnage.

Pour faciliter cette transition, il est suggéré que le Ministère des Finances organise des sessions de formation et de sensibilisation en collaboration avec la Cour des Comptes, visant à clarifier les points de divergence et les aspects clés de la réforme. Ces échanges peuvent inclure des suggestions, des expériences, des visions, des compétences et des idées, fournissant ainsi un soutien essentiel au processus de contrôle externe, en particulier en ce qui concerne l'audit des comptes et des états financiers, ainsi que toutes les formes de contrôle a posteriori.

Par ailleurs, il est recommandé que la Cour des Comptes et le gouvernement recourent à des audits "à blanc" pour obtenir une perspective sur le nouveau format des comptes et fournir des commentaires à l'exécutif sur la qualité des données issues de la nouvelle comptabilité avant le premier audit formel des états financiers.

### **3. La Nécessité de Communication**

Afin de favoriser l'adhésion à ces nouvelles méthodes de travail et de promouvoir la transparence des finances publiques, il est impératif de définir une politique de communication claire, lui accordant une importance significative. À cet égard, le gouvernement tunisien devrait élaborer une stratégie de communication, ajustée en fonction de l'avancement du projet et du pourcentage de réalisation des travaux, dans le but de garantir une information claire et accessible à tous.

Cette stratégie pourrait être déployée en plusieurs étapes, débutant par le lancement du projet et la communication de ses objectifs, puis diffusant les résultats obtenus à mi-parcours, pour finalement conclure chaque étape importante (identification des immobilisations, inventaire physique, état de la dette publique, recouvrement des créances fiscales, etc.). La création de modèles simplifiés de communication des informations financières destinés aux citoyens pourrait également être envisagée comme exemple.

Le Ministère des Finances dispose de divers moyens pour assurer cette communication, notamment à travers le portail de la présidence du gouvernement, le site Internet du ministère des finances, les pages officielles sur les réseaux sociaux, les communiqués de presse, et les médias traditionnels (TV, radio).

De manière complémentaire, il est recommandé que le Ministère des Finances élabore une stratégie de communication solide, impliquant les principaux partenaires tels que l'Ordre des experts-comptables, les parlementaires, les comptables publics, les médias et le grand public. Cela pourrait inclure des séances de formation et de sensibilisation dédiées aux médias et à la société civile, ainsi que des congrès et séminaires sur le sujet, suivant l'exemple de plusieurs pays de l'OCDE ayant opté pour de telles initiatives, contribuant ainsi à renforcer la transparence des finances publiques en Tunisie

## **II. Recommandations pour un meilleur déploiement de la réforme comptable**

Les résultats de nos recherches et des entretiens menés mettent en évidence une corrélation significative entre l'adoption de la comptabilité générale et l'amélioration de la transparence des finances publiques. Ainsi, la concrétisation d'une transparence financière solide au sein de l'État tunisien repose étroitement sur le succès de la mise en œuvre de la comptabilité générale. Dans cette perspective, il est impératif de formuler des recommandations ciblées pour assurer le déploiement efficace de la réforme et la pleine intégration de la comptabilité générale.

## **1. Engagement Politique**

La mise en œuvre de la comptabilité d'exercice dans le secteur public en Tunisie nécessitera une approche adaptée compte tenu des divers points de départ, objectifs, capacités, systèmes et traditions. Un leadership participatif fort au sein de l'exécutif, ainsi que le soutien et l'engagement du pouvoir politique, législatif et de l'institution supérieure de contrôle (cour des comptes) sont indispensables. Ces éléments sont cruciaux pour garantir la production, la compréhension et l'utilisation appropriée des informations liées à la comptabilité d'exercice, notamment à des fins fiscales, de prise de décision, de gestion, de reddition des comptes et de responsabilisation.

De plus, il est essentiel d'obtenir le soutien des hauts fonctionnaires afin de diriger le changement, de maintenir l'élan de la transition et de surmonter progressivement les obstacles techniques. Cela implique un engagement envers l'allocation des ressources nécessaires pour la mise en œuvre réussie de la réforme, en vue d'atteindre l'assurance de la transparence.

## **2. Renforcer la Gestion Patrimoniale**

La Cour des Comptes recommande au Ministère des Domaines de l'État de collaborer étroitement avec les parties concernées afin de procéder à l'identification et au recensement minutieux des biens appartenant à l'État. Il est crucial d'accélérer la finalisation des dossiers en suspens pour activer le dossier électronique, garantir son exhaustivité, et maintenir la continuité des commissions d'enquête et d'identification. Cette approche vise à accélérer la prise de décision sur les dossiers non clôturés.

Par ailleurs, il est recommandé de renforcer les capacités du Ministère des Domaines de l'État, notamment pour la réalisation efficace de l'inventaire, considéré comme l'épine dorsale de la comptabilité patrimoniale. Il est également essentiel d'ajuster le format de dépôt des demandes d'enregistrement immobilier pour assurer la protection juridique adéquate des propriétés de l'État.

Une coordination accrue avec les parties prenantes et le respect des procédures légales sont également préconisés. Pour optimiser le processus d'inventaire, l'utilisation de l'expertise externe, telle que des experts-comptables, des topographes, des spécialistes des statistiques, et des techniciens en inventaire, est suggérée. Il serait judicieux d'établir un calendrier pour l'intégration des actifs dans le bilan d'ouverture, tout en envisageant la création de comités d'accompagnement spécifiquement dédiés au recensement des biens du domaine de l'État, chacun couvrant un nombre défini de gouvernorats. Ces comités devraient être équipés des compétences nécessaires pour mener à bien ces missions exclusives.

### **3. Formation et Gestion du Changement**

Les membres de l'équipe des ressources humaines impliqués dans la préparation des états financiers seront confrontés à des obstacles liés à la connaissance et aux capacités cognitives. Pour surmonter ces défis, il est impératif de recourir à des agences de formation, à des experts dans le domaine et à des consultants externes. La mise en place d'un programme de formation continue est essentielle, adaptée aux besoins, à la disponibilité des cadres et à l'avancement du projet.

Les sessions de formation doivent être conçues en fonction des missions préalablement définies, permettant au personnel de se familiariser avec les nouvelles techniques, procédures, prescriptions spécifiques et résultats du projet. À ce stade, il est crucial de considérer les aspects financiers pour engager des experts externes chargés de la formation des cadres, de la gestion financière au sein de l'administration et de la conduite du changement. Pour toucher un large éventail de parties prenantes, la formation peut adopter diverses modalités, telles que des présentations au personnel, des travaux pratiques, des tutoriels en ligne, des journées d'études, des notes d'orientation et un service d'assistance dédié, entre autres.

En effet, l'introduction des principes de la comptabilité d'exercice au niveau des comptes de l'État nécessitera une sensibilisation des préparateurs d'états financiers aux nouveaux concepts, systèmes et méthodes comptables. De plus, ces réunions doivent s'étendre aux utilisateurs des états financiers, notamment les ministres, les hauts cadres de l'État, les parlementaires, la société civile, les médias et le grand public.

### **4. Renforcement des Compétences Comptables**

L'organe administratif peut délibérément renforcer ses ressources humaines en faisant appel à un groupe d'experts comptables ciblés, afin de bénéficier de leur expertise dans le domaine comptable. Leur contribution peut s'étendre au processus d'encadrement, d'orientation et d'amélioration des compétences des comptables et financiers publics. Ces experts seront responsables de la conduite de sessions de formation destinées aux comptables publics, visant à les familiariser avec les nouvelles règles de travail.

Dans cette perspective, il est recommandé que l'administration tunisienne intègre les experts-comptables au sein de son équipe de projet. Le recrutement précoce de ces compétences et leur rétention, en particulier au début de la phase transitoire, sont essentiels pour assurer une transition en douceur et garantir une compréhension approfondie des nouvelles pratiques comptables.

## **5. Évaluation des Coûts de la Réforme**

Une fois l'analyse des lacunes susmentionnée complétée, le gouvernement tunisien devrait évaluer les coûts de la réforme. Cette évaluation vise à déterminer si les avantages potentiels de la réforme surpassent les coûts associés et à obtenir les ressources budgétaires nécessaires pour concrétiser la réforme, que celle-ci soit progressive ou implique une adoption partielle. Les expériences passées indiquent que les coûts financiers et autres liés aux réformes peuvent varier considérablement en fonction de l'état des pratiques comptables, du degré d'ambition et des liens avec d'autres réformes de la gestion financière.

### **5.1 Coûts de la Réforme dans Différents Pays**

Le passage de la comptabilité de caisse à la comptabilité d'exercice entraîne des coûts variables selon le point de départ, la portée, l'ambition, la rapidité de la transition et la relation avec d'autres réformes des finances publiques. En se basant sur l'expérience de plusieurs pays, ces coûts englobent des investissements dans de nouveaux systèmes informatiques, la formation du personnel financier et opérationnel, des auditeurs, et, dans de nombreux cas, les honoraires de consultants. Le tableau suivant illustre et offre un aperçu des coûts liés à une telle réforme.

**Tableau 16: Coût de mise en œuvre de la comptabilité d'engagement**

<b>Pays/région/blocs</b>	<b>Coûts</b>	<b>% en PIB</b>
<b>Union européenne</b>	Entre 1,2 et 6,9 Milliards d'euros	0,009 à 0,053 % du PIB de l'UE
<b>Autriche (2009-2013)</b>	30 Millions d'euros	0.007% du PIB
<b>Suisse</b>	40 millions d'euros	0,005 % du PIB

Source : Price Waterhouse Coopers (2014)

### **5.2 Éléments Cruciaux à Prendre en Considération**

Les coûts de la transition vers la comptabilité d'exercice en Tunisie sont susceptibles d'être plus élevés, en raison de l'ampleur des lacunes à combler en termes de capacités et de systèmes informatiques. Plusieurs facteurs doivent être pris en compte lors de l'évaluation de ces coûts. Tout d'abord, la Tunisie est déjà engagée dans une réforme des finances publiques, notamment la gestion axée sur les objectifs, l'introduction de la budgétisation des programmes et des performances, l'amélioration des pratiques d'audit interne ou externe, et la gestion basée sur les objectifs, entre autres.

Deuxièmement, cette réforme comptable contribuera à rationaliser l'utilisation des fonds publics et à renforcer la transparence. Le coût le plus significatif associé à la transition vers la

comptabilité d'exercice réside généralement dans la mise à niveau ou le remplacement des systèmes informatiques, matériels et logiciels. L'adoption de la nouvelle comptabilité d'exercice devrait également générer des avantages, tels que des incitations à une meilleure gestion des actifs, la prévention des dépenses coûteuses en arriérés et une surveillance renforcée des risques budgétaires.

### **Conclusion du chapitre**

L'adoption de la comptabilité générale représente un pilier essentiel pour une gestion publique plus transparente et responsable. En s'appuyant sur des normes comptables inspirées des normes internationales, ce système permet une communication claire des informations financières, cruciale pour évaluer les politiques publiques. Cela renforce la confiance du public en offrant une vision claire de la santé financière de l'État. Les organes de contrôle disposent ainsi de données fiables pour évaluer l'efficacité des actions gouvernementales. En favorisant une gouvernance plus transparente et redevable, la comptabilité générale contribue à une meilleure gestion des ressources publiques et à une prise de décision plus éclairée pour l'avenir.

## Conclusion générale

La mise en place de la comptabilité générale suite à l'application des dispositions de la loi organique du budget du 13 février 2019 engendre une série d'impacts majeurs sur les processus décisionnels. Ce nouveau système comptable, inspiré des normes internationales et des pratiques du secteur privé, vient soutenir la rationalité des choix dans le secteur public. Il permet une analyse approfondie des coûts associés aux services des entités publiques. Le passage à la comptabilité patrimoniale renforce la qualité de l'information financière présentée dans les états financiers, améliorant la gestion des actifs et limitant les décisions défavorables pour les investissements à long terme. De plus, cela offre aux autorités publiques, au parlement, aux organes de contrôle et à l'opinion publique une meilleure évaluation des politiques publiques. Cette transition renforce les mécanismes de transparence, de redevabilité et de responsabilisation des acteurs publics

L'information comptable et financière revêt une importance cruciale pour les entités publiques, influençant leurs interactions avec leur environnement. En tant qu'outil de communication, la comptabilité des produits constatés utilise un langage universel répondant aux besoins en informations des acteurs économiques.

L'État tunisien a placé la modernisation de la gestion des finances publiques parmi ses principales priorités. À cet effet, une réforme ambitieuse, connue sous le terme de Gestion Budgétaire par Objectifs (GBO), a été entreprise. Cette initiative englobe en premier lieu la modernisation de la comptabilité publique.

L'examen approfondi du contexte actuel de la comptabilité publique, principalement basée sur la comptabilité de caisse, et la nécessité de la réforme comptable, ainsi que ses implications en matière de transparence financière, ont été au cœur du premier chapitre. Le deuxième chapitre s'est concentré sur l'analyse des réformes comptables à l'échelle internationale et leur impact sur l'amélioration de la transparence des finances publiques. En parallèle, des entretiens conduits au sein du ministère des finances pour explorer les perspectives adoptées par l'État tunisien dans la modernisation de son système comptable et l'accroissement de la transparence financière confirment la pertinence et l'objectif de ce processus de réforme pour une communication plus efficace des informations financières.

La transition vers la comptabilité générale représente un avantage majeur : une transparence financière renforcée. Cette évolution offre une meilleure compréhension des décisions publiques et une évaluation plus précise des politiques grâce aux informations financières diffusées. Cela joue un rôle essentiel pour établir une vision fiable de la santé financière de

l'État, gérer efficacement son patrimoine immobilier, élaborer des prévisions budgétaires solides et assurer une comparabilité accrue des comptes. À l'échelle internationale, cette tendance à une communication proactive renforce la crédibilité des pays grâce aux informations financières émanant de la comptabilité générale, matérialisée par la publication régulière de rapports et d'analyses financiers variés.

La transparence financière dépend de l'accessibilité à des informations financières fiables, complètes, opportunes et compréhensibles sur les intentions budgétaires, les comptes publics et les prévisions. Pour garantir cette transparence, il est primordial que les pouvoirs publics assurent une mise en œuvre adéquate de la réforme comptable et veillent au bon fonctionnement des organes de contrôle, notamment celui de la cour des comptes.

Cependant, mener à bien cette réforme n'est pas sans défis. Les obstacles sont nombreux : qu'ils soient d'ordres organisationnels, techniques, juridiques, réglementaires, financiers ou spécifiques à la nature même de l'État. L'expérience internationale montre que la transition vers la comptabilité d'exercice est une réforme qui exige un fort soutien politique, étalé sur plusieurs années et nécessitant des investissements substantiels en ressources humaines et financières. Pour réussir, nous comptons sur l'engagement des différentes entités et de toutes les parties prenantes concernées par une ou plusieurs recommandations, afin de concrétiser rapidement le déploiement de cette réforme comptable, garantissant ainsi une transparence financière accrue et une modernisation de la gestion publique.

Et enfin pour renforcer la transparence financière, il est crucial, dans le contexte de cette réforme, d'octroyer à la cour des comptes des responsabilités telles que l'évaluation des comptes des comptables publics, le contrôle des dépenses publiques, la certification des comptes de l'État, le soutien au parlement dans le suivi de l'exécution des Lois de Finances et l'évaluation des politiques publiques.

# Bibliographie

## 1-Articles et Rapports :

- Antoinette LAURENCE, (13 juin 2014) « Les principales difficultés rencontrées pour l'application des IPSAS ».
- CNUCED (2018). *Questions relatives à la mise en application des normes internationales de comptabilité et de publication dans les secteurs public et privé*. Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement, 16 août 2018, P.13.
- Colloque internationale sur les réformes comptables des États : un enjeu de gouvernance pour l'action publique, (2007) « *les réformes comptables à l'étranger : les résultats du benchmark international*, Paris, 9janvier 2007.
- Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB),(Septembre 2008),« *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités publique* ». Centre de traduction MINEIE et MBCFPF - Dossier n° 2878-08.
- Cour des comptes (Tunis), *Rapport Général Annuel n° 32*.
- Cour des Comptes, (2011), La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour de nouvelles perspectives.
- Danny S.L. Chow, 2007, *Développer la comptabilité générale du gouvernement au Royaume-Uni, Responsabilité financière et gestion*.
- FMI (2007), Manuel sur la Transparence des finances publiques
- FMI (2009), Transition to Accrual Accounting.
- FMI (2014), Finances gouvernementales, manuel des statistiques,470
- FMI (2016), *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector*, Prepared by Joe Cavanagh, Suzanne Flynn, and Delphine Moretti. International Monetary Fund
- Frédéric Marty, Sylvie Trosa, Arnaud Voisin, (2006), *Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales*, Revue Internationale des Sciences Administratives, p213 à 232.
- Gouvernement français, (2015), Compte général de l'État 2014.
- Jón R. Blöndal, (OCDE 2003)« *Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés : questions clés et développements récents* », Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, volume 3, n°1, Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire – vol. 3, n° 1, pp48-65.
- KHATTABI, L., & ELMALLOUKI, L. Article (2023). Le passage aux normes IPSAS au Maroc : vers un nouveau mode de gestion des finances publiques

- La documentation française, (2011) Glossaire de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF)
- Moschetto B-L., Chavas H., Fraisse A-S., Henda S., Militaru D., Paraschiv C., Villedey F.(2011), « Le Mémoire de Master en Sciences de Gestion
- Michel COTTEN, Sylvie TROSA, (2007), *Les réformes comptables dans les pays de l'OCDE et en France, des outils pour la performance et la transparence*, Revue française d'administration publique. P293-P300.
- Ministère des Finances. *Gestion du Budget par Objectifs*. [https://youtu.be/bxV\\_CwZUHTo](https://youtu.be/bxV_CwZUHTo)
- Ministère de l'économie et des finances, (2016), Les services apportés par Chorus
- Ministère de l'économie et des finances (2011). Trésorerie Générale du Royaume, *La réforme comptable de l'État au Maroc*.
- Ministère des Domaines de l'État et des Affaires Foncières (2022). *Projet annuel de performance*.
- Ministère des finances, (28 Mai 2019), *Projet d'appui à la mise en œuvre de la loi organique du budget, Le contrôle interne comptable : une nouvelle approche des contrôles*.
- Ministère des finances, (29 Mai 2019), *Projet d'appui à la mise en œuvre de la loi organique du budget, Le contrôle interne comptable de l'État*,
- OCDE, 2016. *Une meilleure performance pour une meilleure gouvernance publique en Tunisie, la gestion budgétaire par objectifs*. Examens de l'OCDE sur la gouvernance publique.
- Price Waterhouse Coopers (2014). Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS Standards 2013/S 107–182395
- Projet d'appui à la mise en œuvre de l'e-Government et de l'Open Government en Tunisie, Tunisia e-Government*, Décembre 2016.
- Rapport annuel MOUSSANADA, (2017), *Appui à la mise en place d'un système comptable normalisé inspiré des normes et principes reconnus internationalement (IPSAS) à travers la formation des futurs membres du Conseil National des Normes des Comptes Publics (CNNCP)*,
- Rapport de la cour des comptes française, (2012), *Le recensement et la comptabilisation des engagements hors bilan de l'État*, Article 58-2° de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances
- Rapport de la cour des comptes de l'État Canton de Genève ; révision sur les États financiers individuels 2022,
- Revue de la trésorerie Générale du Royaume, N°8 Juin2011

-USAID (2020), « *Demande d'information et d'expression d'intérêt pour la mise en place d'un système d'information de la gestion financière publique pour la Tunisie* », étude de l'Agence des États-Unis pour le Développement International ,28 juillet 2020.

-WAHABI Anis (2018), Guide du passage au nouveau système comptable des collectivités locales.42.

-WAHABI Anis (2023), article « Nouveau rôle de la comptabilité publique dans la gouvernance des ressources naturelles »

## **2-Cadre juridique et réglementaire :**

-Code de la comptabilité publique.

-Décret n° 90-999 du 11 juin 1990, fixant les attributions du ministère des domaines de l'État

-Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances (LOLF)

- Loi organique n°130-13 relative à la loi de finances 2011 (LOLF)

- Constitution de la République Tunisienne du 27 janvier 2014.

-Loi n° 2019-15 du 13 février 2019 portant Loi Organique du Budget.

-Arrêté du ministre des finances du 12 Septembre 2019, portant approbation de la norme des comptes de l'État relative aux immobilisations corporelles.

-Arrêté du ministre des finances du 12 Septembre 2019, portant approbation de la norme des comptes de l'État relative aux immobilisations financières.

-Arrêté du ministre des finances du 12 Septembre 2019, portant approbation de la norme des comptes de l'État relative aux dettes financières et instruments financiers à terme.

-Arrêté du ministre des finances du 26 Novembre 2019, portant approbation du cadre conceptuel de l'information financière des entités du secteur public

-Arrêté du ministre des finances du 27 Décembre 2019, portant approbation de la norme des comptes de l'État relative à la présentation des états financiers.

## **3-Ouvrages généraux :**

-COTTER John, *Leading change*, Edition Pearson, (2015), 256.

-Gérard MELYON et Rémédios NOGUERA, *Comptabilité générale*, Edition ESKA,667.

-Jacques Magnet, *Eléments de comptabilité publique*, Edition L.G.D.J,2001, 186.

-Mohamed Fess(2002) *Comptabilité générale : Initiation à la pratique comptable*, Edition CLE,447.

-Pierre -laurent Bescos (2008). *Contrôle de gestion et management*, 3ème édition DUNOD.

#### **4-Ouvrages spécialisés :**

JEAN-PAUL LAMY, (1996), *Audit et certification des compte en milieu informatisé*, Les éditions d'organisation, 127.

-Lionel Collins, Gérard Valin, (1992), *Audit et contrôle interne : Aspects financiers, opérationnels et stratégique*, Edition DALLOZ ,373.

-Robert Obert, (1994), *Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit*, Edition DUNOD,304.

-WAHABI Anis, (2013), *Information financière du secteur public selon les normes IPSAS*, Abouab Edition, ,278.

#### **5-Mémoires de fin d'études :**

- AZZOUZI Samah(2022).Les répercussions de la réforme budgétaire sur la comptabilité publique en Tunisie. Mémoire de fin d'étude à IEDF 2022,

- GUEMIR Zied (2022), Transition du système classique de la comptabilité de caisse vers le système de la comptabilité d'exercice : défis de mise en place et impacts sur la gestion au sein de l'administration Tunisienne. Mémoire de fin d'étude à l'ENA

-SOLTANI Yamen (2011), *La mise en place de normes comptables de l'État*. Mémoire de fin d'étude à l'ENA.

## Webographie

- Site officiel du Ministère des finances : <http://www.finances.gov.tn/>
- Site officiel du Ministère des finances : <http://www.gbo.tn/fr/sigf>
- Site officiel de la Cour des Comptes de la Tunisie :  
<http://www.courdescomptes.nat.tn/Fr/actualites>
- Site officiel du Ministère de l'Économie, des Finances et de la souveraineté industrielle et numérique : <https://www.budget.gouv.fr/>
- Site officiel de la Cour des Comptes de la France : <https://www.ccomptes.fr/fr>
- Site officiel de la République et canton de Genève : <https://www.ge.ch/>
- Site officiel de la Cour des Comptes de la République et canton de Genève : <https://cdc-ge.ch/>
- Site de International Federation of Accountants: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- Site de International Public Sector Accounting Standards BORD: <http://www.ipsasb.org/>
- Price Waterhouse Coopers: [www.pwc.com](http://www.pwc.com)

# ANNEXES

**Annexe 1 :** Entretien avec le Groupe de Réforme Comptable au sein de la DGCPR

**Annexe 2 :** Entretien avec M. LOURIMI Mustapha Kamel : Directeur de l'Informatique au sein de DGCPR

**Annexe 3 :** Entretien avec le Conseil National des Nomes des Comptes Publics (CNNCP).

**Annexe 4 :** Bilan de l'État

**Annexe 5 :** État de la performance financière de l'État

**Annexe 6 :** État des variations de la situation nette de l'État

## **Annexe 1 : Entretien avec le Groupe du Réforme Comptable au sein de la DGCP**

- 1- Quels sont les principaux inconvénients ou limites du système comptable actuel (comptabilité de caisse), et en quoi ces défis ont motivé la nécessité d'une réforme comptable ?
- 2- Quelles sont les principes de base sur lesquels repose la nouvelle comptabilité prévue par la LOB ?
- 3- Selon vous, quelles sont les opportunités qui peuvent être offerte par cette réforme au niveau de la gestion publique ?
- 4- Quel est l'apport de l'adoption de la comptabilité générale dans l'amélioration de la transparence des finances publiques ?
- 5- En relation avec l'adoption de la comptabilité générale, comment envisagez-vous d'améliorer la transparence des finances publiques, et comment définiriez-vous cette transparence dans ce contexte ?
- 6- Quelles sont les informations diffusées par les états financiers de l'État ?
- 7- Quelle est l'utilité de la nouvelle information financière diffusée par les états financiers de l'État ?
- 8- En début d'expérience avec la mise en place de la comptabilité générale, quel était l'ordre de priorité pour la publication des informations financières ?
- 9- Quelles sont les caractéristiques qualitatives de l'information financière retenues suivant cette nouvelle comptabilité ?
- 10- Quel sont les principaux utilisateurs de l'information financière
- 11- Quelles sont les expériences comparatives réussies dans le processus de mise en œuvre de la comptabilité générale, qui peuvent être une source d'inspiration ?
- 12- A quel niveau ces pays ont amélioré leurs indicateurs de transparence de leurs finances publiques ?
- 13- Quelles sont les obstacles/défis qui peuvent entraver l'application de la comptabilité générale au sein de l'administration ?
- 14- Quels sont les éléments indispensables au succès du processus de réforme comptable ?
- 15- Concernant la formation des ressources humaines au sein de la DGCP, quelles sont vos attentes pour l'avenir ?

## **Annexe 2 : Entretien avec M. LOURIMI Mustapha Kamel : Directeur de l'Informatique au sein de DG CPR**

- 1- Quelle est votre évaluation du système d'information existant ?
- 2- Quelles sont les caractéristiques du système d'information budgétaire et comptable actuel ?
- 3- Quelles sont les principales faiblesses du système d'information actuellement adopté ?
- 4- Comment peut-on mettre en place un système assurant la gouvernance entre ces multiples applications informatiques nationales ?
- 5- Comment le réseau comptable Tunisien est organisé ?
- 6- En ce qui concerne l'introduction effective de la comptabilité en partie double, quelles sont vos suggestions au niveau des systèmes d'information/logiciel pouvant faciliter la transition ?
- 7- Quelles sont les principaux défis rencontrés par l'administration pour adopter ce nouveau projet de système d'information ?
- 8- Comment estimez-vous les coûts liés à la conception/développement de ce nouveau système d'information ?
- 9- Quels sont les objectifs du nouveau système d'information, indispensables au processus de mise en œuvre de la comptabilité générale ?
- 10- Sur le plan pratique, quelles sont les exigences techniques les plus importantes qui doivent être disponibles dans ce nouveau système d'information ?
- 11- Le nouveau projet du système d'information sera développé en interne (ressources humaines de l'administration) ou en faisant recours aux bureaux d'experts internationaux (marché public, partenariat, ...)
- 12- Au niveau des systèmes d'information, quelles sont les expériences comparatives réussies qui peuvent être une source d'inspiration ?

### **Annexe 3 : Entretien avec le Conseil National des Nomes des Comptes Publics (CNNCP).**

- 1- Quelles sont les raisons les plus marquantes qui ont motivé le changement du système de comptabilité publique et qui ont provoqué la nécessité de ce passage à la comptabilité en partie double ?
- 2- Quelles sont les références internationales les plus marquantes sur lesquelles le CNNCP s'est appuyé au cours de la phase de conception et d'élaboration du nouveau cadre conceptuel, ainsi des nouvelles normes ?
- 3- Quelles sont les avantages de la comptabilité générale ?
- 4- Quel est l'apport de l'adoption de ces normes au niveau de la gestion au sein de l'administration ?
- 5- Quel est l'apport de l'adoption de ces normes dans l'amélioration de la transparence des finances publiques ?
- 6- Quelles sont les expériences comparatives réussies dans leurs processus de mise en œuvre de la comptabilité générale, qui peuvent être une source d'inspiration ?
- 7- De quelle manière ces pays ont amélioré la transparence de leurs finances publiques ?
- 8- Quelle est l'approche adoptée par le conseil durant le processus d'élaboration des normes ?
- 9- Quelles sont les parties impliquées dans le processus de conception des normes ?
- 10- Quelles sont les défis rencontrés par l'administration au cours de la conception du processus d'application des normes ?
- 11- Concernant la formation des ressources humaines, quelles sont vos attentes pour l'avenir ?

## Annexe 4 : Bilan de l'État

### BILAN DE L'ETAT AU 31 DECEMBRE ...

(Unité monétaire : ... dinars tunisiens)

	Notes	Période courante	Période précédente
<b>Actifs</b>			
<b>Actifs courants</b>			
Trésorerie et équivalents de trésorerie		x	x
Créances courantes		x	x
Stocks		x	x
Autres actifs courants		x	x
<b>Total des actifs courants</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Actifs non courants</b>			
Créances non courantes		x	x
Immobilisations financières		x	x
Immobilisations corporelles		x	x
Immobilisations incorporelles		x	x
Autres actifs non courants		x	x
<b>Total des actifs non courants</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Total des actifs</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Passifs</b>			
<b>Passifs courants</b>			
Dettes non financières courantes		x	x
Dettes financières courantes		x	x
Partie courante des dettes financières non courantes		x	x
Correspondants du trésor		x	x
Provisions courantes		x	x
Autres passifs courants		x	x
<b>Total des passifs courants</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Passifs non courants</b>			
Dettes non financières non courantes		x	x
Dettes financières non courantes		x	x
Provisions non courantes		x	x
Autres passifs non courants		x	x
<b>Total des passifs non courants</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Total des passifs</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Situation Nette</b>			
Solde d'intégration		x	x
Soldes de réévaluation et d'équivalence		x	x
Soldes cumulés		x	x
Solde de la période		x	x
<b>Total de la situation nette</b>		<b>X</b>	<b>X</b>

## Annexe 5 : État de la performance financière de l'État

### ETAT DE LA PERFORMANCE FINANCIERE DE L'ETAT DE LA PERIODE COMPTABLE CLOTUREE AU 31 DECEMBRE ...

(Unité monétaire : ... dinars tunisiens)

Notes	Période courante	Période précédente
<b>Produits</b>		
<b>Produits des opérations sans contrepartie directe</b>		
Impôts, taxes et assimilés	x	x
Pénalités et amendes	x	x
Produits des transferts	x	x
Autres produits d'opérations sans contrepartie directe	x	x
<b>Produits des opérations avec contrepartie directe</b>		
Produits du domaine de l'Etat	x	x
Produits de vente des biens et services	x	x
Produits financiers	x	x
Autres produits d'opérations avec contrepartie directe	x	x
<b>Total des produits</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Charges</b>		
<b>Charges de fonctionnement direct</b>		
Charges de personnel	(x)	(x)
Achats	(x)	(x)
Charges pour services extérieurs	(x)	(x)
Dotations aux amortissements, aux provisions et dépréciations	(x)	(x)
Autres charges de fonctionnement direct	(x)	(x)
<b>Charges de fonctionnement indirect</b>		
	(x)	(x)
<b>Charges d'intervention</b>		
Transferts aux ménages	(x)	(x)
Transferts aux entreprises et établissements publics	(x)	(x)
Transferts aux collectivités locales	(x)	(x)
Autres transferts	(x)	(x)
<b>Charges financières</b>		
Charges d'intérêts	(x)	(x)
Pertes sur prêts et avances et sur créances rattachées à des participations	(x)	(x)
Pertes de change	(x)	(x)
Autres charges financières	(x)	(x)
<b>Total des charges</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>Solde de la période</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

## Annexe 6 : État des variations de la situation nette de l'État

### ETAT DES VARIATIONS DE LA SITUATION NETTE DE L'ETAT AU 31 DECEMBRE ...

(Unité monétaire : ... dinars tunisiens)

	Solde d'intégration	Ecart de réévaluation	Ecart d'équivalence	Soldes cumulés	Total
<b>Situation nette au 31 Décembre N-2</b>	x	x	x	x	<u>X</u>
Changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs				x	x
<b>Situation nette au 31 Décembre N-2 après retraitement</b>	x	x	x	x	<u>X</u>
<b>Variation de la situation nette N-1</b>					<u>X</u>
<b>Variations du solde d'intégration</b>					X
Intégration des éléments d'actifs	x				x
Intégration des éléments de passifs	x				x
Sorties d'immobilisations imputées à la situation nette	x				x
<b>Variations du solde de réévaluation</b>					X
Variations de l'écart de réévaluation des titres de participation et titres immobilisés cotés		x			x
Variations de l'écart de réévaluation des instruments financiers à terme de couverture		x			x
<b>Variations du solde d'équivalence</b>					X
Variations de l'écart d'équivalence des titres de participation et titres immobilisés non cotés			x		x
Variations de l'écart d'équivalence des apports en fonds de dotation			x		x
Variations de l'écart d'équivalence des droits d'adhésion au capital des organismes internationaux			x		x
<b>Solde de la période N-1</b>				x	<u>X</u>
<b>Situation nette au 31 Décembre N-1</b>	x	x	x	x	<u>X</u>
Changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs				x	x
<b>Situation nette au 31 Décembre N-1 après retraitement</b>	x	x	x	x	<u>X</u>
<b>Variation de la situation nette N</b>					<u>X</u>
<b>Variations du solde d'intégration</b>					X
Intégration des éléments d'actifs	x				x
Intégration des éléments de passifs	x				x
Sorties d'immobilisations imputées à la situation nette	x				x
<b>Variations du solde de réévaluation</b>					X
Variations de l'écart de réévaluation des titres de participation et titres immobilisés cotés		x			x
Variations de l'écart de réévaluation des instruments financiers à terme de couverture		x			x
<b>Variations du solde d'équivalence</b>					X
Variations de l'écart d'équivalence des titres de participation et titres immobilisés non cotés			x		x
Variations de l'écart d'équivalence des apports en fonds de dotation			x		x
Variations de l'écart d'équivalence des droits d'adhésion au capital des organismes internationaux			x		x
<b>Solde de la période</b>				x	<u>X</u>
<b>Situation nette au 31 Décembre N</b>	x	x	x	x	<u>X</u>

# TABLE DES MATIERES

<i>Remerciements</i> .....	i
<i>Dédicace</i> .....	iii
SOMMAIRE .....	v
LISTE DES ABRÉVIATIONS .....	vi
LISTE DES TABLEAUX.....	viii
INTRODUCTION GENERALE.....	1
Chapitre1 : Transition du système classique de la comptabilité de caisse vers le système de la Comptabilité d'exercice .....	5
Introduction.....	5
Section 1 : L'expérience tunisienne en termes des réformes des finances publiques .....	5
I.    La Gestion du budget par objectifs et sa genèse : .....	5
II.   Le déroulement de la réforme budgétaire.....	6
III.  Le déroulement de la réforme comptable et la création du CNNCP.....	7
IV.  La Loi Organique du Budget.....	8
La LOB : Vers une comptabilité publique à trois dimensions : .....	9
Section2 : Contexte actuel du système comptable Tunisien .....	11
I.    Définition de la Comptabilité publique de caisse .....	11
II.   Principaux objectifs de la comptabilité de caisse.....	12
III.  Le réseau comptable Tunisien .....	12
IV.  La saturation et la pluralité des systèmes d'information.....	13
V.    Limites de la comptabilité de caisse.....	15
Section 3 : La réforme comptable au service de la bonne gouvernance des finances publiques .....	17
I.    Une réforme comptable à la lumière des normes IPSAS .....	17
1.    Les normes IPSAS .....	17
2.    Les apports des IPSAS .....	18
II.   Le référentiel comptable du système tunisien.....	18
1.    Les NCEs :des normes comptables inspirées des IPSAS .....	18
2.    Champ d'application du cadre conceptuel .....	19
3.    Plan des comptes de l'État.....	19
III.  La comptabilité générale pour une bonne gouvernance publique .....	20
IV.  Principe comptable de base de la comptabilité générale du secteur public.....	21
1.    Comptabilité d'exercice .....	21
2.    Continuité d'activité.....	21
V.    De la comptabilité de Caisse à la comptabilité d'engagement.....	22

VI.	Avantages de la comptabilité d'engagement .....	23
Section 4 : L'apport du nouveau système comptable dans l'amélioration de la transparence des finances Publiques .....		24
I.	L'importance de la transparence des finances publiques .....	24
1.	Définition de la transparence .....	24
2.	Les apports de la transparence pour la gestion des finances publiques.....	24
II.	L'apport de la Comptabilité générale dans l'amélioration de la transparence des finances publiques.....	25
1.	Utilisateurs de l'information financière .....	26
2.	Utilité et objectifs de l'information financière à usage général .....	27
3.	La qualité d'information financière .....	28
4.	Les actifs de l'État .....	29
5.	La valorisation et l'évaluation des actifs .....	29
III.	L'évaluation des politiques publiques .....	30
IV.	La comptabilité d'exercice est un instrument garant de la transparence.....	30
V.	La Certification de la cour des comptes .....	31
Conclusion du chapitre .....		31
Chapitre 2 : Expériences comparées à l'échelle internationale .....		33
Introduction.....		33
Section1 : Expérience du Maroc.....		33
I.	Réforme comptable au Maroc.....	33
1.	Principaux facteurs de la réforme .....	34
2.	Les composantes de la réforme.....	35
2.1	Le référentiel comptable.....	35
2.2	Bilan d'ouverture .....	37
2.3	Le Système d'Information du plan comptable de l'État.....	38
3.	Conduite du changement .....	39
II.	Apport de la comptabilité générale .....	39
1.	Publication des comptes de l'État .....	39
2.	Certification des comptes .....	40
Section2 : Expérience de la France.....		40
I.	Réforme comptable en France .....	40
1.	La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1er août 2001 : .....	41
2.	La réforme constitutionnelle de 2008 : .....	41
3.	Organe de pilotage .....	41
4.	Une comptabilité globale, assise sur des normes comptables spécifiques .....	42

5.	La modernisation des systèmes d'information .....	43
6.	Évaluation des Immobilisations et Transition Comptable en France.....	44
II.	Apport de la comptabilité générale en France .....	45
1.	Publication des comptes de l'État .....	45
2.	Une nouvelle information diffusée suite à l'établissement des états financiers .....	46
3.	Certification des Comptes de l'État .....	47
	Section 3 : Expérience de « l'État Canton de Genève » .....	47
I.	L'adoption des normes IPSAS.....	47
II.	Publication des comptes de l'État .....	47
III.	Le rapport sur les comptes d'État .....	48
	Section 4 : Enseignements tirés de ces expériences .....	50
	Conclusion du chapitre .....	51
	Chapitre 3 : Apport de la comptabilité générale dans l'amélioration de la transparence financière : Cas de la Tunisie .....	53
	Introduction.....	53
	Section 1 : Méthodologie de recherche.....	53
I.	Méthode de collecte des données.....	53
II.	Cadre de l'analyse.....	55
III.	Analyse du questionnaire .....	56
	Section 2 : Présentation et analyse des résultats.....	57
I.	Limites de la comptabilité de caisse.....	57
1.	L'insuffisance de l'information financière.....	57
2.	La nomenclature comptable actuelle.....	58
II.	Le Système d'information .....	58
1.	Multiplicité des SI budgétaire et comptable.....	58
2.	La nécessité d'un nouveau système d'information intégré .....	59
3.	Exigences techniques du nouveau système d'information .....	59
III.	Conseil National des Normes des Comptes Publics (CNNCP).....	59
1.	Promotion de la transparence financière par le CNNCP .....	59
2.	Approches adoptées par le CNNCP dans l'élaboration des normes .....	60
IV.	La Comptabilité Générale de l'État : Une Nouvelle Information Financière pour la Transparence des Finances Publiques de la Tunisie.....	60
1.	Présentation des états financiers .....	60
2.	Les notes.....	61
3.	Une nouvelle lecture du Solde Budgétaire .....	61
4.	La sincérité budgétaire et des comptes.....	62

5.	Une information pertinente sur le patrimoine.....	62
6.	Gestion Stratégique du patrimoine.....	63
7.	Meilleur pilotage de la prévision budgétaire .....	63
8.	Modernisation de la Gestion Publique .....	63
9.	Audit et certification des comptes.....	64
V.	Les défis de mise en œuvre de la comptabilité générale pour l'État Tunisien.....	65
1.	Défis d'ordre réglementaire, institutionnel et Technique.....	65
1.1	Aspect juridique et réglementaire .....	65
1.2	Mécanismes institutionnels.....	65
1.3	Difficultés techniques.....	66
2.	L'inventaire physique .....	66
2.1	Des Attributions étendues du ministère des Domaines de l'État en échange d'un manque au niveau des ressources.....	67
2.2	Difficultés liées au recensement des biens de l'État .....	67
2.3	Observations de la cour des comptes .....	68
3.	Résistance au changement.....	68
4.	Formation et accompagnement.....	69
5.	Coût de mise en œuvre.....	69
	Section 3 : Actions recommandées pour renforcer la transparence dans la gestion des finances publiques .....	70
I.	Recommandations pour une meilleure transparence financière.....	70
1.	Publication des rapports de synthèse comptable.....	70
2.	Nouvelles Responsabilités pour la Cour des Comptes en Tunisie .....	71
3.	La Nécessité de Communication .....	72
II.	Recommandations pour un meilleur déploiement de la réforme comptable .....	72
1.	Engagement Politique .....	73
2.	Renforcer la Gestion Patrimoniale.....	73
3.	Formation et Gestion du Changement.....	74
4.	Renforcement des Compétences Comptables.....	74
5.	Évaluation des Coûts de la Réforme .....	75
5.1	Coûts de la Réforme dans Différents Pays .....	75
5.2	Éléments Cruciaux à Prendre en Considération.....	75
	Conclusion du chapitre .....	76
	Conclusion générale.....	77
	Bibliographie.....	79
	Webographie .....	83

ANNEXES ..... I  
Table des matières ..... VIII

## Résumé

À l'instar de la tendance mondiale visant à moderniser la gestion des finances publiques, l'État tunisien a entrepris une série de réformes administratives axées sur la performance, la transparence et la responsabilité. Cette évolution souligne l'impérieuse nécessité d'une actualisation du système comptable public. Ce système comptable vise à répondre aux impératifs de transparence et à la gestion efficiente des deniers publics, offrant des retombées bénéfiques aux gouvernements, investisseurs, bailleurs de fonds et à tous les acteurs impliqués dans l'analyse de ces données financières. La comptabilité générale facilite une communication claire des informations financières cruciale pour une meilleure évaluation et prévision des politiques publiques, pour éclairer les décisions à venir et améliorer la gestion des ressources publiques. Toutefois, la mise en place de ce système comptable ne se fait pas sans heurts, car son déploiement requiert la pleine implication des parties prenantes. Il exige des efforts concertés de la part de tous les acteurs impliqués dans le projet pour surmonter les multiples défis et difficultés auxquels l'administration est confrontée dans cette transition.

**Mots clés :** Comptabilité générale de l'État, réforme comptable, transparence, bonne gouvernance, LOB, gestion du budget par objectifs, nouveau management public

## Abstract

In line with the global trend aimed at modernizing public financial management, the Tunisian state has embarked on a series of administrative reforms focused on performance, transparency, and accountability. This development emphasizes the urgent need for an update of the public accounting system. This accounting system aims to meet the imperatives of transparency and efficient management of public funds, providing beneficial outcomes for governments, investors, funders, and all parties involved in analyzing this financial data. General accounting facilitates clear communication of financial information crucial for better evaluation and prediction of public policies, to enlighten future decisions and enhance the management of public resources. However, the implementation of this accounting system is not without difficulties, as its deployment requires the full involvement of stakeholders. It demands concerted efforts from all parties involved in the project to overcome the multiple challenges and difficulties faced by the administration in this transition

**Keywords:** State General Accounting, accounting reform, transparency, good governance, LOB, performance-based budgeting, new public management