

N° d'ordre : 060 / 2019

UNIVERSITE IBN ZOHR
Centre des Études doctorales IBN ZOHR
Formation Doctorale en Sciences et Techniques de Gestion

THÈSE
En cotutelle avec
L'UNIVERSITE DE LIEGE

Présentée par

Amina IDRISSE CHOUAHDI

Pour l'obtention du grade de
DOCTEUR de l'Université Ibn Zohr, spécialité Sciences de Gestion
DOCTEUR de l'Université de Liège, spécialité : Sciences Politiques et Sociales

**CONDITIONS D'APPLICATION DES NORMES IPSAS AU MAROC EN
COMPARAISON AVEC LA BELGIQUE**

Soutenue le 17 avril 2019, devant le jury de thèse composé de :

M. M. HAKKAT	PES Université Mohamed V Rabat	Président du jury et rapporteur
M. H. BELLIHI	PES ENCG Agadir	Rapporteur
M. S. TROUPIN	MC Université de Louven	Rapporteur
M. C. DUBOIS	PES Université de Liège	Examineur
M. R. BOUTTI	PES ENCG Agadir	Directeur de thèse
M. F. SCHOENAERS	PES Université de Liège	Directeur de thèse

Année universitaire 2018 - 2019

L'Université IBN ZOHR Agadir et l'Université de Liège Belgique n'entendent donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

À la personne la plus chère au monde Lhnina. Que Dieu te protège.
À mon Père, mon héros. Que Dieu te glorifie.
pour m'avoir souhaité le meilleur et m'avoir offert les moyens d'y parvenir.
À ma deuxième famille M. Jean-Pierre, et Tata Jamila, je vous aime.
À mes sœurs, mes perles, Farah, Yousra, Khadija. Merci pour votre existence.
À mon frère Christophe. Merci pour ta présence.
À mon oncle l'Arbi à qui je dois cette réussite.
À toute ma famille.
À mes chers amis.
A mes chers professeurs.

« J'ai failli baisser les bras bien des fois, mais il ya toujours cette petite voix qui chuchote :
Ne lâche pas tu y arriveras! »

« Et quiconque craint Allah, Il lui donnera une issue favorable, et lui accordera Ses dons par [des moyens] sur lesquels il ne comptait pas. Et quiconque place sa confiance en Allah, Il [Allah] lui suffit. Allah atteint ce qu'Il Se propose, et Allah a assigné une mesure à chaque chose ». (Sorat atalaq 2-3)

Remerciements

Au terme de ces années de recherche, jalonnées de grands doutes scientifiques et de petites victoires personnelles, la mise en cohérence finale du travail accompli procure une satisfaction certaine. Même si la curiosité intellectuelle, toujours renouvelée, est loin d'être assouvie, l'écriture de ces lignes marque la fin d'une période.

Le temps des remerciements me donne l'occasion de revenir sur toutes ces années passées en thèse et de me remémorer les rencontres qui ont marqué ce parcours.

Mes premiers remerciements s'adressent à Monsieur André Azoulay, Conseiller de S.M. le Roi Mohammed VI, pour ses précieux encouragements.

Je remercie aussi mes parents et mes sœurs Farah, Youssra et Khadija, auxquels je dois tout, ce qui me touche profondément. C'est grâce à eux et à leur soutien que ce travail a pu être mené à terme. Ils ont consenti tellement de sacrifices pour m'aider à éviter tous les écueils qui se sont présentés sur mon chemin.

Mes remerciements vont également à mes directeurs de thèse : le professeur Rachid Bouttiet le professeur Frédéric Schoenaers, pour leur disponibilité sans faille, leur soutien, leurs conseils avisés, la confiance indéfectible qu'il m'ont offerte pendant toutes ces années, pour la réalisation de ce travail.

Je remercie le professeur Christophe Dubois, mon superviseur de thèse, mon frère et ami, pour tout ce qu'il a fait pour moi, ainsi que son épouse, que dis-je, ma grande sœur Farah et leurs deux petits Noah et Sarah.

J'adresse mes plus vifs remerciements au vice-président de l'Université Ibn Zohr, le professeur Abdelaziz Bendou pour le travail qu'il accomplit chaque jour à l'attention des étudiants, ainsi qu'au directeur de l'École Nationale de Commerce et de Gestion, le professeur Mohamed Hicham Hamri et à tout le corps administratif de l'ENCG Agadir et de l'Université Ibn Zohr. Je remercie pareillement le corps administratif de l'Université de Liège et notamment Madame Alexia Maijont.

Merci encore à l'ensemble de mes collègues et amis du CRIS (Centre de Recherche et d'Interventions Sociologiques), de l'équipe de Recherche en Développement des organisations et du Laboratoire de Recherche en Gestion des Entreprises (LaRGE), et merci à toutes les personnes qui m'ont aidé, lors de mes enquêtes en Belgique et au Maroc, à réaliser ce travail de thèse.

Je remercie le professeur Driss Meskin pour son soutien au cours des nombreux échanges que nous avons eus et les sérieux coups de pouce qu'il m'a donnés, et aussi à ceux que je considère comme ma deuxième famille, Jean-Pierre et Jamila pour la richesse de leurs remarques et conseils.

J'adresse enfin mes chaleureux remerciements aux présents membres du jury, pour l'honneur qu'ils m'accordent en ayant accepté d'évaluer mon travail doctoral.

Résumé

En matière de gestion publique, le Maroc a longtemps été réfractaire à l'idée de changement. Il a fallu des décennies avant que la notion de management public prenne sa place et qu'il soit reconnu comme capital dans la stratégie de l'État. Jusque-là, l'idée de gestion publique était restée une notion opaque, incertaine et volontairement imprécise afin d'asseoir davantage la mainmise et le contrôle du Makhzen. L'administration du pays était marquée par l'absence d'une comptabilité transparente, fiable, uniformisée et rationnelle ce qui rendait difficilement applicables les principes de bonne gouvernance et la mise en place d'un management public optimisé et réellement efficace.

En matière de comptabilité publique, on assiste depuis 2008 à une véritable révolution. Celle de la naissance en Europe et dans le monde des normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Ces nouvelles normes comptables internationales, essentiellement destinées au secteur public et édictées par l'IFAC (la Fédération internationale des comptables), visent à améliorer la transparence, l'équilibre et l'efficacité en appliquant aux collectivités publiques des règles proches de celles des entreprises et en unifiant les méthodes entre les organisations. La mondialisation et ses nombreux effets poussent à davantage d'ouverture économique et à une libéralisation plus prononcée du commerce. Cette situation qui impose des transactions s'opérant hors frontières, entre plusieurs États qui n'ont souvent pas la même culture financière, impose à ces même États de trouver un langage commun en matière d'information financière.

Au Maroc, les normes IPSAS ne sont encore appliquées que de façon très partielle. Notre étude comparative avec la Belgique, où les IPSAS sont également en cours d'application, devrait nous aider à mieux comprendre quels sont les leviers susceptibles de faciliter leur généralisation.

Mots clés : IPSAS, comptabilité publique, Management publique, système comptable, nouveau management public.

Abstract

As regards public administration, Morocco was refractory a long time with the idea of change. It was necessary decades before the concept of public management take its place and that it is recognized like capital in the strategy of the State. Up to that point, the idea of public administration had remained an opaque, dubious and voluntarily vague concept in order to more sit the seizure and the control of Makhzen. The administration of the country was marked by the absence of an accounting transparent, reliable, was standardized and rational what did not easily applied to the principles of good governance and the installation of a public management optimized and really effective.

As regards public accounting, one attends since 2008 a true revolution. That of the birth in Europe and in the world of standards IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). These new international countable standards, primarily intended for the public sector and enacted by the IFAC (the International federation of the accountants), aim at improving the transparency, balance and the effectiveness while applying to the communities of the rules close to those of the companies and by unifying the methods between the organizations. Globalization and its many effects lead to more economic opening and a more marked liberalization of the trade. This situation which imposes transactions taking place except borders, between several States which often do not have the same financial culture, forces these same States to find a common language as regards financial information.

In Morocco, standards IPSAS are still applied only in a very partial way. Our comparative study with Belgium, where the IPSAS are also in the course of application, should help us with better understanding which are the levers likely to facilitate their generalization.

Keywords: IPSAS, public accounting, public Management, countable system, new public management.

Liste des abréviations

BAD :	Banque africaine pour le Développement
BAJ :	Programmes de Priorités Sociales
BBC:	Cycles de Politique et de Gestion
BRID :	Banque internationale pour la reconstruction et le développement
CE :	Commission Européenne
CFAA :	Country Financial AccountabilityAssessment
CGNC:	Code général de la Normalisation Comptable
CGR :	Compte Général du Royaume
COSO:	Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPAS :	Comité Public d'Action Sociale
EPSAS :	European Public Sector Accounting Standards
FADES :	Fonds arabe pour le développement économique et social
FMI :	FondsMonétaire International
GAAP :	Generally Accepted Accounting Principles
GAR :	Gestion Axe sur les Résultats
IASB:	International Accounting Standards Board
IASC :	International Accounting Standard Committee
IFAC:	International Federation of Accountants.
IFRS :	International Financial Reporting Standards
IGF:	Inspection Générale des Finances
INTOSAI :	L'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques
IPSAS:	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB:	International Public Sector Accounting Standards Board
ISC :	Institutions Supérieures de Contrôle
LF:	Loi de finances
LFI :	Loi de Finances Initiale
LFR :	Loi de Finances Rectificative
LOLF :	Loi organique relative aux lois de Finances
LR :	Loi de Règlement
NGP:	Nouvelle Gestion Publique
NMP :	Nouveau Management Public
NTIC :	Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication
OCDE:	Organisation pour la Coopération et le Développement Économiques
OMS:	Organisation Mondiale de la Santé
ONU :	Organisation des Nations Unies
OTAN :	Organisation du Traité de l'Atlantique Nord
PARAP :	Programmed'appui à la réforme de l'administration publique
PAS:	Programme d'Ajustement Structurel
PIFC :	Public Internal Financial Control
PLF:	Projet de Loi de Finances
PNUD:	Programme des Nations Unies pour le Développement
PSE :	Politique Sociale et Économique
PVD:	Pays en Voie de Développement

SEC : Système Européen des Comptes
SPF : Services Publics Fédéraux
TGR: Trésorerie Générale du Royaume
UE : Union Européenne
UNESCO: Organisation des Nations unies pour l'éducation, la science et la culture

Sommaire

PREMIÈRE PARTIE	21
Cadre conceptuel des conditions d'application des normes IPSAS au Maroc et en Belgique	21
CHAPITRE 1. CONTEXTE DE L'ETUDE : L'ADMINISTRATION MAROCAINE ENTRE HIER ET AUJOURD'HUI	25
Section 1 : La sociologie historique comme démarche d'approche	26
Section 2 : Pertinence et richesse d'appréhender la problématique d'évolution des règles régissant l'administration selon une approche socio-historique	35
Section3 : Évolution de l'administration marocaine	46
CHAPITRE 2. DE LA REFORME BUDGETAIRE ET COMPTABLE AU MAROC	79
Section 1 : Caractéristiques marquantes de l'évolution de l'administration publique marocaine	81
Section 2 : Réformes du dispositif juridique régissant les finances publiques au Maroc	93
Section 3 : Vers une rénovation profonde de la gestion financière et comptable de l'État	108
CHAPITRE 3. QUESTIONS SOUS-JACENTES A LA MODERNISATION DE L'ADMINISTRATION PUBLIQUE	139
Section 1 : La modernisation : une notion polysémique	140
Section 2 : La gouvernance concomitante à la modernisation.....	144
CHAPITRE 4. LA NORMALISATION COMPTABLE	149
Section 1. La normalisation IPSAS	150
Section 2 : Éléments d'arrimage des normes nationales belges aux IPSAS.....	154
Section 3 : Éléments d'arrimage des normes nationales marocaines aux IPSAS	168
DEUXIEME PARTIE : Étude comparative de l'application des normes IPSAS au Maroc et en Belgique	183
CHAPITRE 5. POSITIONNEMENT EPISTEMOLOGIQUE ET METHODOLOGIE DE RECHERCHE	187
Section 1 : Étude des paradigmes épistémologiques et des méthodologies de recherche	188
Section 2 : Positionnement épistémologique et méthodologie de recherche retenus	208
CHAPITRE 6. ÉTUDE COMPARATIVE QUALITATIVE DE L'APPLICATION DES NORMES IPSAS AU MAROC ET EN BELGIQUE	217
Section 1 : Réalisation de l'étude	217
Section 2 : Résultats de l'étude qualitative en Belgique	220
Section 3 : Résultats de l'étude qualitative au Maroc	237
Section 4. Quantification des résultats de l'étude qualitative	251
CHAPITRE 7. ÉTUDE COMPARATIVE QUANTITATIVE DE L'APPLICATION DES NORMES IPSAS AU MAROC ET EN BELGIQUE	259
Section 1 : Réalisation de l'étude	260

Section 2 : Résultats de l'étude quantitative	279
Section 3 : Modélisation des résultats	295
CHAPITRE 8. ANALYSE ET INTERPRÉTATION DES RÉSULTATS DE RECHERCHE	341
Section 1 : Analyse des résultats de la Belgique.....	342
Section 2 : Analyse des résultatsdu Maroc	351
Section 3 : Synthèse et discussion des résultats de la recherche.....	359

INTRODUCTION GENERALE

Approcher l'administration publique depuis son management se révèle être un champ fertile d'étude et d'analyse, en raison de ses dimensions, de ses implications et des enjeux encourus. En lieu et place de l'obligation de moyens jadis cristallisée autour de la bureaucratie et du centralisme se substituent désormais des modes de fonctionnement et de gestion nouveaux, visant la rationalité et la performance.

Dans ce contexte, se posent alors et avec acuité diverses questions intrinsèques au management public comme celles de l'efficacité, de l'efficacités, de la performance et de la transparence, notamment (Schoenaers, 2008). Au nom de la bonne gouvernance, habillée de slogans tels que « *faire plus avec moins* » ou « *steering not rowing* » (Hood, 1991), des appels incessants au changement invitent à transposer les modèles et outils du management entrepreneurial dans le secteur public.

Par rapport aux systèmes préexistants, ces appels se focalisent en particulier sur la nécessité d'adopter un management public qui mobilise tout un ensemble de principes et fasse appel à une boîte à outils garnie de techniques ciblant la réforme de l'administration publique dans son ensemble pour répondre efficacement aux missions dévolues et aux impératifs d'accompagnement du développement du pays. De telles réformes passent, entre autres, par l'introduction de systèmes de management de la performance et l'accroissement de la responsabilité des administrateurs publics, sans oublier la transposition des mécanismes du marché dans le secteur public, notamment à travers le management de la qualité.

Cependant, le secteur public et l'administration comportent de nombreuses branches. Aussi, la réforme doit-elle leur permettre de converger vers un modèle ciblé et pensé à l'avance. Mais, quel est ce modèle ? Quelles en sont les caractéristiques déterminantes ? Et comment y parvenir ? Telles sont les questions auxquelles doit répondre la réforme du secteur public.

1 - Contexte de l'étude

L'administration publique marocaine souffre, d'une manière générale, d'indéniables problèmes liés notamment aux difficultés majeures qu'elle rencontre dans les domaines de l'organisation, du contrôle et du financement. Cette situation induit de fréquents appels à

modification des modes de fonctionnement des services publics, voire à une réforme globale de l'administration relative à ses rôles et à ses missions.

Parmi les défis que certaines réformes suggèrent de relever figurent souvent ceux relatifs à la gestion publique et concernent en particulier la comptabilité qui doit être revue dans son ensemble. La transparence et la sincérité des opérations comptables et financières sont évoquées de manière récurrente. Certaines réformes invitent en outre à repenser les règles en vigueur en matière de comptabilité publique. La transition vers un système de comptabilité d'entreprise visant à assurer une gestion plus efficace et plus efficiente figure parmi les objectifs essentiels de telles réformes. Un nouveau mode de management public semble ainsi se dessiner, exigeant en particulier la disponibilité des informations financières qui permettront tôt ou tard de justifier les bien-fondés de l'intervention publique.

Cette transition nécessite la mise en œuvre d'un système d'information fiable et moderne des finances publiques. La question se pose quant à la pertinence d'adopter les normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), présentées comme le moyen d'inscrire l'administration publique dans un système harmonisé de normes comptables internationales. Certes, l'adoption des normes IPSAS est facultative et un pays demeure libre de définir des règles alternatives qui lui soient propres. Cependant, la globalisation économique et financière qu'elles apportent est une opportunité à saisir pour moderniser un dispositif de comptabilité publique. Les conditions singulières de leur mise en œuvre et les avantages indéniables qu'elles apportent en font d'ailleurs le succès.

2 - Problématique traitée

Pour déterminer s'il est judicieux d'adopter les normes IPSAS au Maroc ou de s'en inspirer pour élaborer des règles spécifiques, il importe de les analyser au regard du contexte sociopolitique du pays, de sa situation géographique et politique particulière et de ses perspectives de développement.

Cet examen contextuel nécessite bien entendu d'observer dans quelle mesure l'histoire a influencé la physionomie de l'administration actuelle.

L'analyse de l'application des normes IPSAS dans le contexte particulier de l'administration marocaine, soumise à des demandes incessantes de transparence et de performance, doit permettre d'en évaluer l'impact, notamment sur la bonne gouvernance.

L'enjeu est de répondre aux exigences d'un développement économique et social harmonieux et général intégrant le secteur public dans sa globalité. Les réformes déjà menées au sein de l'administration publique (citons à ce titre les différents PARAP, la réforme de la loi organique des finances...) visaient d'ailleurs le renforcement de la gestion des finances publiques ainsi que l'amélioration de la gestion des ressources humaines notamment à travers la maîtrise de la masse salariale. La simplification des procédures administratives, par informatisation, constitue un autre objectif tangible.

Le diagnostic de l'administration publique doit donc mettre en exergue ses forces et ses faiblesses, ses contraintes et ses perspectives. Il s'agit-là d'un véritable diagnostic de type SWOT.

Cette genèse de l'administration publique marocaine nous permet de présenter la problématique de notre recherche, à savoir :le recours à la refonte des systèmes d'information financière, notamment par le déploiement des normes IPSAS dans le secteur public, contribue-t-il à assurer et à consolider cette bonne gouvernance ?

3 - Intérêt et objectifs de l'étude

L'idée d'adopter les normes IPSAS pour améliorer la gouvernance dans le contexte particulier de l'administration publique marocaine soulève néanmoins de multiples questions qui suscitent l'intérêt du chercheur. En voici quelques-unes :

- Quelle est la portée exacte des normes IPSAS ?
- Quels en sont les atouts et inconvénients ?
- Quelles en sont les limites ou défaillances ?
- La décision de leur application étant laissée au libre choix des États, est-il judicieux de les adopter en tant que normes ou de les adapter pour créer des règles appropriées au contexte marocain ?
- Quelles spécificités propres au contexte national doit-on prendre en compte lors de l'adoption de telles normes ?
- Quels changements culturels à opérer pour mener à bien une telle réforme ?
- Quelle leçon peut-on tirer de l'expérience étrangère ?

L'intérêt de débattre d'une telle problématique s'avère important dans un monde changeant. Au lendemain du printemps arabe, on est contraint d'admettre que le

développement d'un pays est aujourd'hui tributaire d'une administration faisant place à une bonne gouvernance, basée sur des règles ou des normes relatives à la transparence, à la reddition de comptes, à l'exercice de la responsabilité.

Démultipliés par l'Internet, les appels se font pressants pour démocratiser les institutions politiques, instaurer une économie de partage, converger vers un État de Droit et non de passe-droit, s'appuyant sur des dirigeants compétents et fiables, garants d'une meilleure transparence de la comptabilité publique.

Le Royaume du Maroc l'a bien compris, qui s'est judicieusement doté, en 2011, d'une nouvelle constitution visant un meilleur équilibre des pouvoirs afin d'assurer la stabilité économique, politique et sociale du pays. Le nouveau mode de gestion des affaires publiques consacre, sous l'égide des normes internationales IPSAS, les principes de la transparence dans un corpus de règles comptables, édictant une responsabilité mieux assumée en termes de gestion avec les résultats (GAR) et de justification des comptes.

Le débat doit s'inscrire dans un cadre d'analyse des réformes menées au Maroc en liaison avec la refonte du cadre international comptable de l'État et le passage d'une comptabilité des flux (comptabilité budgétaire) à une comptabilité d'exercice, fondée sur les droits constatés, qui englobe tous les engagements étatiques.

Par-delà les enjeux économiques, financiers et comptables, la redéfinition du cadre normatif IPSAS, consistant à ancrer la culture des résultats et de la performance dans la stratégie de réalisation des politiques publiques, présente un intérêt capital pour notre pays.

L'importance du chantier de réforme de la comptabilité de l'État réside, avant tout, dans les enjeux que présente la reconfiguration du système comptable pour une meilleure visibilité financière, une plus grande maîtrise du processus de préparation, d'exécution et de contrôle du budget de l'État et surtout, dans l'optique d'une amélioration substantielle de l'information financière du gouvernement, du parlement, de la Cour des comptes et des citoyens.

La réforme de la comptabilité de l'État a également pour objectif politique de permettre à notre pays d'intégrer le club restreint des pays qui adoptent la comptabilité d'exercice et satisfont aux exigences liées à la comparabilité de l'information financière. L'attractivité d'un pays se mesure davantage par la disponibilité d'une information transparente et fiable des

comptes répondant aux besoins des investisseurs, des bailleurs de fonds et de l'ensemble des utilisateurs, que par les avantages économiques qu'elle offre au niveau des politiques de relance économique (par l'offre ou la demande). La présentation des comptes de l'État selon des normes internationales harmonisées IPSAS/IFRS, en facilitera la lecture pour les acteurs de la gouvernance financière et permettra de les comparer à ceux d'autres États transparents. Il reste qu'une telle réforme, qui est un processus d'amélioration continue, doit nécessairement s'inscrire dans le temps, à travers une trajectoire politique et une démarche administrative d'optimisation tenant compte de la réalité du contexte de gestion, du cadrage de la réforme ainsi que du soutien à apporter aux utilisateurs pour leur en faciliter l'appropriation. L'intérêt d'une telle entreprise est d'aligner notre système de comptabilité de l'État sur les normes comptables internationales en vigueur pour le secteur public, d'assurer une consolidation des données relatives aux composantes du secteur public (État, établissements publics et collectivités locales) et de permettre, in fine, la certification des comptes sur laquelle se basent les appréciations des agences internationales de notation.

Notre recherche vise à appréhender l'ampleur des impacts de l'adoption des IPSAS sur le management public de l'administration marocaine. Deux objectifs sous-jacents intéressent également notre étude :

- Établir un diagnostic de la situation actuelle dans l'administration publique marocaine ;
- Esquisser les perspectives d'évolution de l'administration publique, en précisant les conditions sine qua non du succès de l'employabilité des normes IPSAS dans le contexte national, en capitalisant les expériences de certains pays qui nous ont devancés en la matière.

4 - Pertinence de la recherche

La mondialisation et ses nombreux effets ouvrent la voie à davantage d'ouverture économique et à une libéralisation plus prononcée du commerce. Cette situation qui impose des transactions s'opérant hors frontières, entre plusieurs États qui n'ont souvent pas la même culture financière, impose à ces mêmes États de trouver un compromis, un langage commun en matière d'information financière.

La comptabilité figure parmi les principaux outils qui fondent l'information et la communication financière. Elle évolue en fonction de ses conditions d'application et de ses processus d'opération. La crise mondiale sévissant depuis 2007 a imposé de recourir à des méthodes comptables plus opérationnelles, se basant sur davantage de transparence. Ainsi des notions telles que la gouvernance des entreprises et des administrations publiques, la précision et l'efficacité de traitement des bilans sont apparues. Restait à réunir toutes ces nouvelles notions en un seul document, un référentiel unique pour uniformiser l'ensemble des règles de comptabilité, différentes selon les pays.

Les IFRS (International Financial Reporting) donnent le départ à un nouveau référentiel comptable applicable aux entreprises privées, notamment celles cotées en bourses. Les IFRS révolutionnent de façon sensible le monde de la comptabilité en instaurant de nouveaux principes fédérateurs des normes comptables, jusqu'alors éparses et peu claires. Les entreprises qui appliquent ces référentiels nouveaux gagnent systématiquement en clarté, en uniformité, en cohérence et obtiennent des comptes complets, précis, ordonnés et mieux organisés.

Ce référentiel appliqué aux entreprises, va être calqué pour être utilisé dans le secteur public. Les normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), copiées des IFRS, sont spécifiquement dédiées à l'amélioration de l'information financière dans le secteur public. Avec les IPSAS, les entités publiques disposent désormais d'une véritable comptabilité d'exercice comme les entreprises privées. À noter que, si les IPSAS s'appliquent aux États et aux établissements publics, les entreprises publiques à caractère industriel ou commercial restent, pour leur part, régies par les normes IAS/IFRS.

Les normes IPSAS sont établies par le Conseil des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSASB : International Public Sector Accounting Standard Board). Cet organisme appartient à la Fédération internationale des experts comptables (IFAC : International Federation of Accountants). Les normes sont aujourd'hui globalement ou partiellement appliquées par une vaste majorité d'États, mais aussi par des organisations internationales telles que l'Organisation du Traité de l'Atlantique Nord (OTAN), l'Organisation pour la Coopération et le Développement Économiques (OCDE) ou même les Nations Unies (ONU). Aujourd'hui, on ne dénombre pas moins de soixante-dix pays, sur

l'ensemble des continents qui ont remis à jour leur comptabilité en mettant en place le référentiel IPSAS. Parmi les pays ayant déjà entériné l'adoption de ces normes, figurent notamment le Canada, l'Australie, la nouvelle Zélande, le Royaume-Uni, la France et l'Afrique du Sud.

Dans le cadre de la modernisation de la gestion publique du Maroc, le Conseil National de la comptabilité (CNC) adopte, lors de sa XII^e assemblée plénière (16 décembre 2008), un nouveau plan comptable. L'expérimentation des normes IPSAS au Maroc débute à la Trésorerie Générale du Royaume (TGR), pour s'étendre ensuite aux collectivités locales telles que les préfectures, les régions, les provinces et les communes, mais également les ministères et les établissements publics nationaux.

Une véritable métamorphose du paysage financier public marocain s'opère avec l'arrivée des IPSAS. La différence entre l'ancien référentiel comptable et les nouvelles normes est très importante. L'organisation, la culture de l'administration publique, les compétences des ressources humaines, les procédures de communication sont modernisées. Loin du système classique antérieur fondé sur le calcul des « dépenses-recettes », apparaît une logique de comptabilité de patrimoine, d'engagement, de partie double et de prudence qui implique une plus grande précision dans le calcul de l'actif et du passif de l'État et des administrations et collectivités publiques. Viennent se greffer à cette nouvelle logique la comptabilisation des immobilisations, des stocks, des amortissements, des prévisions, etc. Les IPSAS imposent également d'émettre dans les états financiers un bilan, un tableau des flux de trésorerie et de variation de la situation nette, un compte de résultat et des notes aux états financiers.

Face à l'ampleur du travail que représente la mise en place effective des IPSAS, ces normes nouvelles ne sont que partiellement adoptées dans le secteur public marocain. Les changements à apporter sont structurels et demandent beaucoup de temps et d'investissements sur les plans technique, logistique et financier. Une refonte complète de la comptabilité publique marocaine doit être opérée en amont pour permettre une mise en place optimale des IPSAS. Notre sujet a la prétention de disséquer ce vaste chantier de mise en place des IPSAS et de l'analyser, en tirant le bilan de ce qui a déjà été réalisé et ce qui reste à accomplir. Il tentera de relever les différences entre l'ancien système comptable et le référentiel IPSAS. Notre sujet comparera également l'expérience marocaine à celle

du Royaume de Belgique au niveau de ce référentiel, en recherchant les points de convergence et de divergence entre les deux pays.

5 - Démarche méthodologique

5.1 - Approche épistémologique

La démarche adoptée dans cette thèse est dictée essentiellement par l'objectif de notre recherche, à savoir examiner les conditions d'application des normes IPSAS et les facteurs qui influencent leur application dans le secteur marocain et le secteur belge.

Pour cela, nous avons suivi une méthode holistico-inductive, susceptible de nous donner un maximum d'enseignements sur les deux royaumes pour nous permettre de définir les hypothèses et les théories pouvant s'appliquer à un ensemble d'observations généralisables à une classe d'objets, à partir de ce que l'on a observé sur quelques individus ou dans quelques cas particuliers.

Notre avons donc examiné l'évolution de l'administration et des finances publiques dans un contexte socio-historique. Par ailleurs, nous avons procédé à une revue de la littérature existante en matière d'application des normes IPSAS. Cependant, compte tenu du peu de résultats obtenus lors de cette recherche et de la quasi absence d'études sur le sujet, une enquête de terrain s'est avérée nécessaire pour toucher, à travers des interviews, le cœur de la problématique.

Les résultats de notre étude qualitative nous ont servi de base pour élaborer un questionnaire visant à obtenir des données quantitatives sur les facteurs qui influencent les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS et de leur application dans l'administration publique. Une modélisation par le logiciel SPSS version 19 nous a permis de comparer la situation des deux royaumes.

5.2 – Méthodologie de la recherche

Les décisions du passé ont été prises par une administration qui se projetait dans son avenir. Aussi, c'est en nous référant aux caractéristiques du passé que nous pouvons analyser la situation actuelle, afin de nous projeter sereinement dans notre futur.

Cette projection paraît convenir sans difficultés à l'évolution de la qualité et des normes recherchées, notamment en matière de transparence et de bonne gouvernance. En revanche, on peut s'interroger sur les conséquences éventuelles de l'adoption d'un cadre de comptabilité publique respectant les normes IPSAS dans un pays en développement comme le Maroc.

La première partie, introductive, est dédiée à la présentation de l'évolution de l'administration marocaine et de son système comptable. Le développement de cette partie doit coïncider avec une approche socio-historique de l'État. Pour cela, nous essayons de retracer l'essor et le développement des réformes menées dans l'administration publique marocaine, notamment sous l'angle de son système comptable, eu égard aux défis et problèmes fondamentaux qu'elle a connus. En traçant son évolution passée, nous nous interrogeons sur les principaux problèmes et défaillances structurels actuels avant d'ouvrir le débat sur les perspectives de son évolution future.

À partir des perspectives d'évolution de l'administration marocaine et compte tenu de la nécessité de repenser le système comptable, nous tentons d'étayer de manière articulée la bonne gouvernance espérée. Ce cadre permet de présenter les normes IPSAS et leur portée, leurs avantages et les conditions de leur mise en œuvre. In fine, nous serons appelés à aborder tout particulièrement la place de la bonne gouvernance dans le management public de manière générale et surtout au Maroc. Nous examinerons dans quelle mesure les normes comptables IPSAS contribuent à la mise en place de cette bonne gouvernance et comment la transparence et la sécurité dans le management public seront déployées.

La deuxième partie présente certaines configurations des systèmes comptables marocain et belge, soumises à l'appréciation de gestionnaires et de hauts responsables de la comptabilité publique auxquels nous avons administré un questionnaire destiné à décrire la situation des normes IPSAS au niveau des deux pays, ainsi qu'un guide d'entretien pour recueillir les avis et opinions de nos interviewés.

Cette démarche, destinée à soulever les difficultés rencontrées à un niveau stratégique et opérationnel, intervient au moment crucial de l'adoption au Maroc d'une nouvelle loi organique de finances, considérée comme la « Constitution des finances publiques ». Dans ce contexte particulier, nous examinons notamment comment la transparence et la sécurité dans le management public sont exercées dans les sociétés marocaine et belge. La question

de la convergence aux normes internationales IPSAS constitue le socle des entretiens dont l'analyse nous permet de présenter certaines conclusions et recommandations en matière de comptabilité publique, relatives aux conditions d'applications des normes IPSAS, à l'uniformisation et à la comparabilité internationale, à l'instauration d'un nouveau management au sein de l'administration publique.

À la lumière des éléments rapportés, une section a été consacrée à une quantification des résultats qualitatifs obtenus que nous avons testés.

Cette quantification nous a permis d'affiner les 4 Hypothèses suivantes sur la base desquelles nous avons procédé à une étude quantitative :

H1 : La situation d'un pays influence fortement les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS ;

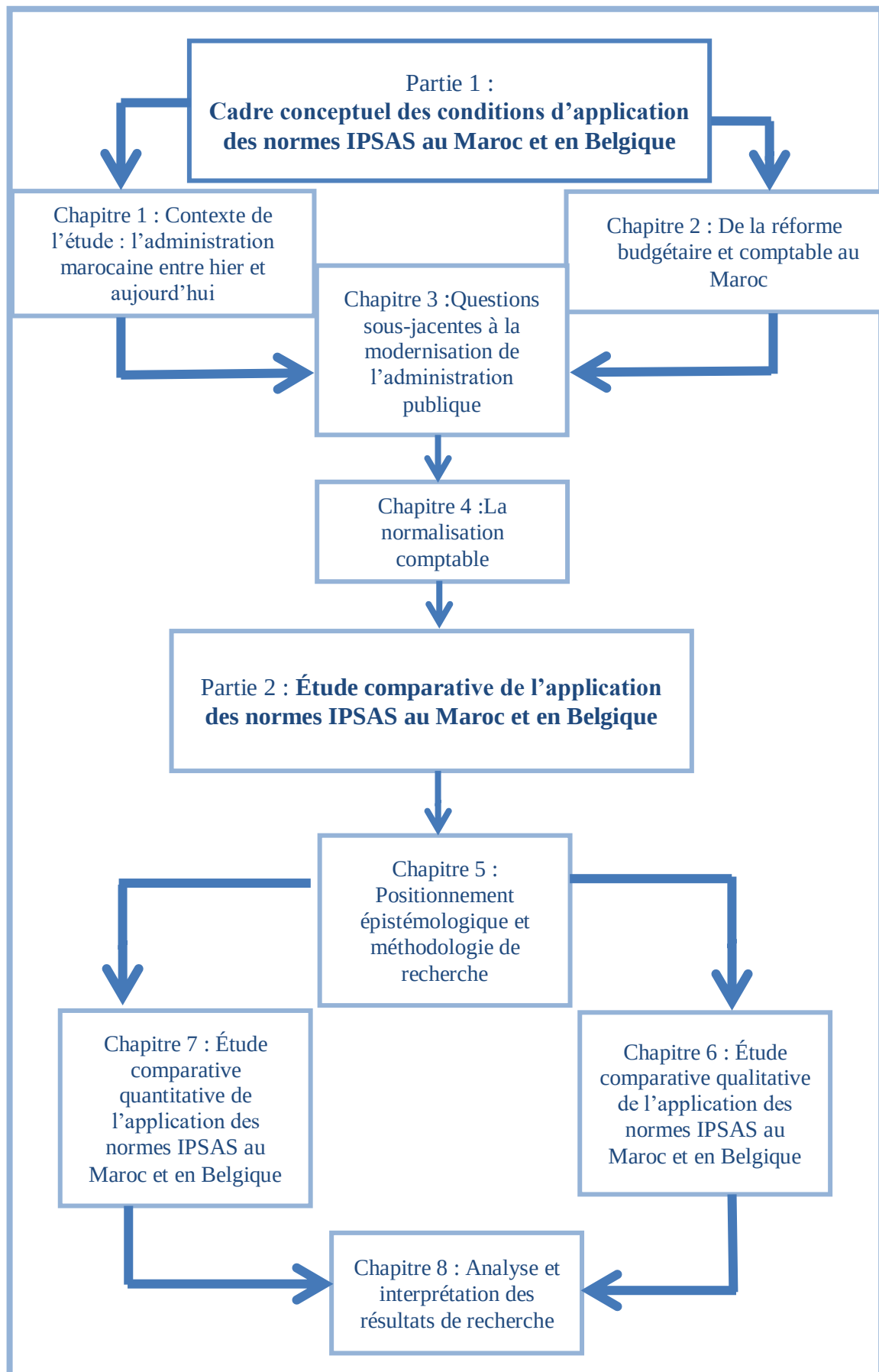
H2 : La bonne gouvernance dans un pays représente un terrain fertile pour l'application des normes IPSAS ;

H3 : Le déploiement des normes IPSAS favorise l'uniformisation et la comparaison entre les pays qui les appliquent dans un monde de plus en plus orienté vers la globalisation économique et financière ;

H4 : L'application des normes IPSAS, en dépit de toute forme de résistance, façonnera un management de type nouveau.

L'analyse des résultats de l'étude quantitative a pour but de nous permettre de valider ou infirmer les hypothèses émises, puis de formuler, à l'appui de notre revue de la littérature et des résultats qualitatifs, un ensemble de propositions et de recommandations susceptibles de favoriser l'instauration d'une bonne gouvernance et d'un nouveau management public via l'adoption des normes IPSAS.

Figure 1 : Schéma de la thèse



PREMIÈRE PARTIE

Cadre conceptuel des conditions d'application des normes IPSAS au Maroc et en Belgique

Introduction de la première partie

Cette partie qui constitue une revue de la littérature existante, est dédiée, dans un premier temps, à la présentation de l'évolution de l'administration marocaine et de son système comptable. Le développement de cette partie doit coïncider avec une approche socio-historique de l'État. Pour cela, nous essayons de retracer l'essor et le développement des réformes menées dans l'administration publique marocaine, notamment sous l'angle de son système comptable, eu égard aux défis et problèmes fondamentaux qu'elle a connus. En traçant son évolution passée, nous nous interrogeons sur les principaux problèmes et défaillances structurels actuels avant d'ouvrir le débat sur les perspectives de son évolution future.

À partir des perspectives d'évolution de l'administration marocaine et compte tenu de la nécessité de repenser le système comptable, il convient d'étayer de manière articulée la bonne gouvernance espérée. Ce cadre permet de présenter les normes IPSAS et leur portée, leurs avantages et les conditions de leur mise en œuvre. In fine, nous serons appelés à aborder tout particulièrement la place de la bonne gouvernance dans le management public de manière générale et surtout au Maroc.

CHAPITRE 1. CONTEXTE DE L'ETUDE : L'ADMINISTRATION MAROCAINE ENTRE HIER ET AUJOURD'HUI

INTRODUCTION DU CHAPITRE 1

Pour comprendre la problématique du Maroc vis-à-vis de la convergence des règles comptables nationales et des normes internationales IPSAS, il est nécessaire de bien saisir le contexte dans lequel il se situe. Or, les défis et problèmes actuels du système comptable marocain semblent liés à l'évolution qu'a connue le secteur public.

Nous avons donc décidé, dans ce premier chapitre, de retracer l'essor et le développement des réformes menées par l'Etat en matière de comptabilité publique.

L'objectif de cette approche socio-historique est de répondre à nos interrogations quant aux principaux problèmes et défaillances que connaît actuellement l'administration marocaine afin d'ouvrir le débat sur les perspectives de son évolution future.

La première section de ce chapitre sera dédiée aux spécificités de l'approche socio-historique que nous avons choisi d'adopter.

Nous verrons dans une seconde section comment l'administration se prête favorablement, en tant qu'institution, à cette approche.

C'est à la troisième section que nous présenterons les étapes essentielles qui ont marqué l'évolution du Maroc.

Section 1 : La sociologie historique comme démarche d'approche

1.1 - Introduction

« La première démarche qui s'impose à quiconque veut traiter d'une science, est de définir, de délimiter aussi exactement que possible son objet » (Henri Janne, 2009)¹. Il est donc nécessaire que nous commençons, avant de procéder à l'analyse de la situation actuelle de l'administration publique du Maroc, par définir la consistance de notre approche socio-historique et ce qu'elle apporte à notre sujet.

1.2 - Consistance de l'approche socio-historique

Comme son nom l'indique cette approche joint l'étude de l'histoire à la sociologie. La consistance de cette démarche nous conduit à nous interroger sur la portée de chaque terme la composant, en l'occurrence histoire et sociologie, comme sciences à part entière.

1.2.1 - Définition de la sociologie

« Une plaisanterie veut que le seul point sur lequel les sociologues soient d'accord consiste précisément à ne pas s'accorder sur la définition de la sociologie » (Stéphane Hampartzoumian, 2005)². Nous allons cependant tenter d'établir une synthèse des différentes définitions qui nous permettra de retenir celle qui semble la plus pertinente dans le cadre de notre étude.

Selon l'origine étymologique, la sociologie provient de la combinaison des deux termes "socius" et "logos". Le premier terme, de l'origine latine "socius" désigne le compagnon, l'associé, et le second "logos", d'origine grecque, signifie discours et raison. Ainsi, précise Hampartzoumian, « le rapprochement de ces deux termes constitue le noyau sémantique du mot "sociologie" et produit un effet de sens, selon lequel la sociologie consisterait en un discours sur le social ».

¹ Janne.H (2009), « Introduction à la Sociologie Générale », Sociologies [En ligne], Découvertes / Redécouvertes, Henri Janne, mis en ligne le 05 novembre 2009, consulté le 19 septembre 2016. URL : <http://sociologies.revues.org/2964>

² Hampartzoumian. S, (2005), « Réussir sa licence de sociologie », Studyrama, pp.66 et 67.

Auguste Comte (1839) définit son origine la sociologie³ comme une discipline de “science positive des faits sociaux” et la qualifie de “science de la société”. Cette notion sera reprise par Durkheim qui travaillera à sa constitution comme discipline à part entière dans l’université⁴. « *Traiter les faits sociaux comme des choses* », tel est le résumé des propos émis par Durkheim dans son livre *les Règles de la méthode sociologique* (1895). Xavier Molénat (2007) précise que « *tout en développant une science des faits sociaux, Émile Durkheim invente une nouvelle discipline, la sociologie, dont l’un des objectifs affirmés est de réformer la vie sociale* »⁵.

De nos jours, la sociologie est davantage considérée comme une branche des sciences humaines et sociales qui essaie d’abord de comprendre et par la suite d’expliquer l’impact des dimensions sociales sur les façons humaines de penser et d’agir. Dans ce sens, « *la sociologie est la science qui a pour objet ce qui est social. Les sciences dites “sociales” ou “humaines” se consacrent chacune à des catégories particulières de faits humains, telles le Droit et l’Économie politique. La sociologie retient dans ces faits humains leur aspect spécifiquement social. En l’occurrence, il s’agit donc de définir le “social”. C’est un mot du langage courant, dont l’acception la plus conforme à l’usage est “relatif à la société”* » (Henri Janne, 2009)⁶.

L’encadré suivant permet d’appréhender l’apport d’Émile Durkheim à la sociologie.

Définition de la sociologie

Émile Durkheim a donné deux définitions de la sociologie. Dans *Les règles de la méthode sociologique* (1895), la sociologie est définie par l’existence d’un objet d’étude spécifique, le fait social, défini par Durkheim comme « *toute manière de faire, fixée ou non, susceptible d’exercer sur l’individu une contrainte extérieure* ». Il s’agit alors de conquérir, pour la sociologie, un domaine d’étude qui lui soit propre. L’accent est ainsi mis sur ce qui différencie l’objet social étudié par le sociologue des phénomènes psychiques individuels qu’étudie le psychologue. Dans un article de 1903 « *Sociologie et sciences sociales* », Durkheim abandonnera cette première approche qui ne

³ Comte.A, (1839), « Cours de Philosophie positive », 47^e leçon (1839).

⁴ Etienne.J, Bloess.F, Noreck.J.P, Roux.J.P, (2004), dictionnaire de sociologie, Hatier, p.692.

⁵ Molénat.X (2007), « Émile Durkheim (1858-1917) - Le père de la sociologie », In Sciences Humaines, Hors-série N° 6 - octobre - novembre 2007- Cinq siècles de pensée française-.

⁶ Janne.H (2009), « Introduction à la Sociologie Générale », Sociologies [En ligne], Découvertes / Redécouvertes, Henri Janne, mis en ligne le 05 novembre 2009, consulté le 19 septembre 2016. URL : <http://sociologies.revues.org/2964>

permettait pas de distinguer la sociologie d'autres sciences sociales comme l'économie, l'histoire, la géographie, l'anthropologie qui avaient également pour objet d'étude les faits sociaux. Il définit désormais la sociologie comme « *le système des sciences sociologiques* » et la conçoit comme la science des sciences, susceptible de fédérer les apports des différentes sciences sociales. Toutes les sciences sociales, dans cette optique, sont considérées comme des branches de la sociologie pour peu qu'elles adoptent la démarche de la sociologie, c'est-à-dire la méthode comparative. C'est à ce propos que l'on a pu parler à cette époque de l'impérialisme sociologique de Durkheim.

Parmi les autres définitions que l'on peut citer, nous retenons également celle proposée par Boudin qui *« implique une conception particulière de l'acteur social. En effet, "la sociologie est fondamentalement [...] une discipline dont la vocation latente est de retrouver des structures générales à partir de l'analyse de phénomènes singulières". Dès lors "l'atome logique de l'analyse sociologique est donc l'acteur individuel". Cet acteur est agissant et ses actions sont dotées d'une finalité. Reprenant la distinction entre actions logiques et actions non logiques de V.Pareto, la sociologie a pour vocation "d'analyser la logique des actions non logiques". Cette analyse s'avère complexe dans la mesure où l'acteur agit dans un monde incertain et sous les contraintes de son environnement social et institutionnel, délimitant le cadre des interactions sociales. Le mot sociologie est donc placé dans des situations à structure ambiguë où "la notion de meilleur choix est mal définie" (Marc Montoussé, 2008) »*⁷.

Sans entrer dans le jargon pur et dur de la sociologie et de sa philosophie, nous pouvons souligner que la sociologie se conjugue avec différents disciplines et objets. On peut parler dans ce sens de la sociologie des organisations, de la sociologie politique, de la sociologie...

1.2.2- Objet de la sociologie

Les objets que la sociologie se donne comme sujet de recherche sont très divers et variés. On peut dire que la sociologie prend comme objet de départ la société comme une totalité organisée où les individus entretiennent des rapports entre eux. Des interactions entre les éléments composant toute société sont souvent régies par des règles, des valeurs, des

⁷ Montoussé.M, (2008), «100 Fiches de lecture en économie, sociologie, histoire et géographie économique », Ed. Bréal p.144.

signes,... De fait et à titre indicatif, la sociologie s'intéresse globalement à l'individu et à la famille, aux relations, aux religions, formes de cultures, aux rapports de genre, au travail, aux statuts et fonctions, aux relations avec les instituts ou les ethnies... C'est elle qui pousse l'humain à réagir en société de façon à modifier ou préserver son statut social.

Conventionnellement, on admet que la sociologie a pour objet un discours de portée sociale. Des précisions doivent toutefois être avancées à propos de cette portée sociale. En effet, *« la sociologie est effectivement un discours, mais elle n'est ni un discours sans objet, ni un discours sur n'importe quel objet, elle est un discours sur le social. [...] Le discours de la sociologie porte donc sur la société, sur le social, et cette précision est essentielle au point de figurer dans la définition du mot "sociologie" »*(Stéphane Hampartzoumian, 2005)⁸.

Reste à déterminer si la sociologie doit être considérée comme une science humaine ou sociale. La réponse découle du fait que *« la sociologie peut tout aussi bien être regroupée avec l'économie et la science politique pour former les sciences sociales ou avec la philosophie et l'histoire au sein des sciences humaines. Dans le premier cas, on insiste sur l'analyse de l'organisation sociale ; dans le second, sur l'attitude de l'homme en société »*(Marc Montoussé, Gilles Renouard, 2006)⁹.

1.2.3- Définition de l'histoire

Dans le langage courant, le terme "histoire" est employé souvent comme un ensemble des événements et faits passés relatifs à une nation ou à l'humanité dans son ensemble. L'origine étymologique du terme histoire provient du latin "historia", issu du grec ancien "ἱστορία", signifiant "enquête". Selon le Petit Robert (2007), l'histoire est *« la connaissance et le récit des événements du passé, des faits relatifs à l'évolution de l'humanité (d'un groupe social, d'une activité humaine), qui sont dignes ou jugés dignes de mémoire. On appelle également histoire les événements ou les faits ainsi relatés »*.

Pour les historiens, l'histoire est plutôt une tendance scientifique qui a comme objet d'étudier le passé de l'ensemble des sociétés. Il se fait sous différentes formes dont le récit ou la narration d'un événement ou d'une époque.

⁸ S Hampartzoumian.S, (2005), « Réussir sa licence de sociologie »,Studyrama, p.67.

⁹ Montoussé. M, Renouard. G, (2006),« 100 fiches pour comprendre la sociologie », Ed. Breal, p.10

Ainsi selon cette perception, qui reste insatisfaisante, l'histoire est identifiée comme un récit des événements passés de l'histoire de l'humanité. Concrètement, l'histoire a un côté objectif qui s'identifie dans les événements se produisant dans le passé. Ces événements sont rapportés à travers des récits pouvant être effectivement réels sans nier la possibilité d'existence d'écart entre le récit en question et la nature, la spécificité l'ampleur et l'exactitude de ce même événement.

Pour Henri-Irénée Marrou, « *l'histoire est la connaissance du passé humain. L'utilité pratique d'une telle définition est de résumer dans une brève formule l'apport des discussions et gloses qu'elle aura provoquées* »¹⁰. L'histoire se confond alors comme la narration, souvent sous forme écrite, du passé de l'humanité.

Pour les historiens, l'histoire est plutôt l'une des disciplines les plus anciennes qui se focalise sur l'étude de l'évolution de l'être humain et l'humanité dans son ensemble, c'est pour cette raison qu'elle est assimilée à la mémoire de l'humanité dans son ensemble. Il s'identifie comme la connaissance la plus riche et complète qui soit, décrivant et récitant les divers chemins et voies que les générations passées ont pris dans le passé. Ainsi, l'histoire est, depuis une certaine vision, cet immense réservoir des expériences accumulées par l'humanité le long de son existence.

1.2.4 - Objet de l'histoire

L'histoire est le dénominateur commun de tout un éventail de sciences qui prennent l'être humain et son évolution comme socle d'analyse. D'après l'encyclopédie Larousse, dans sa version électronique, « *l'histoire a pour objet l'étude du passé des sociétés humaines. Après s'être longtemps limitée à la description des événements politiques, elle tente aujourd'hui d'appréhender le passé dans tous ses aspects, en s'associant à diverses sciences humaines* »¹¹.

Pour Pierre Bonnechere, l'histoire a pour objet de rendre compte de manière raisonnée et selon une approche scientifique axée sur la prospection effectuée dans le passé humain. Cette prospection est en principe guidée, en entre autres principes, par la quête de la vérité et la marque d'objectivité. Pour comprendre l'état de lieux ou la situation actuelle d'un

¹⁰ Marrou. H, (1954), «De la connaissance historique», Seuil, pp. 32-33.

¹¹ <http://www.larousse.fr/encyclopedie/divers/histoire/58380> consulté le 25/08/2016

phénomène donné, le retour aux faits passés est indispensable, d'où l'utilité de l'histoire en tant que science. Vis-à-vis d'un phénomène donné, cette compréhension passe essentiellement par un examen du passé. Ainsi analyser la situation actuelle de l'administration publique dans un pays ne peut se faire qu'à la lumière des expériences passées et de toute son histoire. Ce retour dans le passé s'identifie alors comme utile dans la perspective de dresser les différents enjeux contemporains pouvant pertinemment contribuer de manière très significative à éplucher et décortiquer les voies de son évolution dans le passé.

En quête de vérité, l'historien est appelé à observer un comportement objectif, en interrogeant des faits de l'histoire en se basant sur les différentes documentations relatant ses faits. Cette interrogation doit se faire selon différents angles de perception et d'analyse. Souvent, l'historien est appelé à se mettre « *dans la peau des gens de l'époque pour interpréter de façon rigoureuse les lambeaux de preuves qui subsistent du passé. Finalement, il fera la synthèse des informations recueillies et formulera ses observations dans une langue soignée et dynamique* »¹².

Loin de toutes considérations liées aux sciences exactes, l'histoire est une science humaine. L'histoire ne peut se résoudre à accumuler et noter des dates, des événements, des phénomènes, ... d'autant plus que le récit y inhérent n'est jamais pris isolément. Globalement, réciter des dates et des événements n'est pas l'objet principal de l'histoire, mais loin de là, c'est l'analyse de ces éléments qui est déterminant. Dans ce sens, il est à retenir que « *les faits, et les dates chères aux historiens, sont bien entendu une condition nécessaire. Mais, en dernière analyse, ils ne sont que les éléments de base avec lesquels l'historien doit faire la lumière sur le passé, comme la connaissance des organes est la base fondamentale de la médecine, mais non son but ultime* » (Pierre Bonnechere, 2008)¹³.

De fait, l'histoire en tant que science dispose d'un objet et a une démarche. Elle formule des problèmes et essaie d'émettre des propositions explicatives du problème ainsi posé. En outre, et en matière de prise de décision, le recours aux faits historiques donnant la naissance du phénomène étudié et son évolution ne peut que mettre davantage de la

¹²<http://histoire.umontreal.ca/departement/quest-ce-que-lhistoire/> consulté le 26/08/2016

¹³Bonnechere.P, (2008), « Profession historien », Presses de l'Université de Montréal, pp.9-10

lumière éclairante. Plus encore, « *l'histoire, en tant que savoir, n'est que le fruit d'un travail de reconstitution mené selon une méthode rigoureuse, pétrie à la fois de science et d'intuition. Une méthode qui permet d'abord de trouver les témoignages pertinents à sa recherche, puis de les interpréter avec justesse, en les forçant à révéler tout ce qu'ils ont à révéler, mais pas une once de plus. Une méthode qui mène ensuite à replacer tous les faits les uns par rapport aux autres, en définissant leurs causes et leurs conséquences potentielles. Chaque nouvelle étude dresse ainsi le tableau d'un pan du passé qui s'imbrique dans le réseau de faits déjà connus et le précise, ou qui parfois le contredit en amenant les spécialistes à revoir ce qu'ils croyaient acquis. Grâce à toutes ces découvertes, petites et grandes, les historiens recomposent patiemment un passé qu'ils ne peuvent faire revivre que dans ses grandes lignes, et non dans son incommensurable complexité* » (Pierre Bonnechere, 2008)¹⁴. In fine, on spécifie que les historiens tentent d'analyser le passé tout en étant conscients que ce passé éclaire bien et de manière féconde la compréhension du présent.

1.2.5- définition de l'approche socio-historique

Questionner la portée d'une approche socio-historique, c'est avant tout se poser la question sur la terminologie de chaque terme avant de s'interroger sur la signification de leur fusion. La première interrogation est résolue depuis les développements précédents. Nous en retenons que « *dans le monde académique, histoire et sociologie sont deux disciplines à part entière, avec chacune leurs "pères fondateurs" et leurs auteurs canoniques, leurs concepts, leurs méthodes et leurs pratiques scientifiques* ».

La fusion fera l'objet de cette analyse. Loin de se distancer entre les deux domaines et disciplines du savoir que sont la sociologie et l'histoire, la sociologie historique affirme dans un sens « *l'unité épistémologique des deux disciplines et fait le pari du dépassement de leurs différences autour d'une mise en commun des concepts et des méthodes* »¹⁵. Concrètement, cette démarche est plus couramment utilisée et pratiquée dans les pays anglo-saxons que dans les pays francophones. Les pionniers et les adeptes de cette démarche tentent d'investir de manière féconde les terrains de l'histoire tout en diffusant, avec de nouvelles manières, la façon de pratiquer le raisonnement sociologique sur des faits historiques en

¹⁴ Bonnechere.P, (2008), « Profession historien », Presses de l'Université de Montréal, pp.10-11

¹⁵ <http://www.universalis.fr/encyclopedie/sociologie-historique/> Consulté le 07/05/2015

axant leur démarches d'approche et d'analyse des phénomènes étudiés en un usage rigoureux et objectif des connaissances ainsi archivées. De fait et à travers cette démarche, l'histoire se trouve, tout bonnement, au cours du raisonnement sociologique.

Pour Antoine Savoye (2003), la sociologie historique ou « *la sociohistoire, en tant que projet d'articuler l'histoire et la sociologie, peut être entendue de deux façons distinctes selon que la primauté est donnée à la connaissance de l'actuel (le présent) ou à celle de l'achevé (le passé)* »¹⁶. Dans sa conception, il spécifie qu'à travers l'octroi de la priorité au présent, premier cas de figure, la démarche de la sociologie historique tend à mettre en exergue les perspectives historiques d'une réalité bien vivante et d'actualité ou récente. Cette réalité peut être tangible ou abstraite. La tangibilité est associée aux études se focalisant sur les réalités actuelles vécues par certaines institutions, ou liées à des phénomènes observés ou des événements ponctuels. L'abstraction, relative à la réalité diagnostiquée par la démarche socio-historique est liée aux différentes représentations, aux notions, aux concepts et aux théories. Selon le second angle de vision, en l'occurrence celui donnant la priorité au passé par rapport au présent, la sociologie historique a pour objet des faits et des événements circonscrits dans le passé et donc de l'histoire. Cette étude ne se fait pas uniquement comme une étude de type purement historique mais est enrichie par le recours aux instruments de la sociologie. C'est pratiquement en mobilisant la sociologie et ses outils qu'on procède à une telle analyse. Dans ce sens, cette mobilisation se fait « *pour définir les objets de recherche, fournir des éléments théoriques et des concepts, voire des méthodes, à la démarche historique* » (Antoine Savoye, 2003).

Ainsi, l'on s'entend à dire que la sociologie historique cherche par essence à analyser une réalité donnée selon un angle de vision et d'analyse axé sur une dimension diachronique ou évolutive approchant cette même réalité et puisant de l'histoire des événements et des faits en ayant recours à la boîte à outils de la sociologie pour déployer les instruments d'analyse appropriés. Ainsi, cette démarche se focalise sur la mise en rapport du présent et du passé dans un exercice de tirer des leçons et des enseignements devant répondre à des soucis de recherche préalablement établis.

¹⁶ Savoye.A(2003), «Analyse institutionnelle et recherches socio-historiques : quelle compatibilité ? », L'Homme et la société 1/2003 (n° 147) , p. 133-150

L'étude des liaisons "passé-présent" ou "présent-passé" est tellement riche et fructifiante qu'elle a conduit, notamment et à titre indicatif, à l'émergence de méthodes dites « régressive-progressive » par Henri Lefebvre. Avec cette méthode, Henri Lefebvre « *propose de procéder selon le processus de connaissance suivant : partir de l'étude du présent d'une situation ou d'une réalité pour ensuite en explorer l'histoire (le passé) avant de revenir, dans un troisième temps, à l'élucidation du présent mais cette fois-ci armé de sa connaissance historique* » (Antoine Savoye, 2003).

1.2.6- Objet de la sociologie historique

Pour Frederick Guillaume Dufour, la sociologie historique peut s'identifier comme un "carrefour (in)disciplinaire". Dans ce sens, il spécifie qu'au lieu de la considérer comme une discipline voire même comme une sous-discipline, la sociologie historique est considérée « *comme un carrefour de trajectoires disciplinaires et anti-disciplinaires en sciences sociales. Entendue dans son acception large, celle-ci est le lieu où convergent des chercheurs œuvrant en sociologie (politique et culturelle), en économie institutionnaliste, en politique comparée, en relations internationales, en anthropologie économique et dans différentes branches de l'histoire sociale, démographique, économique, politique et des idées politiques* »¹⁷.

L'appréciation de l'évolution de l'administration marocaine depuis une approche de type socio-historique nous paraît bien s'intégrer dans cette conception. Elle s'intègre parfaitement dans ce carrefour puisque l'administration publique est au fonds multidisciplinaire. Par les interventions et les rôles joués, son évolution peut être alors appréhendée de manière féconde depuis une telle approche méthodologique.

Pour rappel, le carrefour caractérisant ainsi la démarche de la sociologie historique est identifié comme « *le lieu où peuvent dialoguer : un politologue qui reconstruit les transitions entre les différents systèmes internationaux ou les différents appareils statistiques ; un comparativiste qui analyse les dynamiques patrimoniales de différents États ; une sociologue qui s'intéresse aux développements des États et des nationalismes ; un historien qui compare les processus de démocratisation, les stratégies matrimoniales ou les cycles de consommation ; et une économiste qui s'intéresse aux conditions d'émergence du*

¹⁷ Dufour. F-G. (2015), « La sociologie historique : traditions, trajectoires et débats », Presse de l'université du Québec, pp. 3 et 4.

capitalisme. Ce carrefour est anti-disciplinaire dans la mesure où celles et ceux qui s'y aventurent cherchent à sortir des contraintes de leurs disciplines respectives et remettent en question la division du travail entre les sciences sociales et l'histoire »(Wallenstein, 2000, cité par Frederick Guillaume Dufour, 2015). Bref, l'objet de cette démarche couvre alors différentes disciplines et appelle de fait à adopter des perceptions diverses et complémentaires pour pouvoir contenir une question ou une problématique de débat.

On admet alors, à l'instar de certains auteurs, l'existence, en quelque sorte, d'une sorte de virage historique en sciences sociales confirmant que l'histoire ne peut être dissociée du social (Bates et al., 1998; Hall, 2003; Katznelson, 2009; Pierson, 2004) et de la sociologie dans son acceptation la plus large.

1.3 - Conclusion

Dans cette première section, les notions de sociologie et d'histoire ont été décortiquées de manière brève afin de montrer leur objet et leur portée pour pouvoir étayer par la suite l'approche socio-historique. De plus amples détails seront exposés en seconde section qui constituera une étape charnière de ce premier chapitre qui tente de dresser de manière féconde et logique le soubassement fondant la problématique étudiée et la méthode d'approche et d'analyse projetée.

Section2 : Pertinence et richesse d'appréhender la problématique d'évolution des règles régissant l'administration selon une approche socio-historique

2.1 - Introduction

Afin de mieux contextualiser notre approche de la problématique, cette seconde section vise à montrer de quelle manière notre approche socio-historique permet de montrer l'évolution de l'administration publique marocaine, sous l'angle de ses changements de régimes et systèmes comptables. Nous souhaitons mettre en lumière le néo-institutionnalisme en tant que méthode découlant de ladite démarche pour approcher l'évolution de l'administration en générale en tant que système. Par la suite, nous abordons la place de

l'administration, dont la performance, l'efficacité et l'efficience sont, entre autres caractéristiques, des conditions sine qua non du développement de tout pays.

2.2- Le néo-institutionnalisme comme outil de prospection

D'emblée, il faut signaler que la sociologie historique est une démarche moderne qui s'est fortement enrichie au fil du temps surtout dans les pays anglophones. L'intérêt de s'inscrire dans une démarche d'analyse de type socio-historique présente plusieurs dimensions. En effet, on signale que *« parce que son objet est une construction historique saturée de sens, le politiste, plus qu'un autre chercheur peut-être, verra dans la sociologie historique une méthode propice et féconde. Elle lui permet d'envisager, certes, une histoire sociale du politique et, partant, de dégager les dynamiques qui donnent sens et cohérence à la vie politique, mais, aussi, une histoire politique du social apte à identifier l'empreinte profonde du politique sur le social »*(Yves Deloye, 2007)¹⁸. La fécondité et la richesse de la sociologie historique est nettement appréhendée lorsqu'on étudie l'évolution d'un phénomène, d'un système ou d'une institution pour montrer tout particulièrement des interactions plausibles qui ne peuvent être décortiquées ou appréhendées qu'exceptionnellement en dehors de cette démarche d'analyse. C'est dans ce sens, que Marc Bloch (1949) se demande si *« une histoire centrée, comme il est parfaitement légitime, sur l'évolution des modes de gouvernement et le destin des groupes de gouvernés ne devrait pas, pour répondre pleinement à sa mission, s'attacher à comprendre, par le dedans, les faits qu'elle a choisis comme les objets propres de ses observations »*¹⁹.

Sans trop nous attarder sur les implications de la démarche de la sociologie historique, nous devons en préciser la portée surtout en connotation avec notre démarche d'analyse, qui tend in fine, rappelons-le, à analyser l'évolution des normes comptables de l'administration publique marocaine.

Ce faisant, il sied de spécifier qu'approcher l'administration peut se faire notamment via l'évolution des politiques publiques menées surtout en matière de réforme de l'administration et les règles de son fonctionnement dont celles afférentes à sa comptabilité

¹⁸ Deloye.Y, (2007), « Sociologie historique du politique », La Découverte, « Repères », pp. 3-4

¹⁹ Bloch.M, (1949), « Apologie pour l' Histoire ou Métier d'Historien », version électronique du livre depuis le lien http://classiques.uqac.ca/classiques/bloch_marc/apologie_histoire/bloch_apologie.pdf, consulté le 20/08/2016.

de manière générale. Abordant ce point, il y a lieu de retenir que « *l'inscription dans une perspective historique de travaux d'analyse des politiques publiques est une tendance assez récente, qui reste nettement plus marquée dans la littérature américaine que dans les recherches francophones* » (Vincent Dubois, 2002)²⁰.

Toutefois, poursuit l'auteur « *Il n'est pourtant pas nécessaire de se lancer dans un plaidoyer en faveur d'une analyse de type socio-historique des politiques publiques pour percevoir ce que l'investigation historique peut apporter à la compréhension de l'intervention des pouvoirs publics* ». Pour argumenter de tels propos, on peut citer à titre d'exemple certains travaux américains, puisque les anglophones sont précurseurs en matière d'adoption de la démarche de la sociologie historique. Dans ce sens, on signale le *Journal of Policy History*, revue spécialisée qui a vu le jour en 1988. Cette revue a constitué comme une plateforme sur laquelle se sont réunis beaucoup de courants d'analyse qui ont inscrit l'histoire dans leur approche et démarche d'analyse. Vincent Dubois déclare à ce sujet que « *l'héritage des choix passés contraint les choix présents, notamment en matière budgétaire* ». On peut citer dans un sens corolaire proposé par cet auteur que « *certaines travaux placés sous le label générique du "néo-institutionnalisme" font des conditions historiques de construction des institutions étatiques une variable explicative de la définition des politiques* ».

Il faut être conscient que « *l'institutionnalisme historique est placé dans une position particulièrement cruciale. Nombre de thèses récemment proposées par cette école pourraient facilement être traduites dans le langage des choix rationnels, tandis que d'autres présentent une tendance certaine à s'ouvrir au néo-institutionnalisme sociologique* » (Hall et Taylor, 1997, cité par Olivier Jacques, 2012)²¹. Dans leur développement, le néo-institutionnalisme vient enrichir et rénover la démarche institutionnelle. Ils notifient que « *au moins trois méthodes d'analyses différentes, qui revendiquent toutes le titre de "néo-institutionnalisme", sont apparues ces quinze dernières années. Nous appellerons ces trois*

²⁰ Dubois.V, (2002), « Sociohistoire et usages sociaux de l'histoire dans l'analyse de l'action publique : Réflexions à partir de la politique culturelle en France » in Déloye (Y.), Voutat (B.). Faire de la science politique. Pour une analyse socio-historique du politique, Belin, p. 155-166.

²¹ Jacques.O, (2012), « La convergence néo-institutionnaliste en politique comparée », article consultable depuis le lien http://www.academia.edu/3088341/La_convergence_n%C3%A9o-institutionnaliste_en_politique_compar%C3%A9e, consulté le 20/08/2016.

écoles de pensée l'institutionnalisme historique (IH), l'institutionnalisme des choix rationnels (ICR) et l'institutionnalisme sociologique (IS). Ces différentes méthodes se sont développées par réaction contre les perspectives behavioristes qui furent influentes dans les années soixante et soixante-dix, et elles cherchent toutes à élucider le rôle joué par les institutions dans la détermination des résultats sociaux et politiques. Toutefois, elles dépeignent le monde politique avec des couleurs très différentes »²².

Ainsi, nous retenons que parmi les développements qui ont marqué la démarche de la sociologie historique, le terme “néo-institutionnalisme” est aujourd'hui de plus en plus souvent utilisé en science politique pour désigner une perspective théorique qui attire beaucoup de louanges, mais aussi certaines critiques. Toutefois, la plus grande confusion règne concernant le sens précis du terme “néo-institutionnalisme”, les différences qui le distinguent d'autres démarches, et le genre d'espoirs et de problèmes qu'il fait naître.

Faisant suite à notre prospection, nous analysons le néo-institutionnalisme historique qui semble pertinemment retenir notre attention dans la perspective de combler le besoin méthodologique en matière d'approche d'analyse appropriée à notre sujet.

2.3- Le néo-institutionnalisme historique

Faisant partie de tout l'ensemble que constitue la démarche de la sociologie historique en tant que démarche méthodologique, le néo-institutionnalisme est un constituant à part notamment lors que l'on traite des développements des systèmes et des politiques publiques. En effet, *« depuis les années 1980, le néo-institutionnalisme historique occupe une place centrale dans les débats théoriques concernant l'histoire et les transformations contemporaines de l'État-providence »*(Daniel Béland, (2002)²³.

L'auteur poursuit en affirmant que cet effet atteste que *« bien que le débat théorique au sujet du développement historique et des transformations contemporaines de l'État-providence fasse rage depuis quelques décennies, aucun consensus n'est encore apparu au sujet des facteurs les plus à-mêmes de jeter une lumière sur ces phénomènes. À partir du*

²² Hall Peter A., Taylor Rosemary C. R (1997). « La science politique et les trois néo-institutionnalismes ». In: Revue française de science politique, 47^e année, n°3-4. pp. 469-496

²³ Béland.D, (2002), « Néo-institutionnalisme historique et politiques sociales : une perspective sociologique », in Politique et Sociétés, Volume 21, numéro 3, p. 21-39

milieu des années 1980, le néo-institutionnalisme historique est cependant devenu l'approche théorique dominante ou, à tout le moins, celle qui a suscité le plus d'intérêt ».

Daniel Béland précise encore que les théoriciens de l'institutionnalisme historique *« considéraient que l'organisation institutionnelle de la communauté politique ou l'économie politique était le principal facteur structurant le comportement collectif et engendrant des résultats distincts. Ainsi, ils privilégiaient le “structuralisme” inhérent aux institutions de la communauté politique, de préférence au “fonctionnalisme” des théories antérieures qui considéraient les situations politiques comme la réponse aux exigences fonctionnelles du système ».*

Après cet examen relatif à l'apport des théoriciens de l'institutionnalisme historique, Daniel Béland se pose encore la question suivante : *« Comment les théoriciens de l'institutionnalisme historique définissent-ils les institutions ? Globalement, comme les procédures, protocoles, normes et conventions officiels et officieux inhérents à la structure organisationnelle de la communauté politique ou de l'économie politique. Cela peut aller des règles d'un ordre constitutionnel ou des procédures habituelles de fonctionnement d'une administration jusqu'aux conventions gouvernant le comportement des syndicats ou les relations entre banques et entreprises. En général, ces théoriciens ont tendance à associer les institutions aux organisations et aux règles ou conventions édictées par les organisations formelles ».*

C'est sous cet angle et partant de cette considération que nous sommes encouragés à considérer que l'étude de l'évolution de l'administration publique marocaine depuis le système afférant à ses normes comptables et financières est bien fondée et argumentée.

2.4- L'administration publique en tant qu'institution se portant à l'analyse de type socio-historique

Dans ce paragraphe, nous souhaitons examiner la pertinence d'approcher l'évolution de l'administration publique selon une démarche socio-historique et plus précisément en adoptant une vision s'inspirant du néo-institutionnalisme historique.

Sous cet angle et tout en étant accroché à la démarche de la sociologie historique, on spécifie que *« les institutions sont des règles. Ces règles peuvent être des règles constitutionnelles formelles, définissant par exemple le fonctionnement des régimes*

politiques, ou des règles plus informelles, comme des normes de comportement. Ainsi, les institutions désignent les acteurs qui participent aux décisions politiques, leur rôle respectif et même la façon dont ils doivent se comporter dans le processus »(Roberto Rizza, 2008)²⁴ régissant notamment ses modes de fonctionnement.

Sur ce point, l'auteur s'accorde à préciser que *« L'horizon théorique néo-institutionnaliste attribue un rôle central aux institutions pour la compréhension des phénomènes sociaux, économiques, politiques, culturels et pour la reconstruction du rapport complexe entre les individus et la sphère supra-individuelle. Les différentes versions de l'institutionnalisme s'accordent sur le fait que les institutions contribuent à la définition de profondes régularités dans le comportement des individus en réduisant l'incertitude et en rendant plus prévisibles les phénomènes sociaux, économiques, politiques et culturels. En outre, les divers courants d'analyse montrent comment les institutions sont le résultat de l'interaction humaine, tout en essayant d'expliquer pourquoi des individus autonomes sont si profondément conditionnés, dans leurs choix, par des cadres institutionnels qu'ils ont eux-mêmes contribué à créer »*.

Dans ce sens, il est intéressant de souligner que, *« forgé en réaction aux approches socio-économiques traditionnelles, le néo-institutionnalisme historique repose essentiellement sur le postulat suivant : les règles politiques formelles et les politiques publiques établies sont la source de contraintes institutionnelles qui infléchissent les stratégies et les décisions des acteurs politiques »*(Daniel Béland, 2002)²⁵. C'est sur cette précision que nous nous proposons d'étudier l'évolution de l'administration publique marocaine en nous focalisant essentiellement sur l'évolution des normes comptables et financières de son système comptable.

L'administration publique fait partie des institutions de l'État, notamment dans sa configuration la plus moderne. Ces institutions sont, en principe, marquées par la prédominance de pratiques qui reflètent bien évidemment et en grande partie l'évolution historique. En principe, de telles pratiques sont pérennes et cette pérennité se conjugue

²⁴ Rizza .R (2008), « Néo-institutionnalisme sociologique et nouvelle sociologie économique : quelles relations ? », Revue Interventions économiques [En ligne], 38 | 2008, mis en ligne le 01 décembre 2008, consulté le 19 septembre 2016. URL : <http://interventionseconomiques.revues.org/292>.

²⁵ Béland. D, (2002), « Néo-institutionnalisme historique et politiques sociales : une perspective sociologique », in Politique et Sociétés, Volume 21, numéro 3, p. 21-39.

aussi bien dans la durée que dans l'espace. Si la référence à la dimension temporelle traduit effectivement l'évolution comme cela s'entend, la dimension spatiale se comprend nettement par référence au territoire, sans toutefois omettre la répercussion sociale de telle évolution.

Dans le fond, et d'un point de vue sociologique, c'est par le biais d'habitudes et de routinisation de certaines pratiques, que les normes afférentes à l'existence des institutions deviennent acceptables. On s'accorde à rappeler dans ce sens qu'une norme sociale s'identifie souvent à une règle de conduite admise dans la société. Qu'elle soit formelle ou informelle, une norme sociale définit ce que l'individu peut faire et par extension ce qu'il est inadmissible de faire. Ainsi, la société admet des normes sociales qui délimitent le domaine de l'action sociale de manière générale. Cette délimitation définit ainsi les valeurs et construit les idéaux recherchés au sein du groupe social ou de l'ensemble de la société (Isabelle Clair)²⁶.

Sur un autre aspect, l'effet de la routinisation est souligné, par certains chercheurs, comme facteur déterminant dans l'acceptation de l'existence des institutions, et partant celle de l'État et donc de l'administration publique. Les institutions, au sens large, peuvent être considérées comme des structures s'identifiant à tout un ensemble de règles et de ressources (Giddens, 1987).

Tout en évoquant les institutions et depuis notre angle d'analyse qui approchera plus tard l'évolution des normes comptables, la "modernité institutionnelle" peut être évoquée en tant que notion sociologique devant servir à comprendre les changements ayant été opérés dans les règles et les normes comptables au Maroc à différentes dates. D'un point de vue purement sociologique, nous pouvons spécifier que, globalement, la modernité institutionnelle contribue à tempérer l'individualisme. Elle agit en effet comme une réponse axée sur la considération que l'administration est aussi une institution sociale à part entière, et l'on peut distinguer au moins trois phases marquant l'évolution de l'acceptation de la modernité, en tant que notion marquant l'évolution des institutions, comme nous le montre l'encadré suivant :

²⁶ Isabelle. C (2012), « Normes », in Paugam Serge (dir.), Les 100 mots de la sociologie, Paris, Presses universitaires de France, collection « Que Sais-Je ? », pp. 83-84.

Précisions sur la notion de modernité institutionnelle²⁷

A- La modernité institutionnelle a tempéré l'individualisme :

- La première phase de la modernité- la modernité abstraite- occupe tout le XVII^e siècle. Alors que les philosophes donnent à la modernité ses textes de références, le peuple reste sous l'emprise des communautés et demeure à l'écart de ce processus d'émancipation.
- La seconde phase de la modernité débute avec le XIX^e siècle et s'étend jusqu'aux années 1960. Au cours de cette période, les individus échappent progressivement aux communautés traditionnelles pour être pris en charge par des institutions chargées de les socialiser et d'encadrer leurs comportements (école, justice, police, armée et tardivement, services sociaux). C'est pour cette raison que François Dubet (le déclin des institutions, 2002) qualifie cette phase de "modernité institutionnelle". La socialisation, centrée sur l'intériorisation des valeurs, permettait alors de concilier liberté individuelle et ordre social puisque chaque individu, conformément aux valeurs institutionnelles qu'il avait fait siennes, choisissait de respecter les rôles correspondants à son statut social.

B- avec les années 1960 s'ouvre une nouvelle phase de la modernité :

- Une troisième et, pour le moment, dernière phase de la modernité débute avec les années 1960 qui sont marquées par une révolution des mœurs affaiblissant les institutions. Dans la famille, les femmes et les adolescents ont remis en question le pouvoir patriarcal. À l'école, l'autorité du maître a été questionnée tant par les élèves que par leurs parents. Ni l'armée ou la police, ni même les services sociaux n'ont été à l'abri de cette remise en question ».

Source : Extrait du livre de Marc Montoussé et Gilles Renouard, intitulé « 100 fiches pour comprendre la sociologie ».

2.5 - Retour sur les notions d'institution et d'administration

L'explication de notre approche méthodologique resterait incomplète si nous ne revenions sur les notions d'institution et d'administration mises en jeu dans notre sujet d'analyse. Leur

²⁷ Montoussé.M, Renouard. G, (2006), « 100 fiches pour comprendre la sociologie », Ed. Breal, pp.88-89

définition est en effet nécessaire pour éviter toute équivoque ou ambiguïté dans la suite de notre étude.

2.5.1- Définition de l'institution

Virginie Tournay (2011) définit le mot institution comme « *un terme polysémique qui désigne communément des structures organisées ayant pour fonction de maintenir un état social. Cette définition d'usage diffère de sa référence étymologique sur un point capital. Le mot vient du verbe latin instituo, instituere qui renvoie à la contraction de in statuo signifiant "placer dans", "installer", "établir". La notion d'institution fait donc référence à une idée de mouvement précédant une situation et tendant vers un équilibre plutôt qu'à la consolidation durablement acquise d'un ensemble d'activités. La signification de ce terme vaut alors pour redondance de l'idée d'institutionnalisation et il ne désigne pas directement son aboutissement. Prendre le parti d'appréhender l'institution dans son acception étymologique, c'est-à-dire comme un processus tendant momentanément vers une plus grande stabilisation des pratiques et des normes, ne retire cependant rien à sa complexité heuristique. Ainsi, la grande majorité des cadres d'analyse évite de définir précisément où commence et où finit l'institution. C'est un concept flexible, que l'on ne peut "tirer à l'équerre et au compas". Dès lors, il prédomine une grande plasticité interprétative de ce qui compose la réalité institutionnelle. Face à cette difficulté pratique et épistémologique, les argumentaires généralement mobilisés pour décrire les transformations de cette entité non statique font référence aux changements d'un environnement qui lui serait extérieur, à la présence de pressions internes, et ce, quelles que soient les théories initialement convoquées pour figurer la réalité institutionnelle* »²⁸.

L'auteure nous invite par ailleurs à appréhender l'évolution d'une institution en précisant : « *qu'il s'agisse de considérer les intérêts, les mentalités, les valeurs, certaines traditions coercitives ou des transitions socioculturelles, l'évolution des institutions est décrite comme la conséquence de chocs exogènes qui ouvrent ou ferment de nouvelles possibilités, et qui occasionnent des remaniements sur le plan des ressources mobilisées, des objectifs présentés et des acteurs investis* ».

Il nous paraît enfin utile de retenir les définitions d'institution et d'institutionnalisation proposées par Pierre Lascoumes et Patrick Le Galés (2007) figurant dans l'encadré ci-après.

²⁸ Tournay .V, (2011), « Sociologie des institutions », Presses Universitaires de France, «Que sais-je ?», 2011, p.3.

Définition de l'institution et l'institutionnalisation

Les institutions sont des construits sociaux et politiques issus de conflits et de négociations. Ce sont des règles, des normes et des procédures, des séquences d'action standardisées, plus ou moins coordonnées et contraignantes, qui gouvernent des interactions entre individus, notamment pour la production de politiques publiques. Elles survivent et se reproduisent sans mobilisation particulière, à partir de mécanismes sociaux et politiques auto entretenus, routiniers. Les règles varient selon trois dimensions principales en fonction de leur degré de précision et de leurs construits : elles permettent l'action collective tout en exerçant une contrainte, elles conduisent à des anticipations des acteurs, elles entraînent des comportements relativement réguliers et prévisibles.

Le processus d'institutionnalisation repose sur les dynamiques par lesquelles les règles et les procédures apparaissent, se développent au point de constituer un espace social et produisent en définitive des comportements chez les acteurs qui les ont générées ou intégrées. De manière plus précise, le processus d'institutionnalisation s'observe lorsque les règles et les procédures sont de plus en plus nombreuses, gagnent en précision et deviennent réellement prescriptives.

Source : Pierre Lascombes, Patrick Le Galés, sociologie de l'action publique, Armand colin, Paris, 2007. P 98.

2.5.2- Définition de l'administration

En principe et par référence aux fonctions assurées, l'administration s'identifie à tout un ensemble d'activités effectuées, comme l'ordre public, la santé, la justice... Généralement, l'intervention de l'administration publique est admise dans la perspective de répondre aux besoins de l'intérêt général²⁹ comme appréciée par la population. A côté de cette définition de type fonctionnelle, une autre de type organique identifie l'administration à travers son organisation en tant qu'un ensemble de personnes morales comme l'État, les collectivités locales, la sécurité sociale, les entreprises publiques... Cette définition organique inclut aussi l'ensemble des personnels qu'ils soient des fonctionnaires titulaires ou des contractuels.

Pour déterminer si l'administration publique est une institution au sens sociologique du terme, il faut spécifier qu'à la base « *la société ne pourrait être sans les individus, l'État exister sans les rapports qui lient les individus, et l'ordre social se maintenir sans des règles*

²⁹ <http://www.vie-publique.fr/decouverte-institutions/institutions/administration/definition/comment-definir-administration.html>. Consulté le 16/07/2015.

qui tiennent en harmonie ces rapports »(Charles-Jean-Baptiste Bonnin, 1812)³⁰. Le rôle de l'État et, partant, celui de l'administration est d'assurer et de maintenir le respect des règles qui permettent de respecter l'ordre social et politique régnant. Dans ce sens, Bonnin précise que *« l'administration fut nécessairement la première institution pour l'établissement de l'ordre intérieur, car on ne pourrait concevoir l'État sans des conventions générales et des agents qui le régissent »*.

C'est à partir de pareilles précisions que la lumière sera focalisée, dans la seconde partie, sur une notion corolaire qui est celle de la gouvernance et plus tard de la bonne gouvernance.

Comme toute institution sociale, l'administration est sujette à évolution pouvant être appréhendée selon différentes démarches. L'État en tant que constituant de l'administration publique fait l'objet de transformations que plusieurs auteurs ont cités (Picard, 2006 ; Bennani-Chraïbi, Fillieule, 2003). Les analyses produites conviennent, à certains stades, que l'évolution des administrations est bien réelle et répond sûrement à plusieurs motivations. L'État, en tant que constituant de l'administration publique, a bien connu une diversité dans ses processus de transformation notamment via des procédures de privatisation (Hibou, 1999a et b), de quêtes de décentralisation et de déconcentration (Sedjari, 2000 ; Chikhaoui, 2000). Dans ces transformations d'envergure, les normes et les standards en matière de fonctionnement et d'organisation se trouvent bien aux centres de ses différents enjeux de transformation. Passer d'un État centralisé à un État déconcentré ne peut passer que par une transformation des normes en vigueur.

Au fond, les diverses transformations que connaît l'administration insistent amplement sur des évolutions de repositionnement de l'État (Hibou, 1998) ou sur l'hybridation des nouvelles structures de pouvoir qui en résulte (Camau, 2002) : de telles transformations ne peuvent réussir qu'à travers l'appropriation des outils, des règles, des normes de fonctionnement, de conduite...

³⁰ Bonnin C-J-B, (1812), « Principes d'administration publique », Volume 2, pp.289, 291.

2.6 - Conclusion

La seconde section qui s'achève nous a permis d'enrichir le soubassement logique de notre raisonnement de manière à justifier convenablement notre démarche d'analyse et d'argumenter notre façon d'approcher l'étude de l'évolution de l'administration publique et de son système comptable dans le contexte marocain.

En somme, l'administration publique, dans son acception la plus large, est une institution à part entière dont l'évolution peut se prêter à une démarche d'analyse de type socio-historique. Analyser l'administration publique sous cet angle, c'est-à-dire selon une l'approche du néo-institutionnalisme historique, peut interroger essentiellement sur la politique adoptée et son évolution. C'est sur ce concept que la section suivante établira le diagnostic de l'évolution de l'administration marocaine pour que nous puissions, dans une étape ultérieure, nous consacrer aux valeurs intrinsèques marquant les mutations et les changements enregistrés au niveau des règles et normes régissant son système comptable et financier.

Section 3 : Évolution de l'administration marocaine

3.1 - Introduction

Après avoir précisé notre approche méthodologique, nous sommes en mesure de présenter dans la présente section les changements survenus dans les règles et normes comptables au Maroc. Notons dans ce cadre que « la connaissance de l'histoire est une clé incontournable pour la compréhension de la situation économique et de ses évolutions »³¹. La situation actuelle ne peut donc s'analyser que comme un prolongement des changements ayant été opérés depuis le passé.

Quatre étapes principales correspondant à des événements historiques du Maroc marquent l'évolution de l'administration marocaine.

³¹<http://www.economie-entreprises.com/du-protectorat-au-liberalisme/>. Consulté le 14/05/2015.

Figure 2 : les 4 étapes principales de l'histoire du Maroc



- avant 1912, prévaut un système d'administration très limitée, instrumentée par le Makhzen ;
- de 1912 à 1956, l'administration marocaine est influencée par le protectorat français ;
- de 1956-1980 est une étape de reconstruction au lendemain de l'indépendance. L'État s'attache à mettre en place les institutions du pays et à s'engager dans une politique de développement économique et social ;
- depuis 1980, l'État se veut le garant de l'équilibre social et territorial et applique une politique de régulation et de facilitation.

Ces quatre étapes que nous allons décrire selon notre approche socio-historique nécessitent une bonne compréhension de certains termes utilisés ou certains faits relatés. Nous ne manquerons pas de les expliciter, lors de la présentation des systèmes comptables utilisés dans chacune des périodes présentées dans ce chapitre.

3.2- Avant le protectorat

Au XIX^e siècle et jusqu'à l'époque du protectorat français, le Maroc était un pays de traditions. « Plus des trois quarts de la population vivaient dans le milieu rural »³². Trois grandes villes dominaient le pays : Fès, Marrakech et Mogador (aujourd'hui Essaouira).

Le cadre politique du pays, constitué de deux pôles, l'un gouvernemental et l'autre administratif est chapoté par le Sultan et compose le “Makhzen”. Étymologiquement, le

³²El Omari.S (2006). « Echec de l'isomorphisme : première tentative d'organisation de la profession comptable au Maroc (1947-1954) ». COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisia. pp.1-22.

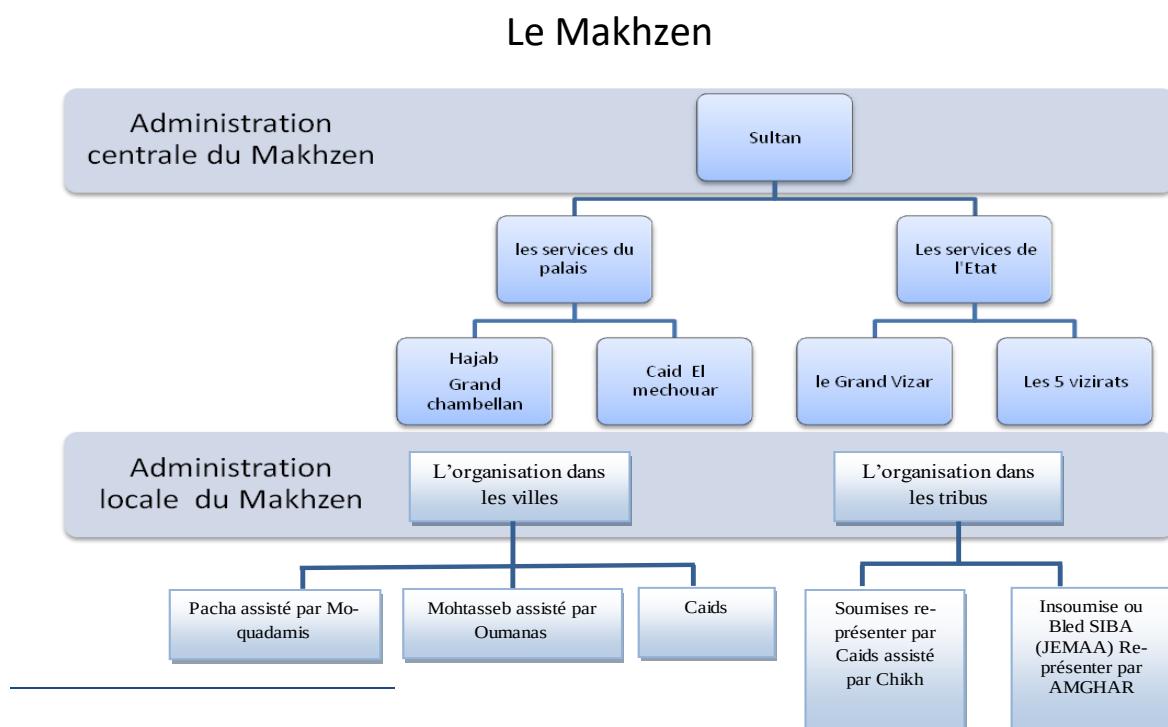
“Makhzen”, mot arabe, désigne un “magasin” ou un “entrepôt de vivres”. Dans son acception marocaine, ce terme désigne le gouvernement ou l’autorité politique du pays.

Le Makhzen est composé de proches de l’entourage de la famille du Sultan, de riches commerçants, de savants religieux (Ulama) parmi lesquels figurent certains leaders des tribus alliées au Sultan. Le Makhzen est une structure matérielle et humaine sommaire régissant le pays ou un territoire. Structurellement, il se présente en tant qu’autorité à deux niveaux, hiérarchique et organisationnel, nettement séparés entre un niveau central d’une part et un niveau régional déconcentré d’autre part, comme le montre la figure suivante.

Le premier niveau est central. Il comprend le Sultan (ou Roi du pays), sa Cour et quelques ministres³³, essentiellement :

- Ouazir El Bahr : le ministre des affaires étrangères ;
- Ouazir el Harb : Ministre de la défense
- OuazirEch-chikayat : Ministre de la justice
- Amin Al Oumana ou Ouasir El Malia : ministre des finances
- Ouazir El Adham: Ministre de l’intérieur

Figure 3 : composition du Makhzen



³³ Notamment depuis le XIX^e siècle.

Sous ce niveau central, le Makhzen exerce l'administration marocaine à un niveau régional déconcentre. Il est représenté par un système d'autorité politico-administrative hiérarchisée qui prévaut encore de nos jours. La dénomination des responsables varie selon qu'ils exercent en ville ou à la campagne. Dans les villes, le système comprend le Khalifa, le Pacha et des Mqadems ; à la campagne, il se base sur le Caid, le Cheikh et les Mqadems³⁴.

L'existence de deux niveaux engendre des disparités sur le plan administratif. J. Chabih (2007) nous raconte que « *le niveau local décentralisé était en fait peu développé, ou plutôt ce niveau de développement variait selon que l'on était en présence des espaces makhzenisés ou des espaces peu makhzenisés* »³⁵. En fait, les espaces qualifiés de makhzenisés connaissent et admettent bien le pouvoir –rudimentaire en raison de la centralisation - de l'administration locale favorisée par la présence quotidienne des agents du Makhzen. En revanche, les autres espaces, qualifiés de peu ou pas makhzenisés, sont dotés d'un ensemble d'institutions qui leur est propre. Il s'agit notamment :³⁶

- d'institutions délibératives discutant des affaires de la tribu ou inter-tribus comme les *Jemaas* (partage de l'eau d'irrigation, résolution de certains problèmes...) ;
- d'organes d'exécution propres comme l'*Amghar* ou le *Cheikh* (référence à la sagesse et la connaissance générale) ;
- d'une gestion locale plus ou moins autonome.

Au sein de la structure des pouvoirs, existe une administration financière très particulière. Cette dernière est gérée par le corps des Oumana (personnes en qui l'on peut avoir confiance) qui comprend les "Oumana des douanes" et les "Oumana des mokous"³⁷. Les personnes faisant partie de ce corps sont principalement recrutées dans l'aristocratie marchande des grandes villes d'époque comme Fès, Tétouan, Rabat et Sale³⁸. Le corps est placé sous la direction de "Amin El-Oumana", jouant le rôle de Ministre des Finances. La distinction entre les recettes et les dépenses de l'État est nette à ce niveau, "Amin El-Oumana" étant assisté dans ses fonctions par "Amin Ed-Dakhel" au service des recettes et "Amin Es-Sayar" au service des dépenses.

³⁴ Benhmido.M,(1982) « l'administration préfectorale, provinciale et régionale au Maroc », t1 et t2, thèse, toulouse

³⁵ Chabih,J (2007), «les finances de l'Etat au Maroc: approche en finances publiques comparées », L'Harmattan, p.47

³⁶ Chabih. J, (1997), «les aspects financiers de la décentralisation territoriale au Maroc », Faculté de Droit, Marrakech, (chapitre préliminaire)

³⁷ Ceux-ci deviendront plus tard Oumana et mostafadat, pluriel de mostafad.

³⁸ Aubin.J ,(1995). « le Maroc d'aujourd'hui », op.cit, p. 135 ; J. waterbury, le commandeur des croyants, op cit P 41

“Amin El-Oumana” va voir sa dénomination changée ainsi que son domaine d’intervention s’élargir notamment à partir du dernier quart de XIX^e siècle. En effet, la direction générale des finances est assurée par “Ouazir El Malia”. Ce dernier est chargé de contrôler et diriger l’ensemble des corps des Oumana préposés aux douanes et les “Oumana El Mostafadat”. Les premiers sont installés dans les ports pour la collecte des droits et taxes sur les marchandises importées et exportées, les seconds centralisent en particulier les droits de porte (hafer) et les droits de marches (nekkas). Ces derniers gèrent également les biens des Makhzen³⁹.

Dans ce système, on constate que la comptabilité est tenue selon les règles de la religion islamique “sharia”. Pendant la période précédant le protectorat, le système fiscal est très rudimentaire et fortement axé sur la loi islamique. Les seuls impôts mis en place et acceptés socialement et religieusement, sont ceux de “Zakat” “زكاة” et “Ushur” “عشار”. Si le premier impôt est basé principalement sur le capital, le second est applicable sur le revenu, notamment celui des récoltes. Ces impôts ne sont pas les seuls : on compte bien d’autres taxes administratives et redevances de souveraineté : il s’agit notamment de l’impôt dit “Naïba” “النائبية”, relatif à la jouissance de certains sols et payable par des tribus non militaires⁴⁰. D’autres impôts concernent les droits d’entrée dans les « souqs » (marchés) sous l’autorité du « Maghzen ».

Il convient cependant de noter que si ces impôts sont prévus, ils ne sont applicables qu’aux populations dépendant de l’autorité du Makhzen. Les populations se trouvant en dehors de ladite autorité, dans des zones dites de Siba, ne payent pas d’impôt ou seulement et rarement des impôts d’entrée au Marché à des taux moins élevés (Ayache, 1983, p 413). Cette particularité montre bien que si certaines formes d’imposition sont acceptées socialement en raison des convictions religieuses, d’autres types d’impôts ne semblent pas faciles à acquiescer. Il en ressort qu’il est vraiment difficile d’imposer une partie de la population marocaine dans la période précédant le protectorat (Pennell, 2000, p 22).

Au niveau organisationnel et procédural, on signale durant cette période l’existence de trois institutions principales qui dominent les finances de l’État. Il s’agit de :

³⁹ Lhbab M (1999), « Le gouvernement marocain à l’aube de XX^e » s op cit, p 157 et s. Alaroui, Histoire du Maghreb, op cit, p 54 ; N. Harraj Touzani, les oumana au Maroc sous le règne de Moulay Hassan, thèse, 3 cycle, Faculté des lettres, Rabat, 1976-1977 (en arabe)

⁴⁰ A titre d’exemple, les Guiches sont des tribus militaires qui bénéficiaient des terres agricoles sans payer des impôts.

- “Bit Mal Al Mouslimine” (trésor public) dont le rôle est d’exécuter des encaissements et des décaissements.
- “Bit Mal Ed-Dakhili” (trésor particulier de Sultan) ;
- Le Trésor de Dar Adyil à Fès.

Le rôle de la première institution est de procéder, selon des règles spécifiques, à l’enregistrement des opérations d'encaissement et de décaissement. Les opérations d'encaissement concernent principalement la collecte des impôts signalés comme Zakat, Ushur, Naiba auxquels s’ajoutent des dons (hediaهدية), des deniers provenant des transactions avec l’étranger (recette de la douane) et certains revenus dérivant de l’exploitation des biens du Makhzen (immeubles, exploitations agricoles, etc.). Les opérations de décaissement concernent essentiellement les dépenses du Sultan, celles liées au train de vie de la Cour Royale, celles afférentes à l’entretien des écuries royales ainsi que les dépenses relatives aux traitements des fonctionnaires (vizirs, secrétaires, agents du makhzen) et Ulama (savants religieux).

La seconde institution est apparentée au trésor particulier de Sultan. Cette caisse est principalement alimentée par les dons faits au Sultan par les représentants de son autorité comme les Caïds et les Pachas.

La dernière institution est celle du trésor de Dar Adyil à Fès dont le rôle consiste à encaisser le produit des fermes de tous les Mokous (impôts) afférents aux droits d’entrée aux marchés, droits des portes, droits de régie. Les impôts, pour certains démesurés, sont principalement prélevés aux populations les plus défavorisées et couvrent essentiellement les charges du Sultan, de la Cour, des Ulama ainsi que des Guichs (tribus dont le rôle essentiel est la mobilisation armée en secours des forces loyales)⁴¹.

Parmi les normes qui prévalent à l’époque, on peut noter celles de l’Islam, comme l’atteste notamment le rôle important des “Adoul” dans leurs fonctions notariales. Auxiliaires des juges, ces personnes se chargent du greffe et parfois de la gestion des biens des mineurs. La formation de “l’Adel” (singulier de Adoul) « est principalement juridique, complétée par un enseignement d’arithmétique nécessaire à ses fonctions de notariat. Mais l’enseignement des matières comme l’arithmétique, l’algèbre, la trigonométrie, la géométrie... ne fait plus

⁴¹Chabih.J, (2007), « les finances de l’Etat au Maroc: approche en finances publiques comparées », L’Harmattan, p. 49

partie du programme officiel de l'enseignement traditionnel en décadence (par exemple à l'université Qarawiyyin à Fès) et leur transmission se fait à travers les familles ou dans quelques zaouias , ce qui n'a pas privilégié leur diffusion »(Sami El Omari, 2006)⁴².

3.3 – Sous le protectorat

Ce qui marque profondément la fin du XIX^e et le début du XX^e siècle sur l'échiquier international, en dehors des deux guerres mondiales, c'est notamment la prolifération de la doctrine fondant un soubassement à une idéologie axée principalement sur la justification de la colonisation de nouveaux territoires, impliquant essentiellement une exploitation économique et une domination politique desdits territoires. Une définition structurée peut être tirée des propos avancés par l'historien Philip Curtin, spécialiste de l'Afrique, cité par Jürgen Osterhammel(2010), qui parle de façon générale de « *domination par un peuple issu d'une autre culture* »⁴³. Deux éléments importants sont à relever dans cette définition. Il s'agit de la "domination" et de "l'appartenance à une culture étrangère". Bien qu'historiquement palpables, ils nécessitent d'être complétés par les trois remarques suivantes :

- Le colonialisme s'appréhende non pas en tant que relation quelconque entre maîtres et esclaves, mais doit être identifié davantage comme « *un rapport dans lequel une société tout entière est dépossédée de son développement historique propre pour être dirigée par des étrangers, et ce en fonction des besoins et des intérêts (essentiellement économiques) des maîtres coloniaux* » (Jürgen Osterhammel, 2010) ;
- Le colonialisme renvoie à la manière dont la puissance colonisatrice est bien étrangère à celle colonisée ;
- Le colonialisme moderne n'est pas seulement une relation de domination dont la description relève de l'histoire des structures, mais aussi une lecture d'interprétation bien particulière de ce rapport. Si ce rapport est réellement de domination, il ne cache pas, depuis la relation de force, l'implication stipulant

⁴²El Omari.S (2006). « Echec de l'isomorphisme : première tentative d'organisation de la profession comptable au Maroc (1947-1954) ». COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisia.pp1-22.

⁴³ Osterhammel.J (2010), « « Colonialisme » et « Empires coloniaux » », *Labyrinthe*, 35 | 2010, 57-68.

notamment une conviction féconde que la culture apportée par la puissance colonisatrice jouissait d'une suprématie culturelle, et partant d'une supériorité au niveau organisationnel et administratif.

C'est d'ailleurs, ce dernier point qui fait que dans tout pays qui a subi une période de colonisation, les structures administratives et partant les normes y afférents aux divers aspects de la vie sont intégrées.

Ainsi, « *au cours de la seconde moitié du XIX^e siècle et dans les premières années du XX^e siècle, les puissances coloniales, dans le contexte de la course à la domination du continent africain, parviennent à faire signer par les sultans du Maroc divers traités qui limitent progressivement leur autorité et donnent aux premiers un pouvoir toujours plus grand dans les affaires intérieures de l'empire chérifien* » (José Luis Villanova)⁴⁴. Notons à cet égard qu'au traité portant sur le protectorat français sur le Maroc signé le 30 mars 1912, vient s'ajouter un traité hispano-français en date du 27 novembre de la même année. Ce dernier traité met en place une zone au nord du Maroc d'une superficie d'environ 20.000 km² sous le protectorat espagnol. Ainsi, dans un contexte international marqué par un colonialisme, l'État marocain se trouve, dès 1912, soumis à signer un traité, en vertu duquel un régime de protectorat est établi. Par ce traité signé, l'État est placé sous le contrôle d'un autre État, appelé État protecteur qui est ici la France et par la suite l'Espagne au Nord et au Sud du pays. Via ces deux traités, l'État marocain se trouve bien sous l'occupation qui perdure jusqu'en 1956, année de l'indépendance officielle du Maroc.

Sur le plan des répercussions du protectorat sur le royaume, il sied de noter que le colonialisme vient avec une conception administrative qui renvoie naturellement à la prévalence d'un système de règles et de procédures propres à la puissance colonisatrice et implique que « *l'instauration d'un nouveau régime politique au Maroc s'appuie sur une profonde réforme des institutions administratives* » (Charlotte Jelidi, 2014)⁴⁵. En particulier, le cas de la France est fécond qui va marquer l'administration marocaine jusqu'à nos jours! Cette puissance, sous l'égide du Maréchal Lyautey⁴⁶, cherche à conserver, comme le

⁴⁴ Villanova J.L (2000), « cartographie et contrôle au Maroc sous le Protectorat espagnol (1912-1956) », article consultable depuis le lien : <http://mappemonde.mgm.fr/num26/articles/art10202.pdf>, consulté le 01/09/2016.

⁴⁵ Jelidi.C , (2014), « Fès, la fabrication d'une ville nouvelle (1912-1956) », ENS Éditions, p.21

⁴⁶ Louis Hubert Lyautey était le résident général au Maroc d'avril 1912 à octobre 1925. Pour beaucoup, Lyautey demeure une icône hautement respectée du Maroc indépendant à tel point qu'il considéré comme le véritable fondateur du Maroc

souligne Charlotte Jelidi, « certaines instances chérifiennes pour asseoir son autorité sans donner le sentiment de l'imposer, la France importe de nouveaux offices de gestion, réorganise les anciens, coordonne et surveille l'activité de chacun. Officiellement, l'administration est mixte – les autorités makhzénienne gérant théoriquement le territoire sous le contrôle des autorités françaises –, alors qu'en réalité le pouvoir est centralisé, la Résidence détenant effectivement les pouvoirs exécutif, législatif et judiciaire, et contrôlant l'ensemble des institutions locales et régionales ». Partant de cette précision, elle ajoute encore : « il paraît nécessaire de se pencher sur la genèse de la doctrine du Protectorat et sur les modes de gestion qu'elle a engendrés, dans la mesure où, à défaut d'incarner le système administratif, les [règles] nouvelles et leur développement ont largement été influencés par l'organisation politique et administrative définie par la France, tant à l'échelon du Protectorat qu'au niveau local »⁴⁷.

Ainsi, durant la période de protectorat, l'organisation financière du Maroc occupé est « caractérisée particulièrement par une politique de substitution, voire de transformation » (JilalChabih, 2007)⁴⁸. Cette organisation se manifeste non seulement au niveau des recettes mais aussi au niveau des dépenses et marquera fortement le cadre financier global. JilalChabih spécifie dans ce cadre qu' « au niveau de recettes, on pouvait notamment souligner l'établissement de deux catégories d'impôt, directs et indirects, consacrés par les dispositions de la convention de Madrid (1880 art 13), l'Acte d'Algesiras (1906, art, 61, 65, 66 et 74), par le traité de protectorat et par l'expérience des pratiques acquises sur le terrain ».

moderne. Lire dans ce sens, l'article d'Ali Amar intitulé «Ce que Mohammed VI doit au maréchal Lyautey», Article consultable depuis le lien <http://www.slateafrique.com/99031/roi-maroc-marechal-lyautey-moulay-youssef-alaouite>, consulté 10/09/2016.

⁴⁷Ibid., p 23.

⁴⁸Chabih.J, (2007), «les finances de l'Etat au Maroc: approche en finances publiques comparées », L'Harmattan, p.50.

Par transformation, il faut entendre toute opérations permettant le passage de la structure profonde à une structure superficielle, voir notamment M.Flory, la notion de protectorat et on évolution en Afrique du Nord , L.G .D.J paris 1955 ; M.Revilliod, l'organisation intérieure des pays de protectorat, Application au Maroc, these, Paris,1912 ; F. Gairal , le protectorat international, thèse ,Lyon, 1896 ; L. Foucher , de l'évolution du protectorat de la France sur la Tunisie , thèse, paris, 1897,F. Despagne, Essai sur les protectorats , Paris ,1896 ; P.Leroy-Beaulieu dans De la colonisation chez les peuples modernes, parlait du protectorat comme une « simple peuples modernes, parlait du protectorat comme une méthode de colonisation »p.40 Despagne, Essai sur les protectorats , Paris ,1896 P.Leroy-Beaulieu dans De la colonisation chez les« simple méthode de colonisation »p.40.)

Avant de décrire le cadre financier global de l'État, nous pouvons, pour élargir notre analyse, relater quelques uns des changements ayant touché le budget de l'État, tant en recettes qu'en dépenses.

S'agissant de la composante recettes, elle comprend des impôts directs et indirects. Les impôts directs comprennent essentiellement :

- le tertib quise substitue aux impôts coraniques : Zakat, Kharaj et Jezya ;
- la taxe urbaine ;
- la plus-value immobilière, établie en 1915 et supprimée en 1926 ;
- les patentes, et un peu plus tard ;
- la taxe d'habitation ; puis,
- le prélèvement sur les traitements et salaires.

Les impôts indirects comportent ⁴⁹:

- les droits de douane ;
- les droits de portes ;
- les droits de marches ;
- les droits de régie ;
- les taxes intérieures de consommation ;
- les droits d'enregistrement et de timbre ;
- les vérifications des poids et mesures.

Vis-à-vis de cette assiette de recette, la partie dépenses comprend principalement trois catégories : la dette, le fonctionnement (appelé dépenses courantes) et l'équipement. Concernant la dette, il est à noter dans ce cadre que jusqu'en 1916, le produit des ressources publiques encaissé est affecté notamment au remboursement des indemnités de guerre infligées au Maroc par la France et l'Espagne en plus des arriérés des emprunts contractés auparavant par le Royaume auprès des puissances européennes, notamment la France et l'Espagne. Les dépenses courantes, quant à elles, sont des dépenses de fonctionnement répondant principalement aux besoins du protectorat, les fonctionnaires et assimilés, ainsi

⁴⁹ A. Tabel, id, p, 143 ; J.Colomb, id, p.81 ; BO n 6 p. 34, BO n 82, p.361 BO n 91 p 616, BO n 127 p.150; Dahr organique du 10 mars 1915, BO du 29 mars 1915; G. Cattenoz, la fiscalité marocaine, op. cit. P. 73 et S.A. El. Kasri, la fiscalité marocaine du protectorat à l'indépendance, étude d'un immobilisme, thèse, Paris, 1980

que les fournitures et les entretiens. Les dépenses d'équipement, enfin, concernent les dépenses jugées indispensables pour mettre en place et appuyer *la politique économique du protectorat*, laquelle se limite essentiellement à des actions bien ciblées servant en premier lieu l'exploitation des richesses du pays, la sureté et le logement des colons et l'éducation des jeunes français. Cette politique se concentre effectivement sur la construction des routes dites départementales, des lignes à voie unique, des casernes, des résidences, certains collèges et lycées.

Comme cadre financier global, l'État marocain se compose principalement sous le protectorat d'un gouvernement, d'un Trésor Public (Bit Al mal selon l'appellation d'avant le protectorat), de la Banque centrale et d'une administration à la française. Ces composantes sont en vérité dirigées par des autorités politiques et financières du protectorat et donc dépendent fondamentalement d'un système de fonctionnement semblable au système français. Ce modèle de dépendance étroite est motivé principalement par les traditions centralisatrices de l'État Français.

Les instruments dont se dotent les autorités du protectorat sont ceux du budget, de la comptabilité et d'une matrice de politique financière. Le budget doit se comprendre dans son sens classique comme « *l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses annuelles de l'État et des autres services que les lois assujettissent aux mêmes règles* » (Éric Devaux, 2002)⁵⁰, tel que cela découle du règlement général sur la comptabilité publique en France daté du 31 mai 1862⁵¹. La comptabilité, quant à elle, est un outil qui sert à relater un ensemble de règles et procédures à suivre lors de l'encaissement d'une recette ou lors du paiement d'une dépense. En principe, cette comptabilité est sujette à un droit comptable, lequel droit rassemble « *essentiellement l'ensemble des règles régissant l'élaboration des comptes, fixant les conditions de leur contrôle et établissant les rapports entre les différents acteurs à propos de la comptabilité, c'est-à-dire la responsabilité de ceux qui préparent, publient et contrôlent les comptes, vis-à-vis des utilisateurs* » (Brigitte Raybaud-Turillo, 1995)⁵².

⁵⁰ Devaux.E, (2002), « Finances publiques », Ed. Bréal, p.23

⁵¹ Il s'agit d'une définition classique du terme "budget" comme relaté par l'article 5 du décret du 31 mai 1862 (France), dans la mesure où cette définition s'entend s'appliquer aussi bien pour les budgets publics.

⁵² Raybaud-Turillo.B (1995), « Droit comptable et droit économique : une approche renouvelée de la patrimonialité », Comptabilité - Contrôle - Audit 1995/1 (Tome 1), p. 25-44.

A ces instruments viennent se greffer un ensemble de modalités et pratiques requises pour la gestion, comme la puissance coloniale en décide de sa manière et à sa guise.

Le tout doit converger, dans le contexte local, à asseoir un régime d'administration directe tendant à terme à anéantir les principes jadis admis et conduisant le dessaisissement de l'État protégé de son pouvoir financier et la précarité des finances locales et régionales (JilalChabih)⁵³. A titre d'exemple, on peut se référer aux changements établis qui vont remplacer toute une institution qui existait bien avant le protectorat : il s'agit de l'institution chargée de ZAKAT. Pour rappel, le ZAKAT est une contribution interindividuelle, instaurée par la religion musulmane. Cette contribution revêt un caractère de simple aumône ou de don surérogatoire qui conserve, même encore de nos jours, une certaine vigueur dans la vie quotidienne. La puissance coloniale remplace cet impôt au Maroc, ainsi que ceux du kharaj et Jezya, imposés aux non musulmans vivant dans la terre de l'islam (comme cela est stipulé par l'Islam) par un nouvel impôt appelé Tertib, que Moulay Abdelaziz avait déjà tenté d'infliger du temps d'Hassan I^{er}, avant le protectorat.

En réalité, la version initiale de cet impôt s'inscrivait dans le cadre d'une réforme fiscale moderniste de l'administration makhzénienne. Tout en visant à instaurer un système d'imposition axé sur la justice et l'égalité et devant être acquitté aussi bien par les humbles que par les notables et les riches, cette réforme consistait à remplacer l'ancien système basé sur la zakat, la dîme et les taxes makhzénienne par le Tertib ou impôt sur les biens agricoles. Révolutionnaire en son temps, cette décision fut à la source de soulèvements et de la colère des privilégiés et des petites gens et conduisit à terme à une chute des recettes du "Trésor public", dans une période de troubles accélérant davantage la débâcle financière du Maroc. Devant une telle situation, le recours aux emprunts extérieurs était la voie entamée notamment de *« la Banque de Paris et des Pays-Bas qui prêta en 1902, l'équivalent de 7 500 000 francs au Trésor marocain. Une année plus tard, cette même somme fut empruntée à deux reprises d'abord à une banque anglaise puis à une banque espagnole. Ces emprunts servaient à payer les dettes du sultan, les campagnes militaires contre les opposants et les entreprises étrangères qui avaient fourni matériel et services dans le cadre*

⁵³ Chabih.J (1997), « Les aspects financiers de la décentralisation territoriale au Maroc », Faculté de Droit, Marrakech.

des grands travaux. Désormais, chaque emprunt servait avant tout à rembourser le précédent »⁵⁴.

En dépit de son refus, cet impôt constitue un enjeu majeur notamment en matière fiscale dès l'instauration du régime du Protectorat en 1912. Les étrangers, comme les musulmans sont soumis à cet impôt, « conformément à l'article 12 de la Conférence internationale de Madrid de 1880 tout en demandant, en échange, au gouvernement Marocain la reconnaissance du droit de propriété aux Européens, et à partir de 1901, tous les privilèges fiscaux »⁵⁵. L'examen de l'évolution de cet impôt montre bien que le protectorat a bien procédé à sa collecte ; en atteste l'avis correspondant paru au bulletin officiel n°1954 le 7 avril 1950 (voir encadré ci-dessous).

Extrait du Bulletin Officiel n° 1954 daté le 07 avril 1950⁵⁶

DIRECTION DES FINANCES.

Service des impôts directs.

Tertib et prestations de 1950.

AVIS

Les contribuables européens ou assimilés sont avisés de ce que, conformément aux dispositions de l'arrêté du directeur des finances du 14 novembre 1930, les déclarations à souscrire en vue de l'établissement des rôles du tertib et de la taxe des prestations de 1950, doivent être déposées, contre récépissé, le 30 avril 1950, au plus tard, dans les bureaux des chefs civils ou militaires de chaque circonscription, des services municipaux, des perceptions ou du service central des impôts directs, où des formules imprimées sont tenues à leur disposition.

Les cultures entreprises après le 30 avril doivent être déclarées dans les quinze jours qui suivent l'ensemencement.

Les déclarations des nationaux de puissances placées sous le régime des capitulations continueront à être reçues par le consulat de la nation intéressée, où elles doivent être déposées dans les délais ci-dessus indiqués.

Les contribuables qui ne souscrivent pas leurs déclarations dans les délais légaux sont passibles des pénalités instituées par l'article 9 du dahir du 10 mars 1915 (double ou triple taxe).

L'idée à retenir de cette petite précision est que certaines modifications des règles d'imposition peuvent constituer un enjeu énorme pour un pays. L'adoption d'un impôt

⁵⁴http://www.portailsudmaroc.com/documents/080715_173243-histoire-maroc.pdf Consulté le 16/05/2015

⁵⁵<http://laperledugharb.blogspot.com/2012/10/le-tertib-impot-agricole-unique-au.html> Consulté le 15/04/2015

⁵⁶http://81.192.52.100/BO/fr/1950/bo_1954_fr.pdf Consulté le 20/05/2016.

comme le Tertib à une époque difficile de l'histoire était certes une décision malheureuse : il faut du temps pour que la modification d'une règle porte ses fruits ; le changement nécessite une culture appropriée de manière à assurer la mise en œuvre d'une nouvelle règle et la faire admettre. En l'occurrence, le Tertib bouleversait les fondements coutumiers du Zakat et autres impôts d'inspiration religieuse, dans une société traditionnellement enracinée dans la religion islamique. Nous reviendrons dans la deuxième partie sur l'évolution culturelle pouvant résulter de changements d'envergure.

Nous retiendrons également que les nouvelles normes et standards du protectorat, greffés à un système archaïque admis en partie par la population en raison de sa conviction religieuse, comportaient certaines modalités qui servaient des intérêts personnels, notamment ceux des Caïds et Pachas, comme le Pacha de Marrakech, ou de personnalités des régions, tel Thami El Glaoui, dont le nom était bien connu pendant la période de colonisation. Cette greffe va perdurer dans un système où la coexistence de deux référentiels comptables constitue un héritage dont les répercussions s'observent encore à l'indépendance du pays, voire même pendant la période contemporaine.

3.4- Période de l'indépendance

L'année 1956, coïncidant avec l'indépendance du Royaume Chérifien, reste gravée dans l'histoire moderne du Maroc. La période dite d'indépendance s'étend approximativement de 1956 à la fin des années 70.

Dans la période suivant le protectorat, les finances de l'État restent fondamentalement marquées par la coexistence de deux systèmes, l'un hérité de la France, colonialisme oblige, l'autre fortement ancré sur l'héritage des traditions marocaines essentiellement liées aux pratiques et mœurs véhiculées par le Makhzen. « *L'organisation financière de l'État durant cette période a pour fondement deux principes majeurs de gouvernement: l'un se rapporte aux moyens utilisés, l'autre à la fin assignée* » (Jilali Chabih, 2007)⁵⁷. Le premier principe de gouvernement du Maroc indépendant concerne les moyens à mettre en place. Axé sur une logique de moyens mobilisés, c'est à ce niveau qu'existe la centralisation du pouvoir, héritée essentiellement des pratiques makhzénienne et remodelée par les années de

⁵⁷ Chabih.J, (2007), « les finances de l'Etat au Maroc: approche en finances publiques comparées », L'Harmattan, p 53

protectorat. Le second principe, relatif aux fins, vise à pallier les grandes insuffisances que connaît le jeune pays, sans toutefois parvenir à traiter les sources de dysfonctionnement.

Le Maroc qui vient d'acquiescer son indépendance doit remédier à l'ensemble des carences constatées et satisfaire les besoins exprimés. En matière de règles et normes financières, le constat est bien pesant notamment en ce qui concerne la fiscalité, la trésorerie publique, le budget de l'État et l'administration dans son ensemble. La situation héritée de l'indépendance présente des carences manifestes du pouvoir central. Au niveau stratégique, un manque de vision globale et macroéconomique empêche de prendre les décisions appropriées qui s'imposent dans le temps et dans l'espace. Réagir à la conjoncture semble marquer les décisions prises pendant les années suivant l'indépendance. En effet, à cette époque, *« l'État a-t-il toujours procédé, malheureusement, par retouches périodiques, appelées généreusement "réforme financière ou fiscale". Ces interventions contingentes et sporadiques ont assez souvent pris, pour des raisons bien connues (comportement de facilité, politique de superficialité), les lois de finances comme support de leur promulgation »* (JilaliChabih, 2007).⁵⁸

Les pouvoirs mis en place tentent obstinément d'adopter les réformes qui s'imposent et s'avèrent bien appropriées au contexte national. JilaliChabih signale à cet égard que *« l'introduction de ces réformes financières incessantes qui rentrent dans ce processus de production démesurée de textes juridiques hérités de "la métropole" et qui n'existe nulle part ailleurs ne s'est guère réalisée sous l'effet des impératifs de développement, mais a été plutôt provoquée par le legs du passé et corroborée par des circonstances de crise (conjoncture défavorable, contraintes internes ou internationales). Il est évident que de telles réformes "de réformes" ne sauraient être nécessairement que de circonstances appelées et pour cause être constamment remaniées parce que non appropriées. »*

Certes, la cadence et la nécessité d'asseoir les changements devant être opérés doit se comprendre notamment par une volonté de les adapter aux contextes suivant une prise de décision démesurée ou hâtive, et pour répondre de manière plus adéquate aux nécessités de développement qui s'imposent concrètement. De fait, un certain foisonnement est observé au niveau des textes et des réformes adoptés au lendemain de l'indépendance. A

⁵⁸Chabih.J, (2007), « les finances de l'État au Maroc: approche en finances publiques comparées », L'Harmattan, p 53

cela s'ajoutent des remaniements perpétuels, des impôts et des emballements des dépenses dans un contexte marqué par de grandes difficultés budgétaires. En effet, précise JilaliChabih (2007) *« ces anomalies financières ont formé une ossature institutionnelle disparate et inadaptée tenant à la fois du passé et du présent : large prédominance des impôts indirects, tant qualitativement que quantitativement, coexistence de cédules directes à caractère réel et indiciaire comme la patente, la taxe urbaine ou la taxe sur les profits immobiliers, objectif purement financier, iniquité, archaïsme. »* Cette disparité atteste bien des changements et mutations opérés dans une société à deux vitesses, qualifiée de "composite" par le sociologue Paul Pascon.⁵⁹ Tout en continuant à produire des textes établissant normes et règles, *« le législateur ne semble guère résolu à s'en débarrasser. Au contraire, tâtonnements, tergiversations et absence de vision claire sont les caractéristiques majeures de l'État indépendant tant au niveau des recettes, des dépenses qu'au niveau du cadre budgétaire »*(JilaliChabih, 2007).⁶⁰

Au niveau des recettes, on subit des ajournements fiscaux incessants, sousdifférentes formes : révision hésitée des textes, remodelages et remaniements non coordonnés, tâtonnements ou ébauches de structuration. Les gouvernements aux lendemains de l'indépendance et ceux qui les succèdent ne réussissent pas à mettre au point une fiscalité adaptée aux impératifs de développement. À titre indicatif, la réforme fiscale menée dès 1957 et adoptée dans les années 1960 montre, selon les spécialistes, qu'à partir de l'observation *« des vieilles servitudes en matière douanière imposées par le régime de "la porte ouverte", le Maroc institua un tarif différencié destiné autant à maximaliser les rentrées fiscales qu'à stimuler et protéger l'industrie locale naissante (taxe spéciale à l'importation, droits d'importation, taxe sur les exportations des produits artisanaux) »* (JilaliChabih).

Pour autre exemple, le Bulletin Officiel n° 2566 bis du 30 décembre 1961 donne la liste ci-après des changements afférents aux règles à faire observer, dans certains secteurs ou activités :

- Dahir du 30 décembre 1961 relatif à l'impôt agricole ;

⁵⁹ La deuxième partie de cette thèse permettra d'aborder avec de plus amples détails les éléments relatant les changements de la société marocaine.

⁶⁰ Chabih.J, (2007), «les finances de l'État au Maroc: approche en finances publiques comparées », L'Harmattan, P54

- Dahir du 30 décembre 1961 modifiant le dahir du 31 décembre 1959 portant réglementation de la taxe urbaine ;
- Dahir du 30 décembre 1961 portant abrogation du dahir du 15 octobre 1958 réglementant la taxe des prestations ;
- Dahir du 30 décembre 1961 substituant une taxe sur les produits et une taxe sur les services (taxes à l'intérieur et taxes sur les produits à l'importation) à la taxe sur les transactions.

Globalement, des systèmes d'incitation et d'exonération sont offerts, ouvrant la voie à toutes interprétations, surtout dans une ère marquée par une vive volonté publique axée sur la "marocanisation" poussée de son appareil productif et de son administration. Cette volonté est exacerbée dans les années soixante-dix alors qu'apparaît la surenchère des produits pétroliers et des matières premières. En absence de clairvoyance et d'intelligence économique, le Maroc recourt excessivement à l'endettement, d'apparence avantageux, mais qui va se répercuter gravement et lourdement sur les finances publiques jusqu'à nos jours.

La fin des années 1970 est marquée par de nombreux dysfonctionnements et des difficultés de gestion, caractéristiques majeures du fonctionnement de l'administration dans son ensemble, avec un niveau de centralisme excessif, un bureaucratisme annihilant l'initiative privée, une faible performance de l'administration dans son ensemble. « *L'État est à la fois producteur, promoteur, banquier, investisseur* (Ahmed Benali, 2006) ».

Le Maroc est gravement handicapé par une situation économique et sociale qui ne cesse de se détériorer, laissant envisager un avenir incertain et sombre sur plusieurs aspects de la vie économique, politique et sociale. Bouanani (1992) déclare : « *Le déficit cumulé par un grand nombre d'entreprises publiques, l'effondrement du prix des phosphates à partir des années 1975-1976, la montée des dépenses militaires liées au conflit du Sahara, puis la sécheresse des années 1980-85 ont plongé le Maroc dans une crise grave. En effet, tous les indicateurs économiques de crise étaient au rouge. Le déficit budgétaire dépassait 12% du PIB, le déficit de la balance de paiement atteignait le même niveau, la dette extérieure représentait 80%*

du PIB, le coefficient du service de la dette représentait plus de 50, le taux de croissance descendait à moins de 3%, contre 7,5% durant la période du plan 1973-1977 »⁶¹.

Jamais le besoin de réforme de l'administration n'a été constaté et ressenti à un si haut niveau. Ce besoin devient un impératif qui s'exprime, de manière progressive et poussée, par la mise en place de divers plans et d'un programme d'ajustement structurel (PAS). *« La relance de la machine économique est étroitement liée à l'efficacité et à la moralité de l'administration. La centralisation excessive, la complexité des procédures, le déficit en matière de communication et l'incompétence du fonctionnaire traduisent la bureaucratisation de l'administration. Alors qu'ils sont censés être au service du citoyen, l'appareil et le personnel administratifs, entachés de bureaucratie, génèrent l'attentisme chez l'investisseur et la démobilisation chez le citoyen. Cet environnement est impropre à l'épanouissement des initiatives, comme à la promotion des investissements, qui constituent le fondement de tout décollage économique et social »⁶².*

3.4.1-Programme d'Ajustement Structurel (PAS)

Les années 1980 constituent un véritable tournant pour la politique suivie dans le pays qui se matérialise par la prise de décisions d'envergure notamment pour rétablir les équilibres macroéconomiques. C'est en particulier au début de l'année 1983, que *« le Maroc s'est trouvé dans l'impossibilité de faire face normalement aux obligations de sa dette extérieure et s'est vu contraint de procéder au rééchelonnement d'une partie de cette dette auprès des créanciers membres du club de Paris, des banques commerciales internationales et d'autres bailleurs de fonds. Face à cette situation, le Maroc s'est trouvé obligé de mettre en place, en collaboration avec le Fonds monétaire international (FMI) et la Banque internationale pour la reconstruction et le développement (BIRD) une politique de stabilisation doublée d'une politique d'ajustement fondées sur une plus grande rigueur financière, une réduction dupoids*

⁶¹ Benali.A, (2006), « Aménagement étatique, gestion sociale de l'eau et dynamiques institutionnelles dans la PMH au Maroc », Presses Universitaires de Louvain, p.96.

⁶² Ministère de la prévision économique et du plan (direction de la programmation), « le plan de développement économique et social 2000-2004 : volume 2 - le développement sectoriel, p.6

de la dette et le rétablissement des équilibres économiques (Khader, 1995, cité par Ahmed Benali, 2006) »⁶³.

Notons que ces programmes d'ajustement structurel (PAS) sont adoptés dans les circonstances de la crise de la dette sur le plan international. En effet, *« durant la décennie 1980, face au cycle infernal de l'endettement, les prêteurs internationaux perdent brusquement confiance et refusent désormais d'alimenter le flux de capitaux vers les pays endettés. On assiste alors à l'intervention massive des organismes financiers multilatéraux, conduits par le Fonds et la Banque Mondiale, à la fois prêteurs et garants du système des échanges mondiaux »*(Sylvie Bélanger)⁶⁴.

À propos des PAS, il faut préciser le rôle majeur et stratégique du Fonds Monétaire International (FMI) et de la Banque Mondiale (BM) dans l'édifice du système international où prévaut une forte interdépendance des pays membres de l'OCDE et des pays dits du "Tiers monde". Les années 1980 constituent une décennie d'ajustement structurel pour les pays de tiers monde. Ainsi et à l'instar d'autres pays, le Maroc se voit imposé un programme d'ajustement structurel dont les objectifs déclarés concernent essentiellement le rétablissement de la stabilité macroéconomique et les grands équilibres qui s'imposent. Ce programme concerne tout un chantier de réformes visant à asseoir une stabilité économique conjugée à une ouverture plus grande du pays dans la voie libérale (notamment par l'ouverture active sur l'extérieur), suivies d'un désengagement progressif de l'État au profit des opérateurs privés. Concrètement, l'ajustement élaboré par la BM et le FMI imposé au Maroc s'inscrit dans les prérogatives des bailleurs de fonds depuis le début des années 1980. Indépendamment du pays auquel ils sont imposés, deux objectifs majeurs sont assignés aux PAS. Le premier objectif consiste à *« aider les Pays en Voie de Développement (PVD) à retrouver une situation économique plus saine et le second, souvent moins exprimé mais qui était sans doute plus urgent : assurer la survie du système bancaire international mis en péril par des placements inconsidérés. En effet, après les "golden sixties" des années 1960, la majorité des pays du Sud, ont connu pendant la décennie 70 des problèmes économiques importants : dégradation des termes de l'échange, endettement croissant, chocs pétroliers,*

⁶³ Benali.A, (2006), « Aménagement étatique, gestion sociale de l'eau et dynamiques institutionnelles dans la PMH au Maroc », Presses Universitaires de Louvain, p.96.

⁶⁴ Bélanger.S (2004), « L'ajustement structurel ou restructurer pour la croissance l'état », Collection Cahiers du Gretsé, n° 8. Dossier consultable le 26/10/2015 depuis le lien : <http://www.cpbs.umontreal.ca/pdf/Cahiers/cahiergretse8.pdf>

crise économique, mauvaise gestion et bureaucratie, financement de projets démesurés : les fameux "éléphants blancs", détournements de fonds, fonctionnaires "prédateurs", instabilité et incuries politiques, affaiblissement progressif du rôle de l'État sans oublier les périodes de sécheresse et les conflits armés qui ont touché plus particulièrement certains pays »(Dujardin, Dujardin et Hermans, 2003)⁶⁵.

De manière générale, les années 1980 constituent un incontestable tremplin pour une action plus concrète vers la réforme de l'administration dans son ensemble. Une nouvelle étape cruciale dans la politique économique et sociale semble se dessiner pour tenir compte de l'ensemble des contraintes vécues en espérant un lendemain meilleur. Concrètement, cette période marque l'ensemble des structures de l'administration marocaine et ses relations avec tous les acteurs et les usagers.

Il serait obtus de considérer que les changements d'envergure ainsi opérés n'ont pas modifié profondément les règles et les normes de conduite et de fonctionnement, notamment dans le domaine de la comptabilité et des finances. Les privatisations, par exemple, sont mises en œuvre selon des normes de valorisation qui tendent essentiellement à assurer la sincérité et la véracité des comptes financiers et la valorisation actualisée des patrimoines. La privatisation des entreprises publiques touchera dans le futur le mode de management, à l'instar de Maroc télécom qui malgré sa privatisation partielle restera le premier opérateur en télécommunications dans un contexte marqué par une forte concurrence. Ainsi, la mise en œuvre des programmes d'ajustement structurel rend compte de l'obligation du secteur public de respecter les nouvelles normes comptables et financières.

En corolaire à la mise en œuvre dudit PAS, des répercussions négatives se font sentir. Parmi les champs touchés par le revirement en matière de politique économique et sociale du pays figurent surtout les secteurs sociaux qui subissent une astreinte budgétaire. "Serrer la ceinture" telle est le leitmotiv des programmes adoptés. Les secteurs de la santé et de l'éducation sont fortement affectés. Les effectifs des recrutements dans la fonction publique sont revus à la baisse. Des changements d'envergure concernent la politique du taux de change ;les prix sont libéralisés dans le secteur agricole. Les changements touchent

⁶⁵Dujardin .B, Dujardin M., Hermans I.(2003), « Ajustement structurel, ajustement culturel ? », Santé Publique 4/2003 (Vol. 15), p. 503-513.

également la fiscalité et l'épargne privée. L'administration subit des réformes de son fonctionnement et de son mode de management : son champ d'intervention se trouve comprimé et le fameux "Tout État" disparaît sous des slogans et des louanges chantant un "Mieux d'État" ; les investissements publics sont restreints et les réformes menées au niveau des entreprises publiques conduisent à une grande vague de privatisation.

Pour pallier les gaps constatés au niveau de l'ensemble des secteurs de portée sociale, des Programmes de Priorités Sociales (BAJ) sont mis en place dans les années 1990. En effet, « le Maroc de l'ajustement structurel et de la libéralisation économique [est] le théâtre d'une prise de conscience politique de l'exacerbation des risques sociaux – et de leurs éventuelles conséquences politiques... »⁶⁶

3.4.2-Les programmes de priorités sociales (BAJ)

Pendant plus d'une décennie vont se succéder plusieurs programmes de priorités qui vont permettre d'adopter de nombreuses lois sociales et des transformations remarquables pour remplacer le dispositif vétuste hérité de la période coloniale. Parallèlement, sont créées des institutions parapubliques pour organiser une prise en charge associative et privée de l'aide aux démunis. La prise en considération de la nécessité de réformer les stratégies et les politiques touchant les secteurs sociaux s'explique en grande partie par l'insuffisance voire même l'échec des politiques menées durant les années 1980. Une redéfinition des rôles de l'État marocain semble se dessiner et tend à assurer une nouvelle transformation des configurations tant pour les institutions que pour les acteurs participant à la conception et à la prise en charge du social.

Les décideurs politiques sont convaincus que le développement ne peut être conçu si les secteurs sociaux sont ignorés ou marginalisés. A ce moment, « *l'allègement de la taxation des revenus limités, la couverture médicale, la proximité de l'administration et l'allègement des procédures administratives, la réforme de l'enseignement et le contrôle des prix, sont cités parmi les préoccupations sociales nationales* »⁶⁷.

⁶⁶Catusse.M (2005), « Les réinventions du social dans le Maroc "ajusté" », Revue des mondes musulmans et de la Méditerranée [En ligne], 105-106 | janvier 2005, mis en ligne le 13 janvier 2012, consulté le 06 octobre 2016. URL : <http://remmm.revues.org/2726>

⁶⁷Direction de la Statistique, Ministère de la prévision économique et du plan « Programme de Priorités Sociales (BAJ 1) : Priorités Sociales Nationales- Pluralité et différenciation spatiale », Novembre 1998.

Parer aux déficits sociaux importants via le BAJ sous ses différentes versions s'avère être une part importante des préoccupations des pouvoirs publics. Ces programmes s'articulent essentiellement autour de l'élargissement de l'accès des populations à l'éducation, - « *Étant donné le déficit important au niveau des indicateurs de l'éducation et de l'alphabétisation, la généralisation de l'enseignement constitue un des plus importants chantiers sociaux actuels* » - ainsi qu'à l'accès aux soins de santé et aux infrastructures de base. Il est impératif également d'instaurer les mécanismes d'une intégration sociale plus poussée et d'une protection sociale par le travail plus significative. La part du budget de l'État accordée à ces domaines passe de 39% en 1993 à plus de 47 % en 2002.

L'adoption du Programme des Priorités Sociales (BAJ) vient notamment combler l'insuffisance en effectif pour le fonctionnement de l'administration marocaine. En effet, « *la dimension substantielle des préoccupations sociales insiste aussi sur une diffusion plus rapide de l'investissement dans le développement humain (éducation et santé) en milieu rural, sur la sécurité, le pavement et l'entretien des rues en milieu urbain et, en général, sur la proximité de l'administration et l'accessibilité à ses prestations* »⁶⁸. La proximité de l'administration et l'allégement des procédures administratives sont considérées comme des chantiers sur lesquels il est impératif de se focaliser. Fait notable qui intéresse particulièrement notre sujet de recherche, « *dans le domaine socio-administratif, les priorités observées ont trait à l'allégement des procédures administratives et au renforcement du rôle des pouvoirs publics en matière de contrôles. Elles regroupent le contrôle des prix et de la qualité des produits alimentaires, la proximité de l'administration, la réforme administrative et l'allégement des procédures d'obtention des papiers administratifs, la réforme de l'enseignement, la lutte contre la délinquance sous ses diverses formes, la facilité d'obtention d'autorisation de transport, la lutte contre le licenciement abusif, l'intégration des handicapés dans la vie sociale, l'intensification du contrôle de la qualité de l'enseignement, le contrôle des prix de transport, la répression de la fraude, les contrôles judiciaires et le développement du système de la " hisba " »*. En somme, le point est mis sur la nécessité d'entreprendre les mesures nécessaires pour refonder l'administration dans son ensemble, à travers notamment son mode de fonctionnement et son type de management ainsi que les règles y afférentes.

3.4.3-Des années 2000 à nos jours

D'après Michel Rousset (2010), deux causes principales expliquent l'échec de la réforme de l'administration engagée avant 1999, date de succession du nouveau Roi Mohamed VI : « *la première tient à ce qu'au cours de la décennie 1990, il y a eu une certaine instabilité des ministres et en tous les cas une discontinuité de la politique de réforme ; la seconde résulte de ce que la coopération interministérielle a le plus souvent fait défaut au ministère chargé de la fonction publique et de la réforme administrative notamment en matière de pilotage de la réforme.* »⁶⁹

Cependant, dans un monde de plus en plus changeant semblant engloutir dans son sillage toute organisation comme des sables mouvants, une nette tendance semble se dessiner notamment depuis le début des années 2000, pour redonner une nouvelle image à l'administration marocaine. Pour s'inscrire dans les prérogatives imposées dans un monde globalisé et ouvert, fortement impulsé par les Nouvelles Technologies d'Information et de Communication (NTIC), un plan de développement est adopté pour la période 2000-2004, ciblant la refonte du management et de fonctionnement fondamental de l'administration marocaine. La planification constitue un outil de pilotage et de visibilité politique.

Le plan 2000-2004 couvre dans son périmètre d'analyse des problèmes ayant trait à l'organisation, au contrôle et au financement des systèmes administratifs, problèmes auxquels le Maroc moderne se trouve confronté, et dont la résolution constitue un véritable enjeu collectif.

Dans ce contexte, est élaboré, dès 2003, un Programme d'Appui à la Réforme de l'Administration Publique (PARAP), avec le soutien de l'Union Européenne (UE) et de la Banque africaine pour le Développement (BAD).

Dans une approche néo-institutionnaliste, ce programme a pour ambition de contribuer à la modernisation de la gestion publique marocaine en la dotant d'outils destinés à moderniser son type de management et la gestion efficace et efficiente des deniers publics. Concrètement, les objectifs assignés concernent :

⁶⁹Rousset.M (2010), (sous la direction du Centre d'Etudes Internationales) « le nouveau concept de l'autorité et la modernisation de l'administration marocaine », Editions KARTHALA, p.57

- Le renforcement de la gestion des finances publiques;
- Le renforcement de l'efficacité de la gestion des ressources humaines;
- La maîtrise de la masse salariale dans la fonction publique et,
- La simplification des procédures et l'introduction de l'administration informatique.

3.4.3.1 - Les PARAPs

Le premier PARAP, préparé à la base par le gouvernement marocain, débute en 2003.

Dans ses détails, ce programme est conçu depuis une matrice commune qui comprend toute « une série de mesures spécifiques structurées autour de la réalisation d'opérations successives destinées à mettre en œuvre progressivement les éléments structurants d'une réforme complexe.

L'exécution du PARAP doit se faire en plusieurs opérations successives.⁷⁰ Ainsi, différentes versions des PARAP (I, II, III et IV) voient le jour. Ils portent fondamentalement sur la généralisation des expériences pilotes en matière de gestion budgétaire à l'ensemble de l'administration et sur la conception et la mise en place d'un nouveau système de gestion des Ressources humaines (GRH) notamment en procédant à une nouvelle classification des emplois et à une réforme des rémunérations. Le programme tend aussi à contenir l'évolution de la masse salariale en maintenant le rythme de réduction du pourcentage de la masse salariale par rapport au PIB. Tout en s'inscrivant dans le cadre d'une réforme tendant la modernisation de l'administration publique, ce programme intègre, dans son périmètre de réforme, la prise en compte de l'administration électronique.

Globalement, le champ de la réforme ainsi menée dans le cadre du PARAP semble être bien délimité et les actions ciblées notamment en spécifiant un ensemble de règles et standards de fonctionnement au sein de l'administration publique marocaine. Jamais auparavant, la réforme de l'administration n'a constitué un composant des grands chantiers que le nouveau Maroc ait connu. L'enracinement des bonnes règles et normes de fonctionnement impliquent fortement la manière de gérer et de mobiliser les deniers publics. Ainsi, la refonte des normes de fonctionnement implique logiquement la façon de gérer les dotations

⁷⁰Banque Africaine de Développement (BAD), « Troisième programme d'appui à la réforme de l'administration publique (PARAP-III), Rapport d'évaluation », Mars 2008.

budgétaires et la façon de les mobiliser et l'utiliser pour atteindre les objectifs assignés par l'intervention publique.

Repenser le mode de management public est fondamentalement la voie entreprise par l'évolution de la réforme de l'administration marocaine surtout depuis les années 1980. Ces réformes s'incorporent amplement dans le cadre des mutations que connaissent le pays et la quête de modernisation de son appareil administratif. Une terminologie innovante semble façonner le visage de l'administration marocaine, en s'inspirant fortement des pratiques et des règles de fonctionnement moderne. La migration d'une logique de moyens à une logique de résultats, par d'exemple, marque l'entrée du pays dans une étape en phase avec le mouvement international qui concourt à l'émergence d'une nouvelle gouvernance publique et se forge en plaçant l'administration au cœur de la réforme de l'État qui doit s'appuyer, sans faille, sur la culture d'efficacité et d'efficience, celle de résultat, de transparence et de reddition de compte.

Concrètement, ce programme place la réforme de l'administration publique au cœur de l'amélioration de la gouvernance de manière générale. Adopté dans un cadre concerté avec ses deux partenaires (UE et BAD), il s'inscrit parfaitement dans le cadre des réformes économiques et sociales prises par les pouvoirs publics. Dans ses détails, il met à exécution un ensemble d'actions concrètes en vue d'améliorer de manière significative la performance de l'administration marocaine et partant de l'économie nationale dans son ensemble. Les actions menées sont jugées appropriées pour relever les défis et les impératifs de développement notamment à travers un appui insistant pour asseoir un rythme de croissance soutenue.

Le programme traduit la stratégie de réforme de l'administration publique. Tout en capitalisant les expériences menées par le passé, cette stratégie vise, de manière générale, à doter le pays d'une administration moderne, capable de contribuer fortement à renforcer la compétitivité de l'économie nationale. Une économie qui, dans un cadre de globalisation des économies à l'échelle planétaire, doit répondre de manière urgente et appropriée aux nouveaux défis d'ouverture et d'ancrage aux pratiques et règles de bonne gouvernance, d'efficience, d'efficacité et de performance. Cette stratégie est appelée à soutenir le développement durable du pays en renovant notamment son type de management administratif, pour soutenir et promouvoir l'investissement et l'initiative privés, et créer ainsi

une administration capable de contribuer durablement et positivement dans la viabilité du cadre économique, politique et social d'un Maroc nouveau.

La réforme, conçue depuis le PARAP, tend à améliorer la qualité des prestations offertes par l'administration publique marocaine essentiellement à travers la mise en place d'une gestion de proximité⁷¹ et l'approfondissement du processus de déconcentration⁷², et ce en quête d'une meilleure adéquation avec les avancées à capitaliser de manière concrète surtout en matière de décentralisation. La maîtrise des coûts et la recherche de la performance de l'action publique figure aussi comme fondement de la réforme entamée. A cela s'ajoute l'effort consenti pour simplifier davantage les procédures administratives. Pour ce faire, la voie est entreprise pour bénéficier des opportunités offertes par l'administration électronique dans la perspective de garantir une importante amélioration des services publics rendus aux usagers et aux citoyens. Ces améliorations sont accompagnées des mesures nécessaires pour assurer l'intégrité des interventions de l'administration publique de manière générale et garantir la transparence des relations entre l'administration et l'ensemble des usagers.

Avec l'introduction des PARAPs, *« la situation économique est caractérisée par une gestion macroéconomique prudente, une croissance plus élevée, une inflation maîtrisée, un taux de chômage en baisse, une forte position extérieure, une dette publique en baisse et soutenable et une ferme orientation vers la consolidation des finances publiques. En outre, le Gouvernement avec le concours de la Banque mondiale, du FMI et de l'Union européenne a procédé à une évaluation fiduciaire du système des finances publiques. Cette évaluation a été d'autant plus importante que l'instrument proposé par la Banque pour le financement du PARAP-III consiste en une opération sous forme d'appui budgétaire. »*⁷³

Les principales conclusions de l'étude du CFAA sont les suivantes: « Le système marocain est robuste, caractérisé par une grande fiabilité et des institutions ancrées dans une longue

⁷¹ Dont l'objectif figure dans le plan de développement économique et social du pays pour le pays durant la période 2000-2004, comme signalé auparavant.

⁷² Thématique évoquée essentiellement depuis les années 1980.

⁷³ [https://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Project-and-Operations/Maroc - Programme d appui a la reforme de l administratiion publique - phase III - Rapport D'évaluation](https://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Project-and-Operations/Maroc_-_Programme_d_appui_a_la_reforme_de_l_administratiion_publique_-_phase_III_-_Rapport_D'evaluation). Consulté le 17/07/2016.

tradition de légalité, contrôle et centralisme ». Le CFAA a qualifié de faible le risque lié au système de gestion des finances publiques marocain.

De même, le dernier rapport sur la passation des marchés au Maroc soutient que le cadre juridique et réglementaire de la passation des marchés de l'État ainsi que des Collectivités locales est « fondé sur des principes d'économie, de transparence et d'efficacité, et s'inspire largement des pratiques internationales généralement admises ».

3.4.3.2. - La nouvelle gestion publique

Le Maroc a entrepris depuis quelques années un vaste programme de réformes, soutenu par les bailleurs de fonds notamment l'Union européenne, qui portent sur la modernisation des structures de l'économie et l'amélioration de la gouvernance publique pour un meilleur positionnement régional et mondial du Maroc. Ces réformes visent, notamment, l'atteinte des objectifs suivants :

- 1. améliorer la compétitivité et l'attractivité de l'économie nationale et diversifier ses affluents et favoriser le passage à un nouveau palier de croissance ;*
- 2. améliorer les indicateurs de développement humain et renforcer la lutte contre la pauvreté ;*
- 3. promouvoir une gestion des finances publiques saine, transparente et performante ;*
- 4. renforcer le processus de décentralisation et de déconcentration et notamment en perspective de la régionalisation avancée.*

Ainsi, pour accompagner cette dynamique de réformes, à laquelle le discours de Sa Majesté le Roi Mohammed VI du 9 mars 2011 sur les réformes constitutionnelles a donné une forte impulsion, les pouvoirs publics ont procédé à la mise en œuvre de quatre séries de réformes qui ont concerné le système des finances publiques. Il s'agit en l'occurrence de :

- 1. la gestion budgétaire axée sur les résultats ;*
- 2. le contrôle financier de l'État sur les entreprises publiques ;*
- 3. le contrôle des dépenses de l'État ;*
- 4. la réforme de la comptabilité publique.*

Le Maroc est le premier pays de la région à bénéficier du statut avancé, ce qui en fait un pionnier dans la politique européenne de voisinage. Cet accord constitue une " feuille de route " qui élargit la sphère des relations bilatérales Maroc-UE en définissant de nouveaux

objectifs dans trois domaines principaux : des relations politiques plus étroites, avec la tenue d'un sommet UE-Maroc et la mise en place de mécanismes de consultation au niveau ministériel ; l'intégration du marché unique sur la base de l'adoption progressive de l'acquis communautaire ; la coopération sectorielle.

Le projet de jumelage s'inscrit dans la troisième dimension du Statut Avancé accordé au Maroc par l'UE le 13 octobre 2008.

Le plan d'action Maroc – UE fait clairement état de nouvelles perspectives de partenariat tel que :

- *Un soutien comprenant notamment une assistance technique ciblée et des actions de jumelage en vue du rapprochement avec la législation de l'UE dans les domaines couverts par le plan d'action.*

En outre et parmi les recommandations portant sur la mise en œuvre du plan d'action Maroc – UE, les articles suivants sont directement liés au présent projet de jumelage, il s'agit de :

■ (39) : *Poursuivre le développement d'une gestion rationnelle de finances publiques*

- *renforcement des capacités de gestion des dépenses publiques ;*
- *développement des systèmes d'information dans la gestion des dépenses publiques ;*
- *Échange d'expériences et d'expertise en vue d'un rapprochement progressif avec les normes et méthodologies internationales (IFAC, IIA, INTOSAI) ainsi qu'avec les meilleures pratiques de l'UE en matière de contrôle et audit des recettes et dépenses publiques ;*
- *Engagement d'une réflexion sur la modernisation du système comptable de l'État ;*
- *Développement de la transparence financière et comptable, échange d'expérience et d'expertise.*

■ (40) : *Renforcer le contrôle financier interne au sein du secteur public :*

- *Échange d'expériences et d'expertise entre les institutions marocaines de contrôle et d'audit des finances publiques et des institutions européennes similaires.*
- *Renforcement des capacités d'audit des institutions de contrôle des finances publiques telles que l'Inspection générale des finances (IGF) ;*
- *Adaptation du cadre législatif et réglementaire régissant l'IGF au nouveau contexte comptable et financier ;*
- *Finalisation du projet relatif à l'élaboration des normes d'audit de l'IGF par référence aux normes internationales d'audit ;*
- *Amélioration de l'efficacité du contrôle et d'audit de régularité ;*
- *Échange d'expériences et d'expertise entre les institutions marocaines de contrôle et d'audit des finances publiques et des institutions européennes similaires ;*
- *Mise en œuvre de la législation sur la responsabilité du management (ordonnateurs), contrôleurs et comptables publics*
- *Mise en œuvre de la législation sur le contrôle financier de l'État sur les entreprises publiques*

Source : *Projet de Jumelage "Renforcement institutionnel de l'Inspection Générale des Finances au Maroc*

Le contexte dans lequel s'inscrit le présent projet de jumelage est double, à la fois national et international.

Le contexte international concerne le développement, quasiment partout dans le monde, d'une nouvelle gestion publique (NGP), entendue en termes à la fois financiers et de bonne gestion. Les normes « internationalement reconnues » qui guident cette NGP visent à rapprocher la gestion publique de celle du secteur privé, à « gérer l'État au plus près d'une entreprise »⁷⁴. Ces normes sont celles du COSO (I et II) en ce qui concerne le contrôle interne, celles de l'IIA en ce qui concerne l'audit interne, des ISAs publiés par l'IFAC pour l'audit externe et de l'INTOSAI pour les Institutions Supérieures de Contrôle (ISC), enfin de l'IPSAS pour les normes comptables appliquées au secteur public.

Les bonnes pratiques européennes, recommandées par la Commission Européenne à tous les pays de l'Union ou ayant des rapports étroits avec elles, préconisent un système dit de PIFC (Public Internal Financial Control) qui repose sur les structures institutionnelles suivantes :

- 1. Des systèmes de contrôle interne financiers et non financiers implantés dans chaque unité de gestion par les gestionnaires eux-mêmes et sous leur responsabilité*
- 2. Des capacités d'audit interne indépendantes au sein des mêmes entités chargées d'évaluer et d'améliorer le contrôle interne*
- 3. Une Unité Centrale d'Harmonisation (CHU) chargée de coordonner et d'harmoniser tant les systèmes de contrôle interne que les services internes d'audit.*

Pour obtenir un système global de bonne gestion des finances publiques, il faut ajouter l'audit externe (certification des comptes) et une organisation de prévention et de lutte contre la fraude et la corruption.

Le contexte marocain

Il se caractérise par une vague de réformes qui, depuis quelques années et tout en tenant compte des particularités de l'administration marocaine, vise à transformer son fonctionnement dans le sens indiqué par les normes et pratiques internationales mentionnées plus haut. Son ampleur est exceptionnelle et fait d'ores et déjà du Royaume du Maroc, un modèle pour de nombreux pays.

⁷⁴Cohen .A (2008), « Contrôle Interne et Audit publics. Pour une Nouvelle Gestion Publique. »Paris Éditions Juridiques Associées. 2^{ème} Edition 2008. Préface de Philippe Séguin

Ainsi et tout particulièrement, il faut signaler le discours de Sa Majesté le Roi du 9 mars 2011 annonçant de profondes réformes constitutionnelles et notamment celles relatives à la moralisation de la vie publique, le contrôle et la reddition des comptes, la mise en œuvre de la régionalisation et le projet en cours d'élaboration de Loi Organique relative à la Loi de Finances qui doit consacrer l'adoption de la performance dans la gestion des deniers publics et la programmation des dépenses, la transparence, les pouvoirs accrus accordés au parlement dans le domaine budgétaire, le développement du contrôle interne et de l'audit, ainsi que l'évaluation des politiques publiques.

3.5 - Conclusion

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

La bonne application des règles comptables est essentielle pour l'appréciation des situations financières et comptables de l'Etat, dans la mesure où ces règles constituent le référentiel par rapport auquel les comptes de l'Etat vont être certifiés par l'organe habilité. La mise en place de nouveaux états financiers via les IPSAS avec une vue globale, exhaustive et transparente sur l'activité et le patrimoine de l'Etat permettra en effet d'améliorer de manière significative le contenu des informations comptables et financières au bénéfice des différents utilisateurs des comptes de l'Etat et d'offrir des indicateurs complémentaires pour la stratégie de maîtrise des finances publiques.

En matière de comptabilité publique, on assiste depuis 2008 à une véritable révolution. Celle de la naissance en Europe et dans le monde des normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Ces nouvelles normes comptables internationales, essentiellement destinées au secteur public et édictées par l'IFAC (Fédération internationale des comptables), visent à améliorer la transparence, l'équilibre et l'efficacité en appliquant aux collectivités publiques des règles proches de celles des entreprises et en unifiant les méthodes entre les organisations.

CONCLUSION DU CHAPITRE 1

L'analyse socio-historique à laquelle nous avons consacré ce premier chapitre nous a permis de contextualiser notre étude. Ce faisant, nous avons jugé approprié d'appréhender la problématique traitée en précisant, avec de plus amples détails, la démarche méthodologique suivie et le champ d'étude approché. Le terme de contextualisation n'est pas fortuit car il tend à soutenir sereinement notre démarche d'analyse dans la perspective d'appréhender l'étude des modalités et des normes comptables et financières publiques et sa convergence vers celles appliquées à grande échelle sur le plan international. Cette précision nécessite de recourir à une double lecture. Une première lecture s'impose pour affiner la démarche méthodologique. Une seconde lecture articulée sur la précision de l'objet de la recherche.

Compte tenu des enjeux logiques de portée organisationnelle et méthodologique, ce premier chapitre a permis dans un premier temps de spécifier, avec amples arguments et détails, de revenir sur la méthodologie de la sociologie historique avec un angle d'analyse s'inscrivant dans une démarche néo-institutionnelle.

Dans la perspective d'étayer le premier axe de notre développement, ce chapitre a également une portée introductive, tentant de présenter l'évolution de l'administration marocaine puisque, in fine, cette évolution évoquerait les changements opérés au niveau du système comptable et financier. Or, qui dit système, dit normes et standards à respecter et à observer en la matière.

C'est à la lumière des étapes tracées lors de l'analyse de l'évolution de l'administration publique, que le second chapitre tentera de revenir avec de plus amples détails. Nous chercherons à retracer l'essor et le développement des règles et normes comptables qui ont façonné l'évolution de l'administration marocaine. Cette perspective permet de revenir de manière plus approfondie sur les défis, les défaillances et les problèmes fondamentaux que connaît l'administration marocaine, en vue de se projeter sereinement dans son avenir, essentiellement en ce qui concerne son type et son mode de management et la gestion des deniers publics.

Dans ce second chapitre, le débat sera ouvert sur les perspectives d'évolution de l'administration marocaine en mettant davantage l'accent sur la nécessité de repenser le système comptable et sa gouvernance.

CHAPITRE 2. DE LA REFORME BUDGETAIRE ET COMPTABLE AU MAROC

INTRODUCTION DU CHAPITRE 2

Le premier chapitre de cette thèse nous a permis de présenter le contexte socio-historique dans lequel ont été menées les réformes de comptabilité publique par l'État marocain. Cependant, notre analyse contextuelle serait incomplète si nous ne présentions l'évolution-même des règles et normes comptables de l'administration publique marocaine. Tel est l'objet de ce second chapitre.

Comme le décrit la section 1, quatre étapes essentielles marquent cette évolution. Nous y revenons en nous focalisant sur les éléments-clés afférents aux règles et normes comptables.

Dans une seconde section, nous présentons les dispositifs juridiques sous-jacents à la comptabilité publique et aux lois de finances que la Maroc a connues. Nous jugeons important de situer l'évolution par rapport à celle du cadre juridique régissant les finances publiques, supposé à la base du financement du système administratif et de son management. Décortiquer l'évolution des pratiques comptables et financières de l'administration publique nécessite un examen profond du cadre juridique et budgétaire. À plusieurs égards, la réforme comptable de l'État, dans ses différentes configurations et étapes, ne peut se dissocier d'une dimension liée à la réforme budgétaire. Rachi Lahrach (2011) rapporte que *« de par le monde, les réformes budgétaires axées sur les résultats et la performance ont toujours, et de manière systématique, été accompagnées par la réforme du cadre comptable devant servir à la mesure des résultats et des performances. En effet, la dimension comptable demeure à l'international, une composante fondamentale et complémentaire de la dimension budgétaire dans les réformes des lois fondamentales régissant la gestion des finances de l'État »*⁷⁵.

La troisième section sera consacrée à la présentation des faiblesses que connaît l'administration publique et aux perspectives de son évolution. Nous pourrions ainsi évoquer

⁷⁵ Lahrach.R. (2011), « La réforme Comptable de l'État : Une dimension indissociable de la réforme budgétaire », Al Kazina (Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - Ministère des Finances - Maroc), n°8, Aout 2011, Spécial réforme comptable de l'État, pp.25-28.

les principes fédérateurs qui doivent guider les décisions en matière de rénovation profonde de la gestion financière de l'État.

Pour cette partie, notre analyse s'inspire de la démarche théorique du néo-institutionnalisme. En effet, et comme le précise Roberto Rizza (2008) « *l'horizon théorique néo-institutionnaliste attribue un rôle central aux institutions pour la compréhension des phénomènes sociaux, économiques, politiques, culturels et pour la reconstruction du rapport complexe entre les individus et la sphère supra-individuelle. Les différentes versions de l'institutionnalisme s'accordent sur le fait que les institutions contribuent à la définition de profondes régularités dans le comportement des individus en réduisant l'incertitude et en rendant plus prévisibles les phénomènes sociaux, économiques, politiques et culturels. En outre, les divers courants d'analyse montrent comment les institutions sont le résultat de l'interaction humaine, tout en essayant d'expliquer pourquoi des individus autonomes sont si profondément conditionnés, dans leurs choix, par des cadres institutionnels qu'ils ont eux-mêmes contribué à créer* »⁷⁶. Pour ces raisons, notre démarche consiste à intégrer le maximum d'éléments convergents et concordants pour dresser l'évolution de l'administration marocaine dans la sphère publique, en tant qu'institution formant notre objet d'étude, et à dénicher le long de cette évolution les normes et les standards à observer et à respecter dans la gestion comptable et financière de la chose publique et partant de l'État.

⁷⁶ Rizza.R,(2008), « Néo-institutionnalisme sociologique et nouvelle sociologie économique : quelles relations ? », *Revue Interventions économiques* [En ligne], 38 | 2008, mis en ligne le 01 décembre 2008, consulté le 24 octobre 2016. URL : <http://interventionseconomiques.revues.org/292>

Section 1 : Caractéristiques marquantes de l'évolution de l'administration publique marocaine

1.1 - Introduction

Nous revenons dans cette section, avec de plus amples détails, sur les règles et les normes afférentes à la gestion publique durant les quatre grandes étapes de l'évolution de l'administration publique marocaine. Ce retour a pour but de préciser quelques normes subsistant dans le fonctionnement de l'administration marocaine, tout en évoquant les principales caractéristiques de son système de financement. Nous analysons les faiblesses dudit système de fonctionnement, lesquelles ont motivé les différents chantiers de sa modernisation depuis l'indépendance du pays.

1.2 - Prédominance des pratiques makhzénienne adossées à certaines règles de la Charia

Nous nous souvenons qu'avant 1912, le système politique était de type autocratique, chapoté par le Sultan entouré par le Makhzen, principalement composé des membres de la famille du Sultan, de riches commerçants, des hommes savants en Charia⁷⁷ ainsi que des leaders des grandes tribus alliées au pouvoir central contrôlé par le Sultan.

À cette époque, « *l'agriculture (de subsistance en majorité) et des échanges commerciaux avec l'Europe, certes en augmentation, mais portant principalement sur des produits agricoles et d'industrie légère, n'ont pas favorisé le développement de pratiques comptables sophistiquées, qui se serait traduit par l'apparition d'un corps de métier spécialisé...* »⁷⁸.

Le système fiscal de l'économie marocaine est bien rudimentaire, l'enregistrement et la tenue des comptes incombant essentiellement à deux catégories de population : les "Oumana" et les "Adouls".

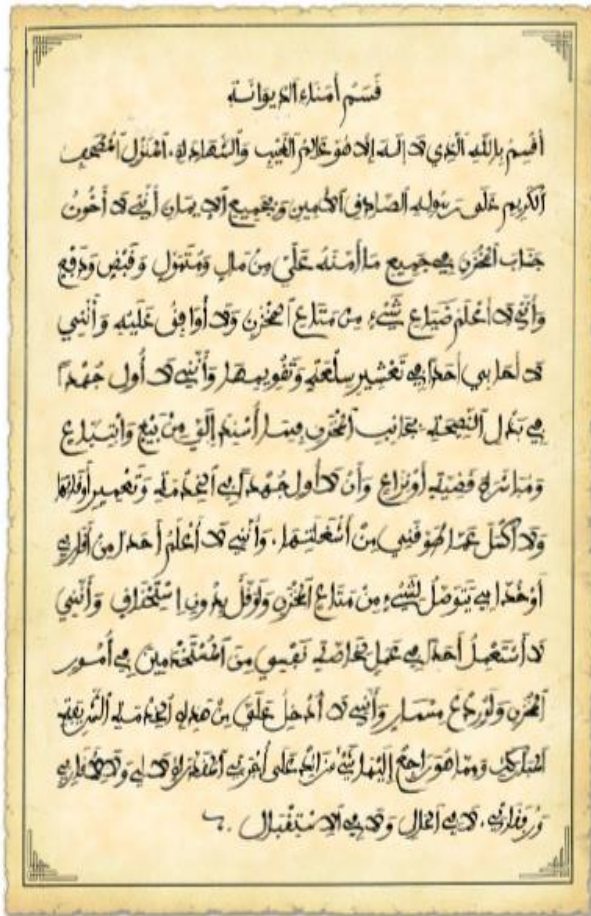
Le système comptable est fortement basé sur le travail d'une certaine catégorie de personnel de l'État, les Oumana(الأمناء) en particulier. Ce système qui prévaut avant le protectorat n'est pas exempt de normes et de règles appropriées. Dans ce cadre, l'on

⁷⁷ Sciences et lois islamiques

⁷⁸ El Omari.S (2006)« Echec de l'isomorphisme : première tentative d'organisation de la profession comptable au Maroc (1947-1954) », COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), MAY 2006, TUNISIA. PP.1-22.

spécifie que les Oumana des douanes sont tenus d'observer un ensemble de règles de fonctionnement et de rendre compte sans tricher ni trahir la confiance que le makhzen leur a accordée en matière de collecte des recettes et d'engagement des dépenses (voir encadré ci-dessous).

Texte du serment des Oumana des douanes au XIX^e siècle et la traduction de son contenu en langue française



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

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

Source : Trésorerie Générale du Royaume (Ministère des Finances - Maroc), « Revue de la Trésorerie Générale du royaume », n°8, Aout 2011, spécial reforme comptable de l'État, p 5.

Comme signalé en première partie, une place spéciale dans ce système était allouée aux “adouls”, notamment dans les affaires nécessitant des actes notariaux.

Comme signalé par Abdellah Laroui, la transmission du savoir qui couvre les sciences exactes comme l'arithmétique, l'algèbre et la géométrie « ne faisant plus partie de programme

officiel, ces disciplines sont devenues objet de monopole de quelques familles qui les transmettent de père en fils, à tel point que, lorsque les besoins se feront plus pressants (pour l'artillerie, la cartographie et la topographie dans l'armée, la comptabilité dans l'administration), le sultan Abd Rahman commencera par obliger certains 'alims à divulguer leurs connaissances »⁷⁹.

Les Zaouias, quant à elles, agissent en confréries se présentant comme des refuges pour les ermites et les dévots ou des personnes se vouant à l'ascétisme. Chacune des zaouias⁸⁰ est établie selon une compréhension de la religion islamique et des pratiques musulmanes. Composée principalement d'une mosquée où se pratiquent les prières de l'Islam et d'un ensemble de logements limitrophes, la zaouia offre un enseignement de type traditionnel principalement axé sur les « disciplines comme le droit (*fiqh*), théologie, lettres et sciences auxiliaires (Laroui, 2001, p197). Les débouchés de ces formations sont principalement la judicature et la chancellerie, qui sont sous la tutelle du sultan et du makhzen. Par conséquent, des métiers comme cadi (juge), *moufti* ou *adel* jouissent d'un grand prestige dans la société mais demeurent des professions publiques ou parapubliques »⁸¹.

Globalement, l'enseignement offert, de type privé ou même caritatif, néglige les professions de type intellectuel comme celles liées aux techniques d'enregistrement et de comptabilité, ou ayant trait au système fiscal élémentaire. Ces professions ne disposent pas d'organisation. Depuis des siècles, le Maroc a connu la prolifération des zaouïas, institutions subsistant de nos jours au Maroc, dont le rôle social primordial est de prodiguer un enseignement diversifié.

Avant le protectorat, la profession de comptable est donc mal organisée et mal connue. La comptabilité et la tenue de compte ne sont considérées qu'activités propres aux caisses de l'État (*Bayt al Mal*). Les techniques d'enregistrement sont très rudimentaires et les normes y

⁷⁹ Laroui, A. (2001), « *Les origines sociales et culturelles du nationalisme marocain (1830-1912)* », 2^{ème} Ed., Centre Culturel Arabe, p.199.

⁸⁰ Actuellement les zaouias restent encore d'actualité au Maroc et exercent de véritables influences dans la vie sociale et religieuse des populations. A titre d'indication, on cite la Zaouïa Chadilia, Al Jazouli, Kadiria, Aissaouia, Ouazzania, Darkaoui, Tijania, Boutchichia,... Certaines zaouias ont joué un rôle politique majeur dans l'histoire du pays et leur idées sont enracinées même en Afrique de l'Ouest dans les pays comme le Sénégal.

⁸¹ El omari.S, « Échec de l'isomorphisme : première tentative d'organisation de la profession comptable au Maroc (1947-1954) », COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisia. pp.1-22.

afférentes s'inspirent fortement de la religion, prohibant la fraude sur base de la parole du prophète qui stipule que "celui qui triche n'est pas musulman".

1.3 - Enracinement de la coexistence de deux systèmes dans une société composite pendant le protectorat

Sur un plan socio-historique, il apparaît important de revenir sur le travail de fond réalisé par Paul PASCON. Mohamed Tozy (2013) nous rapporte que « *les sciences sociales au Maroc sont très récentes, leur histoire est encore à faire. Toutefois, les rares écrits qui lui sont consacrés, en dehors des préoccupations idéologiques de traditionalisation voire même d'islamisation, octroient une place centrale à Paul Pascon considéré comme la principale figure de la sociologie postcoloniale. Paul PASCON, propose un concept "générique" qualifiant la situation marocaine de mode de production composite et rejetant par là-même les concepts de société en transition ou de mode de production féodal voire asiatique. Il va estimer que l'usage de ces concepts est inapproprié et qu'il ne permet aucune intelligibilité des rapports sociaux dans les campagnes marocaines* »⁸².

Cette proposition vient couronner ses expériences de procédés menés dans la région de Haouz de Marrakech, axés sur une démarche d'expérimentation sociale et qui vont le conduire, d'après Mohamed Tozy, à tirer « *des enseignements précieux sur le caractère très fragmenté de la réalité marocaine, sur la centralité du politique, sur le poids de l'histoire et sur la nécessité d'une connaissance sociologique préalable du milieu avant toute action* », le motivant à proposer le terme de composite pour qualifier la réalité sociale au Maroc.

L'auteur rapporte en détail que « *Paul PASCON approche la société du Haouz et la société marocaine en général en utilisant des concepts holistes comme la formation sociale, le mode de production, la société composite, les classes sociales, les paliers de la réalité sociale, etc.* ».

Paul PASCON lui-même écrit que la société du Haouz pris comme échantillon généralisant de la société marocaine dans son ensemble est une société composite : « *c'est-à-dire qu'elle n'est pas purement ceci ou cela, mais que plusieurs modes de production participent à sa formation sociale [...] : patriarcat, tribalisme, féodalisme, capitalisme. Le socialisme aussi,*

⁸² Tozy.M, (2013) « Paul Pascon : un pionnier de la sociologie marocaine », *Sociologies* [En ligne], Découvertes / Redécouvertes, Paul Pascon, mis en ligne le 20 février 2013, consulté le 24 octobre 2016. URL : <http://sociologies.revues.org/4322>

mais ce dernier type de formation sociale n'existe qu'au niveau de l'idéologie et d'organisation politique »⁸³. Pour lui, la question se pose essentiellement et de manière logique sur l'agencement des modes de production. La réponse proposée découle de la composition de la société dans la région de son expérimentation sociale, le Haouz en l'occurrence. Le makhzen y apparaît comme autorité "caïdale-makhzénienne" dont le rôle administratif, en plus de celui d'assurer la sécurité, consiste à gouverner les populations locales et à gérer leurs affaires. Concrètement, ce rôle tend à liquider le tribalisme et maîtriser le patriarcat (pouvoir concentré dans la famille étroite et axé sur la surexploitation des femmes et des enfants dans les travaux des terres).

Ce système, associant le makhzen, la tribu et la famille, reste cependant dominé, dans un contexte d'ouverture grandissante à l'étranger, par le capitalisme international, notamment dans la sphère de la production. Le fonctionnement de l'administration marocaine et les règles comptables et financières sont empreintes de ces structures sociales qui façonnent profondément certaines pratiques, notamment vis-à-vis des usagers.

Le traité d'Algesiras, en 1906, semble annoncer les prémisses d'un État moderne, transposé du modèle français, le protectorat étant censé assurer l'ordre, la paix et la prospérité au Maroc, en préservant la souveraineté du sultan et l'intégrité du territoire sous le contrôle de la France. La réalité est cependant tout autre et la puissance coloniale s'affaire à rendre le terrain propice à ses interventions et ses intérêts économiques. Les structures économiques et sociales existantes sont remodelées, voire détruites, ainsi que nous le rapporte Sami El Omari (2006). *« Plusieurs réformes ont été imposées qui vont affaiblir le pouvoir du makhzen. Les marchés marocains ont été ouverts aux européens en réduisant les taxes sur l'exportation des denrées agricoles. Les services de douanes sont chapotés par une commission de trois hommes dont deux sont européens. Dans les ports, les forces de police sont sous l'autorité du sultan mais dirigées par un inspecteur général suisse secondé de deux officiers, un français et un espagnol. La nouvelle banque d'Etat créée en 1907 suite à l'acte de 1906, avait pour mission principale d'agir comme trésorier de l'Etat. Son conseil d'administration est composé par les représentants des pays qui ont participé à son capital (principalement la France, qui détenait plus de 20% en 1907 jusqu'à atteindre 57% en 1947 en achetant les parts des autres*

⁸³PASCON P. (1983), « *Le Haouz de Marrakech* », 2 tomes, Rabat, CURS, CNRS, INAV-Rabat, p. 591.

pays (Delanoë, 1991). Un haut-commissaire marocain y siégeait mais il n'avait pas le droit d'interférer dans les décisions. Le Maroc contracte plusieurs emprunts qui ne feront que soumettre de plus en plus son système financier »⁸⁴.

Au cours de cette période, le Budget est scindé en trois parties disposant chacune de ses ressources propres :

- la première partie concerne les dépenses ordinaires dont le financement est assuré par des ressources définitives constituées par les impôts et les revenus des domaines, des exploitations et des participations de l'État ;
- la deuxième partie appelée également Budget d'emprunts porte sur les dépenses d'investissement couvertes essentiellement par le produit des emprunts et l'excédent éventuel du budget ordinaire ;
- la troisième partie concerne quant à elle des opérations exceptionnelles disposant de financements spécifiques.

Chacune de ces parties a sa propre autonomie et peut même être publiée séparément, notamment pour la deuxième partie dont la finalisation est liée à la mise en place des moyens de financement nécessaires.

Au jour de l'indépendance, ce système comptable et financier coexiste avec le système traditionnel ancré sur les préceptes de la religion et servant amplement le financement de la cour du Sultan, quelques ministères et les affaires de guerre. Les intérêts du makhzen restent préservés de manière globale.

1.4 - Échec de transposition du système comptable à la française

La tentative de convergence administrative, notamment vers un système comptable et financier à la française ne parvient pas à rompre avec les pratiques ancestrales admises socialement et politiquement servant les intérêts du makhzen. Sous le protectorat français, on ne s'est intéressé qu'à l'organisation des métiers de comptables et l'on note qu' *«avec un retard par rapport aux autres professions, la profession comptable a reçu en 1954 la première attention du législateur, à travers le dahir du 8 décembre qui régleme le port des*

⁸⁴El Omari.S (2006). « Échec de l'isomorphisme : première tentative d'organisation de la profession comptable au Maroc (1947-1954) ». COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisia. pp.1-22.

titres d'expert-comptable et de comptable agréé. Cette décision prise par la résidence générale (de ne réglementer que le port des titres, de ne pas créer d'ordre professionnel, et de consacrer deux catégories professionnelles concurrentes) n'avait pas le consensus de tous les acteurs (L'ordre des experts comptables et des comptables agréés français, le sous-secrétariat d'État aux affaires économiques, les experts comptables diplômés) »⁸⁵.

Durant le protectorat, les professions de comptables sont fortement liées à la perception de la puissance coloniale qui s'attache à garder rudimentaire le système mis en place dans le respect des normes basiques de la profession. La transposition du système à la française s'avère alors comme une reproduction isomorphique. DiMaggio et Powell identifient dans leurs travaux l'isomorphisme comme une nette tendance d'homogénéisation des structures organisationnelles dans n'importe quel contexte.

Dans la sphère comptable, il existe principalement trois formes de portée générale considérées par DiMaggio et Powell comme « *moteurs de changement institutionnel isomorphique : coercition, normalisation et mimétisme* » (Colasse Bernard, Pochet Christine, 2007)⁸⁶. La première forme, dite isomorphisme coercitif, s'appréhende comme « *le résultat d'un ensemble de pressions provenant soit des autres organisations du secteur ou du champ commun d'activité, soit d'une réglementation gouvernementale, soit d'une législation étatique* » (Laurent Bélanger, Jean Mercier, 2006)⁸⁷. Durant le protectorat, cette forme d'« *isomorphisme coercitif a échoué à cause du statut particulier du protectorat et de la latitude qu'a acquise la résidence générale à la gestion des affaires marocaines* » (Sami El Omari, 2006). Les causes de cet échec semblent donc liées à la séparation des intérêts de la puissance occupante de ceux de la résidence générale.

L'isomorphisme normatif résulte quant à lui, d'après Laurent Bélanger et Jean Mercier, « *des pressions exercées par la professionnalisation de la gestion des entreprises ou de celle des spécialistes qui œuvrent, ou encore par les associations professionnelles qui sont puissantes dans le secteur d'activité* ». Parmi les causes d'échec liées à cet isomorphisme, la jeunesse et la faiblesse de la profession de comptabilité dans le pays en cette période de protectorat

⁸⁵El Omari.S (2006). « Échec de l'isomorphisme : première tentative d'organisation de la profession comptable au Maroc (1947-1954) ». COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisia. pp.1-22.

⁸⁶ Colasse.B, Pochet.C.(2009), « De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? », Comptabilité - Contrôle - Audit 2/2009 (Tome 15) , p. 7-36

⁸⁷Bélanger.L, Mercier.J, (2006), « Auteurs et textes classiques de la théorie des organisations », Les Presses Universitaires de Laval, p. 385.

figure en premier ordre. Cela concorde avec le courant Wébérien de la sociologie des professions (Dyball et al, 2003) qui considère généralement la condition indispensable de la grande taille d'un groupement de professionnels pour pouvoir déclencher un processus de professionnalisation.

La troisième forme d'isomorphisme, dite mimétique, provient, d'après Laurent Bélanger et Jean Mercier « *d'une incapacité chez les dirigeants des organisations à concevoir et à mettre en œuvre des solutions innovatrices devant l'incertitude de l'environnement. Par conséquent, ces derniers ont tendance à recourir à des solutions "prêt-à-porter" ou à écouter religieusement les conseils des consultants en management* »⁸⁸. Abordant cette forme dans la profession comptable durant la période allant de 1947 à 1954, Sami El Omari déclare « *ne pas avoir trouvé d'éléments qui peuvent [...]indiquer que suite à l'organisation de la profession comptable en France, les responsables au Maroc ou les professionnels ont voulu imiter ce changement et l'adopter au Maroc* »⁸⁹.

En somme, et jusqu'à l'indépendance, il semble que la résidence générale ait pris le parti d'accepter le champ comptable mis en œuvre par les puissances coloniales pour garantir leurs intérêts, mais en conservant la nature traditionnelle des systèmes prévalant avant le protectorat. Moyennant quelques ajustements, cette dualité perdure jusque dans les années 1980 où la conjoncture, fortement contraignante, fait prendre conscience de la nécessité de réformer le système comptable et financier de l'État, pour refonder l'administration dans son ensemble et la placer comme pivot incontournable du développement économique et social du pays.

1.5 - La réforme de l'administration publique

Le programme d'ajustement structurel de 1983 marque l'amorce de la réforme de l'administration publique marocaine. Cependant l'effort de modernisation est particulièrement ressenti lors de la mise en place des versions successives du PARAP qui visent concrètement à remodeler l'administration en l'insérant dans le chemin

⁸⁸ Bélanger.L, Mercier.J, (2006), « Auteurs et textes classiques de la théorie des organisations », Les Presses Universitaires de Laval, p. 386.

⁸⁹ El Omari.S (2006). « Échec de l'isomorphisme : première tentative d'organisation de la profession comptable au Maroc (1947-1954) ». COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisia. pp.1-22.

d'appropriation des outils modernes de gestion, à l'instar des expériences réussies et capitalisées dans plusieurs pays, notamment anglophones.

En 2001, une nouvelle approche budgétaire est adoptée suite à la mise en place du PARARP. Tout en visant la modernisation de l'appareil d'État, le processus budgétaire est placé au centre de cette approche. Ce chantier s'ouvre dans un contexte marqué essentiellement par la rareté des ressources et par la nécessité de résorber les déficits constatés à différents niveaux. L'approche est présidée par la nécessité, tant signalée, de simplification des procédures budgétaires et de déconcentration des crédits pour soutenir les efforts de développement menés à travers tout le pays. Elle offre des moyens plus flexibles assurant davantage d'autonomie aux gestionnaires budgétaires. L'effort consenti a pour objectif d'améliorer l'efficacité de la dépense publique et de réformer la gestion publique pour l'orienter davantage vers les résultats et le contrôle des performances.

Dans cette nouvelle approche, la refonte du management public depuis la gestion budgétaire des crédits ouverts par la loi de finances s'articule autour des axes suivants :

- L'assouplissement des conditions d'exécution du budget notamment par la mise en place de la globalisation des crédits ;
- La consolidation de la déconcentration au sein de l'administration publique en instaurant des relations de contractualisation entre l'administration centrale et ses services déconcentrés ;
- L'instauration de relations de partenariat notamment entre les services extérieurs et les acteurs locaux ;
- La refonte du contrôle de la dépense publique, par l'allègement progressif du contrôle a priori et le renforcement du contrôle de la performance ;
- L'introduction de l'audit de performance et de la reddition des comptes.

Les paragraphes suivants en résument la teneur.

1.5.1 - Assouplissement des conditions générales d'exécution du budget

Jón R. Blöndal (2003), spécifie que « *dans le secteur public, le budget est le document de gestion essentiel et le contrôle est basé sur la mise en œuvre du budget tel qu'il a été*

*approuvé par le Parlement »*⁹⁰. L'accent est mis sur la nécessité de globaliser les crédits en vue de responsabiliser davantage les ordonnateurs et les gestionnaires. L'assouplissement accordé vise à répondre aux soucis d'améliorer significativement l'efficacité et l'efficience de l'administration et ses interventions, dans la perspective de rationaliser davantage les dépenses publiques.

À partir de 2002, les ordonnateurs et sous-ordonnateurs voient ainsi leurs responsabilités augmentées en matière de gestion de la dépense publique à travers la globalisation des crédits. A plusieurs égards, cette approche est considérée comme un véritable levier de gestion offert aux responsables de la gestion budgétaire en vue d'assurer une programmation bien ciblée des crédits, une exécution plus souple des engagements et une adaptation flexible du contrôle. Pour ce faire, deux outils sont offerts à travers cette globalisation : le premier a trait à l'assouplissement des procédures de virement des crédits, sous certaines limites et conditions, sans l'aval préalable du Ministère chargé des Finances⁹¹ ; le second à la définition d'indicateurs d'objectifs dans la gestion budgétaire de chaque département ministériel. En tant que corollaires de la flexibilité dans la gestion et l'emploi des crédits, dans les conditions fixés par la loi, des indicateurs d'objectifs chiffrés ont été adopté dans l'objectif d'établir un lien entre les crédits alloués à l'action, programme ou activité, et les résultats visés et attendus de l'utilisation de ces crédits. Avec cette innovation, et tout en visant plus d'efficacité et d'efficience, l'ensemble des intervenants dans la sphère de la gestion budgétaire (département ministériel, gouvernement et parlement), se donnent des outils de gestion et de contrôle leur permettant de procéder à la programmation, à l'exécution et au contrôle de la dépense publique.

1.5.2 - Consolidation de la déconcentration au sein de l'administration publique

Les relations entre l'administration centrale et ses services déconcentrés sont modifiées.⁹² Ces relations deviennent gouvernées par des contractualisations, dans la perspective de favoriser significativement la modernisation de la gestion publique et de couper avec les

⁹⁰ Jón R. Blöndal, (2003), « Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés : questions clés et développements récents », REVUE DE L'OCDE SUR LA GESTION BUDGÉTAIRE – VOL. 3, N° 1, pp.45-65.

⁹¹ Le décret n° 2-01-2676 du 3 décembre 2001 modifiant et complétant le décret d'application de la loi organique des finances du 26 avril 1999

⁹² Voir la circulaire de Monsieur le Premier Ministre du 25 décembre 2001 relative à l'adaptation de la programmation et de l'exécution du budget de l'État au cadre de la déconcentration

pratiques ancestrales handicapantes à plusieurs égards qui prédominaient les relations liant l'administration centrale et ses services extérieurs. En tant qu'outil de modernisation de la programmation et de l'exécution de la dépense publique, la contractualisation s'identifie essentiellement comme un mode de gestion innovant tendant à garantir l'amélioration des performances, ainsi que le renforcement de l'autonomie et de la déconcentration.

1.5.3 - Instauration de relations de partenariat notamment entre les services extérieurs et les acteurs locaux

Visant à conforter les mesures de déconcentration de crédits, cet axe vise à optimiser les prestations des acteurs locaux et concernent non seulement les collectivités locales mais aussi les tissus associatifs et privés. Tout en assurant au maximum la proximité, la gestion budgétaire doit in fine apporter les réponses aux besoins exprimés par les populations.

1.5.4 - Allègement progressif du contrôle a priori et renforcement du contrôle de la performance⁹³

Une refonte du contrôle de la dépense publique est opéré dans l'objectif de remplacer progressivement le contrôle a priori par un contrôle d'accompagnement et a posteriori basé sur l'appréciation des performances. Cette réforme vise à simplifier les procédures de contrôle à priori, de réduire ses coûts et d'introduire plus de fluidité et de flexibilité dans l'exercice du contrôle.

1.5.5 - Introduire de nouvelles pratiques liées à l'audit de performance et de la reddition des comptes⁹⁴

Des rapports d'évaluation annuels sont établis par les ordonnateurs dans la perspective de mesurer les performances réalisées et d'en rendre compte. Cet axe implique, dans un sens plus élargi, l'évaluation du dispositif de contrôle interne, la cohérence des programmes mis en place et l'opportunité des objectifs fixés. Au regard des objectifs arrêtés et des moyens mis en œuvre, cet axe couvre aussi dans son champ l'analyse la pertinence et la fiabilité des indicateurs de performance adoptés en connotation avec les résultats atteints.

⁹³https://www.tbmm.gov.tr/sempozyum/butce/docs/Sunumlar/BARJIDAL_presentation_Session_3_part_2.doc. Consulté le 25/11/2016.

⁹⁴ Ibid

1.6 - La nouvelle constitution du Maroc

La constitution de 2011⁹⁵ constitue un véritable tournant historique dans l'histoire récente du Maroc et déborde largement l'aspect purement social pour impliquer une réorganisation des modes de gestion publique, en se consacrant fortement aux principes de bonne gouvernance, de transparence, de responsabilité et de reddition des comptes. Il s'agit de *« donner une nouvelle impulsion à la modernisation de l'État par le renforcement de la transparence des finances publiques et par la réorientation de la gestion financière d'une optique de moyens à une logique fondée sur les résultats et la performance »*.⁹⁶ Les objectifs fixés par cette nouvelle Constitution sont pris en compte dans la loi organique des finances promulguée en 2015 donnant naissance à une nouvelle conception de l'architecture budgétaire et comptable des finances publiques.

1.7 - Conclusion

Dans cette section, la notion de réforme a milité afin d'instaurer un droit de regard sur les actions de l'administration publique. Ce droit de regard trouve tout son sens lorsqu'il s'agit du contrôle de la dépense publique. Le Mouvement du 20 février a de fait aspiré à instaurer une structure juridique à même de permettre d'anticiper et de désamorcer les risques au niveau de l'utilisation des deniers publics. L'objectif étant d'adapter les textes législatifs et réglementaires aux transformations des métiers et des organisations relatives au contrôle des dépenses, de manière cohérente et synchronisée. Il s'agit donc d'une harmonisation globale des textes de loi (selon l'échelle des normes), afin de disposer d'un référentiel juridique cohérent et complet. Il s'agit aussi de prévoir des textes qui permettraient aux trois directions du ministère des finances (Trésorerie Générale du Royaume, Direction du Budget Public et l'Inspection Générale des Finances Publiques) de fonctionner en chœur de façon optimale dans le processus de contrôle, de fluidifier leur communication interne et externe sur les résultats de ces contrôles et de relayer les messages adéquats sur les avancements tant auprès du personnel qu'auprès des cibles externes : Cour des Comptes, Parlement,

⁹⁵ On reviendra, par la suite, avec plus amples détails et éclaircissements sur les changements constitutionnels dans le chapitre suivant.

⁹⁶ Bensouda.N (2011) (en sa qualité de Trésorier Général du Royaume), « Éditorial de la revue Al Kazina » (Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - Ministère des Finances - Maroc), n°8, Aout 2011, Spécial réforme comptable de l'État, p.2.

Presse, société civile etc. Ce n'est donc que depuis la dernière réforme constitutionnelle, et de façon croissante, que le Maroc s'est engagé dans des réformes plus rapides pour permettre au parlement, à la Cour des comptes, à la société civile de jouer le rôle éminent que la constitution leur accorde dans la gestion des affaires publiques. Ce mouvement se place dans le cadre d'une tendance générale à la démocratisation et à la bonne gouvernance.

La réforme du système de contrôle de la dépense publique au Maroc s'inscrit dans le cadre des réformes entreprises en matière de bonne gouvernance de la gestion publique. Elle vise essentiellement à améliorer la performance de la gestion des dépenses de l'État tout en réduisant les coûts globaux, en simplifiant et en fluidifiant les circuits et les procédures et en responsabilisant davantage les gestionnaires. Au Maroc, on a opté pour une réforme progressive objectant un contrôle modulé se basant sur le renforcement de la capacité de gestion des ordonnateurs.

Section 2 : Réformes du dispositif juridique régissant les finances publiques au Maroc

2.1 - Introduction

L'intérêt porté aux finances publiques ne cesse de s'affirmer d'année en année, notamment en matière de politique économique et sociale. Cet intérêt se manifeste de façon plus vive à l'occasion de la présentation des lois de finances annuelles ou lors d'évolutions conjoncturelles liées à des décisions prises par les pouvoirs publics. Encore devons-nous préciser ce qu'est la loi de finances, ce qui la sous-tend et ce qui nous conduit à en parler dans le cadre de notre prospection des changements de règles afférentes à la gestion financière de l'État.

Nous convenons que les règles sont à la base du fonctionnement de tout système, ce qui nous conduit à l'examen des principaux textes régissant la gestion financière de l'État. Selon notre perception, les normes afférentes à la comptabilité publique sont corrélées aux normes régissant les finances publiques de manière générale. Il est donc nécessaire de faire la lumière sur les soubassements des finances régissant le fonctionnement de l'administration publique de manière générale. Au Maroc, les normes et les procédures

comptables et financières sont contenues dans les textes fondamentaux des finances publiques que sont les lois organiques des Lois de Finances ainsi que les décrets d'application desdites lois organiques en plus du décret de la comptabilité publique daté de 1962, modifié et complété.

2.2 - Du budget et de la Loi de Finances

Avant de nous pencher sur l'étude des réformes du dispositif juridique régissant les finances publiques du Maroc, il importe que nous analysons aussi précisément que possible ce que renferment les notions de budget et de Loi de Finances (LF).

2.2.1- Notion de budget

Comme nous l'indiquent Michel Paul (1998)⁹⁷ et Éric Devaux (2002), le mot "budget", est issu du vieux français "bougette", qui désigne le petit sac de cuir dans lequel les voyageurs transportent leurs objets précieux. *« Ce terme prend son sens financier en Angleterre où il évoque le sac du roi renfermant l'argent des recettes publiques et celui nécessaire aux dépenses publiques. Par extension, il deviendra ensuite le sac du trésorier »* (Éric Devaux 2002)⁹⁸ dans lequel ce dernier met ses documents comptables puis par extension, l'état des dépenses et des recettes du Royaume. Le mot budget revient en France au XII^e siècle, mais il faut attendre la loi du 25 avril 1806, relative au budget de l'État, pour qu'il apparaisse dans les textes officiels afin de désigner la prévision et l'autorisation des recettes et des dépenses de l'État.

Deux actes permettent donc de caractériser le budget : un acte de prévision, Éric Devaux précisant qu'« *un budget public est toujours établi avant son exécution effective* » et un acte d'autorisation établi préalablement sur la base du document prévisionnel.

La pratique budgétaire relative d'une part aux recettes et à leur prévision, d'autre part aux dépenses et à leur exécution, fait l'objet de perfectionnements incessants surtout durant les deux derniers siècles. Cependant, comme le déclare Éric Devaux, « *la notion juridique de*

⁹⁷ Paul.M, (1998), « Les finances publiques de A à Z : dictionnaire de droit budgétaire et de comptabilité publique », Éditions ESKA, p.37

⁹⁸ Devaux.E, (2002), « Finances publiques », Éditions Bréal, p.22.

budget ne connaîtra un véritable développement qu'à partir du milieu du XIX^e siècle, et seule l'évolution du rôle de l'État au XX^e siècle révélera les fonctions de l'acte budgétaire dans toute leur complexité ».

De nos jours et dans tous les pays du monde, un ensemble de traits caractéristiques du budget sont relevés :

- Le budget est l'instrument principal d'intervention des pouvoirs publics et partant de l'administration publique. Cette intervention s'explique par des considérations tendant à répondre à l'ensemble des prérogatives dont l'évolution traduit celle de l'administration dans son ensemble.
- La préparation et la mise à exécution du budget dépend d'un ensemble de règles et normes balisées par un cadre juridique qui englobe des dispositions tirant leur existence de la Constitution, des lois organiques ou ordinaires, des décrets du chef du gouvernement, des arrêtés et décisions ministériels... sans oublier les circulaires qui s'y rapportent ;
- Les règles afférentes au budget, aussi bien dans le volet de sa préparation que dans celui de son exécution, sont tracées et fixées dans un cadre procédurale qui puise son existence, à tout moment, de la capitalisation des expériences passées et des bonnes pratiques de gestion ;
- Les règles établies pour le budget constituent un véritable miroir de l'équilibre des forces entre les pouvoirs législatif et exécutif. Ce jeu de forces confère une place primordiale au respect des règles et normes mise en place dans les deux volets budgétaires.

2.2.2- Notion de Loi de Finances

Michel Paul (1998) nous informe que l'expression "Loi de Finances" est « *apparue en 1956 pour souligner la forme législative de l'acte budgétaire. En tant que loi, la Loi de Finances contient des dispositions relatives à la fiscalité, à l'information et au contrôle du parlement sur la gestion des finances publiques, et à la responsabilité pécuniaire des agents qui*

exécutent les opérations financières. Elle comporte enfin une partie comptable : le budget de l'État »⁹⁹.

Pour pouvoir présenter la notion de “Loi de Finances”, deux dimensions sont à soulever quant à son acceptation générale. La première dimension s’articule autour du sens strict que renferme cette loi alors que la seconde présente cette loi selon un sens plus large.

Stricto sensu, « *la Loi de Finances concerne un exercice budgétaire ponctuel, relatif à une année déterminée. On parle alors de Loi de Finances de l'année, soumise aux délibérations du Parlement comme projet dès l'ouverture de sa session d'automne* »¹⁰⁰. Le parlement agit en tant que représentant du pouvoir législatif et comme force de contrôle par le peuple. La Loi de Finances Initiale (LFI) fait l'objet d'analyses politiques et économiques, lors de débats relatés en grande partie dans les médias et les espaces publics, notamment lors de la discussion du Projet de Loi de Finances (PLF) au sein des deux chambres du parlement, selon une procédure définie et encadrée par la loi organique des Lois de finances.

La Loi de Finances, approuvée par le parlement, autorise le gouvernement à percevoir les ressources de l'État et à pratiquer les impositions de différentes natures selon différentes assiettes. L'autorisation mandate également le gouvernement à emprunter pour financer ses interventions sur l'exercice budgétaire¹⁰¹, en précisant les détails des prévisions afférentes à la nature, au montant et à l'affectation des ressources et des charges de l'État. La LFI prévoit l'équilibre budgétaire et financier résultant des prévisions de recettes et de dépenses. Selon cette acceptation stricte, la Loi de Finances se présente donc comme le cadre autorisant et déterminant à la fois la nature des charges et ressources de l'État, la détermination des montants alloués et la destination de leurs affectations, dans le respect de l'équilibre économique et financier de l'État.

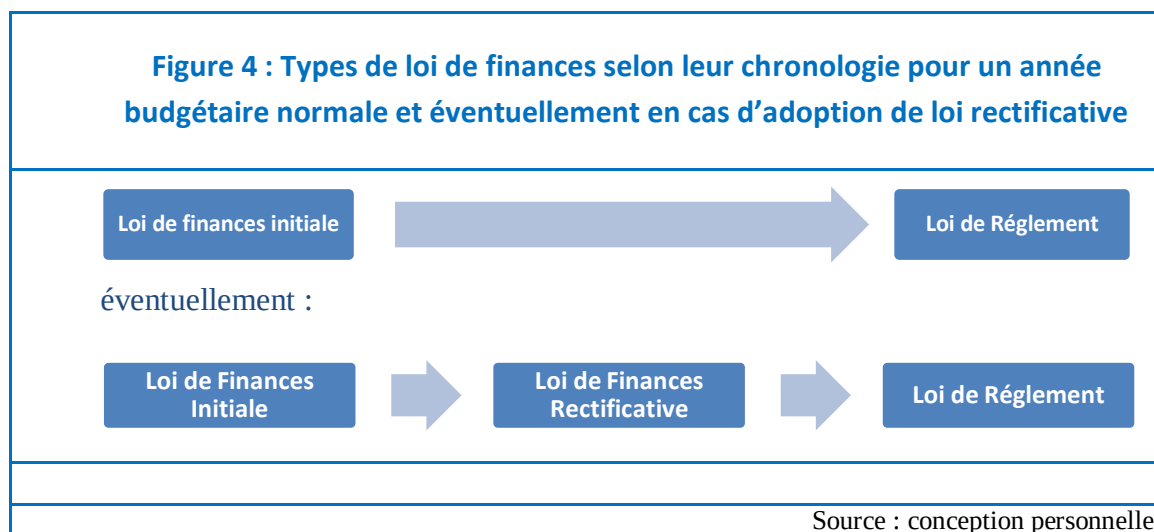
Dans un sens plus large, la Loi de finances est une notion générique englobant trois étapes légales. Il serait donc plus correct de parler des lois de finances, comprenant la Loi de Finances initiale (LFI), la Loi de Finances Rectificative (LFR) et la Loi de Règlement (LR). La

⁹⁹ Paul.M, (1998), « Les finances publiques de A à Z : dictionnaire de droit budgétaire et de comptabilité publique », Éditions ESKA, p.112.

¹⁰⁰ Ministère des Finances, (2008), « Budget de l'État », publication interne.

¹⁰¹ Généralement l'année civile

figure suivante permet de spécifier l'ordre chronologique d'adoption des lois de finances pour un exercice budgétaire donné.



La LFR vient modifier, si nécessaire, en cours d'exercice, les dispositions de la LFI. L'occurrence de cette loi est donc conjoncturelle et non annuelle, et seule la LFR peut, en cours d'année, modifier les dispositions de la Loi de Finances de l'exercice.

Toutefois, en cas d'urgence, le Gouvernement peut s'octroyer, par voie réglementaire, des avances qui seront ratifiées ultérieurement et collectivement par une loi de finances rectificative ; d'où le nom souvent donné de "collectif budgétaire" qui a également pour mission d'adapter les prévisions à la réalité économique et sociale. Pratiquement, le régime juridique des LFR est identique à celui des LFI.

La Loi de Règlement, quant à elle, arrête le montant définitif des recettes effectivement encaissées et des dépenses réellement émises au titre du budget, ainsi que le résultat budgétaire de l'exercice qui en découle. La LR constate les résultats de l'exécution du budget de l'État pour un exercice et approuve, s'il y a lieu, les différences entre les autorisations votées et les opérations effectivement exécutées. Elle présente donc les comptes définitifs et régularise les opérations financières.

Pour Éric Devaux, l'objet de la Loi de Règlement est double. Le premier tient au fait qu' « elle est un Règlement de compte, dans la mesure où elle prend acte de l'exécution et du résultat des opérations financières de l'État telles qu'elles apparaissent au compte général de

l'administration des finances »¹⁰². Le second a trait au fait qu' « elle s'analyse également comme un Règlement de budget, puisqu'elle autorise rétroactivement des opérations financières relatives à des couvertures et à des annulations de crédits ».

La LR est importante, continue l'auteur *« dans la mesure où elle constitue, pour le parlement, l'un des principaux moyens de contrôle du gouvernement. Elle permet d'apprécier la réalité de l'exécution des lois de finances et de mesurer l'écart entre d'une part, les prévisions et les autorisations initiales et d'autre part la réalité budgétaire et financière à l'issue de l'année d'exécution ».*

L'ensemble des Lois de Finances sont adoptées par le parlement sur proposition du gouvernement, selon les procédures strictement prévues par la loi organique des Lois de Finances. De plus, ces lois agissent dans un champ ou un domaine qui leur est "réservé", qualificatif qui n'est pas anodin puisqu'il donne aux Lois de Finances l'exclusivité de détermination annuelle des ressources et des charges de l'État. En outre, les Lois de Finances *« partagent avec les lois "ordinaires" plusieurs domaines, comme les dispositions fiscales n'ayant pas d'impact financier sur l'année suivante, ou les modalités de répartition des dotations de l'État aux collectivités territoriales. »¹⁰³.*

2.2.3- Entre budget et Loi de Finances

Après avoir précisé ce que sont le budget et les Lois et Finances, il est important que nous puissions établir la distinction entre ces deux notions.

Matthieu Caron (2007) explique à ce sujet que *« l'économiste emploie la notion de "budget de l'État" tandis que le juriste parle de "loi de finances." [...] La définition économique est descriptive alors que la définition juridique est normative. Pour l'économiste, le budget est un document prévisionnel à caractère financier et comptable qui détermine le montant des dépenses et des recettes budgétaires de l'État pour l'année à venir. Au sens juriste, la loi de finances est un document à dimension juridique et politique qui confère une valeur "légale" à des choix de politique budgétaire »¹⁰⁴.*

¹⁰² Devaux.E, (2002), « Finances publiques », Éditions Bréal, p.35.

¹⁰³ <http://www.vie-publique.fr/decouverte-institutions/finances-publiques/ressources-depenses-etat/budget/qu-est-ce-qu-loi-finances.html> Consulté le 26/07/2016.

¹⁰⁴ Caron.M, (2007), « Budget et politiques budgétaires », Editions Bréal, p.13

La distinction dépend donc de l'angle de perception : économique ou juridique, comme le précise l'auteur : « *au sens économique, le budget de l'État est donc avant tout un acte de prévision (des recettes et des dépenses). Au sens juridique, il est à la fois un acte de prévision et d'autorisation (laquelle est donnée par le parlement au gouvernement). C'est en effet la loi de finances qui donne corps et vie à la notion de "budget de l'État" ».*

2.3 - Du Droit budgétaire marocain

Dans chaque pays et annuellement, la Loi de Finances attend l'analyse et les critiques des observateurs, en raison de la place prédominante qu'occupe le budget au sein du système des finances publiques et du système finançant le fonctionnement et les activités de l'administration publique.

Pour mesurer la portée de cette loi, il est important d'en déterminer le cadre légal. Ce cadre puise son existence du droit budgétaire, régissant l'ensemble des mécanismes inhérents aux dépenses et aux recettes publiques et comportant l'ensemble des procédures y compris celles de portée comptable et financière. À la croisée de plusieurs disciplines, telles que le droit constitutionnel, le droit administratif ou encore fiscal, le droit budgétaire est défini par l'ensemble des règles juridiques déterminant la structure, le contenu et l'élaboration des budgets des personnes publiques. Plus généralement, il se compose des règles liées à la prévision et à l'exécution des finances publiques, règles qui couvrent l'ensemble des opérations relatives aux deniers publics et dont la gestion comptable et financière est l'axe central.

Notre objectif d'analyse des pratiques comptables et financières au Maroc, nous conduit à présenter le cadre du droit budgétaire depuis la constitution, la loi organique et son décret d'application, avant d'en venir au décret de la comptabilité publique.

2.3.1- De la constitution

Le cadre légal du système budgétaire, qui dans son sens le plus large comprend aussi la comptabilité, ne peut déborder les dispositions contenues dans les autres lois indépendamment de leur nature, de leur degré hiérarchique et du respect des normes y afférentes.

Pierre Cliche (2009) nous indique que « *les dispositions légales des systèmes budgétaires nationaux varient beaucoup. En fait, les caractéristiques de ces systèmes se reflètent directement dans leurs lois budgétaires et celles-ci ne peuvent se comprendre sans référence à leur origine, aux traditions juridiques dont elles sont issues de même qu'aux événements qui ont marqué leur évolution* »¹⁰⁵. C'est cette raison qui nous incite à étendre l'examen des dispositions relatives au système budgétaire et comptable du Maroc, aux droits budgétaires et ses assises juridiques depuis la constitution, la loi organique des finances, le décret d'application de ladite loi organique et le décret de la comptabilité publique. Le retour sur l'évolution de ce dispositif, s'inscrivant dans la démarche sociohistorique, nous permet d'approfondir davantage notre analyse de l'évolution de l'administration marocaine de manière générale et in fine des normes et standards afférant à la comptabilité.

Pierre Cliche nous conforte dans cette approche en évoquant que « *certaines pays, par exemple, donnent à leurs lois de finances un statut supérieur aux lois ordinaires ; d'autres ne se sont donné qu'un encadrement juridique minimal. On constate toutefois que les étapes prévues du processus budgétaire sont à peu près les mêmes. Ce qui change, c'est le rôle des acteurs aux différentes étapes. De même, si les principes qui soutiennent le cadre légal du budget ne sont pas identiques d'un pays à l'autre, plusieurs d'entre eux sont appliqués dans un grand nombre de pays. A la base de ces variations, convergences et divergences, se trouvent différentes catégories d'explications. Elles sont juridiques, politiques et économiques* ».

Comme le précise Pierre Cliche, une distinction profonde doit s'opérer entre les familles de droit qui sont de nature à agir pour façonner les normes et règles comptables : « *parmi les éléments d'ordre juridique, il faut certainement souligner l'importance de famille de droit, de la tradition juridique à laquelle appartient le pays. S'agit-il d'un pays de droit codifié ou d'un pays de droit conventionnel ? Les pays de tradition juridique britannique ont tendance à éviter de tout consigner dans des lois et à s'appuyer sur le système judiciaire pour faire évoluer le droit* »¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Cliche .P, (2009), « Gestion Budgétaire et Dépenses Publiques: Description Comparée des Processus, évolutions et enjeux budgétaires du Québec », Presses de l'Université du Québec, p.86.

¹⁰⁶ Ibid p.87.

2.3.2- De la loi organique des finances et du décret de son application

L'histoire du Maroc atteste que sous l'égide de la première Constitution du Royaume, le dispositif juridique afférant aux finances publiques est arrêté à travers la fixation des dispositions relatives au budget et aux finances publiques en général, objet du Dahir du 20 Moharrem 1378 (6 Août 1958).

Ce cadre juridique comprend trois composantes principales. Il s'agit de :

- La loi organique des finances ;
- Le décret d'application de cette loi organique ;
- Le décret portant règlement de comptabilité publique.

Si on se réfère à la première constitution du Royaume, les références de textes régissant ce cadre sont :

- *le Dahir du 21 Joumada II 1383 (9 Novembre 1963) portant loi organique des finances qui constitue le premier texte en son genre au Maroc. Ce texte a été abrogé et remplacé à différentes dates;*
- *le Décret Royal du 10 Moharrem 1387 (21 Avril 1967) portant application des dispositions de la loi organique des finances, relatives à la présentation des lois de finances ;*
- *Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique¹⁰⁷.*

Il apparaît judicieux de spécifier la portée de chacune de composantes de ce cadre juridique institué par la Constitution marocaine, l'idée principale émergeant de ce développement étant que les règles de fonctionnement comptable et financier marocain ont une assise juridique. Un certain nombre de principes devant être respectés sont édictés et toute une panoplie de normes afférentes au système comptable et financier, produits de l'accumulation de l'expérience, sont élaborées. L'analyse de la situation de ces normes est à enrichir par l'observation de l'évolution du cadre régissant les finances publiques en s'inspirant des outils offerts par la sociologie historique.

¹⁰⁷ Publié au Bulletin officiel n° 2843 du 26/04/1967, p. 452 .

Pour donner suite aux dispositions contenues dans la Constitution, une loi organique des finances est adoptée. Cette loi permet la mise en œuvre des dispositions de la constitution relatives à la gestion des finances publiques de manière générale et va jusqu'à concrétiser les réformes menées dans ce domaine. Conformément aux engagements constitutionnels, cette loi organique fait l'objet de refonte à plusieurs reprises suite aux changements constitutionnels.

Un décret d'application de la loi organique en explicite les dispositions notamment en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances.

2.3.3- Décret portant règlement général de comptabilité publique

Afin de mesurer la portée de la comptabilité publique, nous sommes appelés à définir la comptabilité de manière générale avant de donner des éclaircissements sur son qualificatif de publique.

Pour Michel PAUL, la comptabilité s'identifie à une « *technique utilisée pour constater et enregistrer des signes de réalités diverses par utilisation d'un langage comptable afin de constituer des documents durables, dégager des résultats, révéler l'évolution et permettre le contrôle des opérations comptabilisées* »¹⁰⁸. Dans un sens plus structuré, la comptabilité s'apparente à une « *convention ou à un ensemble de conventions, en ce sens, elle obéit à des principes qui ont été "inventés" au cours du temps par ses praticiens, auxquels ils adhèrent collectivement et qui leur servent de guides comportementaux pour assumer leurs activités et faire les divers choix que ces activités impliquent.* »

Le fait de qualifier la comptabilité de convention n'est pas fortuit, il s'incorpore à la théorie des conventions comme suggéré par M.AMBLARD¹⁰⁹ qui appréhende la convention comme un ensemble de repères socialement construits, le plus souvent de caractère implicite, permettant aux acteurs d'un champ donné de prendre leurs décisions et d'agir. De nombreux comportements de la vie en société relèvent de telles conventions, notamment ceux relatifs au « savoir-vivre ».

¹⁰⁸ Paul.M, (1998), « Les finances publiques de A à Z : dictionnaire de droit budgétaire et de comptabilité publique », Éditions ESKA, p.53.

¹⁰⁹ Amblard.M (2004), « Conventions et comptable : vers une approche sociologique du modelé comptable », comptabilité-Contrôle- audit, numéro thématique « sociologie de la comptabilité », juin 2004, pp.47-68

Cela dit, que devient la notion de comptabilité lorsqu'on la qualifie de publique ? Pour Michel PAUL, cette comptabilité s'identifie à un ensemble de procédures prévues par les textes gouvernant l'exécution financière et la constatation des opérations réalisées principalement par l'État et les autres collectivités locales.

Dans l'espace juridique marocain et par référence au Décret Royal¹¹⁰ n° 330-66 du 21/04/1967 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique, une définition de la comptabilité publique est donnée de manière globale. Selon le premier article de ce décret, *«la comptabilité publique s'entend de l'ensemble des règles qui régissent, sauf dispositions contraires, les opérations financières et comptables de l'État, des collectivités locales, de leurs établissements et de leurs groupements et qui déterminent les obligations et les responsabilités incombant aux agents qui en sont chargés. Ces personnes morales sont, dans le présent décret royal, désignées sous la dénomination "Organismes publics" »*.¹¹¹

Le décret royal édicte dans son titre premier un certain nombre de *dispositions générales qui constituent les principes fondamentaux de la réglementation de la comptabilité publique* et ajoute dans son titre II un ensemble de *règles d'application de ces dispositions à l'État ainsi que, le cas échéant, les dérogations à ces dispositions*.

En référence à ce décret, un ensemble de règles à observer en matière de comptabilité ont été édictées, notamment en matière de délimitation du champ d'action et d'intervention, ainsi que pour préciser les fonctions de l'ordonnateur et du comptable. Sur ce dernier point, il sied de noter que le décret royal établit solennellement, en son troisième article une différence notable entre l'ordonnateur et le comptable. En effet et dans sa version initiale, cet article stipule ce qui suit :

- *« Les opérations financières publiques incombent aux ordonnateurs et aux comptables publics.*
- *« Est ordonnateur public de recettes et de dépenses, toute personne ayant qualité au nom d'un organisme public pour engager, constater, liquider ou ordonner soit le recouvrement d'une créance, soit le paiement d'une dette.*

¹¹⁰ Le qualificatif de royal fait référence à une époque d'exception où le Roi gouvernait pendant deux ans.

¹¹¹ Premier article du Décret Royal n° 330-66 du 21/04/1967 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique.

- « *Est comptable public, tout fonctionnaire ou agent ayant qualité pour exécuter au nom d'un organisme public des opérations de recettes, de dépenses ou de maniement de titres, soit au moyen de fonds et valeurs dont il a la garde, soit par virements internes d'écritures, soit encore par l'entremise d'autres comptables publics ou de comptes externes de disponibilités dont il ordonne ou surveille les mouvements* ».

Par la suite, le décret édicte (article 4) un ensemble de règles concernant les champs d'action de l'ordonnateur et du comptable, de manière séparée, à l'instar du principe de séparation entre l'ordonnateur et le comptable. Nous y reviendrons avec de plus amples détails dans le chapitre III de cette deuxième partie.¹¹²

2.3.4 - Évolution de la Constitution et des lois organiques des finances

Le contexte politique dans lequel ont été élaborés les différents Budgets marocains depuis 1912 a connu d'importants changements attestant l'évolution historique d'un pays qui est passé d'un régime de protectorat à une époque d'indépendance pour asseoir ensuite sa démocratie avec l'instauration du régime parlementaire. S'agissant de l'évolution des finances publiques, il y lieu de noter que cette évolution a poussé le pays, à différentes dates, à adopter de nouvelles lois organiques adossées aux changements constitutionnels opérés.

Aussi, afin de présenter les normes et standards de la gestion comptable et financière des administrations publiques, serons-nous conduits à citer les différentes lois organiques adoptées dans le cadre de la constitution, laquelle est considérée comme la règle la plus élevée dans l'ordre juridique d'un pays.

En effet, et comme l'indique l'encyclopédie Larousse¹¹³, la Constitution s'identifie à la « *Loi fondamentale, ensemble des lois fondamentales qui, dans un pays, règle l'organisation et les rapports des pouvoirs publics et, éventuellement, détermine les principes qui régissent les relations des gouvernants et des gouvernés* ». Cette définition peut toutefois être enrichie en

¹¹² Pour des motifs d'organisation, ce chapitre s'identifie comme axe de développement présentant le soubassement juridique afférant aux normes comptables et financières constituant des composants du droit budgétaire marocain.

¹¹³ Dans sa version électronique lien : <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/constitution/18484>, consulté le 08/10/2016.

référence à son contenu ou à sa place dans la hiérarchie des normes d'un ordre juridique. La définition matérielle assimile la Constitution à « *l'ensemble des normes déterminant les principes généraux de l'Etat, la désignation et les compétences des autorités publiques, les procédures de production des normes et la protection des droits fondamentaux* » et sa définition formelle en fait l' « *ensemble de normes suprêmes de l'ordre juridique* »¹¹⁴ d'un pays. Cette suprématie a trois implications majeures. La première tient au fait que la Constitution n'est soumise à aucune norme. Comme le précise Véronique Champeil-Desplats(2003), « *l'absence de normes supérieures à la constitution est établie par toutes les juridictions nationales. Celles-ci refusent d'une part, de reconnaître l'existence de normes supra-constitutionnelles de droit naturel et rappellent, d'autre part, la supériorité de la constitution sur les normes internationales. Si un traité est contraire à la constitution, les autorités [...] ont juridiquement le choix de modifier la Constitution pour que le traité entre en vigueur, ou de refuser de le faire* ». La seconde implication a trait au fait que la Constitution prévaut sur les autres normes. En effet, « *la supériorité des normes constitutionnelles commande que les autres normes juridiques (acte international, loi organique ou loi ordinaire, acte administratif) ne leur soient pas contraires. L'appréciation de la contrariété dépend d'une autorité de contrôle qui peut varier selon les normes considérées* ».

Pour en revenir au cadre de notre étude, la mise en place des normes IPSAS, dont nous étudierons ultérieurement la portée, s'avère donc soumise à leur conformité à la Constitution. Cependant, les modifications récentes à la Constitution de 2011, introduisant des notions de bonne gouvernance, de reddition des comptes et de performance, paraissent offrir un cadre propice à l'insertion des normes de portée internationale dans le système comptable et financier du pays. En revanche, nous devons garder à l'esprit, et il s'agit-là de la troisième implication de la définition formelle de la Constitution, que les modifications à ce règlement suprême relèvent de procédures plus complexes que celles relatives aux lois ordinaires.

Les modifications successives de la Constitution marocaine ont conduit à l'élaboration successive des lois organiques précisant ses conditions d'application. Aussi, avant de préciser

¹¹⁴ Champeil-Desplats .V, (2003), « Les grandes questions du droit constitutionnel », Ed l'Étudiant, p.11

le cadre juridique actuel régissant les finances de l'État, est-il important de présenter l'évolution des différentes réglementations qui s'y rapportent.

- La Loi Organique des Finances de 1963 est adossée à la première Constitution adoptée par référendum le 07 juillet 1962. Cette Constitution, rédigée de manière claire et précise, énonce de façon normative les principes et les règles relevant de la Royauté, du Parlement, du Gouvernement, des rapports entre les pouvoirs, de la Justice et de la Haute Cour de Justice, des collectivités locales, du Conseil supérieur de la promotion nationale et du plan, de la Chambre constitutionnelle de la Cour suprême et de la révision de la Constitution. Le décret royal n°331-66 du 10 moharrem 1387 (21 avril 1967) porte application des dispositions de la loi organique des finances, relatives à la présentation des lois de finances de 1967¹¹⁵.
- Une nouvelle Constitution, promulguée le 31 juillet 1970 (après référendum du 24 juillet) donne lieu à une nouvelle Loi Organique des Finances en 1970. Son adoption vient en violation de la procédure de révision prévue au titre XI de la constitution de 1962, en faisant du Roi la figure de l'exécutif central du gouvernement. La situation a dégénéré lorsque le Roi s'est arrogé les pleins pouvoirs exécutif et législatif en déclarant l'état d'exception en raison de l'instabilité politique sur les allégations de corruption gouvernementale en juin 1965. Sur le fond, la nouvelle Constitution reprend la structure et le libellé de la plupart des articles de la Constitution précédente, tout en plaçant tous les pouvoirs aux mains du Roi. Les critiques écourtent la vie de cette Constitution qui sera abrogée en 1972 (référendum du 1^{er} mars). Dans un contexte de crise institutionnelle et politique, la nouvelle Constitution de 1972 s'apparente à une simple révision du texte de 1970. Concrètement, elle reprend l'essentiel de l'ancienne structure et les libellés des articles, même si le pouvoir du premier ministre apparaît renforcé et le domaine de la Loi élargi. En conséquence, la loi organique des finances promulguée par le dahir n° 1-70-207 du 1^{er} chaabane 1390 (3 octobre 1970)¹¹⁶, en liaison avec le thème de

¹¹⁵ Bulletin officiel n° 2843 du 26/04/1967 (26 avril 1967)

¹¹⁶ Bulletin officiel n° 3022 bis du 05/10/1970 (5 octobre 1970)

notre recherche, est reconduite par celle promulguée par le dahir n° 1-72-260 du 9 chaabane 1392 (18 septembre 1972)¹¹⁷.

- La Loi Organique des Finances de 1998 (dont le Décret d'application est publié en 1999) est adoptée en application de la Constitution de 1996 qui n'est globalement qu'une révision de la Constitution de 1992, proposée par le Roi Hassan II au référendum du peuple marocain et plébiscité avec 99,96 % des suffrages. La Constitution de 1996 a pour but essentiel d'introduire le bicaméralisme et de réorganiser le pouvoir législatif.
- La nouvelle loi organique des finances de 2015
- L'adoption de la Constitution actuellement en vigueur au Maroc s'inscrit principalement dans le sillage des mouvements politiques qui ont secoué les pays arabes en 2011. Il s'agit d'une réplique anticipative au printemps arabe et dans une certaine mesure de réponses aux revendications du Mouvement du 20 février et des associations de défense des droits de l'homme. Ces mouvements, rappelle Omar Bendourou (2014), ont milité pour *« le renforcement et la protection des droits humains, l'établissement de la monarchie parlementaire, la fin de l'impunité, la reddition des comptes, etc. La constitution semble en somme faire la synthèse de différentes revendications de la société civile et des partis politiques. Mais, ce qui est frappant dans le domaine des libertés, c'est la contradiction entre la proclamation des droits et les restrictions qui les accompagnent à tel point que leur exercice paraît entièrement compromis »*¹¹⁸. Pour précision, le printemps arabe est marqué par de nombreuses manifestations qui ont lieu dans plusieurs pays arabes, au cours de l'hiver et du printemps de 2011, à commencer par la Tunisie avec la révolution du Jasmine. Ces manifestations ont entraîné un changement de régime en Tunisie, en Égypte, en Lybie ainsi que de graves violences dans d'autres pays comme la Syrie, des tractations étant toujours en cours dans l'ensemble de ces pays ainsi touchés. Le Maroc a aussi été touché par des manifestations, mais le roi Mohammed VI a immédiatement réagi, en signe anticipatif, en soumettant au référendum une

¹¹⁷ Bulletin officiel n° 3125 du 27/09/1972 (27 septembre 1972)

¹¹⁸ Bendourou. O (2014), « Les droits de l'homme dans la constitution marocaine de 2011: débats autour de certains droits et libertés », *La Revue des droits de l'homme*, 6.

nouvelle Constitution. Suite aux changements opérés au niveau de la Constitution, une nouvelle Loi organique des Finances est publiée en 2015 ainsi qu'un décret portant sur son application.

2.4 - Conclusion

Aujourd'hui, l'administration publique moderne, en plus de remplir son rôle de service public destiné au citoyen répond à des besoins d'efficacité et tend vers une culture de la performance. Le contrôle de la dépense publique permet de responsabiliser davantage les gestionnaires, qui se doivent d'être évalués aujourd'hui selon des critères convergents avec ceux du privé. Cela accroît la responsabilisation de chacun. Il s'agit de la nouvelle culture du management public qui doit concerner aujourd'hui l'ensemble de notre administration sans aucune forme de concession ou de complaisance.

Section 3 : Vers une rénovation profonde de la gestion financière et comptable de l'État

3.1 - Introduction

Attestant l'évolution progressive de la société marocaine dans son ensemble et de l'administration publique en particulier, la marche vers la rénovation et la modernisation de la gestion financière de l'État marocain est amorcée. Ce décollage est à étudier et à analyser sur les pas de l'intégration de systèmes plus globaux et plus modernes de la gestion et de la comptabilité publique, tels que l'adoption et l'adhésion aux normes IPSAS.

Parler des normes et des règles sous-jacentes de la comptabilité publique ne peut se faire qu'à travers la quête des étapes marquant l'évolution de l'administration publique marocaine et le dispositif juridique instituant et régissant les finances publiques, dont l'essence est de définir toute une panoplie de principes à respecter avant d'établir des règles afférentes à la comptabilité. Il nous appartient à ce stade d'identifier les principes régissant les finances publiques au Maroc, puis d'étayer les facteurs-clés motivant la rénovation de la gestion financière de l'État, avant d'analyser l'expérience marocaine capitalisée et notamment sa tendance à intégrer les normes d'IPSAS, en tant qu'étape urgente dans son processus de rénovation.

3.2 - Principes régissant les finances publiques

Afin d'expliciter les normes vers lesquelles doivent converger les systèmes comptables et financiers de l'administration publique, nous jugeons utile de présenter les principes généraux que les finances publiques présentent comme base du cadre juridique régissant les lois de finances. À ces principes s'ajoutent certains éléments de portée comptable, comme celui de la séparation entre l'ordonnateur et le comptable.

De manière générale en matière des finances publiques, l'élaboration d'un budget doit respecter des règles générales qui ont pour principal objectif de responsabiliser l'action de l'État qui doit remplir un certain nombre de conditions dont la rigueur et la transparence. *L'État ne doit pas improviser en prenant des décisions par tâtonnement ; une certaine visibilité et de la clairvoyance doivent qualifier ses actions. En effet, dans un contexte marqué par une opacité à grande échelle, les contribuables perdraient confiance : l'État doit donc veiller à produire et à fournir des informations correctes aux citoyens pour favoriser leur adhésion. La rigueur et la transparence rendent possible le contrôle de l'action de l'État et exigent en parallèle le respect de certains principes budgétaires fondamentaux.*

Les principes fondamentaux du budget relèvent, quant à leur finalité originelle, du souci de l'appareil législatif de disposer des outils nécessaires devant lui permettre d'accomplir convenablement sa mission de contrôle du pouvoir exécutif en ce qui concerne l'autorisation de percevoir les impôts et le suivi des conditions d'utilisation des deniers publics. Le législateur a ainsi été amené à mettre en place un certain nombre de principes qui doivent présider à l'élaboration des lois de finances et auxquels le gouvernement devrait se soumettre en matière de gestion des finances publiques. Le budget de l'État est établi généralement en respect d'un ensemble de principes généraux. Bien évidemment, ces principes président essentiellement la préparation des lois de finances et leur exécution.

Ainsi, les lois de finances et partant le budget sont soumis, globalement, aux principes fondamentaux afférents à l'annualité, à l'antériorité, à la spécialité des crédits, à l'unité, à

*l'universalité, à la non-affectation des crédits, à l'équilibre et à la sincérité*¹¹⁹. Le tableau suivant permet de spécifier la portée de chacun des principes ainsi spécifiés :

Tableau n°1 : principes fondamentaux applicables aux lois de finances

Principe	Consistance
Annualité	Le principe de l'annualité vise par essence à obliger le gouvernement à se présenter devant le Parlement de façon périodique afin de confirmer les autorisations qui lui sont accordées pour lever des fonds publics et rendre compte de l'usage qui en a été fait. C'est le Principe selon lequel les autorisations de dépenses et de recettes données dans la loi de finances ne sont valables que pour un an. Cette règle permet un contrôle du Parlement à qui le Gouvernement doit périodiquement rendre des comptes et demander des autorisations. Elle s'applique, non seulement aux dépenses et aux recettes de l'État, mais aux autres personnes publiques dans le cadre de l'autorisation budgétaire. Le principe de l'annualité a une force particulière en matière fiscale (consentement à l'impôt).
Antériorité de l'autorisation	Le principe de l'antériorité de l'autorisation consiste dans l'obligation faite à l'appareil exécutif de n'entamer la mise en œuvre du budget qu'après son approbation par le pouvoir législatif, ce qui revient évidemment à conférer à la loi la force qui doit lui revenir.
Unité	Le principe de l'unité du budget répond en principe à l'exigence de l'appareil législatif de voir l'ensemble des recettes et des dépenses de l'État groupées dans un document unique de façon à lui permettre d'avoir une vision précise et

¹¹⁹http://www.libe.ma/Le-management-dans-le-secteur-public-marocain-Diagnostic-et-ameliorations_a28975.html
Consulté le 25/07/2017

	globale de la situation des finances publiques.
Universalité	Le principe de l'universalité ne diffère pas beaucoup, en ce qui concerne ses objectifs, du principe de l'unité tout en n'en étant pas totalement synonyme puisqu'il comporte des contraintes additionnelles par rapport à ce dernier
Non affectation des recettes	Le principe de la non affectation des recettes est directement lié au principe précédent dans ce sens que, en vertu de ce principe, des recettes définies ne devraient pas être affectées à la couverture de dépenses déterminées. Ainsi, l'ensemble des recettes devrait servir à la couverture de l'ensemble des dépenses.
Spécialité des crédits	Le principe de la spécialité des crédits procède du souci du Parlement de ne pas conférer à l'autorisation de dépense consentie au Gouvernement un caractère absolu, permettant à ce dernier de disposer des crédits ouverts en toute liberté. Cette autorisation est liée à l'obligation d'affecter ces fonds à la couverture de dépenses déterminées. À cet effet, les différents départements ministériels sont tenus de soumettre leurs projets de budgets sectoriels respectifs au Parlement pour approbation. Ces projets de budgets, qui sont établis avec suffisamment de détails pour permettre au Parlement de prendre connaissance de la nature exacte des dépenses envisagées constituent, une fois approuvés et consacrés par la loi de finances, une référence de base pour les ordonnateurs ainsi que pour les différents organes de contrôle pour s'assurer de la régularité des dépenses engagées qu'il s'agisse du budget général ou des autres composantes de la loi de finances.
	En vertu du principe de l'équilibre, le volume des charges doit être équivalent à celui des ressources.

Équilibre

Toutefois, jusqu'à une date relativement récente, le respect de ce principe est demeuré un objectif théorique en raison de l'accroissement du rôle de l'État et l'élargissement du champ de ses interventions avec l'aggravation des charges financières qui en découle. Et ce d'autant plus que les gouvernements, pour des raisons souvent électorales, ont toujours hésité à prendre les mesures nécessairement impopulaires pour le renforcement des recettes, notamment les recettes fiscales, pour accompagner cet accroissement des charges ou pour réduire ces charges avec les répercussions possibles de cette réduction sur l'étendue et la qualité des prestations publiques en faveur des populations.

Aussi, les ressources définitives de l'État ont-ils souvent été en deçà des charges qu'il doit supporter.

Or, il n'existe pas d'autre moyen pour couvrir le déficit des ressources définitives que le recours à l'emprunt. Dans le cas où le déficit enregistré découle d'une insuffisance dans le financement des dépenses ordinaires, cela signifie qu'aucune épargne budgétaire n'a pu être constituée et que les recettes propres de l'État, arrivant à peine à couvrir ses dépenses de fonctionnement, ne peuvent concourir à l'amortissement des emprunts antérieurs. Un endettement supplémentaire s'avère alors indispensable pour assurer le service de la dette en cours. D'où une accumulation constante des dettes, une aggravation de l'endettement public, un accroissement de la part des ressources consacrées au service de la dette et, en fin de compte, l'aggravation du déficit budgétaire et le déclenchement de la spirale déficit – endettement - déficit.

	La prise de conscience des menaces réelles que ferait peser le déficit budgétaire, s'il devait prendre un caractère structurel, sur les équilibres économiques voire sur la stabilité sociale des pays, en raison notamment des risques dévastateurs des pressions inflationnistes qui ne manquent pas de découler d'un tel déficit, a imposé le rétablissement de l'équilibre parmi les objectifs prioritaires des pouvoirs publics à l'échelle mondiale depuis le milieu des années 1980. A titre d'exemple, les pays de l'Union Européenne ont adopté dans le cadre de l'Accord de stabilité et de croissance de Maastricht, parmi les critères de convergence destinés à assurer la cohérence de leurs économies respectives, l'obligation de limiter le déficit budgétaire à 3% du PIB à compter de l'année 1997, de telle sorte que l'accès au système de la monnaie unique européenne n'est ouvert qu'aux pays qui auront satisfait à ces critères. Les programmes d'ajustement structurel entrepris dans les pays en développement procèdent de la même préoccupation. Néanmoins, en dépit de ces risques, des responsables gouvernementaux ou des partis de l'opposition selon le cas n'hésitent pas à contester l'opportunité d'un équilibre à tout prix et à souligner le rôle positif que pourrait remplir le déficit budgétaire dans des circonstances données et dans un intervalle de temps limité pour soutenir l'activité économique et lutter contre le chômage. Le débat de l'équilibre budgétaire est d'ailleurs redevenu d'actualité au cours des années 2004-2005 chez des pays clefs de l'Union Européenne tels que la France et l'Allemagne qui, pour des

	raisons politiques et économiques, ont débordé les limites du déficit fixées par le Pacte de stabilité et de croissance.
Sincérité	Le principe de la sincérité consiste à faire prévaloir la bonne foi dans l'application des règles et procédures en vigueur, à s'abstenir de pratiques visant à dissimuler des éléments susceptibles de peser sur l'équilibre du budget ou à présenter des prévisions tronquées concernant les charges et les ressources et à éviter de procéder délibérément à des opérations comptables en vue de minorer les dépenses ou majorer les recettes en vue d'exhiber des performances erronées. Ce principe se rattache dans une large mesure à la transparence des comptes publics. Certes, la sincérité est supposée être de rigueur dans les comptes publics ; néanmoins, elle ne constitue pas une obligation juridique contrairement à la situation qui prévaut en matière de comptabilité privée. Certaines hautes instances françaises, et à leur tête le Conseil d'État et le Conseil constitutionnel se sont émues de cette situation et se sont prononcées pour la consécration de la sincérité parmi les principes budgétaires de base. Elles avaient en effet constaté que, dans le cadre de sa gestion des finances publiques, le Gouvernement n'hésitait souvent pas à pratiquer ce que l'on appelle « la navigation politique » en vue d'aboutir à des résultats définis a priori en ce qui concerne par exemple le niveau du déficit ou la maîtrise des dépenses.

Ce qu'il faut noter à ce stade c'est le fait que ces principes ne sont pas exempts d'exceptions expressément prévues par la loi afin de pouvoir adapter le budget à l'exception continue du

champ des finances publiques en rapport avec l'évolution du rôle de l'État sur les plans économique et social et la diversification de ses instruments d'intervention, ce qui implique une certaine souplesse au niveau de l'exécution.

3.3 - Facteurs en faveur de la rénovation de la gestion financière de l'État

De ce qui précède, nous conviendrons que l'administration publique se présente comme le terrain de convergence de tous les changements pouvant se produire dans une société. C'est une image fidèle de la vie publique et sociale d'un pays. En effet, *l'ensemble des aspects de la vie d'un pays, qu'elle soit de nature sociale, économique ou politique se trouvent fortement impactés par le type de management de la chose publique et les conditions de gestion de la sphère publique*¹²⁰. Les expériences vécues dans les relations des usagers avec les différents services publics montrent à quel point les attentes sont supérieures aux pratiques courantes.

Cette situation nous conduit à dresser l'inventaire des principaux dysfonctionnements de l'administration marocaine dans son ensemble. Plusieurs études ont été effectuées par des cabinets et des groupes d'experts avec le concours de la Banque mondiale, du FADES et du PNUD qui ont permis d'établir un diagnostic profond de la situation. De cette bibliographie¹²¹, on peut résumer les principaux dysfonctionnements de l'administration marocaine comme suit :

- Au niveau des outils de travail : une centralisation excessive des compétences et des moyens, marquée fortement par des procédures budgétaires et financières paralysantes et un système de contrôle et d'évaluation inopérant ;
- Au niveau de la gestion des ressources humaines : un mécanisme inefficace de répartition des emplois avec un système de GRH inefficace (gestion routinière marquée par un personnel pléthorique, système de rémunération opaque et inégalitaire, démobilisation du personnel en raison de l'absence de délégation et de circulation de l'information...) ;

¹²⁰ http://www.libe.ma/Le-management-dans-le-secteur-public-marocain-Diagnostic-et-ameliorations_a28975.html consulté le 25/07/2017.

¹²¹ A l'instar des études effectuées dans ce sens par certains cabinets et groupes d'experts avec le concours de la Banque mondiale, du FADES et du PNUD. Voir dans ce cadre, le document suivant : <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/cafrad/unpan002395.pdf>, consulté le 26/09/2016.

- Au niveau relationnel avec les usagers : des relations aussi bien avec les citoyens et les entreprises souffrant de diverses difficultés (complexité des circuits et procédures, absence de proximité, difficulté d'accès à l'information, mauvais accueil, corruption et agissements contraires à l'éthique, système judiciaire inadapté aux exigences du développement économique et aux attentes des investisseurs).

Certes, ces dysfonctionnements ont depuis longtemps entravé la marche de l'administration publique marocaine. Sans s'inscrire dans un registre réquisitoire contre l'action de cette administration et sans nier les avancées significatives réalisées notamment depuis l'indépendance, il y a lieu de notifier que, plus que jamais, « *la complexité des interventions emprisonnent l'action administrative dans les lenteurs et des procédures qui sont devenues archaïques* » (Anas BensalahZemrani, 1998). À ce titre, et en plus de son caractère imprévisible, le processus de prise de décision souffrant de lenteur et porteur de doute sur l'efficacité des interventions de l'administration publique, anéantit les efforts entrepris dans les différentes réformes menées, à tel point qu'il freine le développement du pays dans son ensemble.

Globalement, on observe diverses manifestations d'archaïsme et de blocages liés au mode de fonctionnement de l'administration, de ses règles de management et de son financement. Pour ce qui concerne le financement, on constate que les structures sont lourdes et inadaptées. À titre d'exemple, même après une opération de départ volontaire à la retraite, « opération Initalaka عملية انطلاقة », l'administration demeure dans certains secteurs caractérisée par une pléthore impressionnante de fonctionnaires inefficaces dont les affectations ne correspondent majoritairement ni aux compétences ni aux mérites. Les structures administratives s'apparentent à de lourdes machines œuvrant pour satisfaire des intérêts catégoriaux sans souci de l'intérêt général. Les décisions des différents niveaux hiérarchiques sont enchevêtrées. Anas BensalahZemrani (1998) note à ce sujet que « *les interventions verticales ne contrôlent plus parfaitement les interventions horizontales. Ceci explique le fait que le gouvernement n'est plus le seul à prendre des décisions importantes. Certains hauts cadres bien organisés à l'intérieur de certaines corporations contrôlent parfaitement le circuit des décisions importantes. Ils peuvent s'arranger pour geler certaines décisions et sortir d'autres décisions qu'ils estiment nécessaires rapidement ! Le corporatisme*

crée des groupes de pression et d'intérêt à l'intérieur des structures et fait naître la rétention du pouvoir et de l'information »¹²².

Des dysfonctionnements sont également observés dans les procédures budgétaires et comptables qui régissent les finances publiques et partant le mode de financement, de fonctionnement et de management de la sphère publique. Ces procédures sont rigides et paralysantes. Comme le précise Anas BensalahZemrani, 1998), « *la paralysie provient d'un manque de délégation de pouvoirs et d'un contrôle a priori devenu dépassé par la vitesse qu'exige l'exécution de la loi de finances* »¹²³. Deux aspects sont à relever dans ce cadre : le premier a trait à la délégation de pouvoirs et le second au type de contrôle exercé. Du premier aspect, Anas BensalahZemrani note que « *les méthodes de gestion budgétaires ne recourent que rarement à la délégation de pouvoirs. Elles souffrent d'une centralisation excessive. Le champ de la délégation de signature est très limité et n'implique que les hauts fonctionnaires. Ceci limite la participation et la responsabilisation de plusieurs chefs de divisions ou de services qui ne se sentent pas suffisamment impliqués dans la gestion et surtout ne se sentent pas obligés de produire des résultats* ». Quant au contrôle, il est considéré comme une véritable machine de paralysie. Il intervient a priori, c'est-à-dire avant l'accomplissement de l'acte administratif : le même auteur signale que « *les contrôleurs financiers tendent souvent à dépasser leurs compétences et essayent de contrôler non seulement la régularité budgétaire, dont ils ont la charge mais aussi l'opportunité de l'engagement de la dépense, ce qui occasionne beaucoup de retards dans la mise en œuvre des projets et rend la procédure excessivement complexe et rigide* ». Vis-à-vis de ce contrôle a priori, le contrôle a posteriori intervient bien en retard de la réalisation effective des dépenses et des recettes. À ce stade, la saisie de la finalité et de la pertinence de l'engagement n'est plus aisée, à tel point qu'il devient impossible de procéder une véritable évaluation de l'action lancée et partant impossible de rendre compte de l'évolution des politiques menées. En somme, même si on contrôle trop, on contrôle mal car la multiplicité de telles opérations de vérification se fait au détriment de la qualité et de la rapidité de l'action publique. Dans ce cadre, le respect des normes de la gestion financière et comptable semble être à la source de toute exagération de contrôle et du dysfonctionnement

¹²²Bensalah zemrani.A, (1998), « Les Finances de l'Etat au Maroc : Tome I- Politique financière et droit budgétaire », Éditions l'Harmattan, p. 260.

¹²³Ibid.P. 261.

administratif. L'auteur note encore que « *les rigidités de la procédure et la bureaucratie font que la Maroc ne peut compter sur son administration pour attirer les investisseurs* », surtout dans un monde globalisé où la mobilité des capitaux devient un trait majeur des évolutions contemporaines.

Il y a lieu toutefois de souligner que dans les derniers temps, les aberrations du système administratif et des fonctionnaires font échos dans les médias et particulièrement dans les réseaux sociaux. Les critiques envers de tels agissements et comportements ne cessent de témoigner de la prolifération de malaises divers dans différentes couches de la société. Cette situation affecte la relation des organisations et services publics avec leurs usagers, et dénote l'existence d'une multitude de dysfonctionnements entachant l'image de marque de l'administration publique rendue synonyme de rigidité, de lenteur et de bureaucratie malgré les importants efforts de normalisation consentis et les mesures d'amélioration introduites ces derniers temps, aussi bien au niveau structurel que technique et infrastructurel.

3.4 - La corruption comme forme du dysfonctionnement administratif au Maroc

Parmi les dysfonctionnements lourds de conséquences sur tous les plans de la vie et particulièrement ceux de portée économique et sociale du pays, figure le phénomène de la corruption. L'appréhension de ce phénomène ne peut, sans doute, se comprendre et s'analyser que par rapport à un référentiel historique et culturel donné, dans un pays donné. L'analyse de ce phénomène par référence à un tel contexte montre que « *des hommes dont la moralité ne souffre d'aucune contestation peuvent entretenir des relations avec les normes sociales et religieuses en vigueur, relations qui peuvent être différemment appréciées selon les référentiels mobilisés. Le comportement [...] est en osmose avec un référentiel mobilisant plusieurs registres, qu'il importe d'analyser pour mieux comprendre la signification actuelle de la "corruption" et de la "lutte contre la corruption"* » (Hibou Béatrice, Tozy Mohamed, 2000)¹²⁴. La corruption peut se comprendre comme une attitude prise par un fonctionnaire d'État dont l'essence est un « *abus de position ou de ressources publiques en vue d'obtenir un gain privé* » (Hachemaoui Mohammed, 2012)¹²⁵ au détriment de l'intérêt général. Pour

¹²⁴ Hibou .B, Tozy M (2000). « Une lecture d'anthropologie politique de la corruption au Maroc : fondement historique d'une prise de liberté avec le droit ». In: Tiers-Monde, tome 41, n°161, 2000. Corruption, libéralisation, démocratisation. pp. 23-47

¹²⁵ Hachemaoui .M (2012), « Institutions autoritaires et corruption politique. L'Algérie et le Maroc en perspective comparée », Revue internationale de politique comparée 2/2012 (Vol. 19) , p. 141-164

l'analyser en tant que phénomène ayant plusieurs dimensions, l'approche globale de la corruption, d'inspiration néolibérale, « *appréhende la corruption essentiellement comme le symptôme d'une libéralisation économique inachevée ; réduisant trop souvent la corruption aux pots-de-vin et à la recherche de rente (rentseeking)* », précise l'auteur.

Ce phénomène est universel et ses syndromes peuvent être distingués notamment en se référant au type de système politique et économique de chaque pays. Mohammed Hachemaoui note encore que « *dans certains systèmes, telles les démocraties de marché, la corruption s'opère à l'ombre de l'influence qu'exercent les intérêts privés sur les institutions publiques. Dans d'autres, tels les régimes autoritaires libéralisés, la corruption se manifeste à travers la prise de contrôle, par les dirigeants civils ou militaires, de segments entiers de l'économie. Dans certains régimes, telles les monarchies absolutistes, les familles régnantes peuvent s'accaparer une partie importante des dépenses gouvernementales. Dans certaines communautés politiques, la corruption peut servir d'alternative à la violence tandis que dans d'autres, elle peut lui être, au contraire, intimement liée. Les pots-de-vin peuvent constituer la forme prédominante de la corruption dans un système, là où dans d'autres, c'est davantage l'extorsion, les conflits d'intérêts, la fraude fiscale et douanière qui prévalent* ».

La corruption au Maroc est un tel problème de société qu'il est soulevé dans le discours officiel en plus des rapports de certaines institutions et organisations internationales. À titre indicatif et non exhaustif, Transparency International classe le Royaume, dans son rapport publié en janvier 2016, à la 88^e place sur 168 pays avec un score de 36 sur 100. Cet indice est établi sur la base de la perception du phénomène de la corruption de la part des experts et observateurs au sein d'organisations, telles que la Banque mondiale, la Banque africaine de développement, la Fondation allemande Bertelsmann¹²⁶. Par rapport à la classification précédente, le Maroc perd huit places et trois points. D'après ledit rapport, cette position inférieure s'explique principalement par :

- Le gap qui se creuse entre les promesses de lutte contre la corruption portées par le discours officiel et la réalité ensuivie ;

¹²⁶http://www.huffpostmaghreb.com/2016/01/27/corruption-maroc-transparency_n_9086390.html, consulté le 20/10/2016.

- La persistance de l'impunité, même si des cas flagrants sont soulevés notamment dans la presse ou sur les réseaux sociaux. En effet, à côté de la grande corruption, la petite corruption est fréquemment signalée ;
- Le déphasage en matière réglementaire entre le droit national et le dispositif universel de lutte contre la corruption. En atteste à ce titre l'adoption de deux lois en la matière qui constituent une régression manifeste par rapport aux dispositions de la nouvelle constitution et aussi par rapport aux engagements internationaux. Les lois en question sont celles sur l'instance de la probité, de la prévention et de la lutte contre la corruption et celle sur l'accès à l'information.

À plusieurs égards, le point est mis sur le phénomène de la corruption surtout depuis certaines de ses manifestations systémiques. En effet et dans le contexte marocain, cette corruption systématique, appréhendée *« comme un problème enchâssé dans les processus politique et économique, pose les questions fondamentales des rapports entre pouvoir et richesse, public et privé »*.

Plusieurs questions se posent en raison des manifestations de la corruption dans ses différentes formes et surtout pour celle qualifiée de systématique dans un pays comme le Maroc. Les questions relatives à la nécessité d'intégrer des normes et standards internationaux notamment en matière comptable et financière figurent en premier plan. Comment lesdites normes peuvent-elles briser les arrangements et les intérêts en compétition en dehors d'un cadre légal et comptable bien encadré et plus transparent ? Comment s'assurer que les institutions publiques sont à l'abri ou loin des tentatives de corruption ? Comment l'adhésion dans des systèmes comptables et financiers contribue-t-elle à réduire l'ampleur de la corruption surtout celle qualifiée de grande ? Telles sont les questions auxquelles la réforme institutionnelle, englobant dans sa dimension la plus large non seulement le cadre budgétaire mais aussi le cadre comptable de l'État, tente de répondre.

3.5 - Capitalisation de l'expérience marocaine en matière de réforme de la comptabilité

Les réformes menées depuis l'année 2000 touchent essentiellement le cadre budgétaire à législation constante et ont tendance à favoriser l'appropriation progressive des outils d'une gestion tendant vers les résultats plutôt que l'accaparement des moyens sans rendre compte

de l'opportunité des dépenses et des résultats obtenus. Parmi les chantiers touchés par ces réformes, celui de la comptabilité figure comme corolaire du grand chantier de réforme du cadre budgétaire au Maroc. Certes, les changements opérés au niveau de ce cadre budgétaire se sont étendus selon deux approches successives. La première approche volontaire à législation constante, suivie depuis 2001, a lieu sans changements de la loi organique des finances. Elle s'intéresse essentiellement à la mise en place d'outils pour une gestion axée sur les résultats. La seconde approche intervient suite à l'adoption de la Constitution de 2011 qui a conduit à l'adoption, en 2015, d'une nouvelle loi organique des finances qui constitue, à plusieurs égards, une rénovation profonde de la gestion financière de l'État.

Aujourd'hui, le Maroc s'inscrit dans une dynamique ambitieuse de rénovation des processus liés à l'exécution des finances publiques. Dans ce cadre, *« le chantier de réforme de la comptabilité de l'État a été identifié comme projet prioritaire dans le cadre de l'agenda de modernisation et d'optimisation du système de gestion des finances publiques en raison des enjeux qui transcendent le système financier et comptable pour impacter l'organisation et le fonctionnement de l'administration publique au bénéfice de la réforme de l'État »* (Abdelkrim Guiri, 2011)¹²⁷.

Le chantier de réforme de la comptabilité publique se situe dans le prolongement d'un mouvement à l'échelle planétaire, lancé durant les dernières années, et tendant à mettre en place une comptabilité publique plus proche de la comptabilité des entreprises. Tout particulièrement, le mouvement en question tend à doter les États d'instruments comptables, comme le bilan et le compte de résultat, permettant de produire des calculs des coûts complets pour toute intervention ou action menée par l'État. En effet, *« depuis les années 1990, un nombre de plus en plus important d'États mettent en place une comptabilité très proche de la comptabilité d'entreprise, visant à produire un bilan et un compte de résultat, et permettant le calcul des coûts complets d'une action publique »* (Corinne Eyraud, 2011)¹²⁸. Ce mouvement de réforme est suivi dans un nombre de plus en plus important de

¹²⁷ Guiri. A (2011), (en sa qualité de Directeur de la Réglementation et de la Normalisation Comptable à la Trésorerie Générale du Royaume du Maroc), « La réforme de la comptabilité de l'État : Des enjeux au cœur de la réforme de l'administration », Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8 Août 2011, pp.4-5.

¹²⁸ Eyraud .C (2011), « Une comptabilité d'entreprise pour les États ? Un dispositif de quantification économique soumis à l'analyse sociologique. Le cas français », Sociologie et sociétés, Volume 43, numéro 2, automne 2011, p. 91-116.

pays anglo-saxons comme la Nouvelle-Zélande, l'Australie, la Grande-Bretagne et les États-Unis, qui viennent de mettre en place un type de comptabilité axé sur la comptabilité patrimoniale et la comptabilité en droits constatés. La comptabilité patrimoniale sert de cadre pour comptabiliser tous les actifs et tous les passifs nécessaires à la production du bilan ; il s'agit d'une comptabilité de flux et de stocks qui retrace tous les actifs, qu'il s'agisse des immobilisations, des stocks, des créances ainsi que des disponibilités ; elle retrace aussi les composantes du passif en distinguant notamment les dettes des provisions. La seconde composante est celle dite de comptabilité en droits constatés, encore appelée comptabilité d'engagement ou d'exercice. Via cette comptabilité, les recettes et dépenses sont retracées en les comptabilisant au moment de la naissance de la créance ou de la dette, et non pas enregistrées lors de l'encaissement ou du décaissement. Par le biais de cet outil, une correspondance entre les charges et les produits d'une même période devient possible et permet, in fine, de produire en principe le compte de résultat. Une réforme comptable semblable à celle des pays anglo-saxons touche de plus en plus les pays francophones, en France notamment où, comme le signale Corinne Eyraud, le gouvernement a dû en janvier 2016, élaborer de nouvelles normes comptables pour l'État définissant de nouvelles catégories et de nouveaux documents financiers.

Le chantier de réforme de la comptabilité au Maroc s'inscrit dans ce mouvement universel tendant à faire converger le système comptable de l'État vers un nouveau système proche de celui de l'entreprise.

Corinne Eyraud nous rappelle qu'avant ce mouvement de réforme internationale, « *la comptabilité des États, à travers le monde, avait pour premier objectif de permettre au Parlement de s'assurer que les impôts étaient recouvrés, les dépenses effectuées conformément au budget voté, et de prévenir fraudes et détournements. Il s'agissait d'une "comptabilité de caisse", une comptabilité de flux qui retrace sur l'année les entrées et sorties d'argent, qui raisonne donc en trésorerie et comptabilise les opérations au moment de l'encaissement ou du décaissement. Tous les encaissements sont considérés comme des recettes, qu'ils aient pour origine le prélèvement de l'impôt ou un emprunt contracté auprès des marchés financiers. Alors que la comptabilité d'entreprise comptabiliserait le premier comme un produit (dans son cas, le produit d'une vente), le second comme une dette (ou un passif). De la même manière, tous les décaissements sont assimilés à des dépenses, qu'il*

s'agisse de paiement des salaires de fonctionnaires, d'achat d'immeubles ou d'achats de stocks de produits. Alors que la comptabilité d'entreprise distingue le premier, en tant que charge, du second et troisième comptabilisés en tant qu'actif (immobilisation corporelle pour l'immeuble, actif circulant pour les stocks) susceptible de générer des gains futurs. Le "résultat" de l'exercice correspond à la variation de la caisse. C'est un peu comme si l'on retraçait ses comptes à travers le seul relevé de compte de son compte courant ».

La réforme entamée du système comptable de l'État marocain vise à instaurer un nouveau dispositif capable de jouer le rôle de levier au bénéfice de la réforme de l'administration publique et partant de l'État dans son ensemble. Parmi les objectifs visés par la réforme de la comptabilité, figurent la rénovation et la modernisation du système financier et comptable de l'État, sans toutefois nier la nécessité de sa convergence parfaite avec les normes et standards internationaux de l'État. Ce chantier de réforme du cadre comptable de l'État est essentiellement consacré à l'abandon de la comptabilité budgétaire liée à l'appréhension des flux pour adopter une comptabilité d'exercice fondée sur les droits constatés. En tenant compte de l'exhaustivité des engagements de l'État, cette comptabilité constitue une véritable valeur ajoutée patrimoniale. Les changements ainsi préconisés par l'adoption d'une comptabilité d'exercice, venant en remplacement d'un système fondé sur une logique de caisse, comportent des innovations majeures pour impulser l'organisation, le fonctionnement et les rouages de l'administration publique dans son ensemble en refondant le système de gouvernance des finances publiques et son type de management. La comptabilité d'exercice constitue un véritable pari de l'innovation de l'appareil de l'État, pari à relever pour pouvoir, in fine, créer un nouvel état d'esprit capable d'animer, de manière efficace, les différents intervenants dans le processus de préparation, d'exécution et de contrôle des finances publiques.

La réforme de la comptabilité de l'État constitue un authentique gage de transparence et de bonne gouvernance de la gestion financière des deniers publics. À vrai dire, la comptabilité d'exercice constitue un moyen privilégié pour constater les droits et les obligations de l'État. Il s'agit d'une véritable opportunité pour connaître et quantifier l'ensemble des prestations produites par l'administration publique et avoir une idée globale sur sa réalité financière permettant de donner une image plus réelle sur l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'État. Ces informations servent essentiellement pour informer l'ensemble des décideurs

ainsi qu'aux parlementaires sensés contrôler l'utilisation efficace de l'État. Ces informations sont à utiliser par les observateurs et analystes y compris les bailleurs de fonds. *« Cette dimension de transparence se trouve consolidée à travers le large spectre d'informations financières que la nouvelle comptabilité permet de dégager, dès lors qu'il ne s'agit plus seulement de savoir ce que l'État a dans ses caisses, logique qui prévaut dans le système actuel, mais d'apprécier ce que sont ses richesses, ses dettes et les engagements qu'il peut être amené à honorer afin de mieux appréhender les résultats dégagés et la situation financière à moyen et à long termes des finances publiques »* (Abdelkrim Guiri, 2011)¹²⁹.

3.5.1 - De la transparence et de la bonne gouvernance comme principes à consolider dans les réformes menées au Maroc

Comme nous avons pu le voir, la réforme de la comptabilité de l'État menée constitue un véritable gage de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion financière des deniers publics. Il y a lieu de revenir sur ce que renferme chacun de ces termes en tant que normes devant présider dans la mise en place d'une comptabilité tendant à être plus proche de celle de l'entreprise.

3.5.1.1 - Transparence

Dans le domaine des finances publiques, la transparence se veut comme un prolongement du principe de la sincérité qui *« consiste à faire prévaloir la bonne foi dans l'application des règles et procédures en vigueur, à s'abstenir de pratiques visant à dissimuler des éléments susceptibles de peser sur l'équilibre du budget ou à présenter des prévisions tronquées concernant les charges et les ressources et à éviter de procéder délibérément à des opérations comptables en vue de minorer les dépenses ou majorer les recettes et exhiber ainsi des performances erronées »*¹³⁰. En effet, le principe de sincérité dans les finances publiques se rattache dans une large mesure à la volonté de transparence des comptes publics.

¹²⁹ Guiri, A, (2011) (en sa qualité de Directeur de la Réglementation et de la Normalisation Comptable à la Trésorerie Générale du Royaume du Maroc), « La réforme de la comptabilité de l'Etat : Des enjeux au cœur de la réforme de l'administration », Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8 Août 2011, pp.4-5.

¹³⁰ Ministère des finances, (2008), « Budget de l'Etat », publication interne.

Dans un angle plus large, la dimension de transparence ne doit pas être dissociée de l'éthique à faire observer et respecter au sein de l'administration publique de manière générale. En effet, *« au sein des organisations, l'éthique et la transparence sont intimement liées, la transparence étant la conséquence du comportement éthique des organisations. Par comportement éthique, nous entendons des attitudes qui contribuent, au sein des organisations, à la divulgation des informations (aux parties prenantes) et à la qualité des dirigeants (honnêteté, respect des contrats, sens du bien commun...). Pour cela, au niveau de la sphère privée, les entreprises se doivent d'établir des codes de bonne gouvernance consistant à indiquer le rôle et la composition du comité d'entreprise, les relations avec les actionnaires et la direction, la divulgation des résultats de l'entreprise ainsi que la sélection, la rémunération et la démission, si la situation financière l'exige, de l'équipe dirigeante (ABDEL SHAHID, S., 2001) »*¹³¹.

Selon une autre définition, la transparence est *« un élément essentiel de la transparence est la disponibilité en temps voulu d'informations exactes, complètes et détaillées sur les responsables des décisions, la façon dont les décisions sont prises, les objectifs poursuivis, les résultats attendus et les modalités selon lesquelles les structures sont constituées, fonctionnement et interagissent les unes avec les autres »*¹³².

La notion de transparence se trouve amplement renforcée dans la réforme du dispositif comptable de l'État menée depuis plus de dix ans au Maroc. Selon Abdelkrim Guiri, cette dimension se trouve essentiellement *« consolidée à travers le large spectre d'informations financières que la nouvelle comptabilité permet de dégager, dès lors qu'il ne s'agit plus seulement de savoir ce que l'État a dans ses caisses, logique qui prévaut dans le système actuel, mais d'apprécier ce que sont ses richesses, ses dettes et les engagements qu'il peut être amené à honorer afin de mieux appréhender les résultats dégagés et la situation financière à moyen et à long termes des finances publiques »*¹³³.

¹³¹ Doueiry Verne.C (2008), « Ethique et transparence : les deux piliers d'une bonne gouvernance », article consultable depuis le lien : <https://fgm.usj.edu.lb/pdf/a32008.pdf>, consulté le 05/10/2016.

¹³² Commission Économique pour l'Afrique, (2005), « Rapport sur la gouvernance en Afrique, 2005 », p.83

¹³³ Guiri.A (2011), (en sa qualité de Directeur de la Réglementation et de la Normalisation Comptable à la Trésorerie Générale du Royaume du Maroc), « La réforme de la comptabilité de l'État : Des enjeux au cœur de la réforme de l'administration », Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8 Août 2011, pp.4-5.

3.5.1.2 – Bonnegouvernance

Si l'on définit la bonne gouvernance comme un processus, on peut dire, à l'instar de l'OCDE, que celle-ci « *aide à renforcer la démocratie et les droits de l'homme, à promouvoir la prospérité et la cohésion sociale, à réduire la pauvreté, à soutenir la protection de l'environnement et l'utilisation des ressources naturelles et à renforcer la confiance publique dans l'action et l'administration de l'État* »(OCDE, 2007). Pour la banque mondiale (World Bank, 2007), « *elle inclut également le processus par lequel les gouvernements sont élus, contrôlés et remplacés et la capacité des gouvernements à mettre en œuvre des politiques qui respectent les citoyens et les institutions, ces derniers interagissant économiquement. En revanche, si l'on définit la bonne gouvernance comme un résultat, on dira que celle-ci est la conséquence des actions privées volontaires qui, notamment au sein des entreprises, sont menées par les individus contribuant à l'amélioration de la transparence de la divulgation des informations (aux parties prenantes) et de la qualité des managers. En ce qui concerne l'État, la gouvernance comprend les traditions et les institutions par lesquelles l'autorité dans un pays est exercée* »¹³⁴.

Entre autres lectures, la bonne gouvernance doit être comprise depuis que la réforme comptable de l'État, chantier de grande envergure, comme un vecteur au service de la prévision et du pilotage des finances publiques de la manière la plus efficace et efficiente qui soit. Dans ce cadre et dès sa genèse, « *la nouvelle comptabilité de l'État a été conçue de manière à constituer un véritable outil de suivi, d'évaluation et de mesure de la performance de l'action publique, de pilotage et d'aide à la décision pour les gestionnaires et d'information pour les citoyens, la représentation nationale et le juge financier. Elle permettra d'offrir les éclairages nécessaires de pilotage décisionnel et stratégique pour faire ressortir les principaux agrégats financiers et leur évolution d'un exercice à l'autre, mais également les marges de manœuvre, les éléments d'arbitrage de gestion ainsi que les risques*

¹³⁴Doueiry Verne.C (2008), « Éthique et transparence : les deux piliers d'une bonne gouvernance », article consultable depuis le lien : <https://fgm.usj.edu.lb/pdf/a32008.pdf>, consulté le 05/10/2016.

potentiels susceptibles de mettre en cause la soutenabilité budgétaire et financière de l'État »¹³⁵.

Cette quête de plus amples marges pour la transparence s'ajoute à celle liée à l'instauration d'une éthique dans la gestion de la chose publique notamment en luttant efficacement contre toutes les formes de corruption et de manipulation. À plusieurs égards, cette quête doit être analysée comme une étape essentielle à franchir pour asseoir sur des bases saines une gouvernance à qualifier plus tard comme bonne. Cette quête doit se forger en connotation avec la tendance mondiale visant à mettre en place des standards internationaux propres aux domaines d'intervention publique tout en accordant plus d'intérêt aux spécificités majeures de l'action de l'État. Dans ce mouvement de convergence à l'échelle planétaire, précise Abdelkrim Guiri, *« la nouvelle comptabilité ambitionne de prendre également en considération les risques potentiels, les opérations à rattacher, les charges futures ainsi que les engagements hors bilan, éléments qui confortent si besoin est, une vision plus fidèle, plus exhaustive et plus transparente de la situation financière et patrimoniale de l'État et partant, un enrichissement considérable des informations véhiculées par la comptabilité budgétaire, par des éléments d'évolution et de perspectives dépassant le cadre annuel et la logique statique des flux financiers »*.

3.6 - Convergence vers les normes IPSAS comme étape ultime de la rénovation

La production de normes en matière de comptabilité est historiquement liée au *« ministre des Finances que fixe les normes comptables dans le secteur public. Il s'agit dans certains cas d'une exigence constitutionnelle explicite ou implicite, et l'étendue de la délégation de pouvoirs en la matière, permise ou tolérée, est réduite »¹³⁶*. Ces normes sont généralement édictées en respect de la Constitution et de la loi organique des finances, comme nous l'avons déjà souligné.

¹³⁵ Guiri.M (2011), (en sa qualité de Directeur de la Réglementation et de la Normalisation Comptable à la Trésorerie Générale du Royaume du Maroc), « La réforme de la comptabilité de l'État : Des enjeux au cœur de la réforme de l'administration », Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8 Août 2011, pp.4-5.

¹³⁶ Organisation de Coopération et de Développement Économique (OCDE), (2002), « Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés: questions clés et récents développements », document consultable depuis [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=PUMA/SBO\(2002\)10&docLanguage=Fr](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=PUMA/SBO(2002)10&docLanguage=Fr), consulté le 04/09/2016.

Visant plus de marges d'autonomie pour les institutions fixant les normes comptables dans la sphère publique à l'échelle internationale, les pays membres de l'Organisation de Coopération et de Développement Économique (OCDE) ont créé, en particulier, « *un organisme consultatif pour les normes comptables publiques. Il s'agit d'un organisme technique, où se trouvent des représentants de l'administration publique et de secteurs extérieurs à l'administration. Cet organisme formule des recommandations au ministre des Finances sur les normes comptables à employer, en respectant des principes de transparence* »¹³⁷ notamment.

Depuis 1990, « *les normes comptables sont des normes faisant autorité en matière de comptabilité et d'information financière, dont l'élaboration fait appel à un processus de normalisation organisé et dont la publication est assurée par un organisme de normalisation reconnu. Les normes comptables précisent de quelle façon les opérations et autres événements doivent être constatés, mesurés, présentés et communiqués dans les états financiers des entités du secteur public. Elles visent à répondre aux besoins des utilisateurs des états financiers et à faire en sorte que l'information nécessaire à la reddition de comptes et à la prise de décisions éclairées leur soit fournie* ». En principe, les normes comptables IPSAS¹³⁸ devaient s'appliquer à toutes les entités du secteur public. D'année en année et de manière graduelle, la majorité des pays de l'OCDE adoptent des changements de taille dans les systèmes comptables de la sphère du secteur public. En effet, « *dans la plupart des cas, ces réformes s'inscrivent dans un processus plus large de changement et de modernisation de la gestion publique, dans le cadre duquel les gouvernements mettent tout en œuvre pour contenir et maîtriser les dépenses publiques. L'objectif général à la base de ces réformes porte sur l'amélioration de l'efficience et de l'efficacité de la prestation de services publics, comme l'indique l'OCDE (1993 et 1994). Afin de répondre à ces exigences, les informations financières publiques ont été adaptées et développées conformément aux principes et à la méthodologie du nouveau management public.* » (Guthrie et al., 1998). « Les informations

¹³⁷ Ibid.

¹³⁸ Tout en évoquant les normes IPSAS, il y a lieu d'évoquer les normes d'IFAC, acronyme désignant les normes établies par l'International Federation of Accountants, ces dernières normes sont applicables au secteur privé.

sont basées sur la prise de décision et les responsabilités sont réparties à des fins d'imputabilité »¹³⁹.

Concrètement, lorsqu'on évoque les normes IPSAS, cela désigne les nouvelles normes comptables et financières établies par l'International Public Sector Accounting Standards. Ayant été à la base publiées de manière graduelle par Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public, ces normes sont destinées à être appliquées dans le secteur public à une échelle planétaire. Ces normes sont au nombre de 38¹⁴⁰ comme le spécifie le tableau ci-après.

¹³⁹ Benito B, Brusca I, Montesinos V (2007), « L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière : le rôle des IPSAS », Revue Internationale des Sciences Administratives 2/2007 (Vol. 73) , p. 323-350

¹⁴⁰ (New York, New York, 30 Janvier, 2015) - Le secteur public International Accounting Standards Board® (IPSASB®) a publié les cinq internationale du secteur public des normes comptables™ suivante (IPSAS™), [http://www.ifac.org/publications-resources?publication type=&source=&language=89&x=36&y=19](http://www.ifac.org/publications-resources?publication%20type=&source=&language=89&x=36&y=19). Consulté le 14/07/2015.

Tableau n°2 : liste des normes IPSAS publiées par le Conseil des Normes Comptables

Norme	Titre	Date d'entrée en vigueur	L'équivalence par rapport à la norme IAS /IFRS
1	Présentation des comptes annuels	Décembre 2006	1
2	Tableau des flux de trésorerie	Mai 2000	7
3	Normes comptables, changements de méthodes comptables et erreurs fondamentales	Mai 2000	8
4	Effets des variations des cours des monnaies étrangères	Avril 2008	21
5	Coûts d'emprunt	Mai 2000	23
6	Comptes consolidés et comptabilisation des entités contrôlées	Mai 2000	27
7	Participations dans des entités associées	Décembre 2006	28
8	Information financière relative aux participations dans des co-entités.	Décembre 2006	31
9	Revenus des opérations avec contrepartie calculable (livraisons et prestations)	Juillet 2001	18
10	Information financière dans les économies nationales hyper inflationnistes	Juillet 2001	29
11	Contrats de construction	Juillet 2001	11
12	Stocks	Décembre 2006	2
13	Contrats de location	Décembre 2006	17
14	Événements postérieurs à la date de clôture du bilan	Décembre 2006	10
15	Instruments financiers : informations à fournir et présentation	Janvier 2003	32
16	Immeubles de placement	Décembre 2006	40
17	Immobilisations corporelles	Décembre 2006	16
18	Information sectorielle	Juin 2002	14
19	Provisions, engagements conditionnels et créances conditionnelles	Octobre 2002	37

20	Information relative aux parties liées	Octobre 2002	24
21	Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie	Décembre 2004	36
22	Présentation d'informations financières.	Décembre 2006	Aucune information -
23	Revenus découlant d'opérations sans contrepartie	Décembre 2006	Aucune information -
24	Présentation d'informations budgétaires dans les comptes	Décembre 2006	Aucune information -
25	Avantages du personnel	Février 2008	19
26	Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie	Février 2008	36
27	Agriculture	Décembre 2009	41
28	Présentation des instruments financiers,	Janvier 2010	32
29	Instruments financiers	Janvier 2010	39
30	Instruments Financiers : Information à Fournir	Janvier 2010	IFRS7
31	Immobilisations Incorporelles	Avril 2011	38
32	Arrangements Service de Concession Grantor	Janvier 2010	Aucune information
33	La première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice	Janvier 2015	Aucune information
34	États financiers individuels	Janvier 2015	Aucune information
35	États financiers consolidés	Janvier 2015	Aucune information
36	Participations dans des entreprises associées et coentreprises	Janvier 2015	Aucune information
37	Partenariats	Janvier 2015	Aucune information
38	Divulcation des participations dans d'autres entités	Janvier 2015	Aucune information

Source : International Federation of Accountants, 30 janvier 2015.
<http://www.ifac.org/publications-resources/ipsass-accounting-interest-other>

La mise en place des normes comparables internationales IPSAS n'est pas fortuite ; elle vise l'atteinte des objectifs de portée universelle répondant à la nécessité d'instaurer un langage comptable bien commun à l'ensemble des utilisateurs aux quatre coins du monde. Ces normes servent aussi pour mettre à la disposition des entités publiques la possibilité de

synthétiser les performances comptables et financières afin de les pousser à agir convenablement pour corriger leurs défaillances et s'approprier les pratiques d'excellence en matière de gestion en se dotant des outils de la comptabilité d'entreprise. Parmi ces outils figurent celui de la comptabilité d'exercice qui vient de se superposer à la comptabilité budgétaire de flux de trésorerie. Ces normes IPSAS se forgent sur la base du « *principe du patrimoine qui permet l'enregistrement des immobilisations à l'actif du bilan et leur amortissement chaque année, le principe de prudence qui impose que l'on comptabilise des provisions et surtout, l'obligation de présenter des états financiers au nombre de cinq à savoir, le bilan (ou état de la situation financière), le compte de résultat (appelé état de la performance financière), le tableau des flux de trésorerie, le tableau de variation de la situation nette et des notes aux états financiers ou annexes* »¹⁴¹. Ainsi et par le biais de la mise en œuvre de tels dispositifs, le secteur public se trouve aligné aux normes IFRS spécifiques aux entreprises du secteur privé.

Ces normes offrent un cadre adéquat pour que l'information financière produite et communiquée dans les états financiers des organismes publics soit à la fois pertinente, fiable et comparable. Un ensemble de conditions doivent être observées pour concrétiser un tel objectif : ces normes doivent avoir des caractéristiques ayant trait à leur intelligibilité, leur pertinence, leur fiabilité, leur comparabilité, la prééminence de leur substance sur la forme, leur neutralité, de la prudence et de l'exhaustivité, et ce tout en assurant une importance relative, et donner une image fidèle. Il y a lieu de spécifier la portée de chacune de ces dix caractéristiques.

- Ayant trait à l'intelligibilité, la première caractéristique implique que l'information à fournir, via les états financiers, doit être illico compréhensible par l'ensemble des utilisateurs.
- La seconde caractéristique s'observe au niveau de la pertinence des informations comptables à produire. Est pertinente toute information qui est en relation avec les données analysées, renseignant et aidant dans l'évaluation des événements dans

¹⁴¹ Bellaouri Koutbi.F (2011), (en sa qualité de Trésorier Préfectoral de Tanger), « Les normes comptables internationales du secteur public "IPSAS" : Une gouvernance en devenir », Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8 Août 2011, pp.7-10.

leurs dimensions temporelles (passé, présent ou futur). La pertinence en question couvre aussi le fait d'avoir l'information comptable en temps opportun.

- Une troisième caractéristique, non moins importante, a trait à la fiabilité de l'information. Il serait obtus dans la sphère publique de fournir une information biaisée qui ne relate pas exactement la réalité des choses. En effet, toute information à produire devrait au maximum être exempte d'erreur. Les risques d'erreur devraient être réduits à un niveau minimal qui permet de remettre de la confiance dans sa véracité, une véracité qui doit permettre de donner une image fidèle du contexte décrit et de la situation explorée. En outre, l'une des finalités importantes qu'offre le respect exact et minutieux des normes IPSAS, c'est la possibilité de comparer entre deux ou plusieurs états qu'elles soient pour le même pays (vision temporelle) ou entre différents pays, comparabilité au titre d'un exercice donnée (coupe instantanée). In fine, les normes IPSAS devraient permettre de comparer l'information contenue dans les états financiers, comparable lorsque les utilisateurs sont en mesure d'identifier les similitudes et les différences entre cette information et l'information contenue dans d'autres documents.
- Cette comparabilité, qui constitue la quatrième caractéristique offerte par les IPSAS, permet d'outiller les utilisateurs des informations comptables et financières pour qu'ils puissent se prononcer sur les performances réalisées.
- La cinquième caractéristique est définie par la prééminence de la substance sur la forme. Cette prééminence devrait se comprendre en terme de prédominance pour représenter les réalités effectivement et conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique.
- La neutralité, présentée comme la sixième caractéristique tient au fait que l'information comptable et financière à produire devrait être objective et non subjective, c'est-à-dire sans prendre parti pour faire prévaloir un résultat ou une issue prédéfinie. En tous cas, l'information comptable et financière à fournir, dans le respect des normes IPSAS, devrait être pertinente pour relater la réalité décrite. Toutefois, la pertinence en question reste sujette à la nature du contexte décrit et jouit d'une importance relative.
- Ce trait relatif à l'importance désirée, considérée comme la septième caractéristique, dépend essentiellement de la nature ou de la portée de

l'information rapportée dans son ensemble et dans les circonstances où son omission induit à créer des biais pouvant conduire à des erreurs dont les conséquences sont lourdes.

- En plus de cette caractéristique, celle liée au fait de relater une image fidèle est d'intérêt vital en matière comptable et financière. Et cet intérêt s'appréhende essentiellement en relation avec le fait que les états financiers à offrir doivent donner une image fidèle et véridique de la situation financière que traverse le secteur public. Une image capable d'éclairer les décideurs sur la performance financière des entités publiques ainsi que de fournir une idée bien claire et à temps sur les flux de trésorerie encaissés et émis.
- Toutefois, le respect des normes s'observe aussi lorsque l'information comptable et financière propre au secteur public devient exhaustive.
- Dans ce jeu de caractéristique, la prudence reste une chose à faire observer. En effet, la prudence devrait se comprendre *comme « l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le risque de transfert sur l'avenir d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et les résultats de l'entité. Autrement dit, les incertitudes présentes raisonnablement évaluées, de nature à entraîner un accroissement des charges ou une diminution des produits de l'exercice, doivent être prises en compte dans la détermination du résultat dudit exercice »*¹⁴².

En somme, les normes IPSAS devraient converger avec les normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB) avec la possibilité de procéder à leur adaptation au contexte du secteur public, une possibilité qui reste bien encadrée et applicable aux entités publiques nationales autres que les entreprises publiques (les États, les collectivités locales, les cantons,...) et aussi à certaines organisations internationales comme l'OCDE, l'OTAN, l'ONU, l'UNESCO, l'OMS.

Le Maroc figure parmi les pays ayant procédé à l'adaptation des normes nationales aux normes IPSAS à l'instar de certains pays et ce en application de la possibilité permise par l'IPSASB qui « reconnaît le droit des États et des normalisateurs comptables nationaux à

¹⁴² Bellaouri-Koutbi.F (2011) (en sa qualité de Trésorier Préfectoral de Tanger), « Les normes comptables internationales du secteur public "IPSAS" : Une gouvernance en devenir », Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8 Août 2011, pp.7-10.

établir des directives et des normes comptables pour l'information financière à fournir dans leurs juridictions. [En effet,] certaines normes IPSAS comportent des dispositions transitoires qui accordent aux entités publiques, un délai supplémentaire pour se conformer à l'ensemble des dispositions d'une norme IPSAS spécifique basée sur la méthode de la comptabilité d'exercice ou prévoir une dérogation relative à certaines dispositions lors de l'application initiale d'une norme IPSAS. Une entité peut à tout moment décider d'adopter la méthode de la comptabilité d'exercice conformément aux normes IPSAS. A ce stade, l'entité appliquera toutes les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice et pourra choisir d'appliquer des dispositions transitoires dans une norme IPSAS individuelle selon la méthode de la comptabilité de trésorerie»¹⁴³.

3.7 - Conclusion

L'introduction des IPSAS dans la comptabilité publique de l'État et des grandes institutions publiques correspond, on l'a vu, à une logique de qualité qui offre un cadre cohérent et précis pour le secteur public. Les IPSAS assurent l'invariabilité des rapports financiers publics et du contrôle a priori et a posteriori de l'utilisation des fonds.

De plus, les normes IPSAS prônent la transparence et la pertinence des comptes publics. Les décideurs disposeront donc de toutes les informations utiles à leur prise de décision ou à leur gestion.

¹⁴³ Bellaouri-Koutbi.F (2011) (en sa qualité de Trésorier Préfectoral de Tanger), « Les normes comptables internationales du secteur public "IPSAS" : Une gouvernance en devenir », Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8 Août 2011, pp.7-10.

CONCLUSION DU CHAPITRE 2

Le Royaume du Maroc a pris un tournant historique à travers l'adoption d'une nouvelle constitution dont l'objectif est d'aboutir à un meilleur équilibre des pouvoirs. La Maroc a opté pour une nouvelle organisation des modes de gestion des affaires publiques, ainsi que la consécration des principes de transparence. Il a adopté tout un corpus de règles comptables, avec une responsabilité plus assumée en termes de GAR (Gestion Axée des Résultats) et de reddition des comptes sous l'égide des nouvelles normes internationales IPSAS et IFRS.

La réforme de cette constitution au Maroc est appelée à être consolidée par la mise en place d'une nouvelle loi organique des finances. Cela permettra de donner une nouvelle impulsion à la modernisation de l'État, par le renforcement de la transparence des finances publiques, et par la réorientation de la gestion financière, d'une optique de moyens à une logique fondée sur les résultats et la performance.

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

Par-delà les enjeux des politiques publiques - économiques, financières et comptables- , cette réforme de la juste valeur des normes IPSAS/IFRS recèle une dimension culturelle stratégique pour notre pays, dimension qui consiste à assurer un ancrage réel de la culture des résultats et de la performance devant désormais régir la stratégie de réalisation des politiques publiques.

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

La réforme de la comptabilité de l'État a également pour objectif politique de permettre à notre pays d'intégrer le club restreint des pays qui adoptent la comptabilité d'exercice et qui satisfont les exigences liées à la comparabilité de l'information financière.

L'attractivité d'un pays se mesure plus par la disponibilité d'une information transparente et fiable des comptes qui réponde aux besoins des investisseurs, des bailleurs de fonds et de l'ensemble des utilisateurs, que par les avantages économiques qu'elle offre au niveau des politiques de relance économique (par l'offre ou la demande).

La présentation des comptes de l'État qui, selon des normes internationales harmonisées IPSAS/IFRS, en facilitera la lecture pour les acteurs de la gouvernance financière, permettra la comparaison entre des États transparents. Il reste, bien entendu, qu'une telle réforme, qui demeure un processus d'amélioration continue, doit nécessairement s'inscrire dans le temps, à travers une trajectoire politique et une démarche administrative d'optimisation tenant compte de la réalité du contexte de gestion, du cadrage de la réforme ainsi que du soutien à apporter aux utilisateurs pour leur en faciliter l'appropriation.

L'intérêt d'une telle entreprise est d'aligner notre système de comptabilité de l'État sur les normes comptables internationales en vigueur pour le secteur public, d'assurer une consolidation des données relatives aux composantes du secteur public (État, établissements publics et collectivités locales), de permettre, in fine, la certification des comptes devant impacter automatiquement les appréciations des agences internationales de notation.

À ce titre, la comptabilité publique et la comptabilité privée, qui ont un destin commun, à savoir la production d'une information, sont les deux faces de la même pièce de la réforme IPSAS /IFRS publique ou privée : leur destination est publique.

CHAPITRE 3. QUESTIONS SOUS-JACENTES A LA MODERNISATION DE L'ADMINISTRATION PUBLIQUE

INTRODUCTION DU CHAPITRE 3

Au premier chapitre, nous avons pu constater que l'évolution du système comptable marocain est fortement liée aux réformes successives engagées dans le secteur public, au gré des événements socio-historiques survenus dans notre pays.

Au cours du second chapitre, nous avons donc examiné plus précisément l'évolution des règles et normes comptables qui ont façonné l'administration marocaine actuelle.

Cette analyse nous a permis de relever les défauts et problèmes fondamentaux qui expliquent les défis à relever aujourd'hui :

- Le renforcement de la gestion des finances,
- L'amélioration de l'efficacité de la gestion des ressources humaines,
- La maîtrise de la masse salariale de la fonction publique,
- La simplification des procédures et l'administration en ligne par internet.

Dans le contexte néo-constitutionnel né de l'association de l'UE et de la BAD, on a pu assister au Maroc, notamment lors de la mise en place des PARAP, à une convergence vers les normes IPSAS.

Dès lors, la question se pose de savoir s'il faut se ranger à ces normes, déjà adoptées dans de nombreux pays sous l'égide d'un ensemble d'organisations et d'instances spécialisées d'envergure internationale, et présentées comme généralisables, efficaces et efficientes dans tout contexte de modernisation pour établir une bonne gouvernance. Il nous est permis de douter de cette information. En effet, certaines questions se posent quant au bien-fondé de la démarche uniforme proposée. Nous tenterons d'y répondre dans ce chapitre.

Afin de vérifier si les objectifs d'efficacité, d'efficience et de bonne gouvernance se trouveraient favorisés par l'adoption nationale ou régionale (plusieurs pays) des normes IPSAS, il convient de s'assurer que le concept de modernisation de l'administration publique

préconisé répond à la situation marocaine. Il nous est donc nécessaire de définir cette notion, ainsi que celle de la gouvernance, pour les rapporter à la question de la normalisation qui intéresse notre recherche.

Section 1 : La modernisation : une notion polysémique

1.1– Introduction

Dans cette section, nous appréhendons l'aspect polysémique de la modernisation, en présentant le concept de réforme, le processus de mutation, la nouvelle vision du monde et les avancées étatiques.

1.2 -Un concept-clé de réforme

La modernisation apparaît comme un concept-clé de la réforme de l'administration dans l'approche d'un nouveau management public. À ce propos, Bessy, Delpeuch et Pelisse(2011) spécifient que « *Le nouveau management public repose sur un ensemble de principes conduisant à la fois à une redéfinition du périmètre de l'intervention de l'État mais aussi à celle de ses modalités mêmes. Il s'agit en effet de promouvoir la contractualisation et l'évaluation au sein de la sphère publique, de transformer, quand cela est possible, des entités de l'administration en agence, d'instaurer une concurrence entre différentes entités publiques et quand cela est possible avec des entreprises privées et enfin d'introduire des outils et des règles de gestion issues de la sphère privée* »¹⁴⁴.

Cependant, et comme l'explique Machiavelli (2012), « *lorsqu'il s'agit de définir le concept de modernisation, ce ne sont pas les sources qui manquent et elles sont issues des disciplines les plus variées. Pour sa part, la notion de modernisation de l'État a été portée pendant plusieurs années, notamment à partir des années 1980, par un discours marqué par les principes du nouveau management public. Bien qu'étant un sujet de discussion depuis plusieurs années,*

¹⁴⁴Bessy C, Delpeuch T et Pelisse J. (2011) (eds), « Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes », LGDJ, collection Droit et Société Recherches et travaux, vol 24, novembre 2011, p.5.

cette notion ne fait toujours pas l'unanimité dans sa signification»¹⁴⁵. Sa portée est donc polysémique et diverge selon l'angle d'analyse.

1.3 – Un processus de mutation

Sur le seul plan des dimensions sociales, nous pouvons l'appréhender en observant l'évolution socio-historique, en tant que processus multidimensionnel traduisant les mutations que connaît la société au cours de son évolution. En effet, *« la modernisation est un concept sociologique qui renvoie au processus multidimensionnel du changement social. Ces deux dernières décennies, il s'est intensifié en termes de vitesse, d'ampleur et de complexité. Dans une perspective historique, sa genèse couvre la Réforme, l'invention de la presse typographique, le siècle des Lumières, les révolutions anglaise, américaine et française, et la révolution industrielle. La modernisation a changé littéralement tous les aspects de la vie humaine y compris la façon dont nous travaillons et ce en quoi consiste notre travail, la façon dont nous vivons et comment nous voyageons (souvent), notre niveau de prospérité et sa répartition, le développement des droits de l'homme, la mondialisation, les technologies, les valeurs et convictions auxquelles nous adhérons et celles que nous rejetons, et la façon dont nous participons à la société et à la politique »* Gollob, Krapf, Plasfdottir et Weidinger (2012)¹⁴⁶.

Les auteurs présentent d'autres caractéristiques de la modernisation, différentes du processus multidimensionnel du changement social. Ils déclarent : *« le processus de modernisation est un processus ambivalent mais inévitable ; c'est notre destinée, pour le meilleur ou pour le pire. Les scientifiques et les philosophes ont des visions souvent divergentes quant à savoir s'il faut globalement considérer la modernisation comme un fardeau ou comme une bénédiction. De notre point de vue, la modernisation constitue un défi qui comporte à la fois des risques et des opportunités; c'est en tous cas un défi auquel il convient de répondre pour garder les risques sous contrôle »*.

¹⁴⁵ Machiavelli, F. avec la collaboration de N. Charest (2012). « Modernisation de l'État », dans L. Côté et J.-F. Savard (dir.), Le Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique, [en ligne], www.dictionnaire.enap.ca consulté le 25/04/2016.

¹⁴⁶ Gollob.R, Krapf.P, Plasfdottir.O, Weidinger.W, (2012), « Éduquer à la démocratie », volume 1, collection ECD/EDH, Éditions du Conseil de l'Europe, p.24

1.4 – Une nouvelle vision du monde

Par ailleurs, la définition de la modernisation est à relativiser en fonction de la dimension temporelle qu'évoque la notion de modernité sous-jacente. Sur ce point, Fabiana Machiavelli spécifie que « *pour être en mesure de définir la modernisation, il est d'abord important de cerner le concept de modernité. Les philosophes des Lumières caractérisaient la modernité par la domination de la raison; cette dernière devenait autorité à la place des dieux ou des ancêtres, ce qui changeait les règles de la vie sociale. La modernité implique donc une nouvelle vision du monde (Raulet, 1998). Dès lors, la compréhension de la modernité se fait par rapport au temps. Aussi, être moderne, c'est assumer une volonté de rupture avec ce qui précède, avec la tradition. La modernisation de l'État suppose, elle aussi, une forme de rupture* »¹⁴⁷.

1.5 – La modernisation de l'État

En somme, la modernisation implique plusieurs dimensions et champs, la modernisation de l'État n'étant qu'une des configurations de l'action de moderniser. Pour pouvoir s'adapter de la manière la plus convenable aux différentes évolutions de la vie dans la société, l'État, en tant qu'acteur incontournable de la vie politique, sociale et économique, est appelé continuellement à faire preuve d'imagination et d'adaptation pour moderniser son fonctionnement et son management. La modernisation apparaît à la fois comme une contrainte pour améliorer le fonctionnement de l'administration publique mais aussi comme une occasion d'améliorer son intervention en la rendant plus efficace et plus efficiente, vis-à-vis des services rendus aux différents acteurs et aux usagers. La modernisation apparaît aujourd'hui comme une urgence, alors qu'avec l'ouverture des frontières, la mobilité des gens et des capitaux s'accroissent avec véhémence.

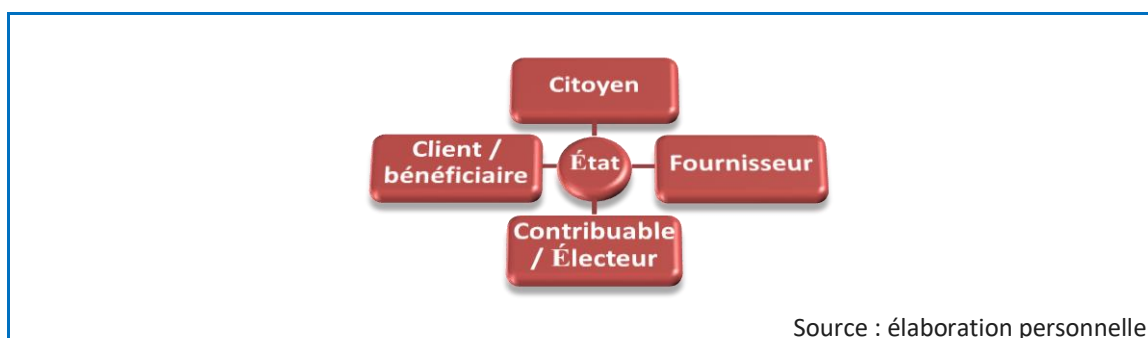
Un dilemme existe cependant qui oppose le secteur privé et le secteur public. Le secteur privé place l'intérêt au centre des préoccupations du citoyen et préconise l'actionnariat qui favorise le développement personnel par le gain et le bénéfice. Les pratiques et préceptes de

¹⁴⁷ Machiavelli, F. avec la collaboration de N. Charest (2012). « Modernisation de l'État », dans L. Côté et J.-F. Savard (dir.), Le Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique, [en ligne], www.dictionnaire.enap.ca

modernisation tiennent compte de la volonté du secteur privé de favoriser ainsi l'intérêt personnel du citoyen. Ce modèle est actuellement prédominant.

Le secteur public mise en revanche sur une modernisation qui améliore le service rendu au citoyen au nom de l'intérêt général de la société. La figure ci-dessous schématise les différentes relations existantes entre l'État et les citoyens.

Figure 5 : Types de relations État/citoyen dans un État démocratique



Ces différences fondamentales posent question quant au choix de société vers laquelle il faut tendre. Ces questions nécessitent, sans doute, de véritables débats démocratiques dans un monde plus globalisé qu'on ne le pense. Cependant, et pour ne pas déborder du champ de notre développement, nous nous contenterons de retenir sur ce point que « *pour bien des gens dans beaucoup de sociétés, la modernisation génère des potentiels et des opportunités de bénéficier d'un meilleur niveau de bien-être et de liberté. Par ailleurs, les citoyens et leurs dirigeants sont confrontés à des exigences toujours plus fortes pour être à la hauteur des risques et des dangers croissants occasionnés par les processus de modernisation* »¹⁴⁸.

1.6 – Conclusion

Le concept de réforme, le processus de mutation, la nouvelle vision du monde et la modernisation de l'état montrent l'aspect polysémique de la modernisation.

Nous verrons dans la section suivante comment les principes de gouvernance interfèrent avec la modernisation.

¹⁴⁸Gollob.R, Krapf.P, Plasfdottir.O, Weidinger.W, (2012), « Éduquer à la démocratie », volume 1, collection ECD/EDH, Éditions du Conseil de l'Europe, p.24

Section 2 : La gouvernance concomitante à la modernisation

2.1 - Introduction

Des organismes d'envergure internationale préconisent que la gouvernance permette d'instaurer une régulation sociale et politique par l'harmonisation des règles relatives à l'activité mondiale. Cette harmonisation se trouve, à vrai-dire, fortement dictée par la dominance du marché imposant ses préceptes, sa doctrine et ses lois. Toutefois, l'approche socio-historique que nous avons utilisée pour présenter le concept de modernisation est également adaptée à l'appréhension de ce que renferme la notion de gouvernance.

2.2 – Un dispositif de régulation

En effet, c'est depuis les années 1970 qu'un certain regain est né pour façonner des politiques de régulation de la vie Politique, Sociale et Économique (PSE) surtout dans les sociétés occidentales, et notamment celles de type anglo-saxon. Cet engouement s'exprime à travers une évolution remarquable et des changements d'envergure de l'environnement politique, social et économique observé, en parallèle aux changements conceptuels de la régulation dans son essence, ses contraintes et ses finalités.

Les efforts marquant cette régulation conduisent à revoir les rôles, les missions et les responsabilités de l'État, en tant qu'acteur politique, économique et social, sans compter les relations de l'appareil étatique avec l'ensemble des acteurs, notamment via les services fournis. Ces efforts réussissent à faire prévaloir un nouveau type de management public¹⁴⁹.

Cependant, des analystes mettent en évidence des dysfonctionnements qui conduisent « à parler de crise, notamment de la crise de l'État-providence. Ainsi, tous s'entendent pour parler à tout le moins de changements profonds et de redéfinition quant au concept de gouvernance »¹⁵⁰. Néanmoins, la question cruciale à se poser est celle de l'apparition d'une logique faisant de la gouvernance un pilier incontournable de l'action publique, dans son essence, dans un environnement en mutation continue. En effet, comme le précise Isabelle Lacroix, « l'apparition d'une logique de la gouvernance serait le résultat d'un bouleversement

¹⁴⁹ Cette notion du nouveau management public sera discutée plus loin dans notre les chapitres suivants.

¹⁵⁰ Lacroix.I et St-Arnaud P-O, (2012) « La gouvernance : tenter une définition », Cahiers de recherche en politique appliquée, Vol. IV, Numéro 3.

dans les rapports entre le politique, l'économique et la société civile. Cette remise en question de l'État-providence et le phénomène de mondialisation interrogent les capacités étatiques, et gouvernementales, de réguler les sociétés. Ce serait carrément une crise de la "gouvernabilité" qui se dessinerait dans les sociétés occidentales ».

Cette crise de gouvernabilité serait particulièrement expliquée par une montée flamboyante des demandes sociales, par la prolifération des acteurs de tous genres dans un contexte marqué de plus en plus par la rareté des ressources. Isabelle Lacroix affirme que devant la persistance et la gravité de la crise en question et ses conséquences, la quête de « *nouvelles réponses aux problèmes de régulation des rapports sociaux, et des rapports entre les acteurs politiques et la société civile. Les propositions de la gouvernance ouvrent à la négociation, à la coopération et aux partenariats qui accroissent la participation de nombreux acteurs différents et diffusent la responsabilisation de la régulation sur cet ensemble large diminuant par le fait même l'intensité de la responsabilité étatique. Du même coup, on assiste à un déplacement des légitimités de décisions et d'actions des acteurs étatiques vers la société civile et ces groupes/individus la composant et prenant part à cette démarche de gouvernance* ».

2.3 – À la recherche du bien commun

Pour convenir d'une définition générique de la gouvernance, on avance que la Banque mondiale l'identifie « *comme étant l'ensemble des traditions et institutions par lesquelles le pouvoir s'exerce dans un pays avec pour objectif le bien de tous* ». ¹⁵¹ Sur le fond, « *cette définition est intéressante en ce sens qu'elle lie l'exercice du pouvoir à la recherche du bien commun. Cette idée de l'intérêt général, du bien commun, est donc, dans ce cadre, au cœur de cette définition de la gouvernance* ». ¹⁵² Souvent, à cette notion de gouvernance est associé le qualificatif "bonne". En effet, « *la bonne gouvernance prend en compte des dimensions sociales, politiques et économiques, ce qui la subjectivise, car ce que l'on peut caractériser comme étant la "bonne" gestion des affaires est contextualisé, dépend du*

¹⁵¹ Banque Mondiale. « *La gouvernance collaborative* », Site de la Banque mondiale, consulté le 02 janvier 2017.

¹⁵² Lacroix.I et St-Arnaud P.O (2012), « *La gouvernance : tenter une définition* », Cahiers de recherche en politique appliquée, Vol. IV, Numéro 3.

*moment de la caractérisation des règles, de leurs usages et applications qui sont eux-mêmes tributaires d'une certaine idéologie ».*¹⁵³

Pour la Commission Européenne, « *la notion de "gouvernance" désigne les règles, les processus et les comportements qui influent sur l'exercice des pouvoirs au niveau européen, particulièrement du point de vue de l'ouverture, de la participation, de la responsabilité, de l'efficacité et de la cohérence* ». ¹⁵⁴ Malgré son caractère approprié au contexte de développement du vieux continent, cette définition « *présente des éléments qui deviendront centraux pour bon nombre d'auteurs, soit les notions de règles, de processus et de comportements. De plus, la notion de participation est bien présente dans cette définition et cette notion est mise en relation avec la notion de responsabilisation* » (Isabelle Lacroix et Pier-Olivier St-Arnaud, 2012).

L'organisation des Nations Unies (ONU), par le biais du Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD) offre elle aussi une définition de la gouvernance plus générale qui se « *réfère aussi aux procédures et évoque les règles légales encadrant cette démarche, tout en référant à cette même logique de participation et de responsabilisation. Or, elle ajoute à la notion de participation la dimension de la gestion des différends au moyen d'une certaine médiation* » (Isabelle Lacroix et Pier-Olivier St-Arnaud, 2012)¹⁵⁵.

D'autres chercheurs identifient la notion de gouvernance comme « *une manière d'exercer le pouvoir qui consiste à mobiliser et piloter les acteurs publics, privés et associatifs concernés de façon efficace, efficiente et durable. Il s'agit non pas de diriger mais de piloter, c'est-à-dire de viser à atteindre les objectifs légitimement fixés par la constitution et par les lois avec une économie de moyens, en favorisant la participation de toutes les parties prenantes, tout en créant avec elles des relations durables équitables, respectueuses et transparentes* »¹⁵⁶.

¹⁵³ Gaoussou.D, Plane P (2012), « La Banque mondiale et la genèse de la notion de bonne gouvernance », Mondes en développement, 2/2012 (n°158), p. 51-70.

¹⁵⁴ Union Européenne. « Gouvernance européenne : un livre blanc », sur le site de La Commission européenne, [En ligne], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1487238831124&uri=CELEX:52001DC0428>, consulté le 10/02/2017.

¹⁵⁵ Lacroix.I et St-Arnaud P-O (2012), « La gouvernance : tenter une définition », Cahiers de recherche en politique appliquée, Vol. IV, Numéro 3.

¹⁵⁶ Dedoud .A, Koita. B, El Moctar.S,M, Wedoud, (2015), « Éducation à la citoyenneté et aux droits de l'homme: manuel pour les jeunes en Mauritanie », Publications de l'UNESCO (bureau de Rabat), Impression Toumi, p.51

2.4 -Conclusion

En somme, et comme l'évoquent Rouillard et Bourlon (2011), « *s'intéresser à la gouvernance équivaut à mettre en relation les courants de modernisation de la gestion publique avec les relations entre l'État et la société civile* »¹⁵⁷.

CONCLUSION DU CHAPITRE 3

À vrai dire, les questions de modernisation et de la gouvernance marquent le pas d'un nouveau management de la chose publique jadis portée vers la quête de l'intérêt général et aujourd'hui plus orientée sur les questions de coût d'efficience et d'efficacité de chaque euro ou dirham dépensé. Concrètement, cela traduit une véritable « *transformation des relations avec les administrés de l'État qui recherche une certaine qualité de contact... L'État est amené à utiliser de nouveaux procédés de gestion, y compris de gestion d'opinion* » (Miège, 1989)¹⁵⁸. Le management public implique, stricto sensu, une modification profonde des comportements, des conduites, des règles et des procédés. Le caractère principal des changements qui s'imposent résident, dans l'adoption d'actions bien ciblées, d'accompagnement des actions, d'applications de règles, de procédures, de prise de décisions publiques et de reddition de comptes sans déphasage, pour ne pas dire en temps réel.

¹⁵⁷ Rouillard.C etBurlon.N, (2011), « L'État et la société civile sous le joug de la gouvernance », Québec : Presses de l'Université Laval, p. 7.

¹⁵⁸Bessières.D (2009), « La définition de la communication publique : des enjeux disciplinaires aux changements de paradigmes organisationnels », *Communication et organisation*, 35 | 2009, 14-28.

CHAPITRE 4. LA NORMALISATION COMPTABLE

INTRODUCTION DU CHAPITRE 4

La question de la normalisation constitue un réel champ de débat. Cet intérêt est fortement lié aux enjeux et défis qu'impose la façon d'envisager l'avenir de l'humanité, surtout sur le long terme.

La normalisation vise à assurer in fine une régulation internationale, comme le préconisent les instances et les organisations internationales dont la doctrinale libérale est le principal vecteur. D'un certain point de vue, la normalisation souhaitée de la quasi-totalité des champs d'action publique semble poser des questions légitimes sur le réel pouvoir des élus : ceci ne constitue pas seulement une manœuvre de dépolitisation au niveau national (d'un pays isolé) ou au niveau régional (groupement de pays) mais aussi au niveau international, en raison des dimensions concernées. Le sujet devrait, sans doute, faire l'objet d'une réflexion approfondie surtout avec un apport, entre autres, de sociologues, de politologues, d'anthropologues. La manœuvre à faire devrait vraisemblablement tendre à systématiser la réflexion sur la dialectique politisation/dépolitisation des champs de l'intervention publique en rapport notamment avec les actions menées par les organisations internationales. On peut signaler sur ce point qu'un des principaux vecteurs soulevés par la normalisation de manière générale est le recours à un certain registre d'ordre éthique tendant à asseoir les normalisations proposées.

Section 1. La normalisation IPSAS

1.1 - Introduction

L'analyse de la normalisation des IPSAS ne sort pas de ce champ d'analyse. Si on arrive à faire adopter des normes au sein d'un ensemble de pays, la question de la neutralisation politique est à soulever. L'adoption de tels cadres normatifs est liée à « *la mobilisation d'une expertise multiforme à des fins d'autolégitimation apolitique* »¹⁵⁹. Dans toute investigation de ce type, il y a lieu de spécifier les véritables contraintes qui poussent à l'adoption d'un cadre normatif. Cette quête devait tendre à connaître les réels motifs et à prendre conscience des enjeux encourus par cette normalisation. En gros, la quête de la normalisation en tant que champ d'intervention publique devrait interroger sur les facteurs qui jouent en sa faveur mais aussi sur les gains et bénéfices escomptés sans toutefois oublier les contraintes et les obstacles inhérents. En liaison avec l'aspect de dépolitisation, imposée ou non, une analyse de type SWOT devrait en principe présider préalablement, dans les contours nationaux, à toute tentative dans ce sens, loin de toutes autres considérations, notamment celles liées à la transposition des expériences des autres pays.

Feudjo Jules Roger (2010) nous informe que « *le débat sur la normalisation comptable internationale et sur l'arrimage des comptabilités nationales ou régionales est d'actualité à l'échelle continentale et mondiale* »¹⁶⁰. En réalité, la question se pose largement sur la liaison à établir entre les notions de modernisation et de gouvernance que nous avons précisées, et l'adoption des normes IPSAS, et ce débat est souvent contenu dans des programmes de modernisation de l'État ou dans des programmes visant la bonne gouvernance de la chose publique.

1.2 – L'influence de la globalisation

Nous pouvons noter qu'à l'échelle planétaire, et en suivant l'évolution historique de chaque pays et les interférences entre différents pays, notamment entre les pays occidentaux et le

¹⁵⁹Petiteville.F (2016), « Les organisations internationales dépolitisent-elles les relations internationales ? » in « Gouvernement et action publique », 2016/3 (N° 3), Presses de Sciences Po (P.F.N.S.P.), pp.113-129

¹⁶⁰Feudjo J- R (2010), « Harmonisation des normes africaines (OHADA) et internationales (IAS/IFRS) : une urgence ou une exigence ? », La Revue des Sciences de Gestion, 5/2010 (n°245-246), p. 149-158.

reste du monde, particulièrement colonisé à une époque, plusieurs référentiels comptables coexistent. Cependant, depuis l'avènement de la globalisation économique et financière, plusieurs actions convergent pour assurer un meilleur placement des fonds mobilisés. Le besoin de lisibilité des comptes par les investisseurs, à l'échelle internationale, devient déterminant. Or, cette lisibilité ne serait qu'une illusion ou un mirage si des actions d'harmonisation des normes internationales n'étaient pas engagées.

En fait, on comprend que « *la normalisation a pour objet d'établir des règles communes dans le double but d'uniformiser et de rationaliser la présentation des informations comptables susceptibles de satisfaire les besoins présumés de multiples utilisateurs. Elle contribue ainsi à l'harmonisation et à l'amélioration des pratiques comptables et favorise également en matière d'information financière des comparaisons spatiotemporelles* »¹⁶¹. Jugée comme la pierre angulaire des transformations "urgentes" à entreprendre, l'harmonisation s'exprime donc par la normalisation comptable en prenant comme modèle les normes des pays les plus avancés en la matière, les anglo-saxons en l'occurrence.

On retient ainsi qu'*«au plan mondial, la coexistence de plusieurs référentiels comptables assortie d'un rôle prééminent des marchés financiers et donc d'un besoin de lisibilité internationale des comptes par les investisseurs, a rendu nécessaire une harmonisation des normes internationales. Cette harmonisation s'est traduite par des transformations essentielles portant sur les processus de normalisation comptable et les normes elles-mêmes* ».¹⁶²

1.3 – Les principes d'harmonisation comptable

Compte tenu de ces considérations, il y a lieu de revenir sur la portée des normes comptables. D'un point de vue global, Hoarau (2003) indique que « *la manière de normaliser, par principes généraux comme les normes internationales ou selon des règles très détaillées comme les normes américaines, est une question importante notamment au regard des*

¹⁶¹ Hoarau .C . (2003), « Place et rôle de la normalisation comptable en France », *Revue française de gestion*, 6/2003 (no 147), p. 33-47.

¹⁶² Revault.P (2010), « La normalisation comptable : État des lieux en 2010 », 9 mars 2010 – CREG, article en ligne sur le site du CREG : <http://www.creg.ac-versailles.fr/La-normalisation-comptable-Etat-des-lieux-en-2010>, consulté le 08/12/2016.

dysfonctionnements qu'elle peut engendrer ».¹⁶³ Plus encore, l'auteur note que dans un certain sens « la notion de normes comptables désigne, [...], l'ensemble des règles à appliquer par les organisations, [...] dans la préparation et la présentation des états financiers ainsi que dans la tenue de leur comptabilité ». Il indique également que pour un pays comme la France, les règles portent principalement sur « la forme de l'information comptable, par exemple le vocabulaire à l'origine d'un langage commun, la définition des concepts utilisés ou le nom des comptes et leur classification, et le fond c'est-à-dire le contenu de l'information comme, par exemple, les critères et les modalités d'évaluation, le traitement comptable des opérations à enregistrer ou les procédures à respecter ».

Pour ce qui concerne plus précisément les normes de méthodes comptables, les règles concernent essentiellement la manière de prendre en compte, de mesurer et de présenter les éléments des états financiers, à savoir les actifs, les capitaux propres, les passifs, les revenus, les gains, les charges et les pertes. Parmi les méthodes les plus connues, citons celles liées à la valorisation des stocks, celles dites d'amortissement ou celles attachées à la prise en compte des revenus. Dans ce sens, on intègre aussi les méthodes de traitement des pertes et des gains de change latents.

Quant aux méthodes comptables, nous notons qu'en règle générale et comme prévu dans le cadre conceptuel même de la comptabilité, la convention de la permanence des méthodes prédomine. Celle-ci exige que les mêmes méthodes comptables soient utilisées par l'entreprise d'une période à une autre notamment par souci de comparabilité et d'évaluation. En effet, la convention « exige que les mêmes méthodes de prise en compte, de mesure et de présentation soient utilisées par l'entreprise d'une période à l'autre. L'application de cette convention permet la comparaison dans le temps de l'information comptable et favorise les prédictions financières. La permanence des méthodes ne justifie pas, cependant, une rigidité nuisible à l'image fidèle que doivent refléter les états financiers. Tout changement significatif devra faire l'objet d'un traitement et d'une information appropriés. La convention de permanence améliore l'utilité des états financiers puisqu'elle fiabilise la mesure du pouvoir de gain et par là même améliore les aptitudes de prédiction et

¹⁶³Hoarau .C (2003), « Place et rôle de la normalisation comptable en France », *Revue française de gestion*, 6/2003 (no 147), p. 33-47.

*de vérification des prédictions antérieures de ce pouvoir de gain »*¹⁶⁴. Notons que le cadre conceptuel de la comptabilité propre à chaque pays retient un certain nombre de conventions comptables de base. Il s'agit à titre indicatif, de la convention de l'entité, de la convention de l'unité monétaire, de la convention de l'indépendance ou séparation des exercices, de la convention du coût historique, de la convention de réalisation du revenu, de la convention de rattachement des charges aux produits, de la convention de l'objectivité, de la convention de l'information complète, de la convention de prudence, de la convention de l'importance relative, de la convention de prééminence du fond sur la forme. Une nette distinction devrait alors se faire entre la règle et la norme, voire la loi, même si on peut les utiliser indifféremment dans le langage courant. Ce point sera discuté amplement en quatrième partie, lorsque nous évoquerons la neutralité des normes IPSAS.

Au-delà des conventions relatives au cadre conceptuel de la comptabilité, l'analyse des normes montre que l'enjeu de la normalisation internationale préconisée par les organisations internationales est vaste et concerne notamment la comptabilité de l'entreprise privée, inscrivant donc ainsi le secteur privé au cœur de l'activité économique. De fait, les pouvoirs publics se trouvent impliqués dans la généralité du débat comptable, incluant des notions d'efficience, d'efficacité, de rendement, de plus-value, de performance, de création de la valeur, d'atteinte des résultats..., qui provoquent des bouleversements importants dans la pratique de la comptabilité publique.

1.4 - Conclusion

L'adoption ou la convergence vers les normes internationales IPSAS est qualifiée par certains comme un véritable *« virage comptable [qui] représente un chantier technique complexe qui mobilise des ressources considérables. Au-delà des implications strictement comptables, il impose à la profession une réflexion sur les changements à opérer, les moyens techniques, humains et financiers à mobiliser et les conséquences de ces modifications »*¹⁶⁵.

Nous serons conduits à apprécier la portée des changements propres à l'exercice de la fonction de comptabilité dans la fonction publique, lors d'une exploration du terrain, réalisée par une enquête en Belgique et au Maroc.

¹⁶⁴ Consulter le 25/07/2016 à cet effet : www.procomptable.com

¹⁶⁵ <http://www.creg.ac-versailles.fr/vers-le-passage-aux-nouvelles-normes-ias-ifsrs> consulté le 05/04/2016

Afin de poursuivre cette analyse, nous présentons dans les sections suivantes, les bases sur lesquelles nous mènerons notre étude empirique afin d'établir un étalonnage (benchmarking) de la situation belge, en la rapportant aux similitudes et différences avec celle du Maroc.

Section 2 : Éléments d'arrimage des normes nationales belges aux IPSAS

2.1 - Introduction

L'objectif de cette section est de présenter les éléments saillants issus de l'analyse du système comptable de la Belgique.

2.2- Organisation administrative de la Belgique

La Belgique est entrée dans une ère moderne en se dotant d'une organisation fédérale à partir de 1980. Concrètement, « *le système fédéral belge, élaboré dès 1970, découle d'un compromis entre deux conceptions opposées : celle des nationalistes flamands qui défendaient l'idée d'une structure fédérale à deux composantes – flamande et wallonne – fondées sur l'appartenance à des cultures voire à des nations distinctes et celle des mouvements autonomistes wallons qui avançaient l'idée d'une délégation des matières à caractère économique à trois régions (Flandre, Wallonie et Bruxelles) qui seraient « maîtres » de leur propre essor économique (François, 1997). C'est pour cette raison que l'on connaît aujourd'hui deux types d'entités fédérées en Belgique : trois Communautés (française, flamande et germanophone) auxquelles on a transféré des compétences de nature culturelle, sociale et d'enseignement, et trois Régions (wallonne, flamande et de Bruxelles-Capitale) auxquelles on a confié des compétences en matière d'aide à l'expansion économique, d'aménagement du territoire, de protection de l'environnement, de transport et de logement* »¹⁶⁶.

Le premier article de la Constitution du pays, comme rapporté dans l'encadré suivant, est consacré à l'organisation territoriale de L'État fédéral en communautés et en régions.

¹⁶⁶De Visscher. C et Montuelle. C (2010), « Fédéralisme et réorganisations administratives en Belgique : quelles différences de trajectoires entre l'État fédéral, les régions et les communautés ? », Pyramides, 20 | 2010, 143-172.

Premier titre de la Constitution belge intitulé: «De la Belgique fédérale, de ses composantes et de son territoire »

- Art. 1^{er} : La Belgique est un État fédéral qui se compose des communautés et des régions.*
- Art. 2 : La Belgique comprend trois communautés : la Communauté française, la Communauté flamande et la Communauté germanophone.*
- Art. 3 : La Belgique comprend trois régions : la Région wallonne, la Région flamande et la Région bruxelloise.*
- Art. 4 : La Belgique comprend quatre régions linguistiques : la région de langue française, la région de langue néerlandaise, la région bilingue de Bruxelles-Capitale et la région de langue allemande. Chaque commune du Royaume fait partie d'une de ces régions linguistiques. Les limites des quatre régions linguistiques ne peuvent être changées ou rectifiées que par une loi adoptée à la majorité des suffrages dans chaque groupe linguistique de chacune des Chambres, à la condition que la majorité des membres de chaque groupe se trouve réunie et pour autant que le total des votes positifs émis dans les deux groupes linguistiques atteigne les deux tiers des suffrages exprimés.*
- Art. 5 : La Région wallonne comprend les provinces suivantes : le Brabant wallon, le Hainaut, Liège, le Luxembourg et Namur. La Région flamande comprend les provinces suivantes: Anvers, le Brabant flamand, la Flandre occidentale, la Flandre orientale et le Limbourg. Une loi peut soustraire certains territoires dont elle fixe les limites, à la division en provinces, les faire relever directement du pouvoir exécutif fédéral et les soumettre à un statut propre. Cette loi doit être adoptée à la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa.*
- Art. 6 : Les subdivisions des provinces ne peuvent être établies que par la loi.*
- Art. 7: Les limites de l'État, des provinces et des communes ne peuvent être changées ou rectifiées qu'en vertu d'une loi ».*

Source : extrait de la Constitution belge

Depuis 1993, l'État est fédéré autour de trois communautés –Flamande, Française et Germanophone- et de trois régions – flamande, wallonne et bruxelloise- basées sur les quatre régions linguistiques du pays qui se superposent. Cette structure fédérale résulte de compromis pacifiques en vue d'apaiser des conflits entre les groupes variés qui composent cet État pluriethnique. Tandis que la réforme constitutionnelle de 1993 avait pour but explicite de “réaliser une structure d'État fédéré”, un projet de réforme de 2012 indique que

cette structure est toujours en voie d'évolution, surtout en matière de financement des entités fédérées.¹⁶⁷

Ainsi ce qui caractérise le modèle fédéral belge est que les collectivités fédérées exercent leurs missions et leurs compétences de manière concomitante sur chaque territoire. Une telle caractéristique, déduite notamment du premier article de la Constitution, se trouve fondamentalement issue d'un compromis entre d'une part les Flamands qui défendaient la création de communautés et les Wallons qui défendent un système axé sur la mise en place de régions. L'encadré suivant donne une idée assez globale de l'organisation administrative de la Belgique.

La Belgique, un État fédéral »

La Belgique accède à l'indépendance en 1830. Entre 1970 et 1993, le pays a évolué vers une structure fédérale efficiente. Pour en arriver là, cinq réformes de l'État ont été nécessaires (en 1970, 1980, 1988-89, 1993 et 2001). C'est pourquoi, aujourd'hui et pour la première fois, l'article premier de la Constitution belge déclare : "La Belgique est un État fédéral qui se compose des communautés et des régions".

Désormais, le pouvoir de décision n'appartient plus exclusivement au Gouvernement fédéral et au Parlement fédéral. L'administration du pays est maintenant assurée par diverses instances qui exercent de manière autonome leurs compétences dans les matières qui leur sont propres.

Les Communautés

La répartition des compétences au travers des réformes successives de l'État a évolué selon deux axes principaux. Le premier se rattache à la langue et, de manière plus large, à la culture. Les Communautés en sont issues. Le concept de "Communauté" renvoie aux personnes qui la composent et aux liens qui les réunissent, à savoir la langue et la culture. Notre pays connaît trois langues officielles: le néerlandais, le français et l'allemand. La Belgique actuelle est donc composée de trois Communautés: la Communauté flamande, la Communauté française et la Communauté germanophone. Elles correspondent à des groupes de population.

¹⁶⁷ Bayenet .B, Bourgeois.M, Uhoda.M (2013), « l'autonomie fiscale des entités fédérées en Belgique », Revue Française de Finances Publiques, février 2013, numéro 121.

Les Régions

Le deuxième axe de la réforme de l'État trouve ses fondements dans l'histoire et, plus particulièrement, dans l'aspiration de certains à plus d'autonomie économique. Les Régions sont le fruit de ces aspirations. La création de trois Régions en a été la conséquence: la Région flamande, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne. Les Régions belges sont comparables, jusqu'à un certain point, aux États américains et aux "Länder" allemands.

Le pays est également subdivisé en 10 provinces et 589 communes.

L'État fédéral

L'État fédéral conserve des compétences dans de nombreux domaines comme, entre autres, les affaires étrangères, la défense nationale, la justice, les finances, la sécurité sociale, ainsi qu'une partie importante de la santé publique et des affaires intérieures, ... Les Communautés et les Régions sont cependant compétentes pour établir des relations avec l'étranger dans le cadre des matières qu'elles gèrent.

Concilier des identités régionales et culturelles dans une structure fédérale est plus vite dit que fait mais présente l'avantage de rapprocher le processus de décision de la population. Une structure politique, définie de manière précise, qui accorde plus d'importance à la qualité de la vie, en est le résultat.

Source : https://www.belgium.be/fr/la_belgique/pouvoirs_publics/la_belgique_federale

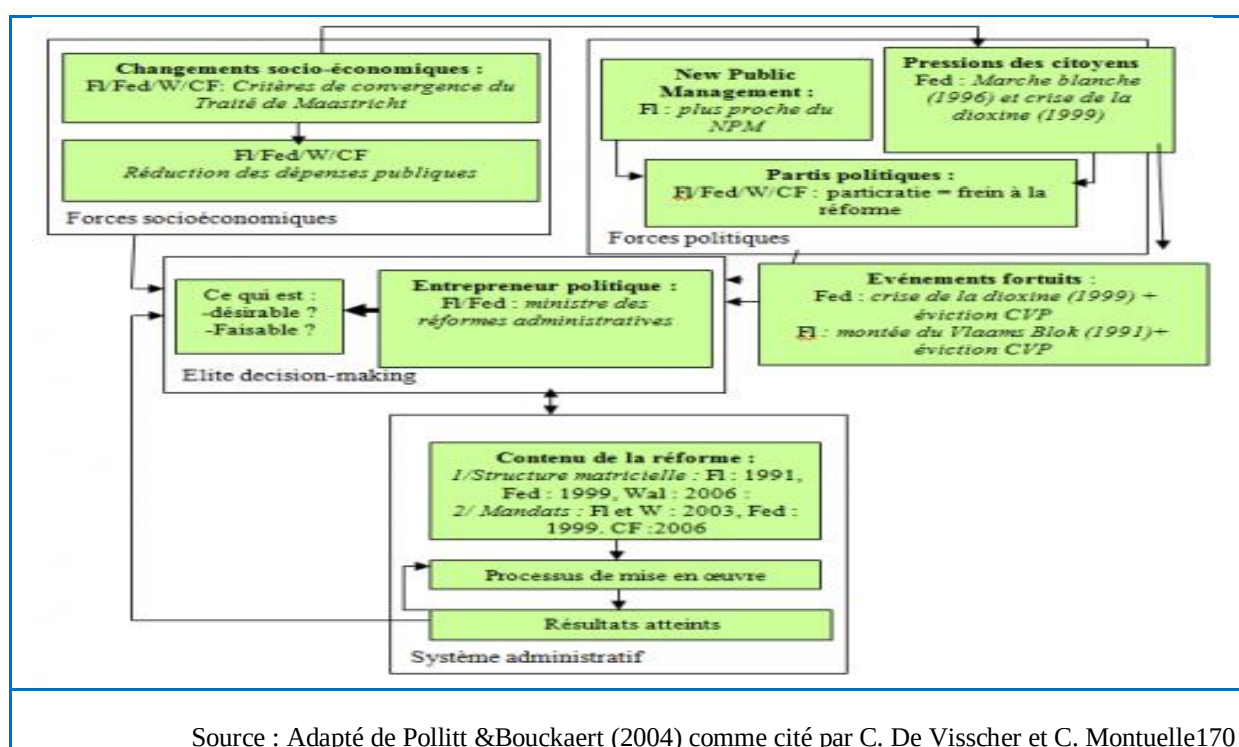
Sur la question des réformes menées dans le pays, il est à indiquer que « *la Belgique est entrée de plein pied, à partir de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, dans l'ère fédérale mais la configuration du nouvel État fédéral est de type asymétrique : la Région et la Communauté flamandes ont fusionné leurs institutions (Parlement, Gouvernement et administration) depuis 1980, alors que la Région wallonne et la Communauté française forment des entités séparées l'une de l'autre. Bruxelles-Capitale, entité urbaine composée de dix-neuf communes se trouvant enclavée en territoire de langue néerlandaise mais comprenant 85 % de francophones, a un statut de Région presque équivalent à celui des deux autres Régions. En outre, les communautés linguistiques y sont représentées par trois Commissions communautaires (française, flamande et commune).*

Quant à la Communauté germanophone, elle est de très petite taille et totalement enclavée dans le territoire de la Région wallonne »¹⁶⁸.

Sur le fond, les réformes menées en Belgique de manière consécutive (1970, 1980, 1988-89, 1993, 2001 et 2006) « ont permis d'aboutir à la transformation – logique centrifuge d'une organisation étatique initialement centralisée en structure fédérale »¹⁶⁹.

L'encadré suivant permet de schématiser les trajectoires des réformes récentes menées pour restructurer l'État belge.

Figure 6 : Schématisation des trajectoires des réformes menées en Belgique



Source : Adapté de Pollitt & Bouckaert (2004) comme cité par C. De Visscher et C. Montuelle¹⁷⁰

Ces réformes se traduisent au niveau organisationnel. Ainsi et « au plan administratif, de nouvelles structures ont été mises en place et une partie des agents des anciennes administrations nationales ont été transférés au niveau des régions et des communautés » (Christian De Visscher et Caroline Montuelle, 2010).

¹⁶⁸ De Visscher.C et Montuelle.C (2010), « Fédéralisme et réorganisations administratives en Belgique : quelles différences de trajectoires entre l'Etat fédéral, les régions et les communautés ? », Pyramides, 20 | 2010, 143-172.

¹⁶⁹ Benoît Bayenet, Marc Bourgeois, Maxime Uhoda, « l'autonomie fiscale des entités fédérées en Belgique », Revue Française de Finances Publiques, février 2013, numéro 121.

¹⁷⁰ De Visscher.C et Montuelle.C (2010), « Fédéralisme et réorganisations administratives en Belgique : quelles différences de trajectoires entre l'Etat fédéral, les régions et les communautés ? », Pyramides, 20 | 2010, 143-172.

2.3- Organisation comptable de la Belgique

La normalisation IPSAS traitant du domaine de la comptabilité, il convient de présenter l'organisation de la profession avant d'étayer l'application des normes.

Précisons qu'en Belgique, l'organisation de la profession de comptable (fiscaliste) est définie essentiellement par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales - coordination officieuse de la loi. Cette loi capitalise tout un ensemble de changements que la profession comptable a connus. Nous dressons dans le tableau ci-dessous¹⁷¹ un aperçu historique portant sur la législation relative à l'organisation de la profession de comptable (fiscaliste). Cet aperçu est établi selon une démarche rétrospective allant du passé le plus récent au plus ancien.

Aperçu historique sur le dispositif juridique de la législation relative à la profession comptable en Belgique

Date	Titre
19 mars 2013	Loi du 25 février 2013 modifiant la Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (I et II)- (comptable interne + incorporation Loi Cadre)
17 mars 2010	Loi du 18 janvier 2010 relatif à l'exercice d'une profession libérale et réglementée du chiffre par une personne morale
7 décembre 2009	Arrêté royal de 19 novembre 2009 modifiant, en ce qui concerne la reconnaissance de certaines qualifications professionnelles, la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales
3 novembre 2009	Arrêté royal du 23 octobre 2009 modifiant l'arrêté royal du 3 août 2007 codifiant les lois-cadres relatives aux professions intellectuelles prestataires de services.
3 août 2007	Arrêté royal codifiant les lois-cadres relatives aux professions intellectuelles prestataires de service.
11 mai 2007	Loi modifiant la loi-cadre du 1er mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et de l'exercice des professions intellectuelles prestataires de

¹⁷¹<http://www.ipcf.be/Index.asp?Idx=1760> Consulté le 26/06/2016.

	services Remarque : Modification de la mission du Conseil national et les Chambres.
20 juillet 2006	Loi portant des dispositions diverses - Art. 180 > 182 - modification de la loi du 1 mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et de l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services Remarque : Précisions en ce qui concerne les revenus des instituts.
23 décembre 2005	Loi portant des dispositions diverses -<i>Moniteur belge</i> du 30 décembre 2005 (Art. 61 - modifications à la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales). Remarque : Modification des dispositions pénales en ce qui concerne l'exercice illégal de la profession ou le port illégal du titre - Le tribunal peut ordonner la publication du jugement au frais du condamné.
30 avril 2004	Arrêté royal désignant les agents chargés de rechercher et de constater les infractions à la loi-cadre du 1er mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services - <i>Moniteur belge</i> du 2 juin 2004
25 février 2003	Arrêté royal modifiant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales - <i>Moniteur belge</i> du 24 mars 2003 Remarque: L'article 62 de la loi du 22 avril 1999 stipule que le Roi peut modifier les dispositions de la présente loi et les arrêtés pris en son exécution en vue d'assurer la transposition en droit interne des directives relatives à la reconnaissance mutuelle des diplômes et des formations professionnelles.
24 décembre 2002	Loi-programme (II) - Titre V. Modification de la loi-cadre du 1er mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services - art.12. (<i>Moniteur belge</i> du 31 décembre 2002)
4 mai 1999	Arrêté royal relatif à l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux. (<i>Moniteur belge</i> 29 juin 1999)
22 avril 1999	Loi relative aux professions comptables et fiscales (<i>Moniteur belge</i> du 11 mai 1999) L'arrêté royal du 26 mai 2002, paru au <i>Moniteur belge</i> du 6 juillet 2002, reprend la traduction officielle en langue allemande.

12 octobre 1998	Arrêté royal portant exécution du Chapitre Ier du Titre V de la loi-programme du 10 février 1998 pour la promotion de l'entreprise indépendante (e.a. des dispositions concernant des personnes morales autre que des sociétés) - <i>Moniteur belge</i> du 19 novembre 1998
10 février 1998	Loi-programme pour la promotion de l'entreprise indépendante (modifiant la loi-cadre)- <i>Moniteur belge</i> du 12 octobre 1998
30 décembre 1992	Loi portant des dispositions sociales et diverses (modifiant la loi-cadre du 1er mars 1976) - Chapitre VII - articles 128-131 - <i>Moniteur belge</i> du 9.01.1993
19 mai 1992	Arrêté royal protégeant le titre professionnel et l'exercice de la profession comptable - <i>Moniteur belge</i> du 2 juin 1992
15 juillet 1985	Loi modifiant la loi-cadre du 1er mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services - <i>Moniteur belge</i> 26 juillet 1985
1 mars 1976	Loi-cadre réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services- <i>Moniteur belge</i> du 27 mars 1976

Cet aperçu historique atteste de la richesse des lois en matière d'organisation de la comptabilité et des pratiques y afférentes. En effet, « *de nombreuses réformes du système comptable des entités publiques en Belgique ont été observées depuis la loi du 15 mai 1846 sur la comptabilité de l'État* »¹⁷². Anciennement basé sur une comptabilité caisse, le système comptable public est refaçonné en deux volets, le premier relatif à une comptabilité budgétaire basée sur les transactions, le second d'une comptabilité générale imprégnée fortement de celle appliquée au sein des entreprises privées.

L'avantage d'un tel système où coexistent deux volets « *est la possibilité de fournir une information plus complète et plus précise sur la situation financière et économique des organismes publics, en permettant, entre autres, d'évaluer le patrimoine et la dette publics. Ainsi, un système d'engagement des obligations de l'État a tout d'abord été établi afin d'améliorer le suivi des dépenses. Ensuite a été imposée l'imputation des dépenses sur la base de l'ordonnancement et des recettes, sur la base des droits constatés, en ventilant les*

¹⁷²Belanca .S, Vandernoot.J (2013), «La comptabilité publique belge : en route vers une comptabilité Patrimoniale », *La Revue des Sciences de Gestion*, 2013/5 N° 263-264, p. 37-44.

opérations budgétaires selon une classification économique. Plus tard, une loi a mis en place le principe de budget général des dépenses regroupant l'ensemble des dépenses de l'État en un seul document de manière à disposer d'une vue d'ensemble de la situation budgétaire »¹⁷³.

En liaison avec notre champ d'investigation, il est à spécifier que *« les lois coordonnées sur la comptabilité de l'État ont instauré, en 1991, un système normalisé de comptabilité en partie double, permettant l'intégration de toutes les opérations budgétaires, financières et patrimoniales. Étant donné la faible mise en application des dispositions prévues par les lois de 1991, il s'est avéré nécessaire de mettre en place une réforme permettant aux entités du secteur public de tenir une comptabilité budgétaire et générale, en partie double, basée sur un plan comptable normalisé, ce qui a été réalisé en 2003 »¹⁷⁴.*

Les réformes les plus récentes, menées en 2003 ont touché de plein fouet le champ de la comptabilité publique. Afin d'étayer le contenu de cette réforme, il y a lieu de revenir sur les facteurs déclencheurs : contexte de réformes menées dans l'UE et aussi dans le contexte national belge en plus de l'apport décisif de l'adoption des normes IPSAS.

Sur ces points, on peut expliquer principalement certains facteurs externes qui ont joué un rôle important en faveur d'une modernisation de l'ensemble de la gestion publique, impliquant surtout le champ de la comptabilité publique et partant l'ensemble des entités publiques constituant la fédération belge. Comme le pays fait partie de l'espace de l'UE, celle-ci a invité *« les États membres à fournir des informations comparables en matière économique afin d'offrir un cadre uniforme, notamment pour l'analyse et l'évaluation de l'économie dans son ensemble. C'est d'ailleurs également le cas pour le secteur privé, C. Disle et C. Noël(2007) soulignant la nécessité d'uniformiser les techniques de comptabilité au niveau européen »¹⁷⁵.*

¹⁷³ Belanca.S, Vandernoot.J (2013) «La comptabilité publique belge : en route vers une comptabilité Patrimoniale », *La Revue des Sciences de Gestion*, 2013/5 N° 263-264, p. 37-44.

¹⁷⁴ Ibid.

¹⁷⁵ Ibid.

Au niveau de la Commission européenne, un nouveau système de normes comptables a vu le jour, connu sous le nom de « *Système Européen des Comptes (SEC)* ». La dernière version du SEC est de 2010, la version précédente datant de 1995. Ce système sert essentiellement comme moyen d'atteindre les objectifs fixés par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et plus particulièrement ceux concernant l'Union économique et monétaire. Il est présenté comme l'un des moyens et instruments statistiques de grande qualité dont l'utilité principale est de rendre comparable les réalités économiques comptables. Globalement, cet outil est jugé être un effort tendant à fournir « *aux institutions de l'Union, aux gouvernements et aux opérateurs économiques et sociaux, ainsi qu'aux analystes, un ensemble de statistiques harmonisées et fiables pour fonder leurs décisions et leurs conseils sur les politiques à mener* ». ¹⁷⁶ Constituant un cadre assez large d'harmonisation notamment en matière de méthodologie, ce système s'identifie aussi comme un instrument de précision, de rigueur des concepts, de définitions, de classifications et de règles comptables. L'un des objectifs assignés est de permettre une description statistique cohérente, fiable et comparable des économies entre les membres de l'UE. Globalement, ledit système porte sur une comptabilité en partie double, en conformité avec le dispositif en la matière (en particulier la loi du 15 mars 1991), et prévoit l'imputation des opérations sur la base des transactions.

Selon ces normes, le déficit public ne peut dépasser 3% du PIB ; la dette publique ne peut dépasser 60% du PIB ou, si elle est supérieure à ce seuil, doit s'en rapprocher à un rythme satisfaisant. Les normes SEC 2010 imposent que seules les charges d'intérêt peuvent être étalées dans le temps. Le capital est directement comptabilisé en dépenses, à 100%, l'année même de l'investissement. Ceci grève fortement les finances des pouvoirs locaux, qui se retrouvent confrontés à un énorme déficit.

Comme solution des partenariats publics-privés (PPP) sont contractés pour corriger les effets néfastes de ces prescriptions. Le modèle de base en est le suivant : le partenaire privé prend en charge le coût de la construction de l'infrastructure et de son entretien durant toute la durée d'exploitation en échange d'une redevance annuelle payée par le partenaire

¹⁷⁶ Eurostat (Union européenne), (2013), « *Système européen des comptes : SEC 2010* », Publications de l'Union Européenne, Avant-propos de Walter Radermacher Directeur général d'Eurostat Statisticien en chef de l'Union européenne, P.III.

public. Selon les SEC, le partenaire privé doit supporter le risque lié à la construction, à la demande, ainsi qu'à la disponibilité pour qu'une infrastructure réalisée sur la base d'un contrat de PPP puisse être enregistrée dans les comptes du partenaire privé. (...) Lorsque les administrations publiques supportent la majorité du financement, ou accordent une garantie couvrant la majorité des fonds collectés, ces risques ne sont pas transférés au partenaire privé.

Les SEC 2010 précisent encore que les clauses prévoyant un remboursement avantageux, en cas de résiliation à l'initiative de l'opérateur privé, signifiant que ces risques n'ont pas été suffisamment transférés au partenaire privé. Dans ce cadre, en mars 2015, les actifs de plusieurs projets couvrant la période 2011-2014 ont été reconsidérés comme des actifs du gouvernement.

La réforme de 2003 se trouve aussi justifiée par l'évolution institutionnelle que connaît l'organisation de l'État belge en tant que fédération. Sur ce point, on note que *« bien que les communautés et les régions jouissent d'une autonomie en matière de fixation de leurs règles budgétaires et comptables (loi spéciale du 16 janvier 1989), cette autonomie ne peut s'exercer que dans le respect de principes généraux communs à toutes les entités et fixés par la loi.[...] les dispositions de la comptabilité fédérale s'appliquent à chaque entité et toute modification doit prendre en compte les répercussions pour les communautés et les régions. La réforme Copernic (mise en place en 1999), désignant la réforme qui revoit la structure organisationnelle de l'Administration fédérale belge, met en place une nouvelle culture de management, vise une meilleure gestion des ressources humaines et envisage de nouvelles méthodes de travail. Ce projet a montré la nécessité de rendre compatible l'organisation administrative de l'État fédéral et l'organisation budgétaire et comptable. Il constitue donc une opportunité pour la mise en place d'une comptabilité en partie double dans tous les services fédéraux »*¹⁷⁷.

À noter que la normalisation en Europe a commencé dans les années 2000, notamment avec « propositions de normes de l'IASB. Il s'en est suivi une série de directives et de règlements européens, dont celui du 19 juillet 2002 qui fut le déclencheur de ce que certains ont appelé

¹⁷⁷ Belanca S, Vandernoot J (2013), «La comptabilité publique belge : en route vers une comptabilité Patrimoniale », *La Revue des Sciences de Gestion*, 2013/5 N° 263-264, p. 37-44.

la révolution comptable. « Pour Bernard COLASSE, cette décision réglementaire conférait en effet sur un vaste espace économique, une force quasi coercitive aux normes internationales et permettait à l'IASC de passer de l'harmonisation à la normalisation. Ce règlement (CE n° 1606/2002) a en effet rendu obligatoire la préparation et la publication des comptes consolidés des sociétés européennes cotées, selon les normes IAS/IFRS, à compter du 1er janvier 2005 ». ¹⁷⁸

À côté de cela, il faut aussi citer, en plus des facteurs liés à l'harmonisation comptable dictée par l'UE et les changements d'envergure imposés par le contexte national au niveau de l'organisation institutionnelle de la Belgique, l'apport des normes comptables internationales du secteur public. En effet, tout en ciblant l'amélioration structurelle du contrôle interne et la transparence des comptes de l'ensemble des entités relevant du secteur public, les IPSAS visent à fournir des informations à la fois exhaustives et cohérentes sur les différentes recettes et les dépenses publiques. In fine, et dans une optique de sincérité et de transparence, les états financiers des entités publiques devraient assurer un niveau élevé de cohérence et de comparabilité aussi bien dans les dimensions temporelles que spatiales.

L'analyse ainsi menée des principaux facteurs déclencheurs nous permet d'expliquer la portée de la réforme menée en 2003. Cette réforme est menée à travers trois lois portant sur une nouvelle organisation budgétaire, comptable et financière de l'État, des communautés et des régions :

- Une première loi du 22 mai 2003 porte sur le budget et la comptabilité de l'État fédéral ;
- Une seconde loi, datée aussi du 22 mai 2003, modifie la loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes. Concrètement, cette loi prévoit notamment la suppression du visa préalable de la Cour des Comptes belge ;
- Une troisième loi, datée du 16 mai 2003, concerne le budget et la comptabilité des communautés et des régions. Cette loi fixe les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes. Elle

¹⁷⁸, <http://www.creg.ac-versailles.fr/La-normalisation-comptable-Etat-des-lieux-en-2010> Consulté le 14/04/2016

impose notamment, à chaque région et communauté, la tenue d'une comptabilité générale à l'instar du secteur privé.

Sur le fond, il faut spécifier que ces lois s'inscrivent « *dans le contexte de mise en place d'un système normalisé de comptabilité en partie double, avec la création d'un plan comptable général* ». ¹⁷⁹ Dans ses détails, la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral a permis un apport important à travers la création d'un nouveau cadre légal totalement nouveau qui servira de base à la comptabilité de l'État dans sa structure fédérale. Cet apport se schématise alors à travers l'établissement d'un système de comptabilité générale à partie double, structuré sur les transactions. Cette réforme se fait au détriment d'une comptabilité de caisse et des comptabilités existantes de trésorerie et de patrimoine qui prévalaient auparavant. L'encadré suivant permet de présenter les services concernés par le champ d'application de cette loi.

¹⁷⁹ Belanca S, Vandernoot J (2013), « La comptabilité publique belge : en route vers une comptabilité Patrimoniale », *La Revue des Sciences de Gestion*, 2013/5 N° 263-264, p. 37-44.

**Tableau n°3 : Services belges concernés par le champ d'application
de la loi du 22 mars 2003**

Administration Générale	Il s'agit des services publics fédéraux (SPF): Chancellerie et services généraux, Budget et contrôle de la gestion, Justice, Finances,...
Services Administratifs à Comptabilité Autonome	Placés sous l'autorité du ministre du SPF de tutelle, ces services concernent les administrations n'ayant pas de personnalité juridique, ni de patrimoine séparé de celui de l'Etat mais disposant d'une autonomie de gestion.
Organismes Administratifs Publics	Ce sont des organismes d'administration publique dotés de la personnalité juridique et oeuvrant pour satisfaire les besoins d'intérêt général, ils ont une nature non commerciale. Ces organismes sont de deux types : les organismes à gestion ministérielle et les organismes à gestion autonome.
Entreprises d'Etat	Ce sont des services de l'Etat dénués de la personnalité juridique dont l'activité est de type commercial, industriel ou financier. Ces entreprises sont soumises aux règles comptables et budgétaires communes aux services internes de l'Etat fédéral en dépit des particularités dues à leurs activités.

2.4 –Conclusion

Le système comptable belge s'avère donc complexe, eu égard à la diversité des règles applicables dans les différentes entités (Régions, Communautés, État fédéral).

Section 3 : Éléments d'arrimage des normes nationales marocaines aux IPSAS

3.1 -Introduction

Comme pour la Belgique, nous présenterons successivement l'organisation administrative, puis l'organisation comptable du Maroc.

3.2- Organisation administrative marocaine

Comme toute société en mutation, le Maroc est appelé à remodeler son système administratif pour répondre aux enjeux et aux défis que pose la Nouvelle Constitution, réorganisant le pays en 12 régions. Comme l'évoque David Melloni : « ... *la Constitution du 29 juillet 2011 introduit une triple mutation territoriale, politique et juridique du royaume. Elle pose ainsi les jalons d'une « régionalisation avancée », érige symboliquement une « monarchie parlementaire », et accomplit une révolution juridique, à travers la proclamation de nouveaux droits et libertés* »¹⁸⁰. Selon le même auteur, « *la Constitution du 29 juillet 2011 a beaucoup à nous dire sur la société marocaine, sur son identité à la fois singulière et composite, ainsi que sur son souci constant de mettre en harmonie sa fidélité à l'islam avec son goût immodéré pour le dialogue et la paix entre les peuples* »¹⁸¹. La nouvelle Constitution tend à enraciner le caractère d'unité nationale dans la diversité et affirme en son préambule qu'elle est « *forgée par la convergence de ses composantes arabo-islamique, amazighe et saharo-hassanie, [...] nourrie et enrichie de ses affluents africain, andalou, hébraïque et méditerranéen* »¹⁸².

Dans cette société composite, une refonte administrative du pays s'impose pour répondre de manière appropriée aux attentes des citoyens et aux besoins en matière de développement. Le remodelage administratif du territoire est lancé en 2010 par la discussion sur le projet d'une régionalisation avancée, faisant de la région un acteur incontournable dans le développement national. La Constitution confirme en 2011 cette régionalisation qui

¹⁸⁰ Melloni. D (2015), « Les trois promesses de la nouvelle Constitution marocaine », *Maghreb – Machrek*, 2015/1 (N° 223), pp. 71-82

¹⁸¹ Melloni. D (2013), « La Constitution marocaine de 2011 : une mutation des ordres politique et juridique marocains », *Pouvoirs*, 2/2013 (n° 145), pp. 5-17.

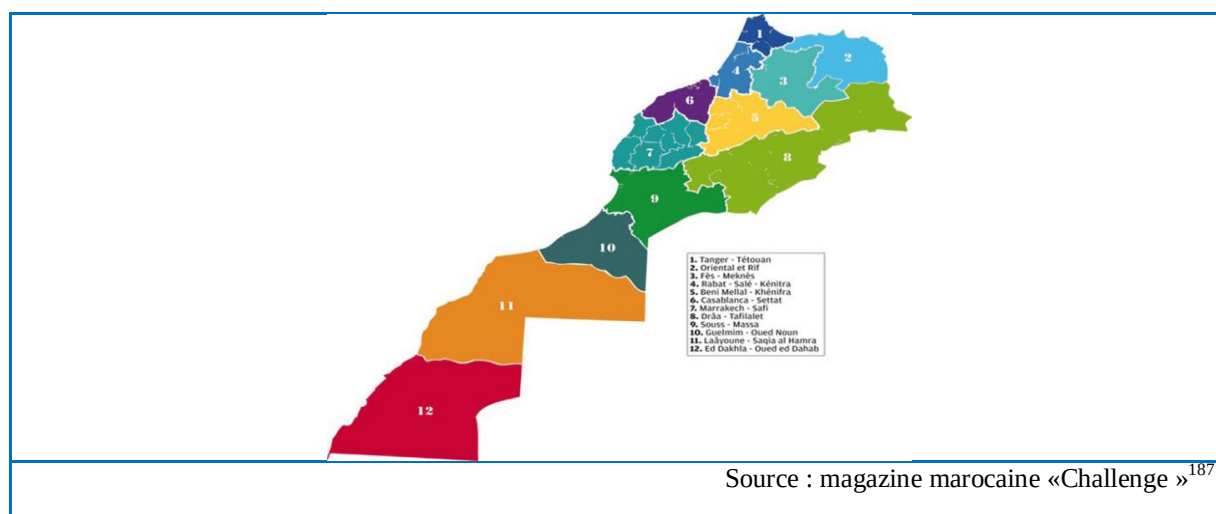
¹⁸² Se référer dans ce sens au préambule de la nouvelle constitution marocaine.

visent essentiellement à réduire non seulement les disparités régionales mais également celles enregistrées entre le monde rural et urbain. Plus encore et tout en tenant compte notamment des réalités sociogéographiques et économiques du pays, la régionalisation avancée vise à amenuiser les gaps accumulés en matière de répartition des richesses, essentiellement concentrées dans la région du Grand Casablanca¹⁸³.

L'objectif est également de répondre à l'urgence de décentraliser, déconcentrer et coordonner dans un monde de plus en plus mouvant et ouvert, où les lourdeurs du système administratif et la centralisation excessive freinent le décollage économique et social en impactant négativement « *la vie quotidienne des habitants, le climat des affaires et, par conséquent, l'attractivité globale de la région* »¹⁸⁴ et partant celle du pays¹⁸⁵.

Dans ses structures, le système administratif marocain comporte un grand nombre de structures : « *wilayas, préfectures ou provinces, communes, arrondissements... Le champ de compétence de ces différentes entités n'est pas toujours bien défini, de même que les modalités de coopération. C'est ainsi que des problèmes liés au manque de coordination peuvent voir le jour* »¹⁸⁶.

Figure 7 : Maroc, « la régionalisation avancée »



¹⁸³ D'après les chiffres 2011 du HautCommissariat au Plan (HCP)

¹⁸⁴ Kabbaj.N (2014), « Maroc : de la régionalisation administrative à la régionalisation avancée », magazine de la Chambre Française de Commerce et d'Industrie du Maroc (CFCIM), publié le 2 novembre 2014, <http://www.cfcim.org/magazine/21532>, Siteconsulté le 16/11/2016.

¹⁸⁵ Idrissi chouahdi A., Boutti R.(2014), " Collectivités territoriales : la bonne gouvernance passé par l'instauration des règles comptables IPSAS ", du colloque international " Evaluation des politiques publiques, Modalités de construction d'accompagnement et de suivi" 24&25 novembre 2014 Rabat, Maroc.

¹⁸⁶ Ibid

¹⁸⁷ <http://www.challenge.ma/la-facture-de-la-regionalisation-avancee-risque-detre-salee-46275/>, consulté le 12/01/2017.

3.3- Organisation comptable au Maroc

Précisons tout d'abord que la comptabilité publique, en plus de sa dimension technique à la gestion financière, est une discipline juridique de droit public. L'analyse de cette comptabilité se fait alors selon deux dimensions, l'une juridique et l'autre technique.

Dans sa dimension juridique, elle s'identifie comme un ensemble des règles juridiques régissant les opérations financières des organismes et entités publics. À l'origine, « *le droit de la comptabilité publique s'est construit autour de notions classiques liées à la régularité, à l'équilibre, à la responsabilité et au contrôle, ainsi que sur une certaine idée de l'État ; l'État centralisateur, l'État-Providence, l'État du service public...* »¹⁸⁸.

Dans sa dimension technique, la comptabilité publique est considérée comme un ensemble de règles comptables d'enregistrement et de classement des opérations financières des mêmes organismes et entités publics.

Tout en analysant le dispositif comptable mis en place au Maroc essentiellement par le dahir royal n° 330-66 du 10 moharrem (21 avril 1967) portant règlement général de comptabilité publique¹⁸⁹, et dont l'adoption constitue une véritable révolution en son temps, on trouve une définition précise de la portée de la comptabilité publique. En effet, on peut lire dans le premier article dudit dahir que « *la comptabilité publique s'entend de l'ensemble des règles qui régissent, sauf dispositions contraires, les opérations financières et comptables de l'État, des collectivités locales, de leurs établissements et de leurs groupements et qui déterminent les obligations et les responsabilités incombant aux agents qui en sont chargés. Ces personnes morales sont, dans le présent décret royal, désignées sous la dénomination "Organismes publics"* ». Ainsi, le champ de la comptabilité publique est défini. Le second article dudit dahir précise solennellement l'objet du texte fondant la comptabilité publique au Maroc : « *le présent décret royal a pour objet de fixer : En son titre premier, les dispositions générales qui constituent les principes fondamentaux de la réglementation de la comptabilité publique ; En son titre II, les règles d'application de ces dispositions à l'État ainsi*

¹⁸⁸ Amghar. R ,Guiri.A, (2011) « Présentation du projet de refonte du règlement général de comptabilité publique », Al Khazina (Revue de la Trésorerie Générale du Royaume),N 8 Aout.

¹⁸⁹ A titre de rappel, ce texte reste à la base réglementant la comptabilité publique au Maroc depuis son indépendance. Signant en marge de cette précision qu'avec le protectorat, un dahir a vu le jour le 09 Juin 1917 pour encadrer la comptabilité publique au Maroc. Certes ce dahir ne fait que transposer l'essence du décret-loi français daté du 31 Mai 1862. En fait, ce dahir ne fait que reprendre la réglementation de la puissance coloniale. Avec l'indépendance, un dahir a été promulgué le 6 aout 1958 mais qu'était uniquement une reprise des dispositions contenues dans le dahir de 1958.

que, le cas échéant, les dérogations à ces dispositions. Conformément aux principes fondamentaux du présent décret royal, seront fixés ultérieurement par décret pris sur proposition du ministre des finances et après avis des ministres intéressés, les règlements de comptabilité publique applicables aux collectivités locales ainsi qu'aux établissements publics ».

En raison de l'ouverture grandissante de la vie économique et sociale du pays, le dispositif réglementaire de comptabilité publique instauré par le décret royal devient inadapté, voire obsolète. Le cadre hérité depuis l'indépendance *« répond de moins en moins aux exigences issues de l'évolution de l'environnement et les mutations induites par les nouvelles technologies de l'information et de la communication¹⁹⁰. En effet, si l'objectif premier assigné au système mis en place en 1967 était d'assurer aux opérations financières publiques la régularité budgétaire au regard des lois et règlements en vigueur, force est de constater aujourd'hui que ce dispositif ne permet plus de garantir l'efficacité requise en matière d'exécution des opérations financières du secteur public ».*¹⁹¹ On attend alors de l'État une allocation plus réfléchie des deniers publics au lieu et place d'une augmentation des moyens octroyés. La justification de tout dirham à dépenser ou dépensé serait alors le cheval de bataille de toute réforme du système comptable. Concrètement, l'État est au cœur du problème, en raison de ses interventions et de ses rôles économiques, financiers et sociaux.

À cela s'ajoute une bureaucratisation contraignante notamment avec des procédures et des circuits en vigueur lourds, jugés comme gênant l'exécution des opérations financières. La lourdeur paralyse tout esprit d'initiative du fonctionnaire et entrave par conséquent la liberté d'action du gestionnaire aussi bien lors de la préparation et de l'exécution que lors du contrôle des opérations budgétaires et financières. Ce système comptable inadapté perdure alors que de nouvelles pratiques moins coûteuses, plus efficaces et efficientes existent dans d'autres systèmes de par le monde. Rachis Amghar et Abdelkrim Guiri signalent alors que *« tout le monde s'accorde aujourd'hui à reconnaître la nécessité d'une réforme profonde du système de comptabilité publique, à même de concilier les préoccupations et attentes légitimes du gestionnaire et le souci permanent de sauvegarde des deniers publics ».*

¹⁹⁰ Idrissi chouahdi A., Boutti R. (2014), "IPSAS au Maroc, réalité et perspectives", Revue Marocaine d'Audit et de Développement, n°37, p. 185-194

¹⁹¹ Amghar.R, Guiri.A (2011), « Présentation du projet de refonte du règlement général de comptabilité publique », Al Khazina (Revue de la Trésorerie Générale du Royaume), N 8 Aout.

On constate que le système de comptabilité publique qui prévalait depuis l'indépendance est dépassé. En effet, le dispositif mis en place ne répond plus de manière appropriée à l'évolution de l'environnement économique et financier. Les faits, mais aussi l'attente des différents acteurs appellent à la refonte même du rôle central de l'État en tant qu'acteur économique et social ; *« la réforme de l'État revêt une ampleur particulière puisqu'elle modifie la structure même du modèle administratif et conduit à réexaminer les spécificités attachées à la qualité de fonctionnaire »*.¹⁹²

Sur le fond, cette réforme s'impose par les contraintes budgétaires de l'État dans un contexte sociopolitique, économique et financier changeant à l'échelle nationale, régionale et internationale. En somme, c'est *« sous l'emprise de considérations multiples ayant trait à l'évolution du contexte juridique et administratif national marqué par l'adoption d'une nouvelle approche budgétaire, fondée sur les principes de la globalisation des crédits, de la contractualisation, du partenariat et de l'évaluation des résultats, par l'entrée en vigueur d'un nouveau code des juridictions financières et par le remodelage du régime de responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics, que la refonte du décret royal n°330.66 du 21 avril 1967 trouve toute sa raison d'être »*¹⁹³. La réforme s'impose alors non seulement pour mettre à niveau les règles juridiques et les procédures sous-jacentes mais également pour revoir les techniques de comptabilisation des différentes opérations financières qui s'imposent avec insistance au regard des évolutions marquant le champ des finances publiques.

La réforme du cadre comptable national doit viser non seulement à assouplir les procédures en place mais également à œuvrer au bon emploi des deniers publics. C'est à cette finalité que la refonte du règlement général de comptabilité publique tente de répondre. Cette refonte est dictée, entre autres, par une quête exacerbée de plus d'harmonisation, notamment grâce au regroupement et à la compilation des règles et procédures éparpillées dans plusieurs réglementations. Il faut mettre en place un cadre uniforme, clair et transparent aux mains de tous les acteurs concernés par la gestion des deniers publics, à commencer par les ordonnateurs, les contrôleurs et les comptables publics. Cette

¹⁹²Rouban.L (2008), «La réforme de l'État », Cahiers français, n° 346, Septembre-octobre 2008.

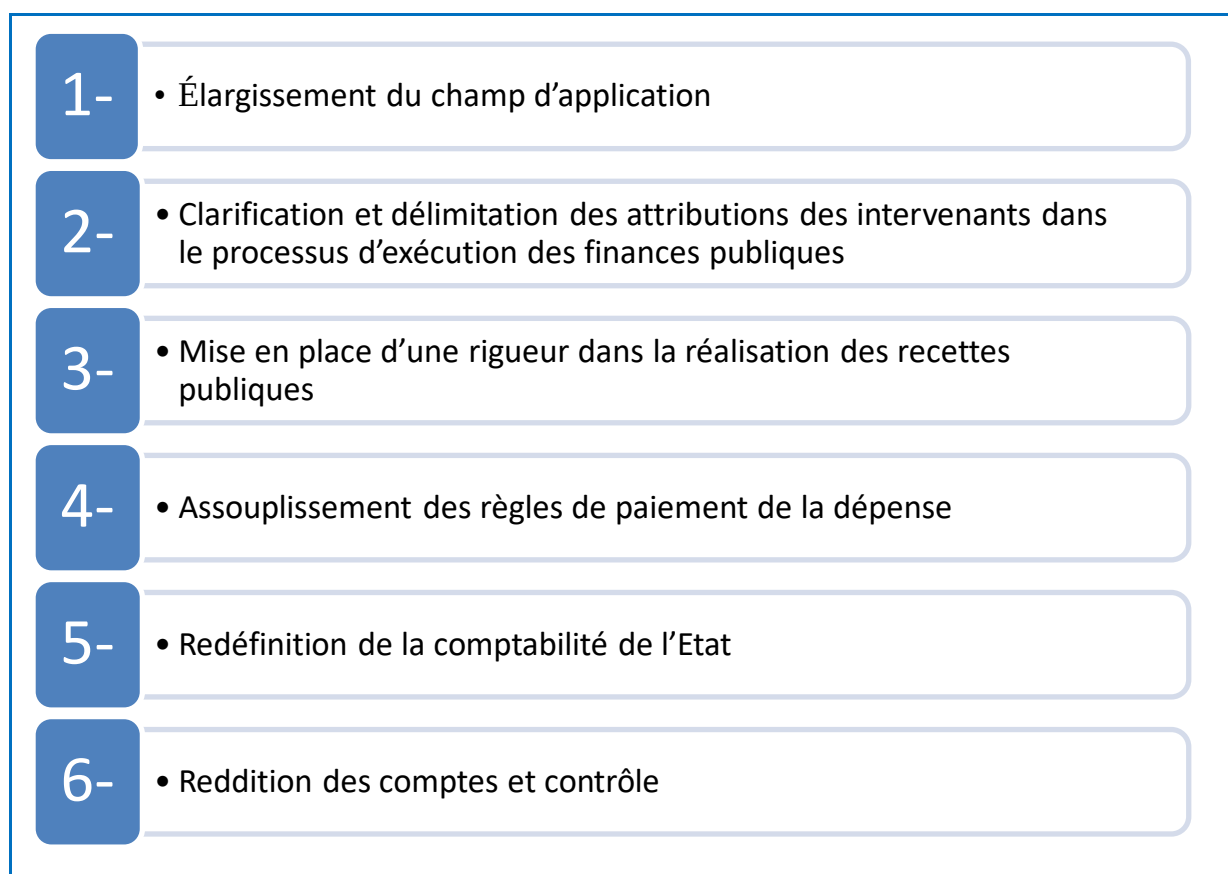
¹⁹³Amghar.R, Guiri.A, (2011) « Présentation du projet de refonte du règlement général de comptabilité publique », Al Khazina (Revue de la Trésorerie Générale du Royaume),N 8 Aout.

harmonisation est jugée comme la pièce maitresse pour apporter plus de souplesse et de flexibilité structurelle aux modes d'exécution des lois de finances et des budgets publics.

La refonte se dessine de manière à assurer une bonne gouvernance et une gestion publique s'inspirant profondément du cadre réglementaire des standards internationaux. En somme, la refonte entamée au niveau du « *règlement général de comptabilité publique constitue une action d'adaptation et d'ajustement du texte par rapport au contexte qu'il entend régir* »¹⁹⁴.

La réforme ainsi lancée s'articule autour des axes relatés sur la figure suivante :

Figure 8 - Axes de la réforme du système de la comptabilité publique au Maroc



En liaison avec la mise en place des IPSAS, les axes de redéfinition de la comptabilité de l'État et de la reddition des comptes et du contrôle méritent d'être explicités. Concrètement, ces deux axes aspirent à disposer de comptes solvables, suivis en temps réel pour les comparer à la comptabilité générale comme cela est préconisé à l'échelle plantaire. La comptabilité

¹⁹⁴ Amghar.R, Guiri.A (2011), « Présentation du projet de refonte du règlement général de comptabilité publique », Al Khazina (Revue de la Trésorerie Générale du Royaume),N 8 Aout.

publique doit fournir une information de qualité fiable, exhaustive et rapide. Le cadre comptable existant auparavant présentait une nomenclature rudimentaire, fondée sur des opérations d'enregistrement en encaissements ou décaissements. Dans le cadre de la réforme menée, « *le schéma comptable ainsi proposé présente les comptes dans une optique patrimoniale et de droits constatés, ce qui a pour avantage de dégager deux types de résultats : l'un budgétaire et l'autre patrimonial* »¹⁹⁵.

L'image de l'ensemble des opérations de l'État doit être exacte et fidèle. Les objectifs visent en conséquence à « *améliorer les performances en matière de suivi et de contrôle des opérations financières et comptables de l'État et d'en permettre l'évaluation, de faciliter l'intégration des activités de l'État dans les comptes de la nation, de rationaliser la gestion de trésorerie, de réaliser les analyses financières nécessaires, et de contribuer activement au développement de la normalisation comptable* ».¹⁹⁶

La redéfinition de la comptabilité de l'État¹⁹⁷ ne sera concluante qu'à travers l'optimisation du système d'information financière et comptable. Certaines innovations sont donc introduites. Il s'agit en particulier de suivre les normes de la comptabilité générale pour la production des situations de gestion, surtout en fin d'année, de clarifier davantage le contenu et des modalités de tenue de cette comptabilité notamment par nature de fonds, d'automatiser cette comptabilité depuis les supports conçus à cet effet essentiellement pour la production en un temps réduit du compte général du Royaume et du compte annuel de la dette publique. Le dernier axe, relatif à la reddition des comptes et au contrôle relève d'une responsabilité accrue de l'ensemble des intervenants. Cette responsabilisation se comprend essentiellement comme le respect de la réglementation en place, allégeant le contrôle, et le respect des modalités et des délais de production des états et des comptes publics.

Pour terminer cette analyse, signalons que l'organisation et la réglementation en matière comptable découle essentiellement des missions la Trésorerie Générale du Royaume (TGR), placée sous la tutelle du ministère des finances. Le cadre juridique formant le socle

¹⁹⁵ Amghar.R,Guiri.A (2011), « Présentation du projet de refonte du règlement général de comptabilité publique », Al Khazina (Revue de la Trésorerie Générale du Royaume),N 8 Aout

¹⁹⁶ Ibid.

¹⁹⁷ Idrissi chouahdi A., Boutti R.(2015), " les IPSAS, un levier de bonne gouvernance du management public Cas du Maroc", Groupe européen pour l'Administration publique, 26-28 Aout 2015 Toulouse, France.

réglementaire de la comptabilité publique est essentiellement déduit d'un ensemble de dahirs, décrets, d'arrêtés et de circulaires (voir encadré suivant).

Liste non exhaustive des textes ayant une portée sur la comptabilité publique au Maroc (Dahirs, Décrets et Arrêtés)

Dahirs :

-  Dahir n° 1-02-25 du 19 Moharrem 1423 (3 avril 2002) portant promulgation de la loi n° 61-99 relative à la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics
-  Dahir n° 1-04-10 du lerrabii I 1425 (21 avril 2004) portant promulgation de la loi n° 56-03 relative à la prescription des créances sur l'État et les collectivités locales
-  Dahir n° 1-15-62 du 14 chaabane 1436 portant promulgation de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances. (B.O. n° 6370 du 18 juin 2015).
-  Dahir n° 1-15-62 du 14 chaabane 1436 portant promulgation de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances. (B.O. n° 6370 du 18 juin 2015).

Décrets :

-  Décret n° 2-05-1430 du 26 kaada 1426 (28 décembre 2005) dispensant les engagements de dépenses de la Chambre des représentants et de la Chambre des conseillers du visa préalable du contrôle des engagements de dépenses de l'État.
-  Décret n° 2-75-839 (27 hija 1395) relatif au contrôle des engagements de dépenses de l'État (B.O. 7 janvier 1976). (Abrogé par l'article 36 du décret n° 2-07-1235)
-  Décret n° 2-88-485 du 11 rejeb 1410 (8 février 1990) pris pour l'application du dahir du 1er kaada 1361 (9 novembre 1942) sur la prestation de serment des comptables publics. (Bulletin officiel n° 4036 du 7 mars 1990)
-  Décret n° 2-89-61 (10 rebia II 1410) fixant les règles applicables à la comptabilité des établissements publics (B.O. 6 décembre 1989).
-  Décret n° 2-98-401 du 9 moharrem 1420 relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances. (Abrogé à compter du 1er janvier 2016 à l'exclusion de l'article 25-D.2-15-426)
-  Décret n° 2-88-19 (16 rebia II 1410) instituant le Conseil national de la comptabilité (B.O. 6 décembre 1989).
-  Décret n° 2-07-1235 du 5 kaada 1429 relatif au contrôle des dépenses de l'Etat. (B.O. n° 5684 du 20 novembre 2008).
-  Décret n° 2-07-1235 du 5 kaada 1429 relatif au contrôle des dépenses de l'Etat. (B.O. n° 5684 du 20 novembre 2008).
-  Décret Royal n° 330-66 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique (1) (B.O. 26 avril 1967)

Arrêtés :

- ❏ Arrêté du ministre des finances n° 713-70 du 20/10/1970 (20 octobre 1970) pris pour l'application du 4e alinéa de l'article 41 du décret royal n° 330-66 du 10 moharrem 1387 (21 avril 1967) portant règlement général de comptabilité publique
- ❏ Arrêté du ministre de l'économie n° 2164-01 du 15 janvier 2002 pris pour l'application des dispositions du 3° alinéa de l'article 27 du décret royal n°330-66(Abrogé par l'A. min. 1730-16 du 15 juin)
- ❏ Arrêté du ministre des finances et de la privatisation n° 2274-04 du 17 kaada 1425 fixant les tarifs des services rendus par la Trésorerie générale du Royaume
- ❏ Arrêté du ministre des finances et de la privatisation n° 321-03 du 2 hija 1423 (4 février 2003) fixant les modalités d'application du décret n° 2-01-1448 du 22 rabii I 1423 (4 juin 2002) portant transformation de l'agence comptable centrale d
- ❏ Arrêté du ministre des finances et de la privatisation n° 1724-05 du 11 rejeb 1426 (17 août 2005) fixant la nomenclature des pièces justificatives des dépenses effectuées dans le cadre de l'Initiative nationale pour le développement humain
- ❏ Arrêté conjoint du ministre des affaires étrangères et de la coopération et du ministre des finances et de la privatisation n° 807-05 du 26 safar 1426 (6 avril 2005) fixant les tarifs des services, actes et formalités accomplis par les agents
- ❏ Arrêté conjoint du ministre des affaires étrangères et de la coopération et du ministre des finances et de la privatisation n° 320-03 du 2 hija 1423 (4 février 2003) fixant les conditions d'exécution des opérations de recettes et de dépense
- ❏ Arrêté du ministre des finances n° 681-67 du 12/12/1967 (12 décembre 1967) fixant la liste des dépenses qui peuvent être payées sans ordonnancement préalable
- ❏ Arrêté du ministre de l'économie et des finances n° 1730-16 fixant les modalités d'application de l'article 27 du décret royal n° 330-66 du 21/04/ 1967) portant règlement général de comptabilité publique

Source : site web de la TGR¹⁹⁸

3.4 –Conclusion

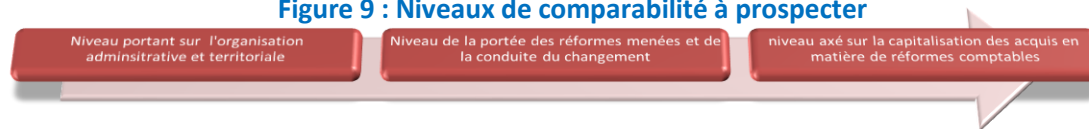
Le système comptable marocain, basé essentiellement sur la nouvelle réforme comptable, reste centralisé au niveau de la Trésorerie Générale du Royaume.

CONCLUSION DU CHAPITRE 4

Malgré la difficulté de comparer deux situations montrant un niveau de développement et un cadre réglementaire assez disparates, cette entreprise s'avère féconde si on articule notre raisonnement sur les trois niveaux schématisés dans l'encadré suivant :

¹⁹⁸, <https://www.tgr.gov.ma/> Voir à cet effet, la rubrique : documentation et publications consulté le 25/07/2017.

Figure 9 : Niveaux de comparabilité à prospecter



- **Organisation administrative et territoriale**

Les deux pays sont des Royaumes : l'un suit un système démocratique fondé sur un fédéralisme qui lui est propre ; le second est un pays en profonde mutation à tous niveaux et dont l'effort à consentir au niveau organisationnel est important.

- **Portée des réformes menées et conduite du changement**

Dans chacun des deux pays, l'ampleur et la profondeur des réformes à mener pour moderniser les structures impliquent une conduite de changement exhaustive et stratégique.

- **Capitalisation des acquis des réformes**

La Belgique est déjà bien engagée dans la mouvance européenne alors que le Maroc débute dans l'arrimage de son système aux normes IPSAS touchant la comptabilité publique dans son essence.

Sur ces trois niveaux, des questions se posent concernant la conduite du changement. La diffusion des normes IPSAS nécessite l'encadrement des missions dévolues aux institutions internationales, notamment pour modeler le management public à l'instar de l'entreprise privée. L'émergence du nouveau management public se répercute graduellement depuis les années 80 sur le changement organisationnel et fonctionnel de l'État, avec de fortes répercussions sur la responsabilisation et la reddition de compte¹⁹⁹. La gestion des affaires publiques connaît des changements profonds de ses modèles et des règles de fonctionnement des administrations. Ces changements, qui remettent en question le rôle de l'État et de sa structure organisationnelle, ces changements ont touché en profondeur les modes de comptabilité publique.

¹⁹⁹ Idrissi chouahdi A., Boutti R., "les nouveaux modes de contrôle de la dépense publique au Maroc depuis la dernière réforme constitutionnelle", au colloque international sur le développement Local " Quel modèle de développement économique pour un pays en pleine mutation " le 07 décembre 2013 Agadir Maroc.

Conclusion de la première partie

Tout en intégrant la refonte du système comptable public, par incorporation de normes de portée universelle comme cela est dicté par les IPSAS, la réforme de l'administration publique doit rechercher la flexibilité dans ses modes de gestion, tant en Belgique qu'au Maroc. Cette flexibilité est jugée comme l'outil pouvant répondre avec le plus de célérité et de convenance aux exigences de l'environnement. Toutefois, la réussite d'une telle réforme n'est pas exempte de problèmes et d'entraves. L'arrimage des normes comptables nationales à celles des IPSAS en fait partie. Concrètement, un pareil chantier doit être conduit de manière stratégique et avec une extrême vigilance dans la conduite et la gestion du changement qui s'impose.

Cette conduite de changement doit accorder une place privilégiée aux objectifs d'adoption des normes IPSAS, tout en favorisant la responsabilité des mandataires publics et des fonctionnaires. Cependant, si l'on se place sous l'angle desdits responsables, on peut convenir que cette responsabilité managériale signifie seulement *« le fait d'assumer leurs actes et les conséquences de leurs actes. Sauf à se réduire à une simple incantation, cette notion de responsabilité, dans le domaine de la gestion publique, suppose une série de conditions »*²⁰⁰.

Ces principes sont représentés par la figure suivante.

²⁰⁰ Eraly.A, Hindriks.J (2007), « Le principe de responsabilité dans la gestion publique », Reflets et perspectives de la vie économique, 1/2007 (Tome XLVI), p. 193-208.

Figure 10 : Les principes d'exercice de la responsabilité

1- la clarification des missions et des objectifs ;
2- l'adaptation des structures d'organisation ;
3- la définition de domaines de délégation, donc l'octroi d'une autonomie de pouvoir et de décision ;
4- le développement des compétences nécessaires à la réalisation des objectifs ;
5- une pratique effective d'évaluation et de reddition des comptes ;
6- l'existence d'indicateurs de performance objectifs et non pas simplement des indicateurs de résultats, mais aussi des indicateurs d'efficacité qui prennent en compte les coûts consentis pour atteindre ces résultats ;
7- l'existence de sanctions positives et négatives.

Nonobstant les principes généraux soulignés, il sied de spécifier que cette situation émane de changements faisant suite à la mise en place d'un nouveau management public à plusieurs variantes. Cette acceptation du management public relève d'un jeu très risqué, non seulement au niveau conceptuel ou méthodologique, mais aussi lors de mises en place. Face aux impératifs de concurrence et de compétitivité internationales de plus en plus exacerbés et impliquant non seulement l'entreprise, mais aussi le territoire dans ses différentes dimensions, le secteur public se trouve alors dans le besoin de se doter de structures organisationnelles fiables et dynamiques, et dont la remontée d'informations, notamment comptables, est plus que jamais une exigence de bonne gouvernance.

Aussi, l'adoption des normes IPSAS doit-elle se comprendre comme processus faisant converger les normes comptables publiques vers des référentiels privés. Il s'agit en fait d'un arrimage pur et dur, qui ne peut être isolé des enjeux et des défis de gestion publique, ni sur le plan national, ni à un niveau global.

Notons également que le choix entre l'application des normes comptables IPSAS in extenso, ou en tant que telles ou l'harmonisation du dispositif comptable à leurs principes n'est pas anodin. La neutralité et l'indépendance proclamées des IPSAS méritent examen. Le Maroc, comme les autres pays africains doit modifier son dispositif comptable. Or, *« le système comptable des pays africains a toujours été le reflet de leur histoire politique et économique. Dans le cas singulier des pays francophones, la France à travers sa position dominante dans les relations économiques et politiques, a toujours influencé l'adoption des normes comptables. Or, d'une manière générale, la normalisation des comptabilités évolue, notamment, en fonction de l'environnement économique local et international, ainsi que des besoins propres des entreprises et de plus en plus de ceux des marchés. Le souci de développer un langage commun et un système de mesure unique à l'échelle mondiale occupe aujourd'hui une place centrale dans les débats sur la normalisation comptable internationale. Les IAS/IFRS répondent d'une telle préoccupation »*.²⁰¹

La convergence vers les normes internationales en matière comptable se trouve largement justifiée par la nécessité de suivre, globalisation économique et financière oblige, le mouvement d'internationalisation des entreprises et d'interconnexion des marchés. Sur le fond, cette harmonisation comptable à l'échelle internationale se présente comme *« un moyen d'améliorer la transparence des marchés financiers, en permettant aux investisseurs de comparer les états financiers de groupes de nationalités différentes. Mais la norme comptable n'est pas neutre : elle reflète une vision du rôle et des obligations de l'entreprise ; elle est aussi un instrument de la compétition mondiale entre grands ensembles économiques – en l'occurrence entre les États-Unis et l'Union européenne. Or cette dernière, au lieu de promouvoir son propre modèle, a choisi de faire appliquer par ses groupes cotés les normes de l'IASC-IASB, un organisme international de droit privé fortement contrôlé par les Anglo-Saxons »*(BernardColasse, 2002).²⁰²

La question de convergence ou d'harmonisation des normes comptables semble plutôt prendre les dimensions d'un arrimage puisque, même en matière comptable, la loi du plus

²⁰¹Feudjo J- R (2010) , « Harmonisation des normes africaines (OHADA) et internationales (IAS/IFRS) : une urgence ou une exigence ? », La Revue des Sciences de Gestion, 5/2010 (n°245-246), p. 149-158.

²⁰²Colasse.B (2002), « La guerre des normes comptables n'aura pas lieu », dossier transparence, Sociétal N° 37, 3ème trimestre 2002, pp.89-93, http://www.institut-entreprise.fr/sites/default/files/article_de_revue/docs/documents_internes/societal-37-21-colasse-dossier.pdf, consulté le 18/11/2016.

fort prédomine. En effet, on peut admettre que l'adoption des normes de portée internationale, « *quelles que soient les précautions prises pour leur acclimatation, annonce de profonds changements comptables dans les pays qui jusqu'ici n'utilisaient pas le référentiel anglo-saxon. Ces changements entraîneront de multiples conséquences économiques, sociales et culturelles, aussi bien pour les entreprises que pour les professions comptables, voire pour l'ensemble de la société dans ses rapports avec l'entreprise : en effet, un référentiel comptable est fondamentalement une représentation, un modèle de l'entreprise* »(BernardColasse).

Si ces normes comptables IPSAS ont pour finalité essentielle de favoriser la transparence et la comparabilité entre les comptes consolidés des États et entreprises dans la perspective d'une efficience plus prononcée des marchés financiers, des conséquences sont à prévoir dans tous les compartiments de la vie sociale et économique. La neutralité des normes comptables est au centre du débat. Une norme comptable, « *... Par-delà son rôle technique, [elle] véhicule des façons de penser, de communiquer, de se comporter, de gérer les hommes et les choses ; et aussi, au sens large, des valeurs, une idéologie. Elle est un vecteur d'acculturation. L'évolution de l'harmonisation comptable internationale vers le référentiel américain ne peut donc être considérée comme un épiphénomène anodin de l'américanisation du monde : elle y participe de façon invisible mais puissante* »(BernardColasse).

DEUXIEME PARTIE : Étude comparative de l'application des normes IPSAS au Maroc et en Belgique

Introduction de la deuxième partie

Nous examinons, dans cette seconde partie, comment les normes comptables IPSAS peuvent contribuer à la mise en place d'une bonne gouvernance et comment la transparence et la sécurité dans le management public peuvent être déployées.

Nous soumettons certaines configurations du système comptable marocain à l'appréciation de gestionnaires et de hauts responsables de la comptabilité publique auxquels nous avons administré un questionnaire afin de recueillir leurs avis et opinions.

Cette démarche, destinée à soulever les difficultés rencontrées à un niveau stratégique et opérationnel, intervient au moment crucial de l'adoption au Maroc d'une nouvelle loi organique de finances, considérée comme la "Constitution des finances publiques". Dans ce contexte particulier, nous examinons en particulier comment la transparence et la sécurité dans le management public sont exercées dans la société marocaine. La question de la convergence aux normes internationales IPSAS constitue le socle des entretiens dont l'analyse nous permet de présenter nos principales conclusions et recommandations en matière de comptabilité publique.

À la lumière des éléments rapportés, et afin de recueillir des éléments d'expériences menées dans certains pays qui ont adopté les normes IPSAS, nous nous intéressons notamment au cas de la Belgique, tant pour son historique que pour son expérience en matière d'adoption des normes internationales. Les grands traits de cette adoption font l'objet d'un examen détaillé.

CHAPITRE 5. POSITIONNEMENT EPISTEMOLOGIQUE ET METHODOLOGIE DE RECHERCHE

INTRODUCTION DU CHAPITRE 5

Dans toute recherche, le positionnement épistémologique permet d'ancrer la recherche dans des paradigmes scientifiques et épistémologiques. Le positionnement est un choix du chercheur qui nécessite de faire le tour des différents paradigmes et de faire ensuite les choix adaptés en fonction de la problématique traitée et du cadre conceptuel élaboré à partir de la revue de la revue de la littérature. Ces choix épistémologiques impliquent des choix méthodologiques.

L'objet de ce chapitre est dans une première section d'étudier les paradigmes épistémologiques dans lesquels peut s'inscrire une recherche en sciences de gestion (positivisme, constructivisme et interprétativisme) et les implications du choix du chercheur sur le mode de raisonnement à adopter (déduction, induction et abduction) et les méthodologies à adopter (quantitatives et qualitatives).

Dans une seconde section nous présenterons les choix épistémologiques et méthodologiques retenus pour mener cette recherche.

Section 1 :Étude des paradigmes épistémologiques et des méthodologies de recherche

1.1 - Introduction

Afin de justifier notre choix de recourir à telle ou telle méthodologie, il est nécessaire de commencer par une brève définition de certains concepts que nous jugeons très utiles pour notre étude.

1.2 -Définitions

1.2.1 - Épistémologie

L'épistémologie est une branche de la philosophie spécialisée dans l'examen de la science d'où émergent, se structurent et évoluent les connaissances qui forment les sciences. Elle concerne plus particulièrement les méthodes de construction et de validation de la connaissance. Elle *« étudie de manière critique la méthode scientifique, les formes logiques et modes d'inférence utilisés en sciences, de même que les principes, concepts fondamentaux, théories et résultats des diverses sciences, afin de déterminer leur origine logique, leur valeur et leur portée objective »*. Elle s'intéresse principalement des questions telles que *« Qu'est-ce que la connaissance ? »* ; *« Comment se construit-elle ? »* (méthodologie) ; *« Comment évaluer sa valeur ou sa validité ? »*²⁰³

Pour Piaget, l'épistémologie est *« l'étude de la constitution des connaissances Valables »*.²⁰⁴ Selon cet auteur, l'épistémologie est une discipline qui fait de son objet ou de son projet des discours (**logos**) sur la connaissance (**épistémè**).

1.2.2 - Un paradigme

Selon la revue de littérature, on entend par paradigme, la manière de penser, de voir le monde et d'aborder les phénomènes qui reflètent nos croyances fondamentales quant à la nature de la société, des organisations et des êtres humains qui y évoluent.

²⁰³ Nadeau.R (1999), « Vocabulaire technique et analytique de l'épistémologie », Paris, PUF, 1999, p.209.

²⁰⁴ Piaget-J, (1967) « Logique et connaissance », Paris, Gallimard, 1967, p.6.

Benoit Gauthier propose la définition suivante de paradigme : « ...*Un ensemble de règles implicites ou explicites orientant la recherche scientifique, pour un certain temps, en fournissant, sur la base de connaissances généralement reconnues, des façons de poser des problèmes, d'effectuer des recherches et de trouver des solutions* »²⁰⁵.

Kuhn définit le paradigme comme « *une constellation de croyances, de valeurs reconnues et de techniques, partagées par une communauté donnée.* »²⁰⁶

1.2.3 - La méthodologie

La méthodologie est littéralement la « science (logos) de la méthode ». C'est un mot qui est composé de trois vocables grecs : méta (« après, qui suit »), odos (« chemin, voie, moyen ») et logos (« étude »). C'est l'étude des méthodes permettant de constituer des connaissances. C'est un concept qui se rapporte aux méthodes de recherche permettant d'arriver à certains objectifs au sein d'une science. C'est une étape spécifique procédant d'une position théorique et épistémologique, pour la sélection de techniques concrètes de recherche. Par conséquent, la méthodologie dépend des postulats que le chercheur considère valides, puisque l'action méthodologique sera son instrument pour analyser la réalité étudiée.²⁰⁷ Elle peut être définie aussi comme une méthode complexe pour obtenir le meilleur résultat possible de façon certaine. Il ne suffit pas uniquement de connaître les différentes méthodes, mais aussi de mieux les adapter d'une part à l'objet précis de la recherche, d'autre part aux objectifs assignés.

1.2.4 - La méthode

La méthode est la procédure logique d'une science. Elle est constituée d'un ensemble de règles qui, dans le cadre d'une science donnée, sont relativement indépendantes des contenus et des faits particuliers étudiés en tant que tels. Elle se traduit sur le terrain par des procédures concrètes dans la préparation, l'organisation et la conduite d'une recherche.

²⁰⁵ Gauthier-B (2003), « Recherche sociale : de la problématique à la collecte des données », 4^e édition, Québec Presses de l'Université du Québec, 2003, pp.103-126.

²⁰⁶ Kuhn-T (1996), « The structure of Scientific revolutions », University of Chicago Press, 1996, p.175.

²⁰⁷ <http://lesdefinitions.fr/methodologie> consulté le 08/10/2017. Voir également la définition du dictionnaire Larousse disponible en ligne : <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/methodologie>

Selon Laubet (2000), la méthode est définie comme « *l'ensemble des opérations intellectuelles permettant d'analyser, de comprendre et d'expliquer la réalité étudiée.* »²⁰⁸

1.2.5 - La technique

Il s'agit d'un moyen précis pour atteindre un résultat partiel, à un niveau et à un moment précis de la recherche. Elle est constituée d'un ensemble d'outils momentanés, conjoncturels et limités dans le processus de recherche, tels que : le sondage, l'interview, les tests...

1.3 - Le choix épistémologique

Épistémologiquement, le souci de toute recherche est la création et l'accumulation de la connaissance scientifique, qui à son tour améliore la vie humaine et se reflète positivement sur la communauté scientifique, sur les organisations(en termes de performance globale), sur leurs responsables, sur toutes les parties prenantes de ces organisations et enfin sur la société tout entière. Il s'agit donc pour le chercheur, de tester dans quelle mesure cette connaissance peut avoir des effets bénéfiques sur la société dans son ensemble. Le chercheur, pour que sa recherche soit réalisable, doit se référer à un cadre théorique partagé avec une communauté scientifique tout en utilisant des méthodes et techniques intégrantes et plus appropriées afin d'opérationnaliser ses hypothèses de recherche. Le chercheur doit être logique et conscient qu'il peut donner du phénomène à étudier des représentations très diverses selon le paradigme dans lequel il inscrit sa recherche.

Ensuite, le chercheur doit présenter et justifier la méthode de travail qui lui permet de mener sa recherche. En effet, avant d'entamer sa recherche empirique, le chercheur doit limiter son sujet et préciser clairement la problématique ou la question de recherche sur laquelle il va travailler, après une revue de littérature portant sur son sujet. Pour traiter sa problématique, le chercheur doit émettre des hypothèses qui supposent des réponses anticipées aux différentes questions posées par sa problématique et qu'il faut tester ou vérifier afin de les valider ou les rejeter.

²⁰⁸ Laubet. J, L (2002), « Initiation aux méthodes de recherche en sciences sociales », L'Harmattan, Paris, 2000, p.120.

L'ancrage épistémologique de la recherche indique le type de chemin que le chercheur va poursuivre et fournit ensuite le cadre dans le quel se déroule l'activité scientifique. Le caractère scientifique de toute recherche découle du croisement de trois principaux éléments : la nature de la connaissance, la démarche méthodologique poursuivie pour créer cette connaissance et enfin les critères de son évaluation.²⁰⁹

Dans les sciences humaines et sociales, plusieurs paradigmes coexistent. Ces paradigmes se situent le long d'un continuum allant d'une vision objective de la réalité à une vision plus subjective de cette même réalité. En effet, on distingue trois types de paradigmes : le positivisme, le constructivisme et l'interprétativisme. Chaque paradigme se distingue essentiellement par rapport à l'autre par la manière de concevoir la réalité et par la définition de la relation entre le chercheur et son objet de recherche.²¹⁰

Le tableau suivant synthétise les caractéristiques principales de ces différents paradigmes.

Tableau n°4 : Caractéristiques principales des paradigmes positiviste, constructiviste et interprétativiste.

	Paradigme positiviste	Paradigme constructiviste	Paradigme interprétativiste
Quel est le statut de la connaissance ?	Hypothèse réaliste Il existe une essence propre à l'objet de connaissance	Hypothèse relativiste L'essence de l'objet ne peut être atteinte (constructivisme modéré) ou n'existe pas (constructivisme radical)	
La nature de la « réalité »	Indépendance du sujet et de l'objet Hypothèse déterministe Le monde est fait de nécessités	Dépendance du sujet et de l'objet Hypothèse intentionnaliste Le monde est fait de possibilités	

²⁰⁹ Girod-Séville .M, Perret, V, (2007), « Fondements épistémologiques de la recherche, Méthodes de recherche en Management », Paris, Dunod, pp.13-33.

²¹⁰Prevot.F (2005), « Pluralisme paradigmatique et pluralisme méthodologique : la diversité comme fondement des recherches en management », Cahier de recherche n° 40, Euromed, Marseille, École de Management, 2005.

Comment la connaissance est-elle engendrée ? Le chemin de la connaissance scientifique	La découverte Recherche formulée en termes de « pour quelles causes... » Statut privilégié de l'explication	La construction Recherche formulée en termes de « pour quelles finalités... » Statut privilégié de la construction	L'interprétation Recherche formulée en termes de « pour quelles motivations des acteurs ... » Statut privilégié de la compréhension
Quelle est la valeur de la connaissance ? Les critères de validité	Vérifiabilité Confidentialité Réfutabilité	Adéquation Enseignabilité	Idéographie Empathie (révélatrice de l'expérience vécue par les acteurs)

Source : Girod-Séville et Perret²¹¹

Dans ce paragraphe, nous examinerons les deux paradigmes situés aux pôles de ce continuum : le positivisme et le constructivisme qui constituent les deux paradigmes épistémologiques principaux.

1.3.1 - Le paradigme positiviste

Le paradigme positiviste, développé par Auguste Comte, a longtemps dominé les sciences à partir de la seconde moitié du XIX^e siècle où la science a été envisagée comme un ensemble de connaissances et d'études « *d'une valeur universelle, caractérisées par un objet et une méthode déterminés, et fondées sur des relations objectives vérifiables* ». ²¹²

Les recherches qui s'inscrivent dans ce paradigme répondent à des critères précis de rigueur, d'objectivité, de quantification et de cohérence dans le but d'expliquer les phénomènes et de formuler les lois qui les régissent. Ce paradigme tire ses origines des sciences de la nature. Il est souvent présenté comme le paradigme dominant les sciences de l'organisation en se basant sur un positionnement réaliste. Il perçoit le chercheur comme un être logique évoluant dans un contexte rationnel. La réalité a une essence unique. Elle existe en soi et est indépendante du chercheur qui doit l'examiner avec toute objectivité. Cet examen consiste à expliquer cette réalité par des lois naturelles universelles et immuables.

²¹¹ Girod-Séville .M, Perret, V, (2007), « Fondements épistémologiques de la recherche, Méthodes de recherche en Management », Paris, Dunod, pp.13-33.

²¹² Nguyễn-D, Luckert-Hoff-J (2007), « Constructivisme/positivisme : où en sommes-nous avec cette opposition ? Recherche qualitative, n°5, 2007, pp.4-17.

Selon ce paradigme, la nature des organisations est objective : il existe une seule réalité concrète, indépendante de toute opinion, qui attend d'être découverte et explorée. Les organisations sont considérées comme des structures formées de composantes observables et mesurables, ayant des relations déterminées entre elles.

Le paradigme positiviste repose sur des hypothèses fortes constituant pour les tenants de ce courant épistémologique les canons d'une bonne science.

1.3.1.1 - L'hypothèse qualifiée d'ontologie réaliste

Cette hypothèse postule l'existence d'un réel indépendant de l'intérêt et de l'attention que peut lui apporter un chercheur. Il existe en effet un réel objectif, unique, connaissable, facile à étudier et à comprendre par le chercheur. Elle postule l'existence d'un réel de référence relativement et partiellement connaissable par l'enquête. L'hypothèse réaliste ne doit pas être confondue avec l'illusion réaliste, qui croît en un accès direct et objectif à ce réel de référence, et oublie que ce dernier est une construction sociale. L'illusion réaliste est l'expression de la posture positiviste classique.²¹³

1.3.1.2 - L'hypothèse dite de détermination naturelle

C'est une hypothèse stipulant que le réel est régi par des lois naturelles immuables, dont beaucoup prennent la forme de relations de causes à effet, observables et mesurables scientifiquement.

Elle part du principe selon lequel rien n'arrive jamais sans qu'il y ait une cause ou du moins une raison déterminante (le déterminisme est un causalisme). Pour notre recherche, chaque processus est composé de variables explicatives dites causales, pour prédire la variable indépendante qui est la performance logistique.

1.3.1.3 - L'hypothèse dite d'épistémologie objectiviste dualiste

Cette hypothèse avance que le chercheur doit être en position d'extériorité par rapport au phénomène étudié, étant donné que l'objet et l'observateur constituent deux entités

²¹³ Quintin J (2012), « Approches et démarches de la recherche en sciences de l'éducation », Université Lumière Lyon 2, 2012, p.15.

clairement séparées (dualisme-objet-sujet). Le postulat d'indépendance entre l'observateur et son objet d'étude permet de considérer que le chercheur n'influence pas l'objet étudié et qu'il est en mesure d'exclure toutes considérations de valeur susceptibles de l'influencer.

1.3.2 – Le constructivisme

Le constructivisme, basé sur un positionnement relativiste, tend à étendre l'influence de la conception de la connaissance en sciences de l'organisation. C'est une approche de la connaissance qui repose sur l'idée que notre image de la réalité est le produit de l'esprit humain en interaction avec cette réalité, et non pas le reflet exact de la réalité elle-même. Les individus construisent leur propre réalité du monde qui les entoure. Il n'y a donc pas une seule réalité, mais plusieurs réalités fondamentalement subjectives. La réalité dépend de la manière dont un chercheur interprète une situation ou un phénomène donné. De ce fait, la réalité n'existe pas, elle n'est pas autonome du chercheur, elle est plutôt le fruit d'une construction sociale. Selon ce paradigme, la réalité est complexe et se présente sous des formes diverses, voire pour certains n'existe pas isolément de ceux qui la vivent et la perçoivent. La prise en compte de cette relativité induit l'acceptation de lectures diverses et l'application de démarches de recherche qui prennent plus largement en compte la complexité des situations, leurs contradictions, la dynamique des processus et les points de vue des agents sociaux.

Le paradigme constructiviste peut se comprendre donc à partir de la notion de relativisme et de celle de subjectivisme, qui lui est complémentaire. Le relativisme indique qu'on ne peut pas accéder directement au réel. Ce qui est connaissable se limite à l'expérience du réel et l'on ne pourra jamais être certain que cette expérience recouvre rationnellement un réel. La réalité est envisagée comme une réalité perçue et multiple. Il n'existe pas de réalité objective, mais de multiples réalités socialement construites.

La démarche scientifique intervient dans ce contexte aux fins de construire, avec rigueur, une connaissance « rationnelle » reconnue et partagée par une communauté sociale (la communauté scientifique et, à partir de cette communauté, la société civile).

À cet égard, on utilise souvent le terme d'objectivation qui met l'accent sur la rigueur de la démarche et sur la rationalité de l'entreprise scientifique ainsi que sur celui

d'intersubjectivité quand on désire placer la focale sur le caractère « partagé » de la démarche, des outils et des connaissances élaborés au sein d'une communauté.

La question de savoir si un réel existe, indépendamment de l'observateur, est certes débattue parmi les constructivistes, mais ne remet pas en cause les fondements, méthodologiques du moins, de ce paradigme.

Ainsi, pour certains chercheurs comme Olivier de Sardan (2008), il existe bel et bien un « réel de référence » relativement et partiellement connaissable par la recherche scientifique. L'auteur ajoute, pour lever toute ambiguïté de ses positions avec celles défendues par le positivisme, que l'hypothèse réaliste, qui postule l'existence d'un réel de référence relativement et partiellement connaissable par l'enquête, ne doit pas être confondue avec l'illusion réaliste, qui croit en un accès direct et objectif à ce réel de référence, et oublie que ce dernier est une construction sociale. L'illusion réaliste est l'expression de la posture positiviste classique.

Pour d'autres, comme Guba et Lincoln (1989,1998, cités par Avenier & Thomas 2011)²¹⁴, « il n'existe pas de réalité objective, mais de multiples réalités socialement construites »(Avenier &Thomas, 2011, p.10). À la limite, il y aurait de ce fait autant de « *réalités que d'individus différents, à moins qu'ils ne partagent le même schème d'interprétation de la réalité* »²¹⁵ (d'Amboise, 1996, p.15).

Enfin, certains chercheurs ne se prononcent tout simplement pas, soutenant que ce qui est important et définitif c'est la question de la construction rationnelle d'une connaissance partagée.

En somme, pour les chercheurs constructivistes, l'essentiel se cristallise autour de la question du schème d'interprétation (partagé) dont parle d'Amboise et qu'il s agit pour le chercheur de découvrir. Élaboré de manière rationnelle, ce schéma doit rendre compte d'un

²¹⁴ Avenier.M, Thomas.C, (2015), « Mixer quali et quanti pour quoi faire ? Méthodologie sans épistémologie n'est que ruine de réflexion », CNRS, centre d'études et de Recherches Appliquées à la Gestion, halshs-00644303, 12 Déc. 2011.

²¹⁵ D'Amboise, G. & Audet, J. (1996). Le projet de recherche en administration. Un guide général à sa préparation. Chapitre 4. L'approche holistico-inductive. Consulté le 26 février 2017 sur <http://www.fsa.ulaval.ca/personnel/DamboisG/liv1/index.html>.

même « *réel de référence* », tout en acceptant l'inévitable relativisme qui caractérise cette entreprise.

Enfin, pour les chercheurs qui se positionnent dans un paradigme constructiviste, le sens se construit par le sujet observant, dans la relation qu'il entretient avec le sujet observé. Ce subjectivisme ne doit pas être confondu avec le relativisme dont on a parlé ci-avant (le relativisme spécifie une relativité de perception et d'interprétation variable selon le sujet observateur). Il renvoie plutôt à l'idée d'un chercheur nécessairement sujet à part entière de la relation qu'il établit, dans sa quête de compréhension, avec les acteurs de terrain. Elle s'oppose à la conception positiviste de sujet neutre « en dehors » de la relation et à ce titre, cherchant à ne pas l'influencer dans sa quête d'objectivité.

L'objectivité se définit comme la « *qualité de ce qui donne une représentation fidèle de la chose observée, voire qui « existe en soi », indépendamment du sujet pensant* ». ²¹⁶

Dans la littérature des sciences sociales, il existe essentiellement deux types de paradigme constructiviste : l'un est conceptualisé par des chercheurs tels que Guba et Lincoln (1986 ; 1998) appartenant au champ des sciences de l'éducation ; l'autre qualifié de RADICAL, suite aux travaux de Piaget (1975), est conceptualisé par Glaserfeld (1988 ; 2001) ²¹⁷ et théorisé par le Moigne ²¹⁸ (1995 ; 2001 ; 2007). Pour notre travail, nous nous intéressons au paradigme constructivisme radical applicable à la science de gestion.

« *Le constructivisme radical est radical parce qu'il rompt avec la convention et développe une théorie de la connaissance dans laquelle la connaissance ne reflète pas une réalité ontologique « objective » mais concerne exclusivement la mise en ordre et l'organisation d'un monde constitué par notre expérience* » Von Glasersfeld E., 1988 ; p. 27.

Le paradigme constructiviste radical est fondé sur trois hypothèses fondamentales, tirées des travaux de Glasersfeld (2001), Le Moigne (1995-2007) & Riegler (2001).

²¹⁶ CNTRL, disponible en ligne : <http://www.cnrtl.fr/definition/objectivite%C3%A9> (consulté le 20 juin 2017)

²¹⁷ Glasersfeld E.V (2001). "The radical constructivist view of science". Foundations of science, special issue on Impact of Radical Constructivism on Science, 6(1-3),31-43.

²¹⁸ Le Moigne J.L. (2007), les épistémologies constructivistes, 3^e éd., Paris, Presses Universitaires de France « que sais je ? », 2007, p.128, <http://www.cairn.info/les-epistemologies-constructivistes--9782130561040.htm> consulté 26/04/2017.

1.3.2.1 - Hypothèse du statut de la connaissance

Cette hypothèse stipule que la connaissance acquise par un individu est issue de son expérience.

La réalité connaissable est « *perçue ou définie par l'expérience que s'en construit chaque sujet prenant conscience ou connaissant* » (Moigne, 1995). De ce fait, il n'y a pas de connaissance de réalité ou d'objet sans qu'il y ait un sujet qui le décrit et l'expérimente (Glaserfeld, 1994 ; Fourez, 1996).

À partir de cela, on peut comprendre que le constructivisme radical postule l'existence d'un réel. Sans pour autant confirmer ou infirmer l'existence d'un réel en soi, il appuie surtout l'idée qui stipule qu'un individu ne puisse connaître parfaitement un monde réel au-delà de l'expérience qu'il en a (Glaserfeld, 2001).

1.3.2.2 - Hypothèse phénoménologique

Le sujet connaissant a le rôle décisif dans la construction de la connaissance. Nous ne connaissons que les représentations par lesquelles on perçoit un phénomène. Dans cette perspective, on considère que le monde est construit, et nous ne pouvons que se représenter la réalité ou la construire (Martinet, 1990). Le monde est donc fait d'interprétation et par conséquent, la connaissance produite est subjective et contextuelle.

1.3.2.3 - Hypothèse téléologique

Selon Piaget²¹⁹ (1967-2005), la production de la connaissance scientifique suit un processus avant de se produire en résultat, et dans ce processus, l'esprit humain ne sépare pas aisément le connu du connaissant. La connaissance dans l'épistémologie constructiviste se caractérise par l'hypothèse de faisabilité cognitive (raisonnabilité). Dès lors, cette hypothèse postule une interaction entre le sujet connaissant et l'objet étudié.

²¹⁹ Piaget J (2005) « L'épistémologie génétique, » 6^e éd., Paris, presses universitaires de France « Que sais-je ? », 2005.

1.3.3 - Les modes de raisonnement

Dans la conduite de sa recherche, le chercheur peut adopter trois modes de raisonnement différents, à savoir : l'induction, la déduction et l'abduction.

1.3.3.1 – Approche inductive

L'induction est une « généralisation prenant appui sur un raisonnement par lequel on passe du particulier au général, des faits aux lois, des effets à la cause et des conséquences aux principes » (Charreire & Durieux, 2007, p.60). L'induction consiste donc « à trouver une règle générale qui pourrait rendre compte de la conséquence, si l'observation empirique était vraie »²²⁰ (David, 1999).

La méthode inductive, privilégiée par les tenants du paradigme constructiviste, consiste à définir des hypothèses et des théories à partir d'un ensemble d'observations limitées. Elle consiste à généraliser et à étendre à une classe d'objets ce que l'on a observé sur un individu ou quelques cas particuliers.²²¹

1.3.3.2 – Approche déductive

La déduction part du fait que si les hypothèses formulées au départ sont vraies, alors la conclusion doit nécessairement être vraie²²² (Charreire & Durieux, 2007). Ainsi, la déduction consiste à tirer une conséquence à partir d'une règle générale et d'une observation empirique (David, 1999,). La déduction est le mode de raisonnement qui fait la démarche hypothético-déductive prônée par le positivisme.

Contrairement à celle inductive, la méthode déductive consiste à émettre des hypothèses sur la base des construits théoriques, de modèles explicatifs ou de données préalablement recueillies²²³. C'est une démarche par laquelle le chercheur devra clairement exprimer sa question de recherche par une relation entre au moins deux variables mesurables, de telle façon qu'il soit possible de tester empiriquement la relation exprimée.

²²⁰ David A..(1999). » Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion. » In conference de l'AIMS.AIMS, pp. 1-23, p. 3.

²²¹ Grawitz.M.(2001), « Méthodes des sciences sociales », Précis Dalloz, 11^e édition, 2001, p.15.

²²² Charreire S. & Durieux F., (2007). « Explorer et tester : deux voies pour la recherche ». In R.-A. Thietart, éd. Méthodes de recherche en management. Dunod, pp. 57-81, p.59.

²²³ Mahe de Boislandelle.H (1998)., « Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », Economica, 1998, p.23.

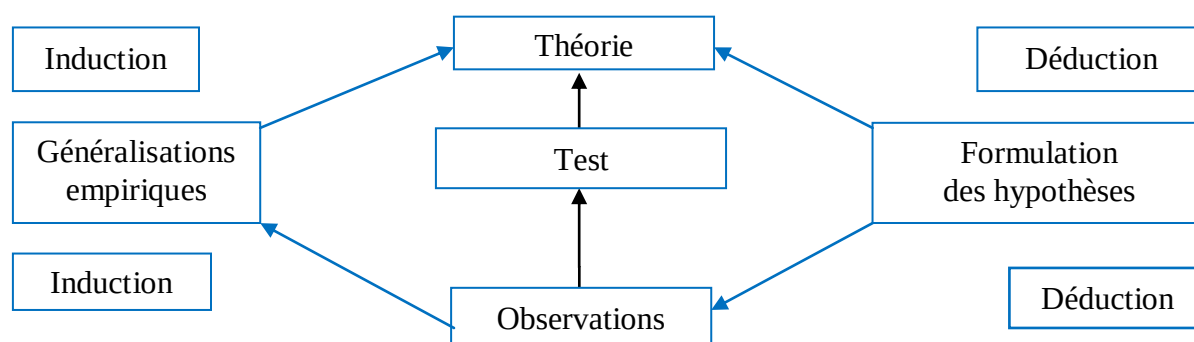
Selon cette méthode, le chercheur commence son processus de recherche par des analyses théoriques, traduites dans des hypothèses testables, qu'il vérifie ensuite sur le terrain, à partir d'un échantillon représentatif. Le principe de cette démarche cartésienne consiste, contrairement à celle inductive, de partir de l'inconnu pour s'appliquer au connu, du général pour aller au particulier, de l'abstrait pour aller au concret²²⁴.

Néanmoins, ces deux méthodes sont complémentaires et déterminent un continuum de situations. L'une interpelle l'autre, et le chercheur parfois se trouve confronté à des situations qui l'obligent à combiner les deux méthodes.

L'abduction consiste quant à elle à emprunter de nombreuses observations, de différentes natures et au premier abord ambiguës afin de tenter de structurer son système d'observations pour produire du sens (Charreire& Durieux, 2007, p.60). L'abduction est un processus inférentiel qui permet d'élaborer une observation empirique reliant une règle générale à une conséquence (David, 1999, p.3).

Dans la recherche scientifique, les démarches déductive et inductive se complètent souvent ; il semble même impossible de recourir totalement à l'une des deux et faire abstraction de l'autre.

Figure 11 : Démarche inductive /Démarche déductive en recherche scientifique appliquée

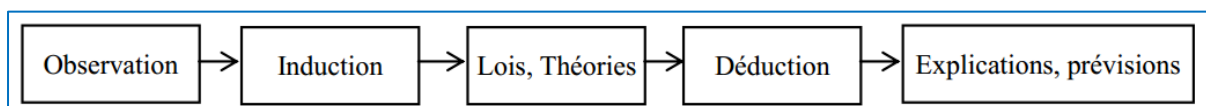


Source : Evard Y. ; Pras B. ; Roux, « Market, étude et recherche en marketing », Nathan, 1997, p.58.

Dans l'absolu, le rapprochement des deux démarches est essentiel dans la mesure où les résultats issus des deux démarches se nourrissent. Le schéma de Mouchot (2003) illustre ces propos :

²²⁴ Wacheux. F, (1996),« Méthodes qualitatives et recherches en gestion», édition Economica, p.51 .

Figure 12 : la complémentarité entre les démarches déductive et inductive



(Source²²⁵ : Mouchot, 2003)

a – La démarche holistico-inductive

Dans l'approche holistico-inductive, le chercheur tente de faire abstraction de ses préconceptions lors des contacts qu'il entreprend sur son terrain d'étude. À cet égard, les chercheurs parlent de « suspendre » temporairement leur préconception ; cette posture les invite par-là à écarter, provisoirement, le temps du travail empirique, tout présupposé théorique qui risquerait de les influencer lors de la collecte des données, de leur analyse, et de leur interprétation. Le chercheur « part du terrain » dans lequel il s'immerge de manière à en comprendre pleinement les processus, les enjeux, les « tenants et aboutissants ». Elle est donc inductive en ce sens qu'elle privilégie les informations qui proviennent du terrain et tente, seulement par après, de construire un modèle compréhensif, particulier au milieu étudié. Cette démarche mène à un savoir particulier (ou « savoir local ») qui ne peut immédiatement se généraliser à d'autres contextes. D'autres études, complémentaires, parfois appelées « études intersites », peuvent, par la confrontation des résultats obtenus sur chaque site, construire progressivement un « savoir générique », valable dans les différents contextes.

Comme le précise d'Amboise (1996), le terme « holistico » fait référence au souci du chercheur de comprendre le phénomène « en profondeur » et dans toutes ses manifestations, dans son contexte et dans son environnement naturel. Au niveau méthodologique, ceci se traduit par une attitude qui doit permettre au chercheur de laisser « venir à lui toutes les informations susceptibles de jeter un éclairage sur le phénomène (étudié), quitte à les éliminer plus tard si elles ne s'avèrent pas utiles »(op.cit.,p.76). À cet égard, on qualifie souvent l'approche holistico-inductive d'intensive, pour mettre l'accent sur la tentative du chercheur de comprendre en profondeur « ce qui se passe » (le phénomène).

²²⁵ Mouchot J.M.& Moles A (2006)., « Les méthodes des Sciences Humaines dans l'Entreprise », Éditions Fayard-Mame, Paris,1971-2006.

Ces traits singuliers distinguent assez nettement l'approche holistico-inductive de la démarche hypothético-déductive, à l'occasion de laquelle il s'agit, au contraire, d'isoler- souvent même avant les premières collectes et analyse de données- un très petit nombre de variables caractéristiques du phénomène étudié, conduisant le chercheur à pleinement se concentrer sur ces variables. Cette démarche est souvent qualifiée d'extensive.

b - La démarche hypothético-déductive

Cette démarche, au diapason entre l'exploration et le test, se situe sur une voie hybride entre l'induction et la déduction. C'est une méthode scientifique qui consiste à formuler une hypothèse afin d'en déduire des conséquences observables futures (prédiction), mais également passées (rétrodiction), permettant d'en déterminer la validité. Cette approche va du général au particulier, c'est-à-dire que le chercheur formule sa question de recherche en s'inspirant d'une théorie de portée générale, émet des hypothèses, puis les teste afin de les infirmer ou de les confirmer. Cette approche est très appropriée dans la mesure où le chercheur croit qu'il n'existe qu'une réalité qui réponde à des lois naturelles, récurrentes et prévisibles. Elle doit permettre d'identifier des lois, à caractère universel, ou de construire progressivement des théories générales et des modèles explicatifs que la communauté scientifique cherche à confronter ou à réfuter en les soumettant à des tests empiriques. Les résultats positifs conforteront les lois, les modèles ainsi que les théories, par contre, les résultats négatifs les invalideront.

Le processus de recherche déductive poursuit plusieurs étapes. En effet, le chercheur, après avoir limité son champ d'étude et défini la problématique de sa recherche tout en évaluant l'intérêt du problème tant sur le plan théorique que managérial, fait le point sur les connaissances et les informations disponibles afin de constituer sa critique de la recherche, évaluer les faits peu ou pas encore traités et prévoir sa contribution à la communauté scientifique dans son ensemble.

Ensuite, le chercheur identifie son plan de recherche qui doit répondre à au moins quatre questions importantes : quelle est la méthode employée ? Dans quel univers l'étude se réalise-t-elle ? Quels sont les outils et les instruments de mesure à utiliser ? Et enfin quelles sont les techniques et les méthodes d'analyse des données qu'il faut utiliser ?

Le chercheur doit répondre à toutes ces questions avant-même de procéder à la collecte des données parce qu'elles conditionnent par exemple le format des réponses ainsi que les méthodes appropriées. La collecte des informations et des données est une étape très importante pour le chercheur étant donné qu'elle constitue la clé de réussite de son étude. Une fois que les données sont correctement collectées et analysées, les résultats sont présentés en fonction des hypothèses formulées au départ. Enfin, le chercheur discutera les résultats obtenus ainsi que les implications stratégiques.

Le tableau suivant synthétise les différentes phases de la méthodologie holistico-inductive.

Tableau n°5 : Phases de la méthodologie holistico-inductive

Différentes phases de recherche	Étapes
Idée et questionnement de départ	L'idée de départ, ainsi qu'un premier questionnement général, émergent des intérêts du chercheur – y compris donc de son expérience - et d'une exploration de la littérature.
Méthodologie	Production et analyse des données selon une dynamique circulaire
Enquête exploratoire	
Enquête de terrain	Cherche à obtenir le portrait le plus global (holistique) du phénomène qu'il étudie. Peu à peu, à force de comparaisons constantes au cours desquelles le chercheur confronte les témoignages des différents acteurs à des propositions émises provisoirement sur la base de l'intuition du chercheur et des théories existantes, des constantes émergent ; pour y arriver, il doit donc ouvrir le champ de l'interprétation en consultant abondamment la littérature.

Analyse des résultats et interprétation	Le temps est venu d'arrêter ces va-et-vient entre le terrain et l'analyse exploratoire des données produites. Vient le temps de l'analyse plus systématique des données. Progressivement, le chercheur construit un modèle de compréhension qui rend compte du phénomène étudié qui confronte ce modèle aux théories existantes (littérature).

Source d'Amboise (1996, pp.16-17)

Le tableau ci-après présente une comparaison très schématique des deux démarches que nous venons d'aborder.

Tableau n°6 : Comparaison schématique des deux démarches

Démarche de recherche de type hypothético- déductive	Démarche de recherche de type holistico- inductive
Les variables révèlent le phénomène, étudié de préférence avec un certain détachement du contexte, du milieu, l'idéal étant qu'il soit trans-contextuel de manière à favoriser la généralisation des résultats -Approche explicative et extensive du phénomène aboutissant à élaborer ou à conforter des règles, principes ou lois généraux. -Démarche déductive. -Centration sur les variables -Faible contextualisation -peu ouverte à l'imprévu -vise (à produire, confronter ou invalider) un savoir générique.	Le milieu révèle le phénomène, étudié dans le milieu naturel et son singulier. -Approche compréhensive, holistique et intensive du phénomène étudié. -Démarche inductive -Centration sur le milieu -Études fortement contextualisées et ouvertes à l'imprévu -Vise à produire un savoir, d'abord local, rendant compte du complexe.
Cette démarche est caractéristique de ce que l'on appelle l'approche quantitative de la recherche, également intitulée recherche quantitative.	Cette démarche est privilégiée dans ce que l'on appelle l'approche qualitative de la recherche, également intitulée recherche qualitative

1.3.4 – Approche quantitative, approche qualitative

Une autre taxinomie, traditionnelle en recherche, est celle qui oppose les études quantitatives à celles qualitatives. En effet, la recherche quantitative, généralement extensive, tend à mesurer les phénomènes sociaux ou organisationnels, en donnant une expression chiffrée aux données, et en l'analysant à l'aide des méthodes statistiques.²²⁶ Par contre, la recherche qualitative, qualifiée d'intensive, tend à produire et à analyser des données descriptives. C'est une démarche qui vise à étudier en profondeur des phénomènes

²²⁶ Deslauriers J-P (1991), « Recherche qualitative, guide pratique », Mc Graw-Hill, Éditeurs, 1991, p.19.

spécifiques dans des contextes situationnels différents, tout en utilisant des échantillons limités.

Si le choix de l'approche à retenir dépend de l'état d'avancement des connaissances théoriques et des concepts relatifs au phénomène à étudier, il dépend aussi du type d'objectifs assignés à la recherche.

Le choix de la méthodologie et des techniques d'investigation est déterminé avant tout par la nature du phénomène à étudier ainsi que l'objet même de la recherche.

Plusieurs chercheurs ont fait la distinction entre les deux approches. Selon Thietart (2003) par exemple, et aussi suivant la nature de la donnée à examiner : illustration par des mots pour les méthodes qualitatives et par des chiffres pour les méthodes quantitatives. Pour notre recherche le choix de deux méthodes s'est imposé pour plusieurs raisons que nous allons détailler dans la section suivante, en expliquant aussi les méthodes choisies et les techniques utilisées pour recueillir et traiter les données du terrain.

1.3.4.1- Approche quantitative

Les approches quantitatives, utilisées pour analyser les régularités ont développé un système d'investigation caractérisé avant tout par la recherche de la représentativité. La technique de production des données repose essentiellement sur des questionnaires, à la base d'entretiens fermés. En effet, pour analyser les régularités dans les manifestations d'un phénomène, il est nécessaire de la circonscrire dès le pôle théorique, le questionnaire ayant alors pour but de produire les données nécessaires pour le capter empiriquement. Les procédures de production des données sont alors (et doivent être) parfaitement reproductibles d'une observation à l'autre, d'un espace à l'autre, d'un chercheur à l'autre. Ceci assure la comparabilité statistique des résultats et fonde les possibilités d'agrégation et de généralisation. C'est pourquoi, dans la démarche quantitative, on recherche l'autonomisation de l'objet, de l'instrument étudié et des pratiques utilisées. En outre, cela autorise le recours à l'analyse statistique et économique, outil privilégié des méthodes quantitatives.

Par ailleurs, le processus de généralisation, typique de l'analyse quantitative, s'appuie sur des échantillons larges et représentatifs. L'échantillonnage retient des cas nombreux ; sans qu'il y ait un seuil absolu, un nombre d'observations définitivement fixé, il est préférable que les observations soient suffisamment nombreuses pour garantir certaines propriétés statistiques.

La loi des grands nombres indique en effet que, lorsque l'on fait un tirage aléatoire dans une série de grande taille, plus on augmente l'échantillon, plus les caractéristiques statistiques du tirage se rapprochent des caractéristiques statistiques de la population. La représentativité statistique d'études s'appuyant sur des échantillons larges permet de déterminer des mesures globales, grâce à un processus d'agrégation. En outre, elle permet l'extrapolation statistique des résultats. En effet, ceux-ci étant obtenus sur la base d'échantillons représentatifs, il est possible d'en étendre la portée à l'ensemble de la population au sein de laquelle le tirage aléatoire a été effectué.

Afin d'élargir la portée d'un résultat dans le temps et dans l'espace, il est possible d'opter pour une démarche comparative d'études ayant adopté le même protocole de recherche. En outre, la précision des résultats est mesurable à travers la prise en compte de l'erreur d'échantillonnage. Ici se dessine une force des approches quantitatives : sans être plus précises que les approches qualitatives, elles permettent de mesurer leur degré de précision.

1.3.4.2 - Approche qualitative

Partant d'un cadre conceptuel large, les approches qualitatives se basent sur un travail d'observation qui permet le développement de concepts synthétisants. Ces concepts sont à la base des représentations théoriques du phénomène qui constituent, en partie, le résultat de l'analyse qualitative. Cette dernière consiste alors à mettre en cohérence des concepts-clé, ce en quoi elle offre un cadre privilégié pour la compréhension du processus de sujet. Au cours du travail d'analyse qualitative des données, la logique à l'œuvre participe de la découverte, de la construction de sens²²⁷ (Paillé, 1996).

²²⁷ Paillé P., (1996), « Analyse qualitative », dans Dictionnaire des méthodes qualitatives en sciences sociales, Mucchielli A.(éd.), Aran Colin/Masson, Paris, pp.180-182.

Les outils de production des données privilégiés sont ceux qui sont aptes à considérer le singulier à enrichir le concept en prenant en compte les significations sociales qui lui sont attachées. Il s'agit des études de cas, de l'observation directe, des entretiens ouverts ou semi-dirigés, autant d'outils répondant à un principe incontournable : « leur non-directivité sur le fond » (Mucchielli, 1996). Dans les entretiens ouverts ou semi-dirigés, la grille d'entretien initiale, reprenant les thèmes d'importance tels qu'ils ont été identifiés dans la construction théorique de l'objet de recherche, est dotée de ce que l'on appelle une marge. La grille est révisée, ajustée, au cours du travail de production des entretiens : certains des thèmes initiaux pourront être supprimés, d'autres ajoutés ou réorientés en fonction de ce que les personnes enquêtées donnent à entendre. En cela, la technique de production des données est un prolongement du chercheur lui-même. L'implication du chercheur est d'ailleurs la caractéristique du recueil technique des données dans l'analyse qualitative²²⁸ (Mucchielli 2005). Il est donc particulièrement crucial d'avoir recours à des techniques de validation des résultats.

Combiner quantitatif et qualitatif est donc particulièrement pertinent si on respecte non seulement la représentativité des approches quantitatives mais aussi le pouvoir de compréhension des approches qualitatives.

1.3.4.3 - La combinaison des démarches qualitative et quantitative

Alors que les récents débats sur la combinaison des approches, menés essentiellement par les chercheurs anglo-saxons des deux traditions, recherchent des modalités de combinaison favorisant l'efficacité de la recherche, la tradition de recherche française, s'appuyant sur les notions de systèmes d'investigation et de système d'information, pense l'articulation des approches par la prise en compte d'échelles d'observation et de l'interdisciplinarité. À l'origine de cette réflexion, on trouve le groupe d'Amélioration des méthodes d'investigation et de recherche appliquée au développement (AMIRA).²²⁹ Il a été créé en 1975, pour dépasser, entre autres, l'opposition entre les démarches qualitative et quantitative et en

²²⁸Mucchielli, A., (2005), « Le développement des méthodes qualitatives et l'approche constructiviste des phénomènes sociaux » Recherches qualitatives, Hors-série n 1, Canada, pp. 7-40.

²²⁹ Le groupe AMIRA se définit comme un réseau informel dont l'objectif est de « promouvoir recherches et débats scientifiques interdisciplinaires et inter fonctionnels (praticiens, chercheurs, enseignants) pour améliorer les méthodes d'investigation en référence aux politiques de développement. Y participent des personnes de tous pays ayant des expériences personnelles de ces problèmes ».

penser la complémentarité. Lors de la rédaction d'une des notes de synthèse, Winter²³⁰(1984) précise l'enjeu essentiel de la combinaison des approches : « au-delà de l'opposition factice entre qualitatif et quantitatif, ayant écarté l'illusion d'un compromis hybride entre deux modes d'enquête hétérogènes, il s'agit de promouvoir des systèmes d'investigation dans lesquels chaque mode d'approche, chaque type d'investigation, garde sa spécificité mais valide l'autre ». ²³¹

1.4 - Conclusion

Cette section nous a permis d'aborder l'ensemble des paradigmes positiviste, constructiviste et interprétativiste et les deux approches inductive et déductive susceptibles de nous aider à présenter le contexte de notre recherche. Nous avons pu également exposer les exigences des approches qualitative, quantitative et la combinaison entre ces deux types d'approche.

Section 2 : Positionnement épistémologique et méthodologie de recherche retenus

2.1 –Introduction

Le paradigme positiviste n'est pas adapté à cette étude.

La revue de littérature a montré l'absence de notre thématique dans les conditions d'application des normes IPSAS au niveau des administrations publiques. Les principales recherches sur ce sujet ont été menées dans le contexte des pays occidentaux et notamment des pays anglo-saxons.

Par ailleurs, les chercheurs positivistes se détachent du problème de la recherche et ne sont donc pas en mesure d'interagir avec tous les acteurs, ce qui est une exigence pour bien comprendre la complexité des questions posées dans cette étude. La problématique de l'application des normes IPSAS au sein des administrations publiques nécessite une

²³⁰ Winter G., (1984), « deux méthodes d'investigation irréductibles mais complémentaires », Cahiers de l'O.R.S.T.O.M (organisation de recherche scientifique et technique d'Outre-Mer), série Sciences Humaines, institut de recherche pour le développement (IRD), paris, vol 20(1), PP17-24.

²³¹ La mise en exergue des termes par changement de typographie ou utilisation de guillemets suit les choix de l'auteur

interaction des différents acteurs et des fonctionnaires de l'administration publique, dans deux cadres différents, le premier au Maroc (Afrique) et le deuxième en Belgique (Europe), présentant des cultures et des structures différentes.

2.2 – Cadre épistémologique

Le problème de la recherche exige une analyse comparative entre les royaumes du Maroc et de la Belgique des pratiques comptables, avant et après l'adoption des normes IPSAS. Les administrations évoluent comme toutes les autres administrations, dans un environnement politique, économique et technologique où les administrations, les technologies et les personnes impliquées subissent des changements importants, ce qui rend impossible de dupliquer l'étude pour chacun de ces contextes. Le positivisme exige la respectabilité des études, ce qui n'est pas possible dans notre cas²³² (Lee, 1989).

Notre recherche s'appuie en conséquence sur un paradigme constructiviste dans la mesure où la problématique de notre recherche s'intéresse en premier lieu au statut de la connaissance de l'être humain, issue de son expérience, qui permet de construire une réalité subjective et contextuelle et qui permet de comprendre la réalité et la raisonnable qui tente d'établir une association entre les normes IPSAS et les conditions de leur application entre le royaume du Maroc et le royaume de Belgique.

2.3 - Méthodologie de recherche retenue

Étant inscrits dans une recherche de terrain, nous sommes confrontés à un choix arbitraire entre deux méthodes scientifiques universelles d'approche des problématiques de recherche : la méthode hypothético-déductive et la méthode hypothético-inductive.

Cette alternative s'avère être un dilemme dans le cas de notre étude, où nous tentons d'établir les conditions d'application des normes IPSAS et les facteurs qui influencent l'application des normes IPSAS ainsi que l'impact des normes IPSAS sur le nouveau management public et la bonne gouvernance au sein des administrations. Nous souhaitons également vérifier la réalité de la comparabilité entre les États qui appliqueront les normes IPSAS.

²³² Lee A.S., (1989) "A scientific Methodology for MIS Case Studies" ; MIS QUARTERLY, 13(1) ; pp.33-50

Notre méthode suppose de démontrer la possibilité d’une généralisation à des contextes plus larges de propositions théoriques tirées d’observations restreintes. Elle s’inscrit donc dans des programmes de recherche et à des objectifs d’accumulation de connaissances sur les pratiques et les situations objectives.²³³

Selon l’approche holistico-inductive, le chercheur tente initialement de faire complètement abstraction de la théorie existante pour aborder le phénomène particulier qu’il a choisi d’étudier avec le moins possible d’idées préconçues.

Cette approche est adaptée à l’étude de terrain que nous avons menée afin d’en tirer des propositions que nous souhaitons confirmer par la suite.

Pour ne pas confondre méthode (technique) avec méthodologie (approche), nous rappelons ci-dessous les fonctions principales des 4 méthodes de base, selon le type d’approche :

Tableau n°7 : Méthodes de travail des méthodologies qualitatives

méthode	Méthodologies (approches)	
	quantitatives	qualitatives
observation	• travail préliminaire pour la création de questionnaires	• compréhension “profonde” du fonctionnement d’une institution ou culture
transcriptions	• analyse quantitative de contenu	• analyse de dialogues surtout
textes (analyse de)	• analyse quantitative de contenu	• catégorisation et compréhension des concepts
entretiens	• questionnaires plutôt fermés (grands échantillons)	• entretiens ouverts • ou semi-structurés • (petits échantillons)

La frontière entre approche qualitative et quantitative est floue.²³⁴

L’objectif de notre recherche est de montrer que la refonte des systèmes d’information financière, notamment le déploiement des normes IPSAS dans le secteur Public, contribue à assurer et à consolider un nouveau management public, une bonne gouvernance au sein de l’administration publique et une comparabilité internationale. Pour répondre à la question centrale de notre problématique, nous avons donc cherché à tester le degré de réalisation

²³³ Wacheux F ,(1996) « Méthodes qualitatives et recherches en gestion », édition Economica, 1996, p.51.

²³⁴ Daniel K. (2007) « Schneider TECFA », Faculté de Psychologie et des Sciences de l’Éducation, Université de Genève, nov. 2007

des prédictions théoriques en optant pour une démarche inductive, qui reste l'expression courante du constructivisme, et le moyen privilégié dans la logique inductive qui est « *une généralisation prenant appui sur un raisonnement passant du particulier au général, des faits aux lois, des effets à la cause et des conséquences aux principes* » (Charreire Petit & Durieux, 2007, p. 61).

Notre première étude qualitative basse sur le terrain permet une approche holistico-inductive afin d'en sortir des propositions, à confronter dans un premier temps avec la littérature, pour procéder en second lieu à une étude quantitative, selon le test hypothético-déductif. Ces deux méthodes sont complémentaires, comme le montre le tableau suivant :

Tableau n°8 : Comparaison du traitement des approches qualitative et quantitative

		Génération	Caractéristiques du traitement	Posture
Nature de l'analyse	Qualitative	1 ^{re} génération du qualitatif	Analyse de contenu ou équivalent (qualitatif « pur »)	Inductive
	Quantitative	2 ^e génération du qualitatif	Retrouver des chiffres derrière les mots (sémantique différentielle ou équivalente)	Hypothético-déductive ou inductivo-déductive
		3 ^e génération du qualitatif	Considérer les mots comme des chiffres (statistique textuelle, quantitatif « pur »)	Hypothético-déductive. Domaine de la preuve.

Source Boutigny, Erwan (2005).²³⁵

Dans notre travail, nous avons choisi d'analyser nos entretiens manuellement. Berelson (1952) définit l'analyse de contenu comme « *une technique de recherche pour la description objective, systématique et quantitative du contenu manifeste de la communication* ». Il apparaît donc clairement comme son nom l'indique, que la technique d'analyse de contenu étudie des contenus signifiés dans des textes sous forme écrite ou orale, ce qui relève alors de la sémantique. Dans le même sens, R. Mucchielli (1984) affirme : « *analyser le contenu (d'un document ou d'une communication), c'est, par des méthodes sûres... rechercher des*

²³⁵Erwan.B (2005) « Vers un renouvellement de la démarche qualitative en sciences de gestion ? », *Management & Avenir*, vol. 4, no. 2, 2005, pp. 59-69.

informations qui s'y trouvent, dégager le sens ou les sens de ce qui y est présenté, formuler et classer tout ce que "contient" ce document ou cette communication ».

Nous avons également opté pour une méthode holistico-inductive, afin d'appréhender le thème des conditions d'application des normes IPSAS. Ce choix est motivé par la nature de notre problématique. Nous pouvons dorénavant expliquer notre choix de méthodologie.

Comme nous l'avons souligné, le choix de la méthode d'approche du terrain est à la fois conditionné par le cadre épistémologique de la recherche, mais aussi par le degré de visibilité de l'objet de la recherche. Ce dernier point peut être considéré comme un déterminant majeur du choix de la méthodologie.

En effet, dans le cadre d'une recherche académique, on peut distinguer les données visibles qui sont facilement mesurables et directement observables telles que l'effectif, le capital, les données financières, etc., à l'opposé, les objets résultant des ressentis et des interprétations des acteurs, ne sont pas aussi facilement visibles au chercheur.

En premier lieu la méthode qualitative est plus adaptée à un phénomène où les données ne sont pas observables et quantifiables.

La méthode qualitative est plus adaptée à notre cas : les données sont basées en premier lieu essentiellement sur les entretiens réalisés avec les fonctionnaires de l'administration publique. Ce type de données nécessite une explication, une interprétation et un jugement de valeur pour pouvoir apprécier leur valeur et leur portée pour la recherche.

Ainsi, la non-mesurabilité des données, nous pousse à avoir recours à la méthode qualitative et à la méthodologie quantitative, avec un questionnaire afin de mesurer les données et d'apporter un complément à notre recherche.

Pour Ravallion²³⁶ (2001), les études quantitatives peuvent être considérablement enrichies par l'extension à des aspects subjectifs de l'éventail des questions posées dans les enquêtes de ménages. Il précise que cela permet de répondre, au moins partiellement, à deux

²³⁶ Ravallion M., (2001), « Can qualitative methods help quantitative poverty analysis ? », dans Kanbur R.(ed), qualitative and quantitative poverty appraisal : complementarities, tension and the way forward, cornwell university, Royaume-Uni, pp. 38-43.

problèmes majeurs que l'on retrouve dans les enquêtes conventionnelles, aussi bonnes soient-elles : le problème d'identification et le problème de référencement.

En révélant les préférences et les perceptions des individus, des questions subjectives peuvent éclairer les analystes sur ces deux points. Plusieurs auteurs ont ainsi exploré les perceptions des individus tout en conservant la structure représentative des enquêtes de ménages. L'étude de Razafindrakoto et Roubaud²³⁷ (2001) offre une illustration de cette méthode. Les questions qualitatives, sous forme de sondage d'opinion, sont standardisées dans des modules greffés à un questionnaire quantitatif classique. Les individus sont amenés à se prononcer sur leur perception, leurs difficultés et besoins, les bonnes politiques pour satisfaire leurs besoins et répondre à leurs attentes. En outre, des modules qualitatifs spécifiques viennent compléter ces trois volets en s'intéressant à l'environnement culturel, social et politique. Ainsi, pour chaque individu, sont recueillies des données objectives et quantitatives et des données qualitatives. Ces dernières sont en outre quantifiables puisqu'on peut établir la proportion d'individus partageant la même opinion. Par ailleurs, les opinions des individus peuvent être analysées en fonction de leurs caractéristiques ce qui donne la possibilité de comparer, par exemple, le point de vue des plus démunis à celui du reste de la population. Les études qualitatives du bien-être subjectif s'inscrivent également dans la volonté d'explorer les perceptions des individus conjointement à une enquête conventionnelle.

Pourtant, au sein de ces études, l'aspect qualitatif de la démarche est réduit à la portion congrue. Booth(2001) s'interroge sur les dangers inhérents à un mixage pur et simple des approches qui risque de travestir leurs soubassements méthodologique respectifs et de limiter la portée de l'analyse. C'est pourquoi, la modalité de combinaison la plus développée relève d'une mise en séquence des deux démarches au sein du processus de recherche.

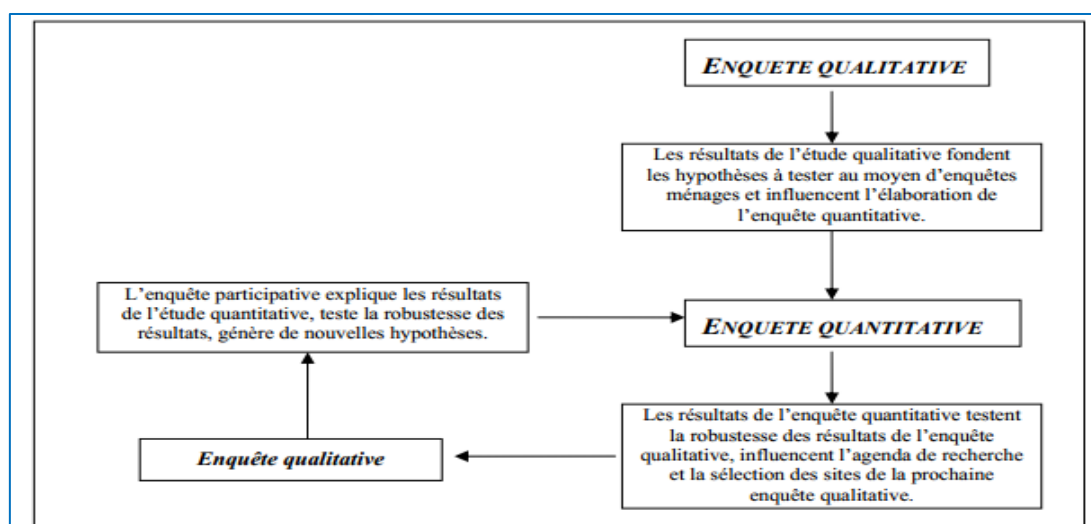
La complémentarité des domaines d'intelligibilité auxquels renvoient les deux approches est mobilisée pour guider et enrichir le processus de recherche. La démarche est alors

²³⁷ Razafindrakoto M. et Roubaud F.,(2001), « Pensent-ils différemment ? la "voix des pauvres" à travers les enquêtes statistiques », présenté lors du séminaire la pauvreté à Madagascar. État des lieux, réflexion sur les politiques de réduction et leur mise en œuvre, janvier 2001, Tananarive.

séquentielle, les études qualitative et quantitative se succédant en un cycle de façon à renforcer les concepts, les hypothèses et les résultats de la recherche.

Du point de vue de l'analyse, l'étude qualitative menée en préalable à une analyse quantitative inscrit les représentations sociales du phénomène dans le cadre conceptuel de la recherche. Elle participe, en conséquence, à la définition de variables pertinentes et d'hypothèses à tester, de stratifications adéquates ; elle guide donc l'élaboration du questionnaire. L'étude quantitative permet de confirmer ou d'infirmer certains des résultats, dans la mesure où ils sont traduisibles en hypothèses statistiquement réfutables. Ces derniers seront donc potentiellement extrapolables, l'étude quantitative étant menée sur des échantillons plus larges, parfois représentatifs. En aval de l'analyse quantitative, la qualitative procure des possibilités d'interprétation plus riches en rendant les résultats signifiants. En effet, l'analyse qualitative établit des relations de causalité là où l'étude quantitative perçoit des corrélations ; elle peut participer à l'explication de résultats inattendus. Elle permet également de tester la pertinence des résultats et de préciser ou réorienter les hypothèses de recherche.

Figure 13 : Combinaison d'études qualitatives et quantitatives au cours d'un cycle de recherche



Source²³⁸ : D'après Robb [1999]

Du point de vue des méthodes de recherche, il est intéressant de s'arrêter sur les questions relatives à la triangulation et à l'échantillonnage qui constituent l'interface entre études

²³⁸ Robb C.M., (1999), "can the poor influence policy ?" : participatory poverty, World Bank, États-Unis.

qualitative et quantitative. La triangulation des résultats des deux démarches participe à la scientificité de ce processus de recherche : elle peut mettre en évidence des tendances communes ou des divergences. Cependant, il faut manier la triangulation avec prudence puisque les deux démarches ne se situent pas dans le même champ d'intelligibilité. De plus, du point de vue des méthodes, et comme nous l'avons déjà noté, les résultats de l'analyse qualitative ne sont pas immédiatement transformables en variables statistiques.

Par ailleurs, les résultats de l'analyse quantitative sont un guide efficace pour la détermination de l'échantillon d'observations de l'analyse qualitative. Dans certains cas, la constitution raisonnée de l'échantillon s'appuie sur une typologie formée par l'analyse quantitative ou sur les caractéristiques révélées par celles-ci. Cela permet de construire des échantillons équilibrés, tous les types étant représentés dans les proportions voisines, ou des échantillons-cibles pour mettre l'accent sur un groupe particulier de la population, sur un mécanisme particulier.

En décryptant le séquençage et en s'interrogeant sur l'interface entre étude qualitative et quantitative, nous voyons apparaître que, derrière le débat technique tel qu'il est proposé par les auteurs anglo-saxons, se dessine, en filigrane, l'enjeu réel d'une démarche scientifique ayant la volonté de combiner une approche qualitative et une approche quantitative : on ne peut penser et produire une articulation cohérente des techniques sans construire un système d'investigation en relation étroite avec l'objet de la recherche.

La notion de système d'investigation autorise à construire une combinaison des démarches qualitative et quantitative de telle façon que « chaque type d'approche garde sa spécificité mais valide l'autre »²³⁹ (Winter, 1984). Étroitement lié au système d'investigation, le système d'information est à la fois produit de la recherche et base de l'analyse.

²³⁹ Winter G.,(1984), « Deux méthodes d'investigation irréductibles mais complémentaires », Cahiers de l'O.R.S.T.O.M (Organisme de Recherche Scientifique et Technique d'Outre Mer), série Sciences Humaines, Institut de Recherche pour le Développement (IRD), Paris, vol. 20 (1), pp. 17-24.

2.4 – Conclusion

Dans cette section nous avons traité du cadre épistémologique de notre étude et de la méthodologie que nous avons retenue afin de répondre aux exigences de notre double étude qualitative et quantitative, et de la combinaison des deux études.

CONCLUSION DU CHAPITRE 5

Nous avons pu exposer dans ce chapitre notre méthodologie de recherche et notre choix de positionnement constructiviste compte tenu de la nature et de la nouveauté de notre sujet. Les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS en Belgique ou au Maroc nous ont conduit à choisir une étude inductive, basée sur la combinaison d'une approche qualitative, destinée à mieux comprendre notre terrain et mieux filtrer les hypothèses de recherche, et d'une quantitative. Le chapitre suivant permet d'appréhender l'étude qualitative menée en Belgique et au Maroc.

CHAPITRE 6. ÉTUDE COMPARATIVE QUALITATIVE DE L'APPLICATION DES NORMES IPSAS AU MAROC ET EN BELGIQUE

INTRODUCTION DU CHAPITRE 6

L'analyse qualitative que nous menons dans un premier temps a pour objectif de mieux comprendre la complexité du caractère humain. Elle a pour but de mettre en évidence les raisons sous-jacentes expliquant certains comportements, ainsi que les perceptions individuelles ou la perception d'un groupe d'acteurs à propos d'un même phénomène. Cette étude qualitative exploratoire se compose de deux volets distincts : l'un portant sur le point de vue des fonctionnaires belges, experts du domaine, face à la connaissance et à l'application des normes IPSAS, EPSAS dans leur service et leurs motivations, attitudes et contraintes liées à l'application de ces normes ; l'autre volet concerne le retour d'expérience des fonctionnaires marocains dans l'application des normes IPSAS.

Le premier volet, en particulier, outre le point de vue et la perception des acteurs chargés du changement vers les normes IPSAS, nous permettra d'illustrer les problèmes concrets relatifs à ce changement formant le cœur de notre travail de thèse. Ce travail de confrontation avec notre revue de la littérature vise à mieux ancrer nos hypothèses de recherche et éventuellement d'en faire émerger de nouvelles.

Section 1 : Réalisation de l'étude

1.1 – Introduction

Dans cette section, nous présentons la méthode d'analyse retenue pour notre étude qualitative, ainsi que la manière dont nous l'avons menée.

1.2 – Méthode d'analyse

Parmi les différentes méthodes d'analyse qualitative, l'entretien individuel est la plus appropriée pour favoriser le témoignage des décideurs et acteurs publics parfois réticents à discuter ouvertement de certains sujets sensibles, mais aussi pour favoriser un discours sincère de la part des personnes interrogées.

L'entretien revêt des processus fondamentaux de communication et d'interaction humaine. À la différence des enquêtes par questionnaire, les entretiens sont utilisés dans un but exploratoire. Les données ainsi recueillies permettent d'établir que tel comportement ou telle opinion sont envisageables et de comprendre comment ils s'articulent et font sens pour le répondant. Les entretiens sont construits en relation avec la problématique de recherche et avec ses hypothèses. Ils ont pour fonction de recueillir des données et de mettre au jour certains indicateurs qui permettront de vérifier ou non les hypothèses.

L'entretien de face à face peut prendre différentes formes en fonction de leurs degrés de structuration :

- L'entretien non-directif (ou libre) : cadre non strict et non prédéfini et grande liberté de parole. L'enquêteur se contente de suivre et de noter la pensée et le discours de l'enquête sans poser de questions.
- L'entretien semi-directif : cadre relativement strict avec liberté de parole. C'est une technique d'enquête qualitative utilisée fréquemment dans les recherches sociologiques. Il permet d'orienter en partie le discours des personnes interrogées autour de différents thèmes définis au préalable par les enquêteurs et consignés dans un guide d'entretien.

Nous avons choisi, pour les deux volets, l'entretien individuel semi-directif, adapté « *lorsqu'il s'agit de recenser les logiques d'appropriation, d'analyser les processus individuels de formation de l'attitude ou bien encore de rendre compte de la variabilité des comportements* », car il favorise « *le témoignage spontané et non contraint* » (Jolibert et Jourdan, 2006, p.17).

1.3 - Contenu de l'entretien

L'entretien semi directif que nous avons mené laisse la liberté d'expression et de parole au répondant pour exprimer ses remarques et suggestions sur des thèmes bien précis portant sur le concept de l'externalisation, les déterminants et les pratiques de l'externalisation et son impact sur la performance logistique en termes de coût, de qualité et de délai.

En effet, l'objectif recherché par le recours à cette unité de mesure de nature qualitative est de combler les lacunes rencontrées lors d'une enquête quantitative. À cet égard, nous avons

recherché à travers les questions que nous avons posées, à approfondir notre analyse et apporter des éléments de réponse à certaines confirmations dictées par notre questionnaire.

1.4 – Conduite de l’entretien

Les entretiens ont été réalisés durant la période d’avril 2015 à juin 2016, en adoptant la posture propre au chercheur d’humilité et d’ouverture d’esprit pour inciter les interviewés à s’exprimer librement. Les entretiens ont été enregistrés sur magnétophone afin d’attirer l’attention de nos interlocuteurs sur l’importance que revêt leur témoignage pour notre recherche. Ils ont par ailleurs été informés qu’un compte rendu leur serait soumis pour validation.

Dans un premier temps, nous avons présenté et expliqué le sujet principal de l’enquête tout en cherchant à instaurer un climat de confiance et une atmosphère d’amitié et d’empathie.

Pour atteindre les objectifs de notre recherche, la formulation de nos questions s’est voulue simple, claire et suffisante pour obtenir l’information pertinente et utile à notre recherche. Nous avons choisi de poser des questions ouvertes auxquelles la personne interrogée est plus libre de répondre et d’émettre ses propres opinions. Cette forme de question peut causer des réponses superficielles, spontanées et inattendues. Nous avons évité de poser des questions trop précises et de conduire l’enquête sur des données objectives : le but recherché était d’amener l’enquêté à prendre confiance et à parler sans retenue.

Ensuite, nous avons cherché à alimenter l’échange et à trouver les bonnes relances, reprenant les propos de l’enquêté, soit pour approfondir et le faire davantage expliquer, soit pour passer à un autre thème de l’entretien.

L’entretien, à proprement parler, d’une durée de 1 heure quarante à 2 heures, a porté sur les différents axes de notre recherche, à savoir : les difficultés d’application des normes IPSAS , les objectifs de l’application des normes, ainsi que l’opinion des fonctionnaires vis-à-vis de cette réforme, le fonctionnaire étant la personne en contact direct pour l’application de ce changement.

Les réponses ont été reformulées lorsqu'elles portaient sur des aspects importants ou complexes et ont fait l'objet d'une synthèse à l'issue de chaque point significatif. Des questions fermées nous ont permis, d'une part, d'obtenir certaines précisions, d'autre part, de procéder à une analyse quantitative des résultats de notre étude qualitative afin d'affiner les hypothèses que nous souhaitons soumettre à une étude quantitative sur un échantillon plus large, représentatif de la population concernée par la mise en application des IPSAS.

1.5 – Conclusion

Notre enquête qualitative, basée sur des entretiens individuels directs, nous a permis d'obtenir un grand nombre d'informations présentées dans les sections suivantes.

Section 2 : Résultats de l'étude qualitative en Belgique

2.1 – Introduction

Cette phase de notre enquête s'est déroulée en avril et mai 2015 en Belgique. Nous avons pu contacter 30 personnes ressources, dont un représentant de la Ville Banche, par téléphone et un de la région Communauté Flamande qui a préféré répondre en direct.

Les fonctions remplies par les personnes interviewées, dont l'activité est en rapport avec la comptabilité et la normalisation, sont diverses et concernent l'échelon local, cantonal et national sans oublier la dimension européenne. Ces personnes relèvent des services publics Fédéraux (SPF)-budget et contrôle de gestion. Parmi elles, nous avons contacté 7 chefs de services qui ont eux-mêmes proposé 12 personnes qualifiées pour répondre aux questionnaires, et des représentants d'organismes relevant de l'État Fédéral et des trois régions Wallonie, Flamande et Bruxelles. Nous avons également pu contacter 6 personnes de certaines communautés françaises germanophones (CPAS, ville de Gand, Pouvoir locaux Wallonnie, Banque Belfius, Banque Nationale, Cour des comptes). Un tableau récapitulant les contacts pris en Belgique figure en annexe 1.

Notre objectif lors de cette enquête qualitative était d'obtenir des réponses à certaines questions relatives à l'application des normes IPSAS au sein de l'administration belge. Les réponses à ces différentes questions nous ont permis de dégager un certain nombre de constats.

2.2- L'influence des normes européennes sur les conditions d'application des normes IPSAS en Belgique

Notre enquête a pu démontrer de façon claire le sentiment qui existe chez les fonctionnaires belges quant à l'existence d'une certaine rivalité entre le référentiel comptable européen EPSAS et le référentiel comptable international IPSAS. Les deux référentiels se juxtaposent et compliquent de façon prononcée la tenue d'une comptabilité efficace au niveau des administrations publiques belges. C'est du moins ce qui est ressenti chez les fonctionnaires interviewés, à l'instar d'un représentant de l'Etat fédéral qui précise : « *Nous sommes aujourd'hui tributaires de ce que l'Europe décidera de faire dans les années à venir* », ou de cet autre qui déclare : « *J'ai entendu parler des normes IPSAS, mais surtout dans le cadre du projet européen d'adaptation de ces normes pour créer les EPSAS* ».

2.2.1 - Des disparités existent entre les normes IPSAS et les normes EPSAS

L'histoire des EPSAS débute en 2010 au Parlement européen. Au terme d'une concertation du Conseil européen qui visait à adresser les préoccupations de nombreux États membres, il a cependant été décidé de mener une étude sur l'applicabilité de ces normes avant de les imposer. Cette étude (réalisée par Eurostat et EY) a été publiée en mars 2013. Elle démontre certains manquements au niveau des IPSAS. C'est pourquoi il a été décidé de développer une version européenne des IPSAS à savoir les EPSAS (European Public Sector Accounting Standards) ; les EPSAS seront basées sur les IPSAS mais seront adaptées au contexte européen.

Ce projet de normes comptables européennes pour le secteur public est né de la prise de conscience que l'utilisation de règles comptables harmonisées au niveau européen offrira des avantages considérables aux Etats membres, notamment une meilleure transparence, une plus grande responsabilisation et une comptabilité plus fiable dans le secteur public, offrant par ses différences une efficacité accrue.

La commission européenne a proposé une mise en œuvre par phases qui devraient être clôturées en 2020 :

- Entre 2013 et 2014, une task-force définira les aspects de gouvernance liés au système qui développera les EPSAS ; la commission devrait communiquer des informations à ce sujet durant le premier semestre de 2014 ;
- Entre 2014 et 2015 la directive-cadre sera acceptée, les structures de gouvernance seront mises en place, de même que les procédures en matière de développement des diverses normes comptables EPSAS ; Eurostat créera en outre les structures de suivi et de mise en œuvre ;
- Entre 2015 et 2020 les mesures législatives nécessaires seront adoptées en vue de la mise en œuvre des normes EPSAS ; elles seront acceptées par les institutions publiques locales qui fixent les règles de comptabilité publique dans chaque état membre ; enfin les EPSAS seront mises en œuvre dans tous les États membres (à tous les niveaux).

2.2.2 - Les normes SEC freinent l'application des normes IPSAS

Interrogés sur l'influence des normes IPSAS sur le développement économique du pays, certains interlocuteurs confient leur scepticisme en évoquant l'existence, à leurs yeux déjà suffisante, des normes SEC (Système Européen des Comptes nationaux et régionaux de 2010), à l'instar de ce représentant de l'État fédéral : « ... *normes IPSAS ou pas, nous sommes liés à des règles internationales et à des règles européennes. De plus, nous devons respecter les normes nationales. En ajouter encore une couche avec les IPSAS. Je ne sais pas si tout cela nous mènera vraiment vers un développement quelconque de notre pays...* », ce que corrobore cet autre interviewé : « ... *Si l'on devait respecter les IPSAS, peut-être, mais au-delà, nous avons toujours les règles européennes (SEC 2010) que tout secteur public se doit de respecter...* » (Communauté germanophone).

Certains en viennent à pointer le système de comptabilité double où coexistent normes EPSAS et normes SEC : « ... *Il faut dire que depuis 2007, nous sommes engagés dans une sorte de trajet visant à rendre la comptabilité plus efficiente. À Partir de 2012, nous avons commencé à tomber dans un dilemme, celui d'une comptabilité double, avec les SEC utilisées dans toute l'Europe, mais aussi les EPSAS que la Communauté flamande utilise énormément. Nous sommes aujourd'hui tributaires de ce que l'Europe décidera de faire dans les années à venir...* » (État fédéral).

Effectivement, dès 1985, l'Union Européenne (Directive 2011/85/UE) pointait la nécessité et l'obligation pour les États membres de disposer de systèmes de comptabilité publique couvrant de manière exhaustive tous les secteurs de l'administration et contenant les informations nécessaires à la production de données fondées sur les droits constatés en vue de la présentation de données établies sur la base des normes SEC.

Voici le commentaire d'un de nos interlocuteurs à ce sujet : *« Les SEC sont des règles purement européennes et les IPSAS internationales, qui en sont à la base, proviennent des IFRS qui, à leur tour, se rapportent au secteur privé. Dans un premier temps elles avaient commencé à être gérées et implémentées par les pays qui sont en avance à ce niveau, à l'instar par exemple des pays anglo-saxons : USA, Canada, Australie, Nouvelle-Zélande, Angleterre. Le travail sur les IFRS, pour le secteur public et pour l'Europe consiste à transformer les règles internationales en règles européennes, définies en règles SEC et de mêler la comptabilité aux statistiques (notion déjà incluse dans les SEC et que l'on veut intégrer dans les IPSAS) ; et ce afin de mieux réussir à comparer les pays européens entre eux »* (État fédéral).

Il ressort de ce commentaire que la Belgique est un pays d'amoncellement de règles comptables de provenances diverses : européennes, américaines, belges, etc. Les SEC, appliquées de paire avec les IPSAS, compliqueront sensiblement la gestion financière et comptable d'une institution publique. De nombreux organismes publics et privés en Belgique pointent du doigt cette problématique.

D'après la banque Belfius, les normes SEC posent un sérieux problème, comme le confirme la note ci-après, adressée à l'UE afin de revoir les normes SEC qui ne donnent pas une image transparente de la comptabilité belge.

L'impact de la comptabilisation des investissements selon les normes SEC

L'application des normes comptables SEC engendre surtout des répercussions défavorables sur la capacité d'investissement futur des Pouvoirs locaux. En effet, le mode de comptabilisation des investissements conjugué à leur poids relatif dans les dépenses totales des Pouvoirs locaux (plus de 10% en moyenne, contre moins de 1% pour l'État fédéral) conduit à détériorer fortement et structurellement les soldes exprimés selon les normes SEC par rapport à ceux dégagés par la comptabilité traditionnelle des pouvoirs locaux.

Sans entrer dans des considérations trop techniques, les principales causes sont les suivantes :

Le solde du compte des administrations publiques établi selon les normes SEC exprime un besoin (ou une capacité) de financement sans aucune distinction sur l'origine de ce déséquilibre (ou du surplus) qu'il soit lié au cycle d'exploitation ou lié aux investissements (formation brute de capital fixe en comptabilité SEC2010). Or, il s'avère que le besoin de financement des Pouvoirs locaux en termes SEC s'explique majoritairement, voire totalement, par la réalisation d'investissements, c'est-à-dire des dépenses présentant des actifs en contrepartie.

Une source de complication supplémentaire réside dans l'approche strictement annuelle retenue dans la méthodologie européenne. Les dépenses d'investissement sont imputées en une seule fois au cours de l'exercice de réalisation et grèvent donc intégralement le solde final de l'exercice, et ce indépendamment de leur durée de vie économique ; il en est de même au niveau de l'autofinancement. Seul le surplus d'exploitation généré au cours de l'exercice considéré peut être pris en considération pour assurer l'autofinancement, sans pouvoir faire appel aux réserves qui auraient été constituées de manière préventive.

L'approche comptable retenue néglige toute vision patrimoniale. Les dépenses d'investissement grèvent les comptes des administrations publiques, mais les actifs constitués ne sont absolument pas pris en considération. Or, il est indéniable qu'un sous-investissement structurel crée une dette cachée qui nécessitera des efforts de rattrapage.

Les pouvoirs locaux dans le cadre du pacte de stabilité budgétaire et des normes SEC, Analyse thématique finances locales, Belfius Research Mai 2015 , p10.

La situation géographique et politique de la Belgique au sein de l'Union européenne, eu égard aux différentes normes successivement mises en œuvre en Europe, comme nous le

confirment les témoignages recueillis lors de notre étude qualitative, a donc une influence susceptible de retarder la mise en œuvre des IPSAS.

De nos différentes discussions, nous pouvons déduire qu'il existe, en pratique, une certaine antinomie entre les normes IPSAS et les normes EPSAS. Ces deux référentiels, s'ils se complètent sur certains aspects, créent certains amalgames auprès des fonctionnaires de l'administration publique belge. Ceux-ci les confondent souvent ou ne comprennent pas en quoi ces deux normes comptables peuvent être différentes. Cela est notamment lié à la complexité du système comptable de la Belgique.

2.3 - la complexité de l'administration belge

Une étude réalisée par Eurostat en 2012 a permis de recueillir des informations pertinentes sur les pratiques comptables dans les différents États membres de l'UE. L'étude démontre que la Belgique figure dans le top cinq des États membres possédant les systèmes comptables les plus complexes. Cette complexité serait due à la construction juridique de la Belgique. L'étude indique dans ce pays certaines disparités et des degrés de maturité différents au niveau des règles et des pratiques utilisées. Par exemple, le degré de conformité aux normes IPSAS est plus élevé au niveau des administrations locales flamandes (provinces, communes et administrations de sécurité sociale) que partout ailleurs dans le pays. Il est par contre intéressant de noter que la région de Bruxelles Capitale s'intéresse aux IPSAS. Une complexité supplémentaire à prendre en compte sachant que les différents sous-secteurs du gouvernement recourent tous à leurs propres systèmes informatiques.

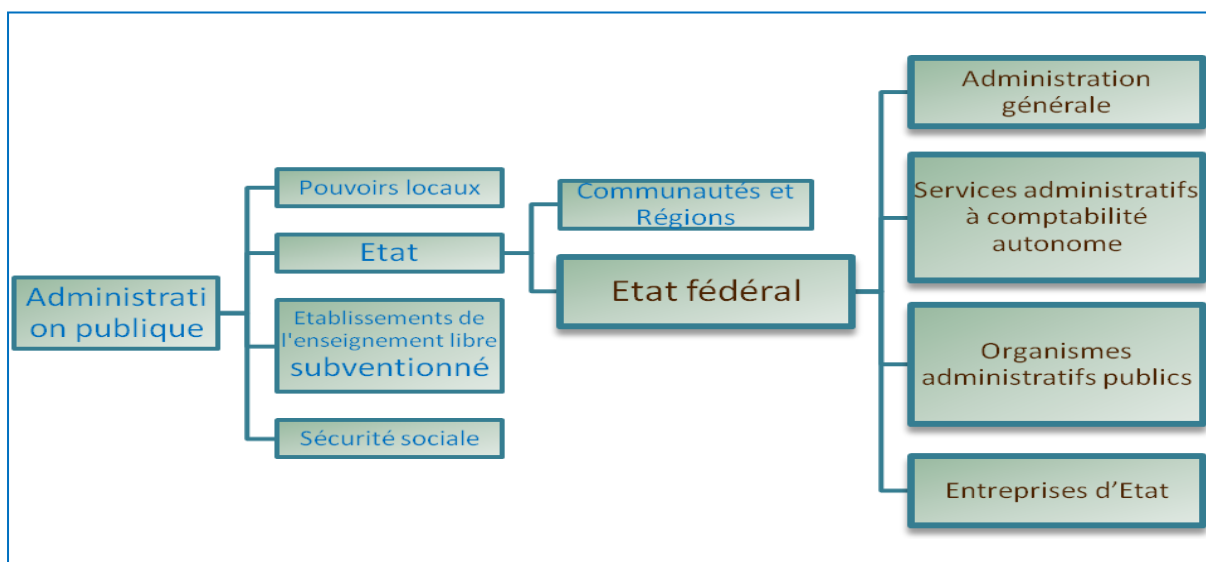
2.3.1 - Un système comptable très complexe

Les administrations belges opèrent sous l'égide de l'Union européenne avec des systèmes informatiques comptables spécifiques. La non standardisation comptable qui a sévi durant des décennies en Belgique avant l'arrivée des premiers référentiels comptables a rendu compliquée l'adoption de normes fédératrices au niveau de toutes les administrations et notamment face au découpage administratif particulier du pays.

Le cadre comptable a quelque peu commencé à être clarifié au niveau fédéral lors de l'adoption des lois de 2003 et 2009. La loi du 16 Mai 2003 définit des principes comptables

généraux où apparaît la notion de comptabilité en partie double et des dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des Communautés et des Régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes.

Figure 14 - Les administrations belges concernées par la loi du 16 mai 2003



On voit apparaître en 2009, un plan comptable basé sur le système européen des comptes nationaux et régionaux qui impose une élaboration uniforme des comptes aux états membres de l'UE, ainsi que sur les prescriptions légales applicables aux entreprises (principalement en ce qui concerne les comptes de bilan selon l'arrêté royal du 10 novembre 2009 fixant le plan comptable applicable à l'État fédéral, aux Communautés, aux Régions et à la Commission communautaire commune).

2.3.2 - Des normes disparates

Notre enquête qualitative confirme que l'état actuel de la situation comptable en Belgique reste disparate :

- il existe une multitude de lois comptables qui sont actuellement appliquées en même temps ;
- Il existe des niveaux de maturités différents des administrations vis-à-vis des normes IPSAS ;
- Il n'existe pas réellement d'uniformisation au niveau des systèmes informatiques utilisés.

Sachant que cette réforme comptable annoncée se traduira par quelques années difficiles, tous les niveaux de gouvernement devront passer à une comptabilité d'engagement. Ce sera une étape importante à franchir à tous les niveaux du gouvernement qui appliquent encore essentiellement la comptabilité de caisse ainsi que pour ceux qui appliquent la comptabilité d'engagement. À côté de cela, une révision de l'approche actuelle de budgétisation sera nécessaire (comptabilité budgétaire d'engagement).

Selon les différentes personnes interviewées, les lois comptables qui existent actuellement en Belgique gagneraient à être remplacées par un seul ensemble de normes comptables harmonisées qui seront déterminées au niveau européen (EPSAS).

La faisabilité de la consolidation des chiffres au niveau belge pose également un problème. Le fait qu'il n'existe pas encore d'harmonisation au niveau du paysage informatique actuel rend cette tâche encore plus difficile. De plus, il convient de prendre en compte que les systèmes informatiques actuels ne seront pas suffisants pour couvrir les besoins de données qui seront nécessaires pour atteindre la conformité aux EPSAS.

Herman van Rompuy affirme que « *toute politique fiscale efficace est impossible en l'absence de statistiques financières basées sur une comptabilité publique fiable (There are no sound fiscal policies without good government finance statistics based on good public accounting)* »²⁴⁰

2.3.3 - Un manque d'uniformité informatique

Lors de notre enquête qualitative, les fonctionnaires belges nous ont tous révélé que le passage d'une comptabilité de caisse vers une comptabilité double ne s'est pas effectué sans heurts, soulevant notamment la question du déploiement et de l'uniformisation du système informatique.

Selon ces mêmes personnes, il existe à l'heure actuelle une multitude de systèmes informatiques, de logiciels ou de progiciels liés à la comptabilité publique, ce qui complique

²⁴⁰Herman Van. R (2014 « *L'Europe dans la tempête – Leçons et défis* », éditions Racine, Paris, P125..

davantage l'instauration d'un énième système informatique qui serait, cette fois, lié aux IPSAS.

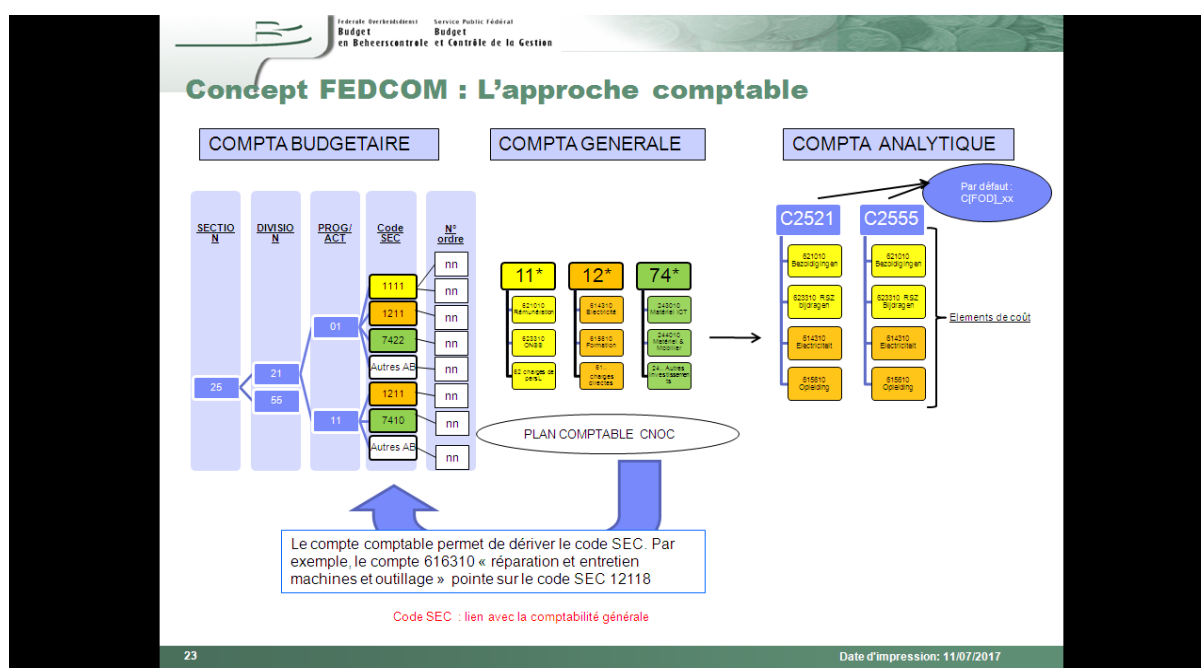
Pourtant, le projet informatique FEDCOM en Belgique aspire à fédérer les supports informatiques relatifs à la comptabilité publique, même si un tel projet reste sujet à de nombreuses insuffisances. D'abord, ce logiciel a été initialement créé pour la comptabilité privée, mais il a été « forcé » pour être utilisé à tort dans la comptabilité publique, comme nous le confirme cet intervenant : « ...Il s'agit d'un logiciel que nous nous sommes procuré et qui est utilisé à la base pour le secteur privé. Pour adapter ce logiciel à la fonction publique, nous avons en quelque sorte forcé le système pour y implémenter une comptabilité budgétaire. Ce logiciel est cependant facile à utiliser... » ; ensuite, plusieurs organisations publiques ne l'utilisent pas car elles ne le maîtrisent tout simplement pas.

L'entrée en vigueur du projet FEDCOM est intervenue en 2009 au sein des institutions fédérales belges. Ce système a pour but d'établir des comptes annuels consolidés notamment à travers l'implémentation du Logiciel SAP. Bien qu'un tel projet se devait préalablement d'être finalisé en 2012, certains départements ne l'appliquent pas encore aujourd'hui.

Il ressort de notre étude que le déploiement de ce logiciel comptable, quand bien même il respecte les nouvelles normes basées sur les droits constatés, reste perçu par beaucoup des fonctionnaires que nous avons interrogés comme « *une entrave à la gestion des imputations comptables en fin d'exercice* ». Certains de ces fonctionnaires soutiennent qu'un tel logiciel est de nature à « *restreindre les possibilités de maîtrise du déficit budgétaire* », cependant la grande majorité d'entre eux considèrent qu'il s'agit d'un instrument « *indispensable à une comptabilité transparente du service public* ».

Fedcom a notamment permis aux autorités fédérales de commencer à disposer d'un logiciel qui intègre une comptabilité quadruple : la comptabilité générale (le patrimoine (bilan), les résultats fédéraux (comptes de résultats), la comptabilité budgétaire et la comptabilité analytique, comme nous le montre le schéma suivant.

Figure 15 - L'approche comptable du système informatique Fedcom



Il convient toutefois de noter quelques déclarations de fonctionnaires belges qui seraient plutôt positives quant à l'informatisation du traitement comptable dans les administrations publiques : « ...En 2008, nous avons lancé la mise en place d'un logiciel comptable : il s'agit d'un système de comptabilité double utilisé par les administrations liées à l'État fédéral. Ces administrations sont au nombre de 16. Afin d'introduire ce nouveau projet, nous avons testé un logiciel pilote durant près de 4 ans. Puis ce logiciel a pris finalement forme pour être déployé au niveau de toutes les administrations fédérales qui travaillent désormais avec le système Fedcom. Je dis bien administrations fédérales, c'est-à-dire celles relevant entre autres du service public fédéral (SPF). Celles-ci recourent à un système comptable en partie double à côté des administrations centrales qui ont leurs propres règles. Cependant, Fedcomest loin d'être parfait : sa qualité n'est pas suffisante. Cela pose le défi de devoir le remettre à niveau afin qu'il puisse mieux accompagner l'activité comptable et budgétaire... ».

Un autre problème relevé lors de notre enquête, est que le projet informatique dans la fonction publique n'est pas réussi partout. Les fonctionnaires belges butent donc toujours autant contre des problèmes tels que l'uniformisation des processus informatiques. Pour eux, trouver une solution à ces problématiques s'apparente à un véritable défi.

Le challenge est de créer un système logiciel qui arrive à la fois à mixer le raisonnement comptable avec la logique budgétaire. Néanmoins, il s'agit d'un problème difficile à régler et les systèmes informatiques en matière de comptabilité publique coutent chers, tant pour leur mise en place que pour leur maintenance et leur mise à jour.

La Belgique reste donc en attente de l'uniformisation informatique qui facilitera la mise en œuvre du nouveau management public.

En Région Flandre, l'application des règles comptables n'est pas liée à la loi du 16 mai 2003. Elle est indépendante et s'articule donc sur des processus particuliers.

« La Flandre possède ses propres règles de comptabilité », nous répond l'un des interviewés. « Nous établissons nos propres décrets. Ce sont les décrets de Flandre qui ne peuvent être en contradiction avec les décrets royaux au niveau fédéral. »

La Flandre utilise donc un système comptable particulier basé sur les Belgium GAAP, qui sont des règles applicables aux entreprises privées belges qui doivent remplir un rapport IFRS mais aussi un rapport Belgium GAAP.

Actuellement la Flandre²⁴¹ a lancé le projet BBC (c'est-à-dire « Bleds en BeheersCyclus » ou « cycles de politique et de gestion ») au niveau des Villes et Communes. Cette réforme, qui concerne l'ensemble du cycle de politique, s'appuie sur des principes de gestion financière basés sur les résultats, comme l'indiquent les décrets organiques. Elle s'appuie également sur une gestion axée sur les ressources (gestion de l'input), sur une gestion des résultats (gestion de l'output) et sur une responsabilisation de l'administration et une responsabilisation des organes directeurs locaux. Le projet BBC modifie en profondeur les processus internes liés à l'organisation, qu'il s'agisse du processus de planification ou autre. Dans la mesure du possible, le développement des règles comptables qu'il convenait d'appliquer en la matière a tenu compte des dispositions des IPSAS.

Étant donné que la vision stratégique à long terme (plan pluriannuel) sert de point de départ à la préparation et à l'évaluation de la politique, ce nouveau concept ne se limite pas aux aspects financiers et comptables de la gestion. Le principe de base de ce nouveau concept

²⁴¹https://www.belfius.be/common/FR/multimedia/MMDownloadableFile/PublicSocial/Expertise/Elections2012/Elections2012_11.pdf Consulté le 05/09/2017.

réside dans la liaison directe d'un budget à un objectif politique avec, dans un premier temps, la formulation de l'objectif visé et son évaluation et, dans un deuxième temps, l'inscription au budget des ressources affectées à la réalisation de l'objectif.

Depuis 2008, la région de Bruxelles Capitale présente quant à elle des comptes annuels consolidés. C'est la Cour des comptes qui certifie la régularité (Voir Annexe 4 : Certificat délivré par la Cour des comptes), la véracité et la fiabilité des comptes généraux liés à cette région.

L'informatisation comptable au niveau de la région de Bruxelles Capitale semble donc surtout servir de moyen de contrôle comme l'indique cette réponse d'un fonctionnaire de cette Région : « *Un système de contrôle interne électronique a été mis en place. Vous savez, toutes les factures d'entrées arrivent ici au secrétariat de la comptabilité. Elles sont ensuite scannées et suivent un work flow où elles sont validées via un contrôle électronique. Elles sont tracées, donc on ne les perd pas. Et elles suivent un circuit électronique où elles sont validées. Une fois validées, elles reviennent à la comptabilité où elles sont comptabilisées définitivement en fonction notamment du code SEC ; par la suite un autre code comptable les encode dans SAP pour l'allocation de base et la comptabilité régulière, comme dans une entreprise.* »

En comparant cette réponse avec les autres réponses collectées dans différentes Régions, il apparaît que ce modèle de travail informatique basé sur le contrôle n'est pas dupliqué au niveau des autres Régions.

En posant la question concernant l'utilisation du système informatique comptable au niveau de la Région wallonne, nous avons obtenu, entre autres, la réponse suivante : « *Non, non. Je vous l'ai dit tout à l'heure, les textes ne sont pas encore complètement arrêtés. Le cahier des charges n'a pas encore été rédigé, ni le cahier des besoins : il faut attendre 2020. Normalement, d'après la loi de 2003, notre compte de 2020 devra être certifié par la Cour des comptes. La certification implique que le système corresponde aux critères du WEBFIN* ».

Le projet WEBFIN, dont les décrets sont relatifs à l'organisation de la comptabilité et du budget publics et à divers aspects de contrôle interne, ont été adoptés en novembre 2011 et en novembre 2013. Ces décrets fixent le cadre qui permet à la Communauté française et

à la Région wallonne de concrétiser les résultats suivants : un budget annuel, une comptabilité générale basée sur les principes de la comptabilité double, une comparaison permanente entre le budget, les chiffres réels et les comptes annuels

www.webfin.be (<http://webfin.be>)

Cette réponse est révélatrice à plus d'un titre : elle permet de mettre l'accent sur le retard qui existe dans l'application du nouveau système informatique.

En posant la question sur ce retard, nous avons reçu cette réponse : *« il y a eu un bug informatique en 2000 et il a fallu trouver un autre système. Cependant, les administrations ont fait le chemin inverse, ils ont d'abord acheté un logiciel et ont fait seulement les lois après. À mon avis ce n'est pas la façon la plus orthodoxe de procéder. C'est un peu la même chose au niveau flamand aussi je pense ».*

De cette réponse certes un peu acerbe, il semblerait que l'administration wallonne ait fait le choix d'acquérir un tel système informatique avant même de disposer du cadre réglementaire pour l'appliquer.

« Au niveau de la Communauté française, nous appliquons une comptabilité de caisse... L'outil informatique nous facilitera beaucoup la tâche, d'autant plus que depuis 2 ans, la Cour des comptes nous oblige à produire un bilan et un CPC pour avoir les certifications à partir de 2020. Cependant, nous sommes toujours en attente de l'accord du fédéral pour savoir quel logiciel nous allons utiliser ». (Voir annexe 5 : Un communiqué au Parlement relatif au logiciel)

La complexité de l'administration belge et la disparité de ses normes comptables, alliée au manque d'uniformité de son système informatique montrent l'influence que peut avoir l'héritage socioculturel du pays sur les conditions d'application des IPSAS.

Actuellement, seules les administrations locales flamandes ont pu réformer leurs systèmes de reporting comptable en faisant des normes IPSAS leurs principales lignes directrices.

Les normes actuelles devront cependant progressivement être remplacées dans toutes les administrations par les normes IPSAS à l'horizon 2020.

2.4- Les objectifs de mise en application des IPSAS

2.4.1- Les objectifs propres au contexte de la Belgique

Face aux disparités subsistant en Belgique, la Commission de la comptabilité publique, créée en 2010, sera chargée de conseiller les pouvoirs publics en matière de normes de comptabilité publique et de proposer des adaptations au plan comptable défini en 2009 par la Cour des comptes. Aujourd'hui, cette commission ne s'est pas encore réunie alors que de nombreux avis urgents doivent être émis.

Ces difficultés sont pointées par nos interlocuteurs de l'État fédéral : « ...*Nous avons besoin d'un accord entre toutes les Régions et les Communes. Je pense que c'est la politique qui va décider.* » ; « ... *Nous ne sommes ni meilleurs ni pires que les autres. Cependant, je pense qu'avec notre structure fédérale, régionale et communautaire, le cheminement risque d'être un peu plus long que dans un pays où il existe un pouvoir unique. Cette réforme, nous, on devra la faire en plusieurs fois : au niveau fédéral, mais aussi dans les 3 Régions et dans les 2 Communautés. Cela rendra les choses un peu complexes et prendra beaucoup plus de temps.* »

Lorsque l'on demande à nos interlocuteurs ce qu'ils pensent des raisons qui retardent la mise en application des IPSAS, nous relevons que : « ... *La Belgique s'est lancée dans une réforme de sa comptabilité à partir de l'année 1981. Cette réforme allait se prolonger jusqu'en 2003. En 2007, une comptabilité en partie double allait être lancée alors qu'en 1999 et jusqu'à 2000, on se dirigeait plutôt vers les SEC. D'une certaine manière, on n'a pas donné de l'importance aux IPSAS puisque c'était le reporting vers les SEC qui était prioritaire* ». (État fédéral)

Certains considèrent même que les normes IPSAS ne constituent pas une priorité pour la Belgique :

« *Je crois que d'un point de vue purement politique, ce qui compte c'est ce que l'on doit rapporter à l'Europe. Ces dernières années au parlement belge, je n'ai jamais entendu de discussion relative à l'application des IPSAS. Cela ne représente pas une véritable priorité on dirait* ». (État fédéral)

Certaines personnes interviewées nous confient à quel point il est désormais essentiel de commencer par une analyse des impacts afin d'identifier les lacunes, les faiblesses et les incohérences des différents systèmes de gestion et d'information financière. Cela nécessite, entre autres, de mettre en place des systèmes informatiques adaptés, de former les administrateurs, etc. L'implémentation des IPSAS est rendue particulièrement difficile du fait de la multitude de lois comptables existantes et de l'absence d'uniformité dans le paysage informatique actuel.

2.4.2 - Les objectifs généraux de mise en œuvre des IPSAS

Les normes IPSAS ont l'avantage de prôner la transparence et la pertinence des comptes publics. Il ne sera plus possible, si l'on applique le cadre conceptuel, de déguiser des rémunérations en frais d'études et de recherche. Il deviendra également impossible de différer durant plus d'un an des charges, quitte à en reporter la responsabilité sur les équipes qui succéderont à la majorité en place. La pertinence des comptes permettra aux décideurs de disposer de toutes les informations utiles à la prise de décision : toutes les charges correspondantes. L'exhaustivité des enregistrements permettra de s'assurer que toutes les charges d'un exercice ont bien été comptabilisées, sans que l'on puisse les repousser à la date du paiement, comme le font encore nombre d'entités publiques ou locales, au nom de la gestion accomplie sur une base de trésorerie.

Cependant, lorsque nous demandons à nos interlocuteurs s'ils estiment que les IPSAS offrent des conditions plus favorables à la transparence comparées aux normes actuelles, nous recevons des réponses plutôt évasives.

« Il existe beaucoup plus de transparence par rapport à avant, mais il y a cependant encore des choses que l'on doit travailler. Pourquoi pas un projet pour switcher définitivement vers les IPSAS à l'horizon 2020, peut-être ? ». (État fédéral)

Il ressort de cette réponse que la situation est certes meilleure avec l'utilisation partielle des normes IPSAS, mais que beaucoup reste encore à faire.

Certains pensent que la situation actuelle est transparente, d'autres qu'elle ne l'est pas, d'autres encore que la situation devrait s'améliorer, mais déclarent qu'ils ne possèdent pas suffisamment de connaissances suffisantes sur les IPSAS pour en juger.

« Il existe une certaine transparence, dans la mesure où les chiffres sont rendus publics. On communique au Parlement et on publie sur le site internet ; donc, il existe une certaine transparence. Maintenant, je pense que les règles IPSAS devraient inciter les différents pays à affiner leur comptabilité, pour la rendre plus lisible et plus compréhensible... » (État fédéral)

Cette réponse démontre, qu'au-delà de la transparence, se pose également le problème de la lisibilité des exercices comptables. Cette lisibilité sera garantie en cas de migration intégrale de la comptabilité publique vers le référentiel IPSAS.

« Au niveau de transparence, on n'est certes pas à 100%. Le but est qu'à partir de 2020, les comptes de l'État soient certifiés et gérés, pour obtenir une transparence à 100%. » (État fédéral)

L'échéance 2020 semble être récurrente car elle marque le début de l'application intégrale des normes IPSAS en Belgique.

« On rapporte déjà les comptes annuels selon les normes économiques de comptabilité générale qui sont déjà transparentes. Nous avons aussi un compte exécution de budget dans lequel on suit le système européen des comptes, où on se retrouve facilement et qui donne déjà de la transparence. Je ne sais pas si les IPSAS vont permettre d'obtenir davantage de transparence ; bien que tous les pays vont utiliser les mêmes normes, je ne sais pas si cela représente une amélioration ou pas. Cela je ne le sais pas. » (État fédéral)

Dans cette réponse, l'interviewé se demande si les normes IPSAS serviront réellement à implémenter davantage de transparence au niveau des comptes publics. Pour lui, la transparence existe déjà avec le système comptable actuel.

L'ensemble des éléments recueillis lors de notre étude qualitative confirme que les objectifs de la Belgique, donnant notamment priorité à l'uniformisation du système à l'ensemble des composantes de l'administration, ont une influence sur les conditions de mise en application des IPSAS.

2.5- Conclusion

Notre enquête qualitative en Belgique nous a permis de constater les difficultés rencontrées dans les nombreuses entités administratives pour harmoniser les procédures favorisant la mise en application des normes IPSAS auxquelles le pays a décidé se ranger.

Cependant, nous avons pu noter la prééminence de deux entités au sein de l'administration belge. La première est la Région Flandre réputée pour la qualité de sa gouvernance auprès du public et pour l'organisation de son administration et de ses dépenses publiques. Sa force tient notamment au fonctionnement de sa comptabilité, proche de celle du secteur privé. On peut également imputer son succès à la privatisation de son site internet et à la qualité de son travail par rapport aux autres administrations belges.

L'autre administration qui émerge est celle de la Communauté germanophone : cette administration est petite, certes, mais performante à plusieurs niveaux : informatique, personnel et gestion. L'un de nos interviewés en exprime d'ailleurs une certaine fierté : *« Nous sommes petits », dit-il, « mais très transparents. Par rapport aux autres, je crois que nous sommes leaders. Nous savons que nous sommes les premiers parce que l'on vient très souvent nous contacter depuis la région Bruxelles capitale, mais aussi de la Communauté flamande, et surtout de la région Wallonne afin de nous demander comment nous faisons pour arriver à ce stade de gestion. »* (Communauté germanophone). Nous relevons ici comment, moyennant la mise en œuvre d'outils performants, (système informatique, formations adaptées) l'application des normes IPSAS peut façonner un management public de type nouveau intéressant les autres entités belges.

Ce sentiment est partagé par plusieurs interlocuteurs qui évoquent les changements récents ou à venir avec une motivation certaine, à l'instar de ce représentant de la Région wallonne qui nous confie : *« Depuis plusieurs années dans le public, on retrouve une réelle volonté de vouloir améliorer la formation des managers tout en installant progressivement un véritable arsenal pour gérer les affaires publiques, que ce soit au niveau des ressources humaines ou au niveau de gestion des fonds budgétaires. Ici, en Région wallonne et en Communauté française, nous avons créé des certificats de management public pour les managers qui pourront ainsi prétendre après leur formation au mandat de directeur général ».*

D'ores et déjà, de nombreuses formations ont été dispensées pour favoriser la mise en place des IPSAS. *« Lorsque l'on a commencé à parler de mise en place de normes IPSAS, nous avons organisé des formations pour les fonctionnaires de l'ensemble des Provinces, afin de leur expliquer ce qui allait se mettre en place. Comme tout changement qui s'opère, il faut l'expliquer... »*

Les efforts déployés en formation commencent à porter leur fruit : « *Je suis fière, au niveau de mon organisation, d'avoir réalisé un tel trajet. Avec les résultats que l'on a obtenus aujourd'hui, je dirais que nous en sommes encore à la première étape ; maintenant, il faut grandir et aller plus loin : il faut que tout le monde sache travailler de pair avec les IPSAS ou EPSAS ; je reste convaincue que cela viendra avec le temps.* » (État Fédéral)

Le découpage du pays en un grand nombre d'entités administratives, l'amoncellement de règles disparates et le manque d'uniformité des systèmes informatiques sont les raisons essentielles du retard pris par la Belgique dans l'uniformisation de son système comptable.

Cependant, les représentants que nous avons rencontrés montrent un état d'esprit qui favorisera l'adhésion de la Belgique aux normes IPSAS dont elle a fixé l'échéance en 2020.

Section 3 : Résultats de l'étude qualitative au Maroc

3.1 – Introduction

Notre enquête qualitative au Maroc a été réalisée auprès de 13 personnes dont l'expérience à différents niveaux de l'administration atteste une connaissance des chantiers de réformes liés à l'adoption des normes IPSAS. Il s'agit de 5 fonctionnaires de la Trésorerie Générale du Royaume, 3 opérant au niveau de la TGR régionale de Rabat, 1 au niveau de la cours des comptes à Rabat, 2 à la région de Marrakech-Safi et 2 à la région d'Agadir-Sous-Massa. Les entretiens se sont déroulés en face à face ; cependant, les interviewés ont strictement interdit l'enregistrement phonique de nos conversations. Les citations utilisées dans ce chapitre, non attribuées à une personne particulière mais repérées en caractères italiques, reflètent néanmoins leurs propos avec autant de sincérité et d'objectivité que possible.

3.2 - Les objectifs du Maroc

3.2.1 - Cadre général de la nouvelle comptabilité publique au Maroc

La nouvelle comptabilité de l'État marocain s'articule autour de plusieurs choix dictés par la nécessité de :

- respecter le cadre juridique et institutionnel spécifique aux opérations de l'État ;
- veiller à la convergence avec les normes et standards internationaux ;

- faciliter l'articulation de la comptabilité de l'État avec la comptabilité nationale.

C'est le décret n 2-09-608 du 27 janvier 2010, modifiant et complétant le décret royal portant Règlement général de la comptabilité publique, qui énonce les grands principes de la nouvelle comptabilité patrimoniale de l'État. Celle-ci est conçue par référence aux principaux standards internationaux en la matière, notamment les normes internationales édictées en matière de comptabilité du secteur public (IPSAS).

Dans ce cadre, la Trésorerie Générale du Royaume est un service de l'administration centrale du ministère de l'Économie et des Finances marocain jouant un rôle majeur dans l'économie. Elle coiffe les services du recouvrement des créances publiques et veille à l'exécution et au contrôle des dépenses publiques de l'État et à la bonne gestion des finances locales. Elle procède également à la régulation de l'activité bancaire.

Au carrefour du dispositif d'exécution des opérations financières publiques, la Trésorerie Générale du Royaume s'est engagée depuis plus de cinq ans dans une dynamique plutôt ambitieuse de rénovation des processus d'exécution des finances publiques, tout en intégrant l'ensemble des déterminants des IPSAS.

Nous avons pu relever, lors de nos interviews, plusieurs éléments montrant l'évolution positive de la comptabilité publique dans le cadre des objectifs fixés.

Au niveau des régions :

Des changements sont en train d'être opérés au niveau de la transparence relative aux budgets et aux investissements, dans le cadre d'une nouvelle politique d'aménagement territorial. Un nouveau plan budgétaire a été soumis au Conseil régional. Le travail est réalisé avec une nouvelle nomenclature de budget, une note d'orientation et des calculs comme le prévoit la circulaire relative à la préparation des budgets des collectivités locales reçue du ministère de l'intérieur en début d'année, et qui invite à commencer à préparer l'année n+1 avec une annexe expliquant clairement et en toute transparence la manière de calculer les budgets.

La nouvelle loi relative aux marchés publics est appliquée en se basant sur le nouveau décret n 2-12-349 du 8 jourmada 11434 (20 Mars 2013) qui fixe la manière de passation des marchés

et exige que cela soit fait en toute transparence et dans le respect des règles de bonne gouvernance (annexe 6).

Le système GID a grandement facilité la tâche. Auparavant, le travail se faisait manuellement avec des registres, ce qui engendrait beaucoup de difficultés pour la clôture. Aujourd'hui, c'est devenu plus facile et la comptabilité s'est améliorée petit à petit.

3.2.2 - Les objectifs de mise en œuvre des IPSAS au Maroc

Les normes IPSAS applicables au Maroc sont indiquées dans le tableau ci-après.

Tableau n°9 : Liste des normes IPSAS applicables au Maroc

Norme 1 les états financiers
Norme 2 les immobilisations incorporelles
Norme 3 les immobilisations corporelles
Norme 4 les immobilisations financières
Norme 5 les stocks
Norme 6 les créances de l'actif circulant
Norme 7 les composantes de la trésorerie de l'État
Norme 8 les dettes de financement et le coût des emprunts
Norme 9 les provisions pour risques et charges, dettes non financières et autres passifs
Norme 10 les produits régaliens
Norme 11 les produits autres que régaliens
Norme 12 les charges
Norme 13 les engagements hors bilan

Lorsque nous demandons à nos interlocuteurs pourquoi le Maroc se limite à un nombre aussi réduit de normes IPSAS, les réponses sont mitigées, mais convergent plus ou moins vers une seule et même réponse, relative au fait que les IPSAS doivent être appliquées progressivement au Maroc en commençant par les chantiers de réforme les plus prioritaires.

Cette démarche progressive a commencé par les activités les plus importantes et les transactions les plus significatives, qui étaient, dans l'ancien système, complètement anarchiques, tant sur le plan conceptuel (le système de caisse) que sur le plan de la pratique.

L'ancien système ne donnait pas une bonne image de la situation de l'État ; le traçage des flux d'encaissement et de décaissement restait très limité. L'État a besoin de rigueur et de transparence ; la comptabilité (basée sur une approche patrimoniale de l'information comptable juste, pertinente et fiable) doit valoriser et rendre compte au Parlement et aux citoyens. Les normes actuellement en cours de tests conduisent à attendre 2017 pour disposer de la première étape d'élaboration du bilan d'ouverture. Jusqu'aujourd'hui, aucun pays n'applique les IPSAS à 100%. D'autre part, dans les normes IPSAS, il existe une certaine marge de flexibilité avec des dérogations accordées à l'entité. Les IPSAS Board accordent 3 ans de souplesse aux entités appliquant les IPSAS. ce qui est encourageant.

Pour résumer les grandes étapes préliminaires à l'application des IPSAS, nous avons relevé qu'au Maroc en 2008 on n'utilisait pas encore les IPSAS. On a commencé à les implémenter en 2012. Cependant, une équipe de 4 experts comptables externes avait été constituée depuis 2008 pour commencer à réfléchir sur les applications possibles des IPSAS au Maroc. Cette équipe possédait une certaine maturité. Le choix de 13 normes a été fait pour débiter le projet qui a ainsi été présenté au Conseil national de comptabilité en décembre 2008. En 2009 ont été entamées les discussions sur le choix d'un logiciel. Puis un plan comptable adaptable au logiciel a été préparé avec les experts comptables et une équipe de prestataires.

L'ensemble des résultats de l'étude qualitative relatifs aux objectifs du Maroc montrent la forte influence qu'ils présentent sur la mise en œuvre des IPSAS.

3.2.3 - Les résultats attendus de la mise en place des IPSAS

3.2.3.1 - Une plus grande transparence

La transparence des finances publiques constitue l'une des bases les plus importantes sur lesquelles s'articulent la morale et la déontologie financière internationale. Elle est définie par le Fonds Monétaire International comme étant : « l'information sans réserves du citoyen sur la structure et les fonctions des administrations publiques, les objectifs de la politique de finances publiques, les comptes du secteur public et les projections budgétaires. Cette transparence permet que le débat public ait lieu sur la base d'informations fiables. Elle renforce en outre la responsabilisation et la crédibilité des pouvoirs publics » (in Michel

Bouvier, « La bonne gouvernance des finances publiques dans le monde », éditions LGDJ, Paris, 2010).

Les grands principes du code de transparence s'articulent autour de quatre éléments fondamentaux : une définition claire des rôles et des responsabilités, une transparence des procédures budgétaires, un accès du public à l'information et une garantie d'intégrité.

(in : Rapport sur l'Observation des Normes et Codes dans le domaine des finances publiques (RONC)242.)

Nos interlocuteurs partagent l'idée selon laquelle les nouvelles normes IPSAS sont susceptibles d'apporter plus de transparence et plus de performance. Ils confirment qu'une *bonne comptabilité consiste à bien enregistrer les opérations. C'est précisément là que doit s'exercer la transparence. Au niveau du budget de l'État, se pose la question politique du partage. La Cour des comptes doit vérifier que l'utilisation des biens respecte la réglementation en vigueur et contrôler ainsi les dépenses. Lorsque la Cour des comptes donne ses observations, la responsabilité des acteurs s'exerce. La responsabilisation et les résultats doivent être opérés en toute transparence.*

3.2.3.2 - Un contrôle plus rigoureux²⁴³

Au niveau interne, il n'existe pas d'organes nationaux dont l'activité serait entièrement dédiée au suivi de l'application des normes IPSAS, *du moins pas au niveau de l'IFAC. Ainsi, chaque membre a pour mission d'assurer la formation à son niveau. Les agences de notation peuvent toutefois donner leur évaluation quand aux objectifs atteints ou pas par rapport à l'application des normes IPSAS. Elles prennent également pour indice, la bonne santé financière des bailleurs des fonds, les taux de crédits etc. Les IPSAS sont des normes de haute qualité et il est très important de les développer petit à petit. Un système comptable doit se baser soit sur des normes tracées à partir d'une feuille blanche, soit à partir d'un référentiel*

²⁴²Harakat.M (2013)« les finances publiques à l'épreuve de la transparence et de la performance », El maarifAljadida-Rabat 2013. P 185-186

²⁴³Idrissi chouahdi A., Boutti R., "les nouveaux modes de contrôle de la dépense publique au Maroc depuis la dernière réforme constitutionnelle", au colloque international sur le développement Local " Quel modèle de développement économique pour un pays en pleine mutation " le 07 décembre 2013 Agadir Maroc.

comptable existant. Le Maroc a recherché le référentiel qui lui convenait le plus et qui lui permet de rester conforme vis à vis des juridictions nationales et internationales, des normes IFRS et des principes conservateurs du pays.

S'il n'existe pas de contrôle, la certification des comptes peut néanmoins être confiée à des commissaires aux comptes engagés à cet effet. La qualité peut être obtenue moyennant un équipement efficace au niveau des bilans, l'engagement d'entreprises privées pour obtenir des audits, un logiciel comptable pour contrôler les comptes, des formations réservée à la supervision, et enfin à posteriori un corps de magistrats pour s'assurer que les normes IPSAS ont été respectées à la lettre.

Pour contrôler les Établissements publics, le respect des normes IPSAS peut être audité. La Cour des comptes certifie alors son opinion sur les comptes de l'État après qu'un audit portant sur deux parties est finalisé : 1 – Est-ce que la situation comptable est raisonnable ? 2 - Est-ce que les normes IPSAS sont respectées ou non et donnent-elles une image fidèle et transparente des comptes de l'État ?

La Commission du contrôle des dépenses publiques est en relation constante avec la Cour des comptes à laquelle elle demande de manière régulière des informations sur chaque établissement. Un contrôle a eu lieu après la réforme constitutionnelle du Maroc ; c'est le Parlement qui avait alors décidé de commencer à contrôler le gouvernement. Les informations collectées autour des IPSAS au Maroc devaient inclure les parties prenantes (entreprises, consommateurs, organismes financiers, État...) afin de donner une bonne image aux investisseurs étrangers et les encourager à venir au Maroc.

La Cour des comptes permet de donner un image fidèle et transparente puisque l'autorisation budgétaire favorise la transparence et la prise de décision. La Cour des comptes certifie les comptes de l'État, avec des mesures comptables qui aident l'État à prendre une décision qui inclut le rapport suivant : démocratie = finances.

Ces commentaires montrent que ce n'est pas l'application des IPSAS qui est contrôlée, mais plutôt la transparence et la clarté dans la tenue de la comptabilité publique nationale.

En marge de notre enquête, il convient de signaler qu'il n'existe pas d'organe de contrôle international lié à l'application des normes IPSAS dans un pays donné.

3.2.3.3 - Une meilleure distinction entre comptable et ordonnateur

Dans la nouvelle culture de contrôle mise en place depuis la réforme, on tend à responsabiliser davantage les ordonnateurs sur la performance de leurs dépenses, en leur octroyant une plus grande marge de manœuvre dans l'emploi des crédits, tout en définissant avec eux des objectifs de résultats à atteindre, avec des modalités pour mesurer l'atteinte de leurs objectifs et l'évaluation de leur performance.

L'objectif d'une réforme du contrôle des finances publiques est double, puisqu'il s'agit tout d'abord d'internaliser le contrôle de la régularité chez l'ordonnateur. Ensuite, de responsabiliser et d'évaluer l'ordonnateur sur la performance de son évaluation des dépenses publiques. Cependant, pour que les ordonnateurs puissent assumer de manière fiable la responsabilité de leur contrôle a priori et rendre compte de la performance des dépenses, l'administration publique, dans son ensemble, doit démontrer sa capacité à passer d'une culture de moyens à une culture de résultats.

Toujours est-il que le métier d'ordonnateur reste un nouveau métier qui pose le problème des ressources humaines et des qualifications réelles des ordonnateurs à mener à bien leur fonction de contrôle. Pour améliorer la qualité des ressources humaines, notamment les compétences des ordonnateurs, plusieurs chantiers restent en cours depuis le 20 Février. Parmi ceux-ci :

- mettre en place et entretenir un dispositif d'évaluation des ordonnateurs sur leur capacité globale de gestion avec des indicateurs d'évaluation de leur capacité de gestion via des organes de contrôle interne
- généraliser les pratiques d'audit comptable privé avec des objectifs à atteindre
- instaurer un dispositif de mesure d'atteinte par les ordonnateurs des objectifs de la performance avec des indicateurs de mesure de la performance des ordonnateurs
- adapter l'organisation de l'administration publique et ses modes de gouvernance de aux nouveaux métiers d'audit et d'inspection.

À côté, les mécanismes de contrôles parlementaires en vue d'une meilleure transparence au niveau de la dépense publique sont devenus tellement techniques et complexes que même les élus sont dépassés aujourd'hui et ont tendance à improviser au détriment de la qualité de leurs décisions et débats. Il devient donc urgent qu'ils soient mieux formés en matière de finances publiques afin de s'acquitter convenablement de leur tâche.

Les ordonnateurs ne sont pas des comptables et vice versa. L'ordonnateur est un agent d'autorité qui constate les recettes, en arrête le montant et en ordonne le recouvrement ; il décide en outre de la dépense, la liquide et en ordonne la mise en paiement. Mais l'ordonnateur n'a pas le droit de manipuler l'argent public à la différence du comptable qui, lui, peut le faire.

La séparation des ordonnateurs et des comptables est l'un des grands principes de la finance publique. Cependant *il existe une séparation entre les ordonnateurs et les contrôleurs. Le problème de cette distinction entre les deux statuts se pose au moment de la déclaration ou du déclenchement de l'information par rapport à la responsabilité comptable de l'ordonnateur. L'ordonnateur ne doit plus s'impliquer au niveau de la comptabilité, mais cela n'est malheureusement pas toujours le cas au Maroc.*

3.3 - La position du Maroc sur la scène internationale

Les objectifs ambitieux du Maroc, comme nous l'avons décrit dans la première partie de notre thèse, ont conduit la Banque mondiale, le Fonds monétaire international et l'Union européenne à apporter leur soutien au Maroc et à lui conférer en 2008 un Statut Avancé de relations avec l'Europe.

Nous sommes en droit de penser que cette position avantageuse accordée au Maroc montre est un signal aux autres pays d'Afrique sur l'intérêt d'adopter une démarche similaire, favorable à la normalisation IPSAS.

Nos interlocuteurs marocains nous ont semblé confiants quant à la place que tiennent les IPSAS au Maroc, par rapport à d'autres pays d'Afrique. *Membre des IPSAS Board, le Maroc est représenté au Conseil des normes IPSAS et peut être un pays leader au niveau de l'application des IPSAS. Les normes IPSAS sont applicables aux États. Le Maroc peut faciliter les choses en*

expliquant à d'autres pays, notamment au niveau continental, mais aussi au-delà, son expérience sur ce qui peut être appliqué.

Ce rôle de pionnier que peut tenir le Maroc dans cette région du monde, nous confirme dans l'idée que le contexte géopolitique d'un pays est susceptible de favoriser les conditions de mise en œuvre des IPSAS.

De l'avis unanime de nos interviewés, il est important pour les décideurs de pouvoir comparer les résultats à ceux d'autres pays, et aussi d'avoir des prévisions pour l'avenir. Cependant, avant de pouvoir se comparer aux autres, il faut attendre encore un peu. Par exemple, lorsqu'on annonce que le PIB marocain représente 10% de celui des USA, ce résultat renvoie à la comptabilité internationale, mais les états financiers ne sont pas construits sur le même canevas.

Par ailleurs, le FMI, la Banque mondiale et les agences de notation exigent des informations claires au niveau financier. Ces institutions sont de plus en plus vigilantes et désirent traiter avec des pays financièrement fiables. L'application des IPSAS est donc un élément important pour un pays.

3.4 - L'influence socioculturelle sur les conditions d'application des IPSAS

3.4.1 - La place des Pouvoirs locaux au Maroc

Nous avons relevé lors de notre enquête qualitative que beaucoup de fonctionnaires opérant au niveau des administrations publiques, toutes régions confondues, ne possèdent souvent que des connaissances très basiques en ce qui concerne les IPSAS. Interrogés sur leur connaissance de la loi organique 130-13, ils avouent que *les nouvelles lois s'appliquent d'abord aux établissements publics, les collectivités locales n'arrivant qu'après.*

Les collectivités locales restent liées à la TGR et au ministère de l'intérieur par la circulaire relative à la préparation des budgets pour l'année 2005. La comptabilité au niveau des collectivités locales est gérée par un texte à part. Il est vrai qu'ils tiennent une comptabilité publique et que la loi organique 130-13 s'y rapporte. Cependant, ils n'ont pas de connaissance de cette nouvelle loi à leur niveau. (voir annexe 7)

3.4.2 - Les facteurs de résistance au changement

Depuis l'arrivée des IPSAS, les normes internationales de comptabilité publique fixent les qualités requises pour l'information financière dans le secteur public selon quatre caractéristiques : l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité. Ces données favorisent de façon certaine la tenue des comptes publics et améliorent sensiblement la gestion de la chose publique.

Pourtant, et malgré les efforts déployés par l'État en matière de modernisation de l'administration publique et de sa comptabilité, l'objectif du renouveau du service public n'est pas entièrement atteint à cause des insuffisances liées à la gestion, assez généralement administrative et bureaucratique, ce qui constitue un frein au développement d'une comptabilité parfaitement saine.

En fait, bien que les normes IPSAS prônent la transparence et la pertinence des comptes publics, leur application se heurte encore à plusieurs problèmes. Tout d'abord des obstacles d'ordre juridique, l'application de ces normes comptables supposant un cadre réglementaire précis, non encore défini, avec des textes de loi suffisamment précis pour en permettre l'application.

Par ailleurs, les normes IPSAS doivent s'accompagner d'un ensemble de mesures destinées à renforcer le contrôle, en introduisant des pratiques d'audit et de contrôle interne, bien connues des entreprises, mais nécessitant un savoir-faire que les administrations marocaines n'ont pas encore. Tout reste en effet à accomplir afin de mettre à niveau les compétences humaines au niveau du secteur public pour intégrer les normes IPSAS comme données de référence.

Ces normes doivent prendre en compte quelques variantes nationales, liées aux contraintes fiscales et économiques du pays. Elles ne peuvent de fait prétendre remplacer le principe classique du contrôle par le budget puisque celui-ci représente un acte politique de prévision et d'autorisation des dépenses indispensable à l'intérêt général.

D'autres difficultés se présentent au niveau de l'application des IPSAS. Les fonctionnaires interviewés évoquent *un manque flagrant au niveau des effectifs de nature à retarder les opérations, alors que trop d'opérations nouvelles doivent être effectuées en même temps. Depuis la décentralisation opérée au niveau de la Trésorerie préfectorale, nous avons informatisé la comptabilité. Auparavant, tout était traité manuellement, ce qui posait un problème en termes de ralentissement et de lenteur des procédures. L'ancienne comptabilité était basée sur la paperasse et les documents scannés n'étaient pas reconnus. Cependant, et malgré toutes les évolutions, le personnel peine à s'adapter aux opérations comptable.*

Ils se sentent également exposés à *des problèmes liés à la qualité des informations délivrées aux auditeurs, notamment en ce qui concerne par exemple le prix des fournitures. En matière d'audit et de contrôle, ils constatent qu'au niveau du privé, le patron peut par exemple déléguer le contrôle hors gestion à un auditeur interne après la réalisation des écritures comptables, alors qu'au niveau de l'État, le contrôleur financier contrôle les opérations financières en utilisant la comptabilité qui n'est, elle-même, pas un moyen de contrôle.*

Ils notent encore qu'alors que *les normes IPSAS sont censées permettre de fournir des informations très complètes sur la situation financière de l'État, beaucoup de personnes qui travaillent au niveau de l'administration ignorent tout des règles IPSAS en l'absence d'une communication fiable ! Cela constitue, selon eux, un obstacle majeur à leur application.*

3.5 - Vers un nouveau management public

3.5.1 - Améliorer la qualité des ressources humaines : un chantier prioritaire

Le problème des qualifications réelles des agents administratifs devient une urgence. Il convient de rappeler que dans la nouvelle culture de comptabilité publique induite par les IPSAS, on tend à responsabiliser davantage les agents publics, en leur octroyant une plus grande marge de manœuvre dans l'emploi des crédits, tout en définissant avec eux des objectifs de résultats à atteindre, avec des modalités pour mesurer l'atteinte de leurs objectifs et l'évaluation de leur performance. Les ordonnateurs par exemple seront jugés sur la performance de leurs dépenses.

L'objectif est double : il s'agit tout d'abord d'internaliser le contrôle de la régularité chez les agents publics. L'administration publique, dans son ensemble, doit démontrer sa capacité à passer d'une culture de moyens à une culture de résultats, mais surtout véhiculer cette culture auprès de toute la fonction publique.

Élément fondamental en matière financière, la formation figure sur toutes les lèvres des personnes interviewées qui confirment que *de nouvelles formations doivent être déployées à chaque fois que l'application des règles comptables se trouve modifiée ou change. C'est une condition sine qua non si l'on aspire à poursuivre sur une logique d'adaptation à la politique de l'État.*

On peut déplorer qu'actuellement, *il existe à la fois un manque de communication, mais également un manque des ressources formées au niveau de la TGR. L'équipe qui chapeaute le département financier se compose uniquement de 5 ou 6 personnes réellement formées aux règles IPSAS.*

Cependant, l'engagement du Maroc dans l'application des normes IPSAS est réel. L'atteinte des objectifs qu'il s'est fixé conduira inexorablement le pays à mettre en œuvre une politique de formation nouvelle susceptible de lui permettre d'atteindre les résultats escomptés.

Parmi les solutions possibles pour renforcer la formation des cadres et agents administratifs par rapport aux normes comptables IPSAS, on peut retenir :

- l'actualisation du tableau de bord incluant les normes IPSAS dans leur détail, norme par norme ;
- le développement de cursus de formations entre organismes publics ou en se raccordant aux universités ;
- le suivi de ces formations ;
- la publication de manuels et de rapports détaillés de formation ;
- le développement de modèles de contrôle interne par un système informatique.

Les gains après cette amélioration de la formation sur les IPSAS seraient exponentiels, puisqu'ils apporteraient :

- une meilleure gouvernance locale qui consiste en une plus grande maîtrise des dépenses et une communication plus précise sur les états financiers ;
- des agents administratifs plus autonomes ;
- un sens de l'initiative plus exacerbé ;
- un meilleur management public ;
- un rendement optimisé et standardisé en ce qui concerne le calcul des bilans financiers et exercices comptables ;
- Un langage comptable plus uniformisé.

3.5.2 – Adapter le système informatique

Conformément au référentiel de la comptabilité de l'État, adopté le 16 décembre 2008 par le Conseil National de la Comptabilité, un système informatique a été mis en place pour traiter les processus comptables.

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

Ce système vise en outre à fédérer toutes les fonctions comptables de l'État en une seule et même application comptable commune à tous les gestionnaires et à tous les comptables publics. Il fournit plus de lisibilité à l'emploi des crédits budgétaires ouverts par l'autorisation parlementaire, de même qu'il simplifie et modernise les circuits comptables de l'État et les processus de centralisation comptable. Il améliore également les délais de traitement des opérations comptables de l'État et de production des états de synthèses budgétaires (loi de règlement), comptables (bilan, compte de résultat,..), ainsi que les situations de gestion (tableaux de bord comptables).

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

À cette fin, un vaste programme de conduite du changement a été entrepris dans l'objectif de favoriser l'adhésion de tous les responsables et acteurs concernés, et ce à travers une communication continue sur les objectifs et sur l'état d'avancement du projet, l'implication et la formation des utilisateurs-clés dès le début du projet, mais aussi la mise en œuvre de la documentation du projet (support de formation, manuel utilisateurs, ...).

Par ailleurs, pour une bonne gestion des risques du projet, la Trésorerie Générale du Royaume a veillé à maîtriser de façon efficace tout ce périmètre fonctionnel en visant une cible élargie avec une mise en œuvre par paliers successifs : l'objectif est d'assurer une bonne gestion des délais et des coûts du projet.

Il convient de préciser qu'une attention particulière a été accordée à l'organisation du projet dans le but d'en assurer une bonne gouvernance et un pilotage par le métier. La structure de cette organisation a été, par ailleurs, édictée sur la base d'une équipe projet commune entre la Trésorerie Générale du Royaume et le prestataire de service, en veillant à une définition claire des rôles et des responsabilités entre les deux parties.

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

Accompagnant la mise en application des normes IPSAS, le système informatique comptable, généralisable et adapté au contexte marocain, constitue avec l'ambitieux plan de formation que le Maroc ne manquera pas de mettre en œuvre, un outil incontestable de modernisation de l'appareil administratif, dessinant les contours du nouveau management public.

3.6 - Conclusion

Depuis 2010, le Maroc s'est engagé dans une réforme de sa comptabilité publique en se référant aux standards internationaux édictés par les IPSAS. 13 de ces normes sont déjà intégralement appliquées et la représentation du pays au sein du Conseil des normes lui confère une place de pionnier vis-à-vis d'autres pays d'Afrique qui souhaitent s'affirmer sur la scène internationale.

Section 4. Quantification des résultats de l'étude qualitative

4.1- Introduction

Il nous est apparu intéressant, afin de mieux préparer notre étude quantitative, de procéder à une quantification des résultats qualitatifs obtenus auprès de l'échantillon restreint des représentants des administrations que nous avons interviewés.

Les conditions de réalisation et les résultats détaillés de cette quantification figurent en annexe 3. À l'instar d'une étude qualitative habituelle, nous avons utilisé, pour lire et interpréter les résultats restreints collectés, le logiciel SPSS version 19, qui offre plusieurs opportunités et voies d'analyse statistique.

Les éléments essentiels de ces résultats figurent dans la présente section.

4.2 - Connaissance des répondants en comptabilité et normes IPSAS

- Tous les interviewés (sauf 1 Belge) connaissent la comptabilité d'exercice.
- Au Maroc, tous les répondants connaissent les IPSAS, alors que 17% ne les connaissent pas en Belgique.
- Cependant, la communication relative à l'utilité des IPSAS apparaît insuffisante en Belgique (pour 75%), alors qu'elle s'avère suffisante (90%) au Maroc.

Ces réponses divergentes laissent à penser que la situation d'un pays a une influence sur les conditions de mise en place des IPSAS.

4.3 - Objectifs et principes de mise en place des IPSAS

- À la question l'économie de votre pays vous paraît-elle aujourd'hui transparente, les réponses sont les suivantes :
 - Belgique : oui : 37% Non : 30% Ne sait pas : 33%
 - Maroc : oui : 43% Non : 14% Ne sait pas : 43%
- Le nouveau système informatique de la fonction publique est considéré comme efficace (Belgique 60%, Maroc 71%) et efficient dans une moindre mesure (Belgique 47%, Maroc 43%).
- Moins de 15% des agents opérant dans l'administration connaissent les IPSAS, au Maroc comme en Belgique.
- 65% des répondants belges et 43% des marocains affirment que la performance comptable se définit par l'amélioration et la précision des bilans ; cependant, pour 30% en Belgique et 43% au Maroc, une meilleure maîtrise des dépenses définit mieux la performance comptable.
- la grande majorité des interviewés estiment que plus d'accessibilité, plus de lisibilité et plus de précision apportent une meilleure transparence comptable ; ce dernier critère n'obtenant toutefois qu'un score de 70% pour le Maroc.

Dans ces réponses, on détecte une différence d'appréciation des objectifs de mise en place des IPSAS.

4.4 - Apport attendu par la mise en place des IPSAS

- Les IPSAS sont appliquées partiellement ou totalement par 60% des opérateurs belges et par 71% des opérateurs marocains.
- Plus de 40% des interviewés marocains et belges estiment que les normes IPSAS compliquent leur travail, alors que moins de 30% d'entre eux jugent au contraire qu'elles le simplifient.

- De l'avis des représentants belges interrogés, 50% des personnels sont insuffisamment formés à l'application des IPSAS ; au Maroc, en revanche le personnel est jugé suffisamment formé à 70%.
- Les IPSAS sont considérées comme faciles à appliquer par 43% des répondants marocains et par 13% des répondants belges, mais difficiles à appliquer pour 33% en Belgique et 43% au Maroc.
- D'après 73% des répondants, le Maroc a recours aux IPSAS (dont 27% depuis moins de 3 ans), alors qu'en Belgique ce recours n'est affirmé que par 43% des personnes interrogées (10% depuis moins de 3 ans). À noter qu'une part importante des interviewés déclarent ne pas disposer de cette information (27% au Maroc, 57% en Belgique).
- Les IPSAS ont apporté plus de transparence dans les finances publiques (pour 85% des répondants marocains et 60% des répondants belges).

4.5 - Satisfaction vis-à-vis de l'adoption des IPSAS comme nouvelles règles comptables

- 61% des interviewés marocains ont une expérience satisfaisante des IPSAS, contre 13% d'insatisfaits. En Belgique, l'insatisfaction domine (20% d'insatisfaction contre 13% de satisfaction) ; cependant, dans ce pays, les deux tiers des répondants n'ont pas de réponse tranchée sur ce sujet.
- La moitié des représentants belges ont tenté de vérifier l'organisation de leurs dépenses, contre les trois quarts au Maroc.
- Les problèmes liés à l'application des IPSAS sont, pour la Belgique, plus structurels (45%) et juridiques (40%) que fonctionnels (15%) ; au Maroc, les problèmes juridiques sont moins importants (20%) que les problèmes structurels (40%) et fonctionnels (40%).
- Pour près des deux tiers des répondants, en Belgique comme au Maroc, les IPSAS améliorent le contrôle des dépenses.

- Pour la plupart des personnes interrogées, les objectifs prioritaires d'une bonne réforme comptable sont de rendre la comptabilité plus claire, plus précise, et d'améliorer la communication y afférente.
- Seule une petite part des répondants (14% au Maroc, 15% en Belgique) se disent satisfaits de leur expérience avec les IPSAS, alors que 45% des répondants marocains et 20% des représentants belges se déclarent insatisfaits.
- Les normes IPSAS ont un effet positif (Maroc 75%, Belgique 50%). Cependant, 30% des interviewés belges et 12% des interrogés marocains estiment qu'elles ont un effet négatif.

Malgré les résistances au changement relevées dans les réponses rapportées aux points 4.4 et 4.5 ci-dessus, on décèle ici les qualités escomptées d'un management public de type nouveau, favorisé par la mise en place des IPSAS.

4.6 - Appréciation des IPSAS par rapport aux normes et pratiques antérieures

- La moitié des répondants belges estiment que la gestion des finances publiques est efficace, l'autre moitié ou presque exprimant un avis contraire. Au Maroc, 76% pensent que la gestion est efficace.
- Les textes juridiques et les lois actuelles facilitent l'application des IPSAS pour 45% des responsables, au Maroc et 30% en Belgique. 45% des personnes interrogées pensent le contraire, dans les deux pays.
- Pour la quasi-totalité des interviewés, l'État doit parfaire sa comptabilité.
- Cette amélioration doit porter pour la Belgique sur les procédures (25%) et le fond (12%); à noter cependant que 60% n'ont pas d'avis sur les améliorations à apporter. Pour le Maroc, le fond doit être amélioré (43%) ainsi que les procédures (14%); mais comme pour la Belgique, une part importante des répondants n'ont pas d'avis sur les améliorations à apporter
- Les chantiers de réforme prioritaires sont pour le Maroc la formation (71%), et pour la Belgique les lois (57%) et la formation (43%).

Les réponses à ces questions portant sur le fonctionnement des IPSAS, permettent de supposer que le déploiement des normes facilitera la comparaison entre les pays qui les appliquent.

4.7 – Conclusion

Les résultats quantifiés et analysés par le logiciel SPSS version 19 nous montrent que la situation d'un pays influence l'application des normes IPSAS, lesquelles favorisent la mise en place d'un nouveau management public, ainsi que la comparaison entre les États qui les appliquent.

CONCLUSION DU CHAPITRE 6

L'étude qualitative que nous avons menée auprès des fonctionnaires belges et marocains nous a permis de recueillir, comme nous nous en étions fixé l'objectif au début de ce chapitre, l'opinion des acteurs impliqués dans la mise en application des normes internationales IPSAS.

Les personnes interrogées nous ont volontiers fait part de leur point de vue, quant à la connaissance et l'application des normes IPSAS, EPSAS dans leurs services, leurs motivations, ainsi que les attitudes et contraintes liées à l'application de ces normes.

1 - Résultats de la Belgique

Nous avons enregistré qu'il existe en Belgique une certaine confusion entre les normes IPSAS et les normes EPSAS, montrant l'influence de l'Europe sur les conditions d'application des normes. Par ailleurs, les normes SEC 2010 imposées par l'Europe conduisent la Belgique à produire dans sa comptabilité un double travail, le premier statistique et le deuxième comptable. Cette situation a une influence sur la qualité des informations comptables et explique pour partie la complexité du système comptable belge.

Le découpage en entités, l'une fédérale, d'autres régionales et communautaires a, lui aussi, une influence sur les conditions de mise en place d'une comptabilité uniforme, défavorable à la mise en œuvre des normes internationales IPSAS.

La Région flamande est très avancée par rapport aux autres régions et administrations publiques : par décret régional, respectant l'arrêté royal et le règlement fédéral, elle a mis en place un système comptable basé sur une comptabilité privée (Belgium GAAP), donc proche des normes IPSAS.

On note en revanche, en raison du découpage administratif du pays, un manque d'uniformité du système comptable : les autorités fédérales disposent d'un logiciel (FEDCOM) qui intègre une comptabilité triple (comptabilité générale, budgétaire et analytique) ; la Région Bruxelles Capitale utilise un logiciel SAP, qu'elle a acheté avant de définir sa stratégie, adaptée ultérieurement aux fonctionnalités. Chaque Région est ainsi libre de choisir son propre système informatique et les conditions de sa mise en œuvre.

Ces divergences ont une influence évidente sur les conditions d'application des normes IPSAS qui doivent être généralisées à l'ensemble du pays d'ici 2020.

2 - Résultats du Maroc

Nous avons pu observer dans ce chapitre combien le système comptable marocain souffrait de nombreuses tares et se caractérisait par son opacité, ce qui rendait impossible la mise en place d'une bonne gestion publique et donc d'une bonne gouvernance. Nous avons également remarqué à quel point l'adhésion du Maroc au référentiel IPSAS a complètement bouleversé les habitudes et les us comptables. Les états financiers du secteur ont particulièrement gagné en précision et en clarté et ont rendu le travail du gestionnaire moins pénible et moins difficile. Il reste que l'application des IPSAS au Maroc souffre encore de certains handicaps qui empêchent une utilisation exhaustive et intégrale de ce référentiel comptable.

Nous pouvons dès lors certifier que les IPSAS ont toute leur place au sein du secteur public. Nous demeurons optimistes quant à l'utilité et à l'avenir de ce référentiel comptable qui devra connaître, dans les années à venir, un élan d'émancipation plus important et une application plus large pour instaurer une meilleure gouvernance.

3 - Proposition du modèle de recherche

Les notions-clés de la modernisation sont apparues au cours de cette section comme une contrainte d'amélioration et de simplification de la réforme au sein de l'administration

publique. La gouvernance s'avère être source de démocratie où les citoyens participent aux principes d'éthique, de transparence, de rationalisation, en les encadrant dans un nouveau management public (NMP), s'opposant à l'idéal bureaucratique de type wébérien. Le NMP se base essentiellement sur la satisfaction du client-citoyen, la décentralisation, la clarté, l'autonomie, le recrutement par des contrats, la performance axée sur les objectifs.

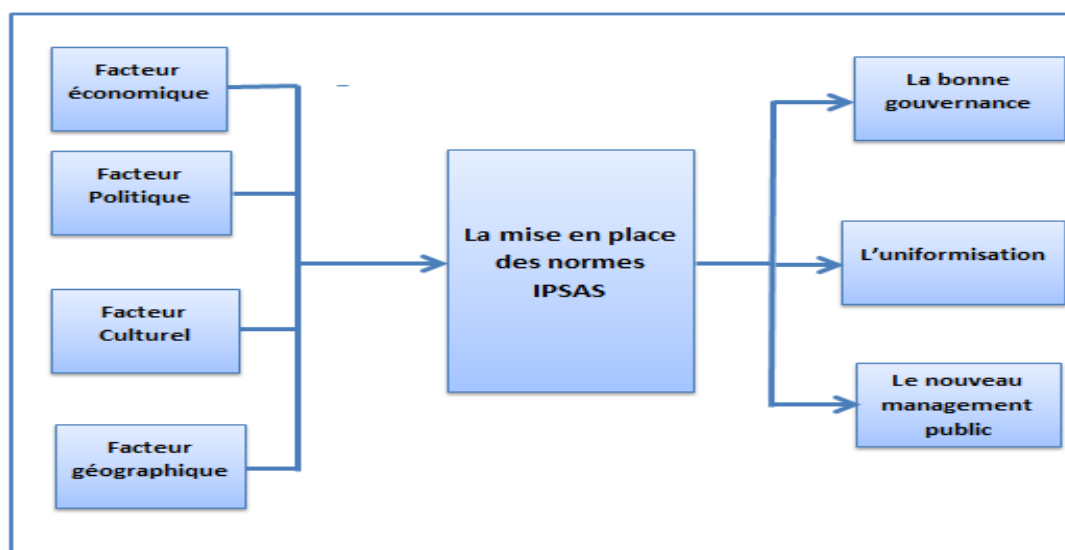
Certes, de telles notions sont à relativiser, compte tenu des chantiers de réforme menés au Maroc et en Belgique pour refondre la gestion publique sur une base budgétaire, assise sur les résultats et tendant à orienter la comptabilité publique vers une comptabilité de gestion appelant à surseoir aux normes IPSAS. En se substituant à une logique de moyens, le nouveau management public induit un changement d'ensemble de l'action publique depuis sa perception jusqu'au stade de gestion des deniers publics.

Le contexte dans lequel est conduite la réforme menant à l'adoption des IPSAS, tant en Belgique qu'au Maroc, a une influence forte sur la profondeur du chantier de réforme, sur son contenu, la capitalisation de l'expérience et la conduite du changement qui s'ensuit.

Les résultats quantifiés obtenus lors de notre étude qualitative, nous ont apporté de nombreux éléments qui nous ont permis d'émettre les hypothèses à soumettre à une étude quantitative élargie auprès d'un échantillon représentatif des acteurs concernés de la Belgique et du Maroc.

Le schéma ci-après résume le modèle conceptuel de notre recherche.

Figure 16 : Modèle conceptuel de recherche



Les hypothèses sur lesquelles porte notre étude quantitative sont en conséquence les suivantes :

H1 : La situation d'un pays influence fortement les conditions de mise en œuvre des IPSAS

H2 : La bonne gouvernance dans un pays représente un terrain fertile pour l'application des normes IPSAS.

H3 : Le déploiement des normes IPSAS favorise l'uniformisation et la comparaison entre les pays qui les appliquent dans un monde de plus en plus orienté vers la globalisation économique et financière.

H.4 :L'application des IPSAS en dépit de toutes formes de résistance façonnera un management de type nouveau.

Le chapitre 7 ci-après présente les conditions de réalisation et les résultats de cette étude quantitative.

CHAPITRE 7. ÉTUDE COMPARATIVE QUANTITATIVE DE L'APPLICATION DES NORMES IPSAS AU MAROC ET EN BELGIQUE

INTRODUCTION DU CHAPITRE 7

Les propos de Guillemot et Jeannot (2013) semblent particulièrement adaptés à notre étude empirique relative aux conséquences de la mise aux normes IPSAS. Ils spécifient en effet que *« le discours et les actions de réforme des administrations publiques se sont construits durant les [...] dernières décennies autour de la mise en avant conjointe d'un problème, la bureaucratie, et d'un espace de solutions, le secteur privé. Évaluer de manière empirique l'impact de ces réformes rapporté à l'intention de leurs promoteurs conduit à poser deux questions. La gestion des administrations publiques est-elle aujourd'hui alignée sur celle des entreprises privées ? Et dans quelle mesure cet alignement peut-il être compris comme une débureaucratiation ? »*²⁴⁴.

Aussi, pour évaluer l'impact des réformes en cours au Maroc, nous paraît-il utile de comparer quantitativement la situation marocaine au cas belge quant aux paramètres inhérents à l'adoption des normes IPSAS.

²⁴⁴Guillemot Danièle, Jeannot Gilles, « Modernisation et bureaucratie, l'administration d'État à l'aune du privé », *Revue française de sociologie*, 1/2013 (Vol. 54), p. 83-110.

Section 1 :Réalisation de l'étude

1.1–Introduction

L'objectif principal visé par le questionnaire administré est de récupérer des données réelles permettant de faire ressortir les idées essentielles liées à l'adoption des normes IPSAS dans deux contextes bien différents. Nous cherchons à dénicher des éléments, concordants ou non, relatifs à l'arrimage des systèmes de comptabilité nationale aux normes IPSAS en Belgique et au Maroc. Ces éléments devraient nous permettre de retenir les traits saillants :

- Des impacts et des changements,
- Des avis pour ou contre cet arrimage,
- Pourquoi l'on parle d'arrimage et non pas d'adoption ou de réforme,
- Pourquoi cet arrimage devrait réussir dans la refonte de l'environnement politique, social et économique.

Nous souhaitons par là appréhender les impacts socio-économiques générés par de tels arrimages. À ce titre et sans être exhaustif, le questionnement s'intéresse notamment aux chances de réussite de cet arrimage, aux défis qu'il impose, aux changements de comportement jugés nécessaires.... In fine, nous cherchons à obtenir l'ensemble des perceptions quant aux changements engendrés par de tels arrimages en comparant le cas belge, déjà avancé, à la situation marocaine en cours de mise en œuvre.

Notre principale motivation est d'illustrer au maximum les données théoriques pour les comparer et les mesurer à la pratique, en utilisant à la fois les données quantitatives et les informations qualitatives regroupées au terme de notre exploration du terrain.

1.2 –Réalisation du questionnaire

1.2.1 - Fondements du questionnaire

Le questionnaire repose sur les quatre hypothèses de notre thèse.

1.2.1.1 – Hypothèse H1

La première série de questions a trait aux conditions de mise en œuvre des normes IPSAS, évoquées par l'hypothèse **H1 : La situation d'un pays influence fortement les conditions de mise en œuvre des IPSAS.**

Plusieurs modèles ont été élaborés afin de mettre en évidence le rôle des facteurs environnementaux dans le développement de la comptabilité²⁴⁵. Le modèle de Doupnik et Salter (1995) est le plus reconnu et le plus intéressant (Chouchene, 2004).

La structure institutionnelle de la société, incluant le système comptable, ces dernières sont influencées par l'environnement externe. Cet environnement crée des événements liés qui agissent comme un stimulant pour l'action et la structure institutionnelle.

En analysant les facteurs stipulés par les auteurs mentionnés ci-dessus, nous pouvons identifier cinq facteurs à savoir : le facteur culturel, le facteur économique, l'environnement politique, la privatisation des entreprises publiques et l'ouverture de l'économie sur l'extérieur (Barbu, 2005)²⁴⁶.

Pour notre part, et compte tenu des résultats de notre revue de la littérature et des résultats de notre étude qualitative, nous avons décidé de retenir quatre facteurs plus significatifs de l'environnement : le facteur culturel, le facteur économique, le facteur politique et le facteur géographique.

L'influence de la situation géographique est devenue une composante essentielle des prises de décision au sein de nos sociétés, voire même d'une stratégie de puissance. Des Etats aux entreprises multinationales, des ONG et autres organisations internationales, aucune sphère n'échappe à l'importance de la position géographique.

²⁴⁵ Aktouf O. (1994). « The Management of Excellence : Deified Executives and Depersonalized Employees », in Thierry C. Pauchant (éd.), *In Search of Meaning*, San Francisco, Jossey-Bass Publishers, p. 124-150.

²⁴⁶ Barbu E. (2005). « Une meilleure connaissance de l'environnement comptable : condition sine qua non d'une meilleure compréhension de l'harmonisation comptable internationale » Association francophone de la comptabilité, « comptabilité et connaissances », Lille 2005.

Les États-Unis, qui ont conceptualisé depuis longtemps la notion de « soft power », sont précurseurs en matière de normes comptables IPSAS et nous pouvons constater que les pays qui se trouvent géographiquement dans son pourtour (Mexique et Canada) ont massivement adopté les normes IPSAS.

Les opérations d'influence semblent avoir de plus en plus d'importance pour des États comme le Qatar, passé maître dans la stratégie du « soft power » grâce notamment aux « gazodollars ». La pratique de l'influence est également devenue un véritable enjeu pour la Chine, qui cherche en permanence à combler son déficit d'image. L'Union européenne, quant à elle, n'a pas de politique délibérée de soft power qui lui permette de s'imposer comme un leader d'opinion à l'échelle mondiale.²⁴⁷

Sur ces bases, l'hypothèse H1 se trouve précisée par les 4 sous-hypothèses suivantes :

H1.1 : Le facteur culturel influence positivement les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS

H1.2 : Le facteur géographique influence positivement les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS

H1.3 : Le facteur politique influence positivement les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS

H1.4 : Le facteur économique influence positivement les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS.

1.2.1.2 - Hypothèse H2

La seconde série vise à appréhender les éléments susceptibles de montrer que **la bonne gouvernance dans un pays représente un terrain fertile pour l'application des normes IPSAS (hypothèse H2).**

Les analyses portant sur l'application des indices de bonne gouvernance dans les différents domaines se rapportant au secteur public se sont répandues notamment dans la cadre de

²⁴⁷ Revel.C (2017), « La France et ses influences politiques », éditions Vuibert, Paris, 2017.

l'ONU et de l'Union européenne (Kaufmann & al.).²⁴⁸ Les indices de bonne gouvernance développés par la banque mondiale sont au nombre de six, à savoir : voix et responsabilisation, stabilité politique et absence de violence, efficacité gouvernementale, qualité de la réglementation, état de droit et contrôle de la corruption).

La bonne gouvernance a été également consacrée par la charte africaine du 30 janvier 2007 dont l'article 33 stipule que « *les États institutionnalisent la bonne gouvernance grâce à : 1) la gestion efficace et efficiente du secteur public ; 2) la promotion de la transparence dans la gestion des finances publiques ; 3) la prévention et la lutte contre la corruption et les infractions connexes ; 4) la gestion efficace de la dette publique ; 5) l'utilisation judicieuse et durable des ressources publiques.* »

Parmi les études récentes relatives à l'utilité de l'information comptable, celle de Brouwman & al., (1987) a relevé l'interaction entre l'information et les utilisateurs. Nadedjo (2001) a également évoqué le besoin des managers de disposer d'une information comptable et a précisé les caractéristiques qu'elle doit posséder en vue d'être utilisable.

Comme l'a indiqué Capron (2006)²⁴⁹ « *l'asymétrie d'information reste le moteur du fondement concurrentiel du système économique* ».

Dans *De la démocratie en Amérique*, Tocqueville (1986) examine méthodiquement « *quelle influence exerce la démocratie sur les finances de l'État* ». Selon lui, malgré les objections, les dépenses publiques « *tendent à croître quand le peuple gouverne* » car « *le gouvernement de la démocratie est le seul où celui qui vote l'impôt peut échapper à l'obligation de le payer* ». Tocqueville relève également qu'« *il faut d'abord apprendre quelle est la richesse de ce peuple, et ensuite quelle portion de cette richesse il consacre aux dépenses de l'État* »

La faiblesse de la participation des citoyens et leur désintérêt pour la vie politique semble montrer que le concept classique de citoyenneté rencontre certaines difficultés²⁵⁰ : le faible niveau d'incorporation à la société civile ; le faible niveau d'intégration sociale ; l'absence de

²⁴⁸ Kaufmann & al. (2010), "the Worldwide governance indicators", World Bank, Working paper, n° 2195, Washington, DC septembre 2010.

²⁴⁹ Capron.M (2005) « Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier ». MANAGEMENT & SCIENCES SOCIALES. mai 2005. Page 1

²⁵⁰ Herzog.P (1995), « Quelle démocratie, quelle citoyenneté ? », Paris, Editions de l'Atelier /Edition ouvrières, 1995, p13.

rattachement territorial ; l'absence de ressources. Ces éléments nous montrent que la citoyenneté est un élément important de la bonne gouvernance.

Que ce soit dans l'élaboration de la stratégie, la cartographie des risques ou encore lors d'opérations structurantes, la prise en compte des talents, l'évaluation de l'engagement des salariés et de la qualité du leadership ou encore l'adéquation des compétences et de la stratégie sont autant d'éléments nécessaires à une bonne gouvernance.²⁵¹

David Giaque et Yves Emery,²⁵² dans *Les paradoxes de la gestion publique*, mettent en évidence celui-ci : « 6^e paradoxe : compter sur l'implication des agents publics, sans modernisation de la gestion des ressources humaines.....Il [existe] un écart entre, d'une part, la volonté des responsables administratifs d'accroître l'implication, la participation et la motivation des employés de la fonction publique et, d'autre part, l'état des outils de gestion des ressources humaines qui tardent à être modernisés dans une grande majorité d'organisations publiques... On peut légitimement s'étonner de l'absence de considérations quant à la dimension humaine des transformations dans le cadre des réformes de « nouvelle gestion publique ».²⁵³

Dans le cas de la bonne gouvernance, la décentralisation impose un vecteur précieux pour sa réalisation (Aimé Félix Avenot, 2008). La décentralisation « consiste à conférer à une entité la personnalité morale en rompant le lien hiérarchique entre elle et l'État central au profit d'un simple contrôle, d'une simple surveillance. La conséquence de ce choix est que le pouvoir de décision est reparti entre de multiples personnes morales autonomes dotées d'organes propres pour mettre en œuvre les compétences qui leur sont reconnues pour la gestion des affaires publiques » (Pierre-Laurent Frier et Jacques Pett, 2008).

La déconcentration influe également sur la bonne gouvernance. Comme nous l'indique F. Chauvin (1998), *l'aménagement de l'exercice des compétences au sein d'une même personne*

²⁵¹<https://www.ifa-asso.com> consulté le 7 décembre 2018 : Institut français des administrateurs : Gouvernance, Ressources Humaines et Performance, Les travaux de l'IFA, octobre 2014, <https://www.ifa-asso.com>

²⁵²Giaque.D Emery.Y, (2005) « *Les paradoxes de la gestion publique* », L'Harmattan, 2005, pp 210-211

²⁵³Chemla-lafay.A (2008), « Professionnaliser la GRH dans la fonction publique de l'État en France, une incantation sans effets réels », politique et management publique vol 26/2/2008.

morale implique un transfert du pouvoir de décision d'une autorité supérieure vers une autorité inférieure qui lui reste hiérarchiquement subordonnée. »

La contractualisation offre comme un moyen, pour la collectivité régionale, de réaliser des projets qu'elle serait incapable de mener seule, la plupart des projets étant financés par l'État et les collectivités territoriales (Dantonel Cor N., 2007).²⁵⁴

Le niveau de décision a donc une influence sur la bonne gouvernance.

L'ensemble des éléments apportés par la revue de littérature, ainsi que les résultats de notre étude qualitative nous conduisent donc à émettre les sous-hypothèses suivantes :

H2.1 :La transparence de la comptabilité publique influence positivement une bonne gouvernance.

H2.2 :La qualité de l'information financière influence positivement une bonne gouvernance.

H2.3 :La participation des citoyens au niveau de l'administration publique influence positivement une bonne gouvernance.

H2.4 :La gestion des Ressources humaines au sein des administrations publiques influence positivement une bonne gouvernance.

H2.5 : La décision dans l'administration publique influence positivement une bonne gouvernance.

1.2.1.3 - Hypothèse H3

« L'harmonisation comptable peut être définie comme un processus institutionnel ayant pour objet de mettre en convergence les normes et les pratiques comptables nationales et par conséquent de faciliter la comparaison des états comptables produits par des entreprises de pays différents » (Colasse, 2000) ou « comme un processus politique visant à réduire les différences de pratiques comptables à travers le monde afin d'accroître leur compatibilité et leur comparabilité » (Hoarau 1995). L'harmonisation comptable se distingue de la normalisation comptable ; cette dernière vise à uniformiser les normes et les pratiques comptables au sein d'un même espace géographique. « L'harmonisation comptable autorise

²⁵⁴ Dantonel Cor N., (2007), « Droit des collectivités territoriales », éd. BREAL, 3^e édition, CEDEX, pp. 103-104

une diversité des pratiques comptables ; elle constitue une forme atténuée de la normalisation et une première étape vers celle-ci » (Colasse 2000).

C'est néanmoins sur la normalisation en tant qu'étape ultérieure à l'harmonisation que nous portons notre étude.

Notre questionnaire contient en conséquence une série de questions visant à examiner si le **déploiement des normes IPSAS favorise l'uniformisation et la comparaison entre les pays qui les appliquent dans un monde de plus en plus orienté vers la globalisation économique et financière (hypothèse H3).**

1.2.1.4 - Hypothèse H4

La revue de littérature à laquelle nous avons procédé en première partie et les résultats de notre étude qualitative nous ont amenés à émettre l'hypothèse suivante :

H.4 :L'application des IPSAS en dépit de toutes formes de résistance façonnera un management de type nouveau²⁵⁵.

Nous souhaitons ainsi avoir une idée globale de l'influence du nouveau référentiel comptable sur le quotidien de l'administration et des agents publics, lors du bilan d'ouverture dans le cas belge, dans le cadre des réformes menées dans le sillage de l'adoption de la nouvelle loi organique des finances et de son décret d'application pour le cas marocain. Nous souhaitons également apprécier le niveau du contrôle interne et de sa qualité, en nous intéressant logiquement à la fiabilité et la persistance des systèmes d'information en place et à sa refonte pour une meilleure diffusion de valeurs induites par les nouvelles normes IPSAS²⁵⁶.

Non moins importantes, les questions liées à la maîtrise des risques sous-jacents aux changements induits par l'adoption des IPSAS figurent aussi dans notre champ d'investigation. Si ces changements s'inscrivent dans le cadre d'une modernisation poussée

²⁵⁵Cardinaux P.-A., Lambert S., Warpelin L. (2009), *“Les administrations publiques face aux enjeux des normes IPSAS : L'exemple des Transports publics de Genève”*, L'expert-comptable Suisse, 2007/9, 630 - 635

²⁵⁶Bartoli.Z (1997), *le management des organisations publiques*, Dunod, Paris,p197.

de l'appareil administratif, il est en effet nécessaire de mesurer en cours d'étape l'ampleur du changement enraciné et capitalisé et les modifications d'envergure non assimilées.

Les qualités que nous estimons à-même de façonner un management performant nous conduisent en conséquence à émettre les sous-hypothèses suivantes :

H4.1 : L'efficacité (Kolb 2002) de l'action des entités publiques influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.2 : L'efficience (White 1999) d'optimisation des ressources influence positivement l'application d'un nouveau management public au sein des administrations publiques.

H4.3 : La performance de l'administration publique (Pesqueux 2010) influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.4 : La responsabilité (Shoenares 2008)²⁵⁷ des fonctionnaires en matière de gestion des deniers publics influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.5 : La responsabilisation (Shoenares 2008) au niveau de la gestion de la chose publique influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.6 : Le partenariat public privé²⁵⁸ influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.7 : La gestion axée sur les résultats au niveau des administrations publique influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.8 : La formation des fonctionnaires et le renforcement de leur capacité influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.9 : L'outil informatique utilisé influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.10 : L'accessibilité et l'ouverture de l'administration publique envers le citoyen influence positivement l'application d'un nouveau management public.

²⁵⁷ Schoenares.F (2008), « *Le Nouveau Management Public : éléments de définition et enjeu identitaire* », Centre de recherche et d'Interventions Sociologiques, Université de Liège.

²⁵⁸ Petrella.R (2003) « pour un nouveau plan partenariat public-public » ., conseiller à la commission européenne et professeur à l'université catholique de Louvain

1.2.2 Choix des construits des échelles de mesure

La construction des échelles de mesure représente l'une des étapes les plus critiques pour le chercheur en sciences de gestion. Pour l'élaborer, nous utilisons la méthodologie préconisée par le paradigme de Churchill²⁵⁹ en 1979. Cette démarche schématise la procédure de construction des instruments de mesure de types questionnaires à échelles multiples et à plusieurs items mesurant un seul attribut.

*« La démarche de Churchill s'inscrit dans le cadre de la théorie de la mesure ou de la traduction visant à établir une relation épistémique entre le cadre théorique et le cadre empirique. Celle-ci a pour principal objectif l'obtention d'une mesure 'parfaite' d'une variable conceptuelle . »*²⁶⁰

Les attitudes, opinions et perceptions, objets sur lesquels porte l'étude, sont difficilement évaluées. La mesure ainsi obtenue peut être exposée à deux types d'erreurs. Le premier est aléatoire car il est dû aux aléas tels que les circonstances, l'humeur des personnes interrogées. Le deuxième est dû aux effets d'instrumentation. La démarche méthodologique de Churchill distingue deux grandes phases : la phase exploratoire et la phase confirmatoire.

L'exploration consiste à se focaliser sur la revue de littérature pour identifier et spécifier le domaine du construit. Les entretiens et les exemples pratiques permettent au chercheur de générer des indicateurs de mesure du concept. La collecte des premières données sert à purifier l'instrument de mesure pour pouvoir élaborer une deuxième version du questionnaire.

La phase confirmatoire portera sur de nouvelles données pour estimer la fiabilité et la validité des construits. Nous utilisons à cette fin certaines méthodes statistiques que nous avons déjà utilisées au niveau de la première phase auxquelles nous ajoutons

²⁵⁹ Churchill, G.A., (1979) "A paradigm for developing better measures of marketing constructs", Journal of Marketing Research, vol. 16, pp. 64-73.

²⁶⁰ Thiétart, R-A et al., (2003) « Méthodes de recherche en management », Dunod, Paris, P 644.

l'analyse factorielle confirmatoire et le test de validité et de fiabilité développée dans le cadre des modèles d'équations structurelles.

L'objectif ici est de mettre en œuvre notre recherche. Cela passe d'abord par l'exploration du terrain en testant notre questionnaire auprès d'un petit échantillon. Le test consiste à purifier l'instrument de mesure en éliminant les items qui ne contribuent pas de façon significative dans la mesure des variables latentes. Nous passons ensuite, à la phase confirmatoire des mesures en se basant sur de nouvelles données.

1.2.3 – Conditions d'élaboration

Avant d'administrer notre questionnaire de manière directe, nous avons tenu à le tester préalablement auprès des professionnels pour vérifier qu'il répond à l'ensemble des objectifs suivants :

- rendre compte de la perception transversale des personnes ressources quant à la réforme menée en Belgique ou celle projetée pour le cas marocain;
- étayer les liens supposés entre certains aspects de performance liés à la mise en place d'un cadre comptable respectant les normes IPAS ;
- répertorier les effets attribués aux changements induits;
- Témoigner sur les niveaux de contribution des responsables dans un chantier aussi important et vaste que celui de la mise en place des normes IPSAS.

L'élaboration du questionnaire est le résultat d'un processus itératif entre la littérature, les professionnels et le champ d'étude. Sa construction s'inscrit dans une logique de cohérence, de clarté et d'univocité de ses questions. Elle constitue une étape déterminante de notre recherche spécialement pour compléter notre étude qualitative et vérifier nos résultats par rapport à la littérature et au terrain et nous permettre d'intégrer les différents aspects de la problématique de recherche.

À maintes reprises, nous avons été amenés à revoir le questionnaire, afin de le rendre plus lisible et plus simple d'utilisation. L'idée essentielle est de déclencher de riches discussions au cours de l'entretien avec la personne ressource et d'en retranscrire par la suite les idées principales.

1.2.4 - Structure du Questionnaire

Dans l'organisation générale du questionnaire, nous avons veillé à ce qu'il y ait une cohésion et une continuité dans la logique d'interrogation. Les questions nous apportent, d'une part, des renseignements sur les établissements et sur les répondants au questionnaire (fonction, niveau d'étude, ancienneté...), d'autre part sur des faits, qui nous aident à extraire sur un rapport d'échelle, le degré d'importance des construits en nous basant sur un rapport de 1 à 5 sur l'échelle de Likert où les éléments ont les valeurs suivantes : tout à fait en désaccord =1, en désaccord=2, neutre=3, d'accord=4, tout à fait d'accord=5.

Conformément aux recommandations de Converse et Presser,²⁶¹ le principe de la progressivité est respecté. En effet, nous avons structuré notre questionnaire en commençant par des questions simples, précises et peu confidentielles dans le but de familiariser le répondant avec le format du questionnaire et de l'amener à réfléchir sur le thème de l'enquête. Ensuite, nous interpellons les répondants sur des questions plus difficiles nécessitant de leur part une attention particulière.

1.2.5 – Administration du questionnaire

Dans un objectif de comparabilité, il apparaît indispensable que le même type de questions soit posé aux différentes personnes ressources contactées. Cependant, le questionnaire doit servir deux contextes différents : celui de la Belgique, où les normes IPSAS sont mises en place depuis un temps assez respectable, et le contexte marocain, où le chemin de cette adoption est fortement tributaire du chantier de réforme de la loi organique des finances 130-13 qui a vu le jour en 2015. Nous avons donc opté pour un questionnaire léger, précis et concis, qui cadre avec notre problématique. Le choix d'un maximum de questions fermées (à réponse positive ou négative) est conduit par notre souci d'entamer la discussion sur la dimension soulevée par la question, l'enjeu étant de collecter un maximum d'informations pouvant décrire la dimension analysée. C'est ainsi que la perception des personnes contactées sur des aspects en rapport avec les questions posées doit nous guider dans notre démarche d'analyse et de comparabilité.

1.2.6 – Description du questionnaire

²⁶¹ Converse-J, Presser-S (1986), « Questions : Handcrafting the Standardized Questionnaire », Thousand Oak, CA : Sage Publications, 1986.

Le questionnaire, dont un exemplaire vierge figure à l'annexe 6, est réalisé sous format papier.

Outre les éléments relatifs à l'identité et la fonction du répondant, il permet de recueillir les réponses aux questions fermées relatives aux quatre domaines étudiés :

A. Les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS

B. La bonne gouvernance par rapport à l'application des normes IPSAS

C. L'uniformisation des règles comptables entre Etats ou au sein d'un même Etat

D. L'application des normes IPSAS, façonnera un management de type nouveau

Pour favoriser l'analyse ultérieure des résultats, les réponses sont fournies sur une échelle de Lickert allant de 1 (Tout à fait d'accord) à (5 Pas du tout d'accord).

1.3- Détermination de l'échantillon

1.3.1 - Méthodologie d'échantillonnage

Après avoir élaboré les questions de recherches et les objectifs de notre étude, il faut maintenant préciser la méthodologie d'échantillonnage. À ce stade, on doit préciser quelle sera la population étudiée, son unité d'analyse, la stratégie pour constituer un échantillon et la taille de cet échantillon.

Dans la majorité des cas, la population choisie par le chercheur sera trop large pour que ce dernier puisse envisager de recueillir des données auprès de tous les éléments de la population. Le chercheur aura donc recours à un échantillon représentatif de la population étudiée. Le choix de cet échantillon a d'une part un impact direct sur la validité interne en terme de pertinence des résultats, et d'autre part sur la validité externe en terme de généralisation sur l'ensemble de la population.

Le choix de la population de base se fait, généralement, à partir de deux grandes catégories de méthodes de sondage ou d'échantillonnage :²⁶²

²⁶² Evard.Y,Pras.B et Roux, (1997) « Market : etudes et recherches en Marketing :fondemants et Methodes »,2 eme Edition, Nathan, Paris, 1997,pp.168-180.

1.3.1.1 - Les méthodes aléatoires ou probabilistes

La sélection d'un échantillon est basée sur le hasard et un tirage au sort. Chaque individu de la population a une chance connue et non nulle de faire partie de l'échantillon. On laisse le hasard décider des individus à interroger et on effectue l'enquête sur ceux-ci. Cette méthode est dite probabiliste car la représentativité de l'échantillon aléatoire obtenu est à priori assurée par les lois statistiques de la probabilité. Cette méthode exige, d'une part, une liste exhaustive des individus formant la population étudiée, et d'autre part, la réalisation d'un tirage au hasard des individus.

1.3.1.2 - Les méthodes non probabilistes ou non aléatoires

Ces méthodes désignent des techniques d'échantillonnage selon lesquelles les éléments d'une population donnée n'ont pas une probabilité connue d'être sélectionnés dans l'échantillon. Par conséquent, il n'est pas possible d'évaluer la représentativité des échantillons ainsi constitués. Ce sont des méthodes qui supposent que la distribution des caractéristiques à l'intérieur de la population est égale.

Pour des raisons liées au mode d'administration du questionnaire, notre échantillon s'inscrit dans la catégorie des échantillons non aléatoires ou non probabilistes. Nous avons utilisé dans notre recherche la méthode du choix raisonné qui donne de bons résultats lorsqu'on cherche à tester des propositions théoriques ; les échantillons sélectionnés par cette méthode sont fréquemment rencontrés dans les recherches en sciences sociales. C'est une méthode rapide, relativement peu coûteuse et qui permet de choisir de manière très précise les éléments de l'échantillon.

1.3.2 – Composition de l'échantillon constitué

Toute recherche scientifique auprès d'un échantillon se trouve confrontée à un ensemble d'obstacles qui entravent le bon déroulement de l'enquête et risquent de conduire à un taux de réponse faible. Ces obstacles peuvent être :

- La dispersion géographique de l'échantillon obligeant à des déplacements répétitifs, ce qui engendre des coûts importants et nécessite énormément de temps ;

- Le souci de confidentialité chez certains responsables contactés qui considèrent que l'investigation touche aux secrets des établissements contactés ;
- La difficulté et le refus de divulguer des informations stratégiques, pertinentes et fiables, en raison en particulier de la qualité de formation et du degré de qualification de certains cadres et responsables ;
- Le manque de disponibilité des responsables et la difficulté d'accès à certains établissements entraînant des allers retours et des rendez-vous répétés.

Compte tenu de ces obstacles, une grande attention a été apportée aux techniques permettant d'avoir un taux de réponse optimal (Kanuk et Berenson, 1978²⁶³ ; Sheehan, 2001²⁶⁴). La technique de « sponsorship » de l'enquête qu'ils préconisent garantit un taux de réponse important. Dans cet esprit, nous avons sollicité l'aide et le soutien d'instances connues pour leur vive collaboration et leur connaissance du secteur, à savoir la Cour des comptes de Rabat et la Trésorerie Générale du Royaume à Rabat pour le Maroc, la Cour des comptes, SPF Budget et le Contrôle de gestion pour la Belgique. Les relations entretenues lors de notre étude qualitative préalable nous ont facilité la tâche.

En Belgique, Nous sommes ainsi parvenus à distribuer 174 questionnaires (dont 154 exploitables) aux fonctionnaires de toutes les administrations en lien avec la réforme de la comptabilité, rattachées au domaine des finances publiques : SPF Budget, Contrôle de gestion, Régions Wallonie, Bruxelles Capitale, Flandre, Cour des comptes, Communautés germanophone et française, Banque Nationale, Banque Belfus, Provinces flamande et wallonne.

Au Maroc, les contacts que nous avons pris dans les organismes centraux nous ont permis de distribuer 234 questionnaires (dont 208 exploitables) aux fonctionnaires des administrations touchées par la réforme comptable et l'application des normes IPSAS, aux niveaux national et régionaux de la Trésorerie Générale du Royaume et à la Cour des comptes du Maroc.

²⁶³Kanuk L. & Berenson C (1975). "Mail surveys and response rates : A litterature review". Journal of marketing research 12, pp. 440-453.

²⁶⁴Sheehan,K.(2001),"E mail Survey Response Rates : A Review. Journal of Computer-Mediated Communication," Vol 6 (2) : 1083-6101.

1.4 – Réalisation de l'enquête

1.4.1 - Mode d'administration du questionnaire

Le choix du mode d'administration du questionnaire revêt une importance capitale pour la qualité des données collectées sur le terrain. Le choix d'un media particulier repose sur plusieurs éléments : objectifs de la recherche, nature de la population à interroger, taille de l'échantillon, méthodes d'échantillonnage, délai d'enquête, arbitrage entre le coût et la valeur de l'information à recueillir, outil informatique à utiliser, etc. On dénombre quatre modes généraux d'administration : l'envoi postal, la distribution de la main à la main (auto-administration), le face-à-face (entretien) et le questionnaire par téléphone.²⁶⁵

- L'enquête en face-à-face est particulièrement appropriée lorsque les membres de l'échantillon peuvent facilement être réunis dans un lieu commun. Son avantage est de préserver l'anonymat des sujets, d'avoir un temps de réponse court et un taux de participation élevé.
- L'enquête par téléphone est fréquemment réalisée dans le cadre d'enquêtes sur des grandes populations. Les frais à encourir sont souvent moins importants que les enquêtes en face-à-face car elle ne nécessite aucun déplacement de l'enquêteur ni d'habiletés particulières du chercheur pour recueillir les réponses ; les questions posées sont généralement courtes, simples et spécifiques, ce qui en revanche risque d'apporter des informations superficielles.
- L'enquête par voie postale permet de recueillir rapidement une grande quantité d'informations. Les enquêtés peuvent préserver leur anonymat, ce qui limite le risque de réponses biaisées. Il peut être envoyé à un très grand nombre d'enquêtés sur un vaste territoire sans que les coûts soient prohibitifs.
- L'enquête auto-administrée : cet outil de collecte de données consiste à remettre directement le questionnaire à la personne interrogée en lui expliquant les objectifs de l'enquête et les résultats escomptés tout en lui assurant la sauvegarde de l'anonymat. Ce type d'enquête s'applique surtout à des questionnaires assez-long.

²⁶⁵ Sphipman-M, (1984) « le sondage », in, « Recherche sociale, de la problématique à la collecte des données », sous la direction de BenoitGhthier, presse de l'Université de Québec, 1984, pp.335-336.

Notre choix s'est fixé sur l'auto-administration du questionnaire auprès des responsables des deux royaumes afin d'obtenir des informations fiables et de bonne qualité. Nous avons également eu recours au téléphone et à l'envoi de courriers postaux ou électroniques.

1.4.2 - Déroulement de l'enquête

Pour obtenir le taux de réponse le plus élevé possible, nous avons souhaité accorder un maximum de temps à nos répondants. Notre enquête s'est donc déroulée entre janvier et octobre 2018.

Nous avons décidé d'explorer dans un premier temps la situation de la Belgique, pays de l'UE déjà bien avancé par rapport au Maroc où le chantier de réforme tend vers l'adoption du référentiel international en matière de gestion publique.

Au début de chaque entretien, nous avons expliqué que notre enquête fait partie d'un travail de thèse et s'inscrit dans un cadre purement académique traitant certains aspects liés à l'adoption des normes IPSAS. Nous avons pu remarquer que les interviewés avaient de bonnes intentions et qu'ils étaient disposés à répondre sans trop d'appréhension ni de gêne. Après une discussion préliminaire sur le sujet, nous avons demandé à chacune des personnes contactées de répondre aux questions formant notre questionnaire. Pour certaines personnes ressources que nous n'avons pas pu contacter directement, notamment en Belgique, nous sommes entrés en contact par téléphone.

Pour faciliter notre travail ultérieur d'analyse, nous avons demandé et obtenu de chaque personne contactée l'autorisation d'enregistrer l'intégralité de la discussion.

Le taux de réponses exploitables au questionnaire est de 87, 5% pour le Maroc avec 208 questionnaires, 26 questionnaires étant rendus incomplets ou non rendus. Pour la Belgique, nous avons reçus 164 réponses, dont 10 incomplètes, ce qui représente un taux de réponses exploitables de 87 %.

1.5 – Exploitation des résultats

1.5.1 – Préparation des données

Avant de procéder au dépouillement des résultats, il convient de préparer et mettre en forme les données, afin d'en extraire des informations fiables et significatives facilitant leur interprétation. Cette étape consiste à vérifier les questionnaires remplis et à coder les réponses avant de procéder à leur saisie.

1.5.1.1 - Vérification des questionnaires

Les questionnaires rassemblés à la fin d'une enquête ne sont pas toujours exploitables directement. Nous avons donc procédé aux vérifications utiles à nous assurer de la bonne qualité des informations. En effet, l'une des conditions nécessaires à l'obtention des analyses fiables réside en la qualité des données brutes déjà collectées. Nous nous sommes assurés que les réponses obtenues étaient clairement lisibles et complètes et avons écarté les questionnaires non remplis.

Au terme de cette vérification, nous avons procédé d'une part à la suppression des questionnaires comportant des incohérences et des réponses manquantes, d'autre part, aux quelques rectifications légères de certains questionnaires nécessitant correction, après prise de contact avec le répondant.

1.5.1.2 - Codage des réponses

Les données sont rarement utilisables sous la forme selon laquelle elles ont été collectées. Elles doivent être réduites, résumées et traduites en un langage spécifique afin de pouvoir les inscrire sur un support adapté au traitement informatique. Le codage constitue ainsi la deuxième étape de l'exploitation des réponses. Cette opération consiste à associer à chaque modalité de réponse un symbole permettant son comptage.

La codification est formalisée dans un dictionnaire des variables définissant pour chaque question son intitulé et les modalités de réponses.

1.5.2 - Traitement des données collectées

Les données vérifiées et codées, nous pouvons procéder à leur analyse statistique, dont les résultats serviront à confirmer ou infirmer nos hypothèses de recherche. Nous avons utilisé le logiciel SPSS version 19 en tant que logiciel académique et professionnel sophistiqué. Ce

logiciel permet de dégager de bons résultats et d'effectuer des traitements statistiques diversifiés et pertinents correspondant aux objectifs de notre recherche.

1.5.2.1 - Statistiques descriptives

Les statistiques descriptives nous permettent de dégager une évaluation globale du niveau de chaque variable. Elles permettent de décrire succinctement les caractéristiques de notre échantillon (indication des tendances centrales et degré de dispersion des observations) et de connaître les opinions de chaque répondant sur chaque question de recherche dans le but de mieux comprendre les conditions d'application des normes IPSAS et les effets de cette réforme sur la bonne gouvernance, l'uniformisation des normes comptables entre États ou au sein d'un même État, et la réalisation d'un nouveau management publique (NMP). Pour réaliser notre analyse descriptive, nous procédons à des tris à plats et des tris croisés.

a - Le tri à plat

Le tri à plat (ou analyse unidimensionnelle) nous permet de décrire les résultats bruts de la population étudiée, pour chacune des questions posées. Il restitue la distribution des différentes réponses obtenues à une question unique. Le résultat de cette opération est donc un simple tableau appelé «tableau de fréquence», faisant apparaître simplement le nombre d'individus dans chaque modalité, la fréquence d'individus par modalité ou le pourcentage.

Les différents traitements envisageables à ce niveau sont les fréquences relatives et les fréquences absolues. Il est souvent possible de calculer, en plus des deux fréquences, les fréquences cumulées. Cette méthode constitue le traitement minimal que l'on peut appliquer aux données primaires déjà collectées (la moyenne, la fréquence, la variance, l'écart type, etc.). Les tris à plat présentent l'avantage de détecter facilement les erreurs d'enregistrement commises au moment du codage ou de la saisie informatique.

b - Le tri croisé

Le tri croisé consiste à calculer les fréquences d'individus statistiques tombant dans chacune des cases du produit cartésien de plusieurs variables. C'est donc une extension à plusieurs

variables du tri à plat (le tri à plat se distingue du tri croisé par le fait que ce dernier combine les résultats obtenus sur 2 questions, voire plus).

Contrairement au tri à plat qui permet de connaître la distribution d'une population par rapport à une variable donnée, la technique des tris croisés permet d'étudier les corrélations et le degré de corrélation entre les variables. Une fois les hypothèses bien formulées, l'objectif est de chercher l'existence ou non d'une relation de causalité entre les variables étudiées, notamment entre les variables explicatives et la variable à expliquer. Un indice de performance est utilisé comme instrument de mesure fiable pour mesurer le niveau de diffusion du phénomène étudié et tester la multi-colinéarité (VIF).

Pour mesurer l'intensité de la relation entre les variables, on utilise un coefficient de corrélation, reposant sur le calcul des écarts entre les fréquences observées et les fréquences théoriques du tableau de contingence.

1.6 – Conclusion

Cette section nous a permis de présenter le questionnaire élaboré pour vérifier nos hypothèses de recherche, ainsi que son mode d'administration sur un panel représentatif des fonctionnaires belges et marocains ayant à appliquer les normes IPSAS. Les résultats de l'étude quantitative ainsi menée font l'objet des sections suivantes.

Section 2 : Résultats de l'étude quantitative

2.1 –Introduction

Dans cette section, nous présentons les résultats bruts de l'étude quantitative avant traitement informatique des données recueillies.

2.2 – Profil des répondants

2.2.1 - Âge des répondants

Tableau n°10 : Âge des répondants belges

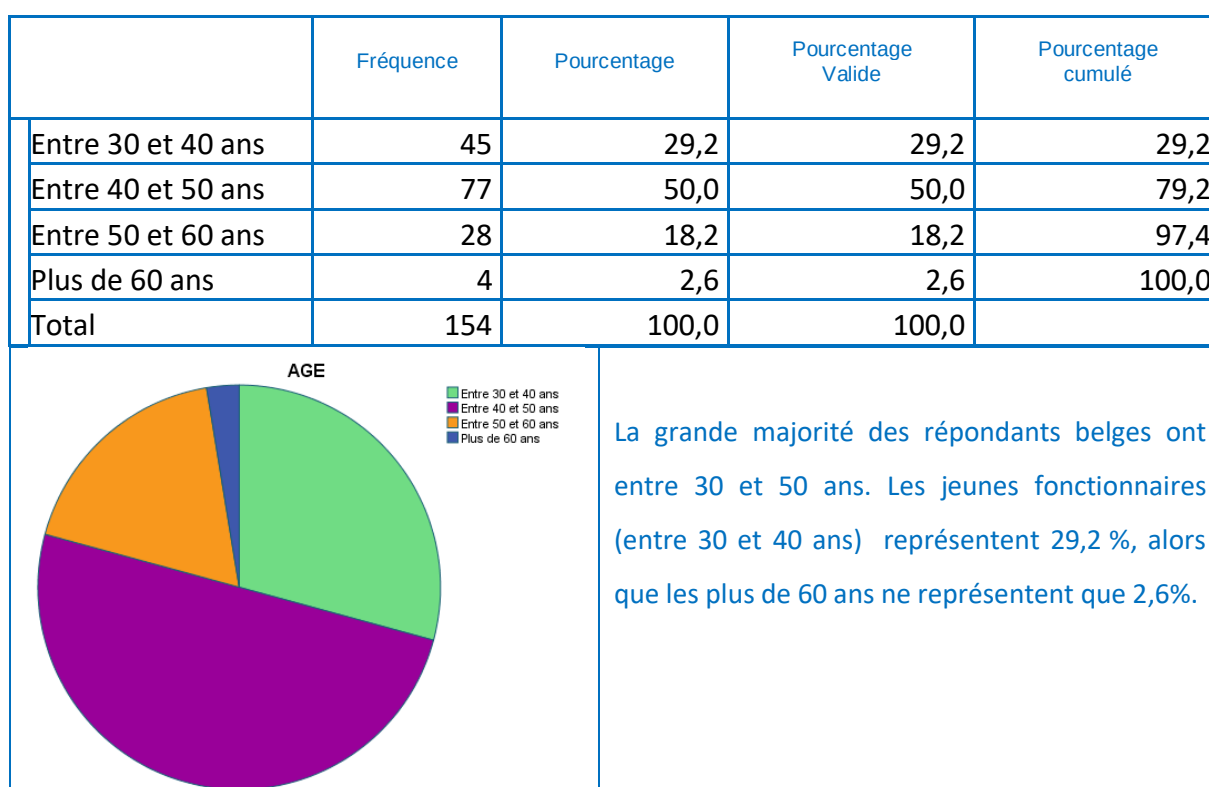
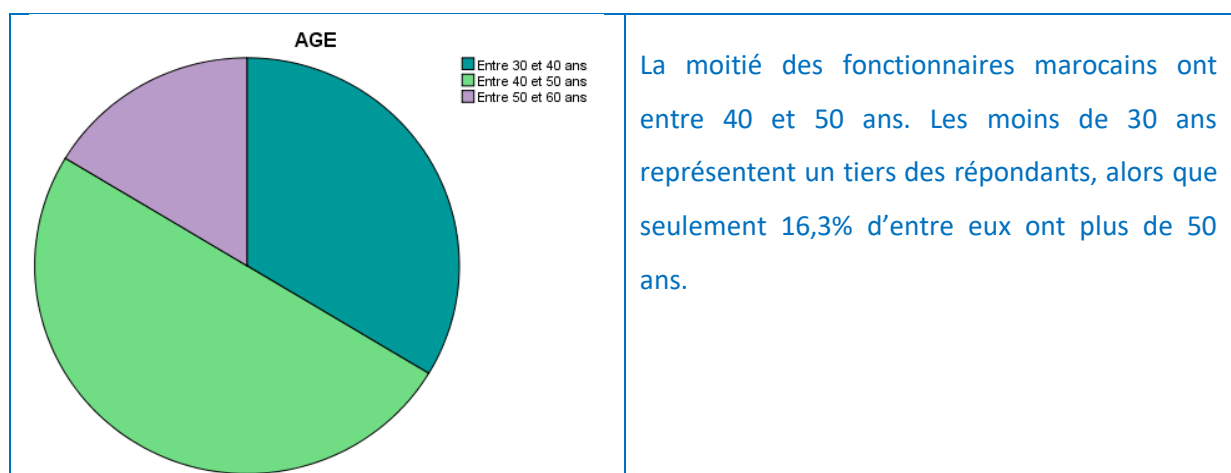


Tableau n°11 : Âge des répondants marocains

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Entre 30 et 40 ans	70	33,7	33,7	33,7
Entre 40 et 50 ans	104	50,0	50,0	83,7
Entre 50 et 60 ans	34	16,3	16,3	100,0
Total	208	100,0	100,0	



Source : élaboré à partir de base de données.

2.2.2 – Ancienneté professionnelle des répondants

Tableau n°12 : Ancienneté des fonctionnaires belges

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Moins de 5 ans	8	5,2	5,2	5,2
Entre 5 et 10 ans	21	13,6	13,6	18,8
Entre 10 et 20 ans	61	39,6	39,6	58,4
Entre 20 et 30 ans	49	31,8	31,8	90,2
Plus de 30 ans	15	9,7	9,7	100,0

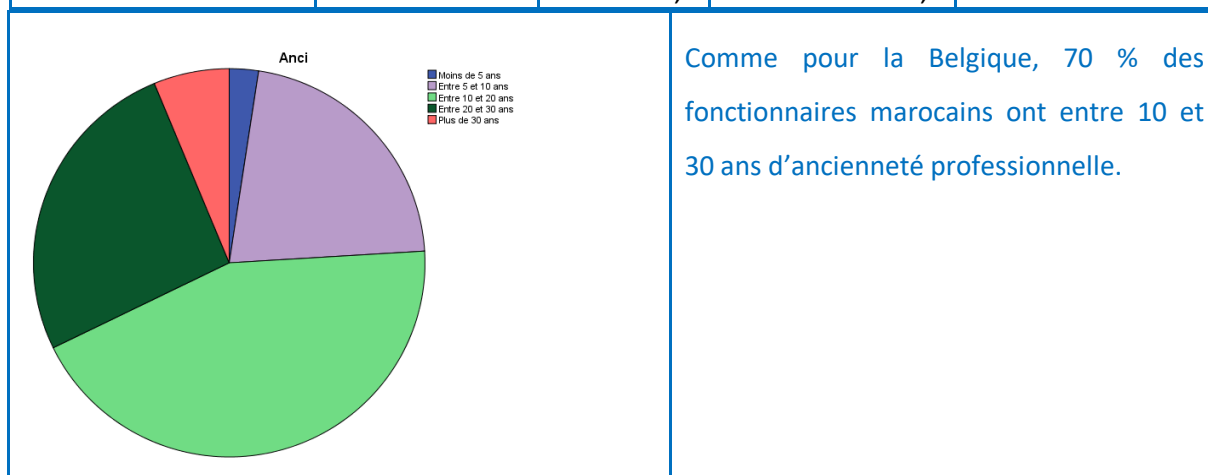
Anci	Moins de 5 ans	Entre 5 et 10 ans	Entre 10 et 20 ans	Entre 20 et 30 ans	Plus de 30 ans
Moins de 5 ans	5,2%	13,6%	39,6%	31,8%	9,7%

70 % des fonctionnaires belges interrogés ont entre 10 et 30 ans d'ancienneté.

Source : élaboré à partir de base de données.

Tableau n°13 : Ancienneté des fonctionnaires marocains

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Moins de 5 ans	5	2,4	2,4	2,4
Entre 5 et 10 ans	45	21,6	21,6	24,0
Entre 10 et 20 ans	91	43,8	43,8	67,8
Entre 20 et 30 ans	54	26,0	26,0	93,8
Plus de 30 ans	13	6,3	6,3	100,0
Total	208	100,0	100,0	

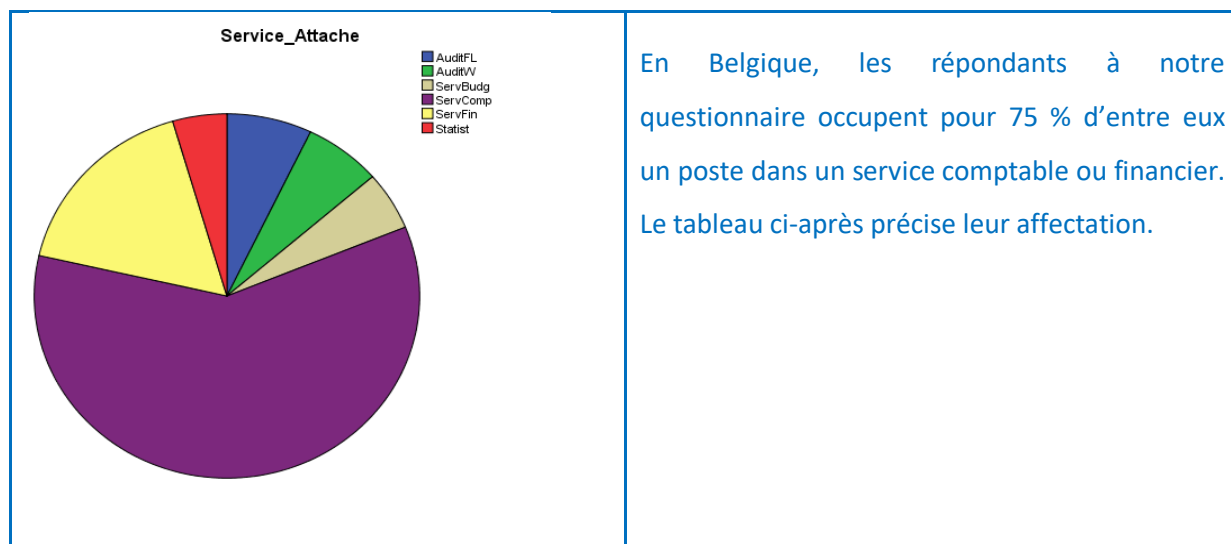


Source : élaboré à partir de base de données.

2.2.3 - Fonction des répondants

Tableau n°14 : Service d'attache des fonctionnaires belges

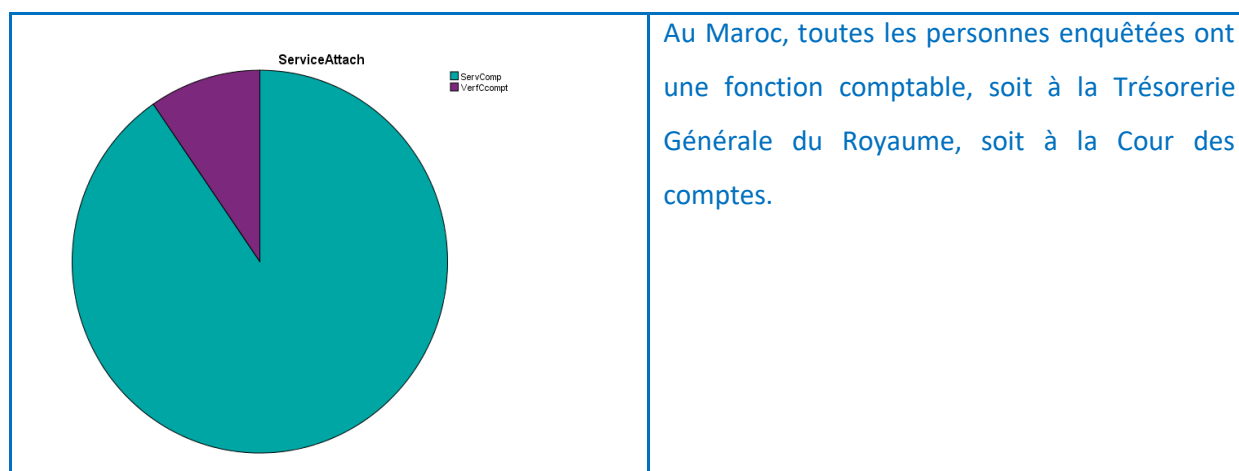
	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Audit Flandre	11	7,1	7,1	7,1
Audit Wallonie	10	6,5	6,5	13,6
Budget	8	5,2	5,2	18,8
Comptabilité	92	59,7	59,7	78,6
Finances	26	16,9	16,9	95,5
Statistiques	7	4,5	4,5	100,0
Total	154	100,0	100,0	



Source : élaboré à partir de base de données.

Tableau n°15 : Services d'attache des fonctionnaires marocains

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
TGR	188	90,4	90,4	90,4
Cour des comptes	20	9,6	9,6	100,0
Total	208	100,0	100,0	

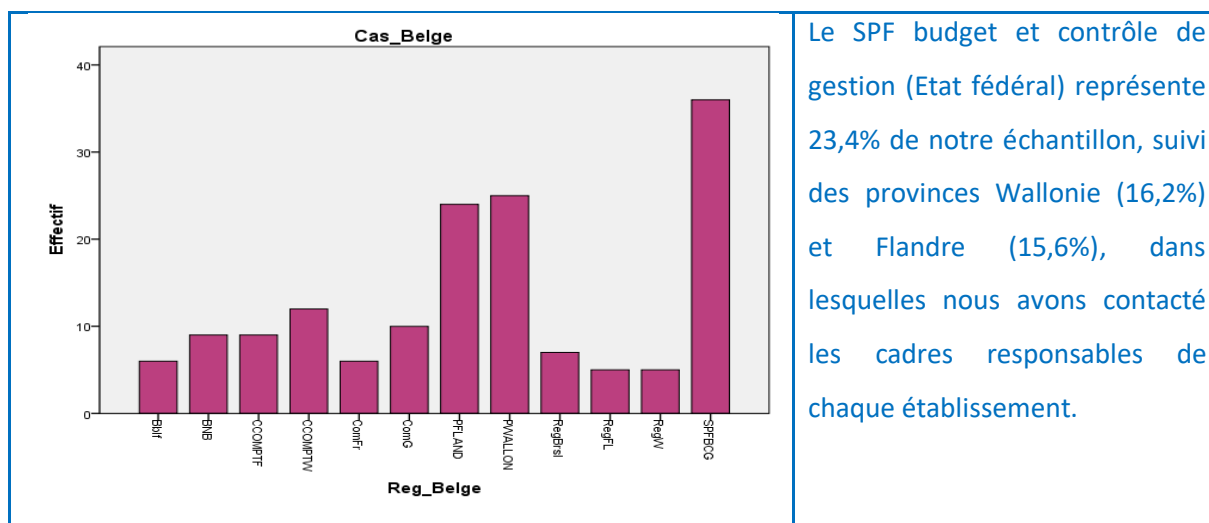


Source : élaboré à partir de base de données.

2.2.4 – Administrations enquêtées

Tableau n°16 : Administrations belges enquêtées

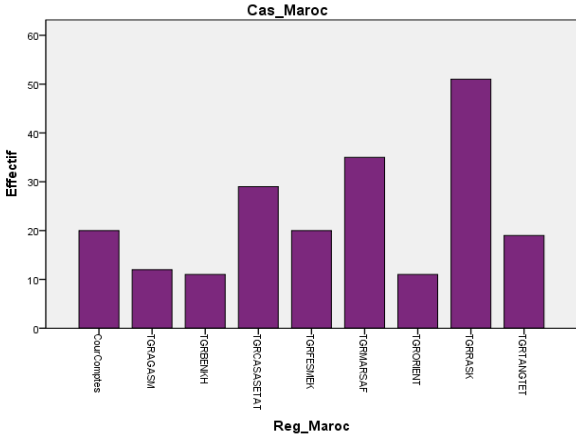
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Banque Belfus	6	3,9	3,9	3,9
BNB	9	5,8	5,8	9,7
Cour des comptes Flandre	9	5,8	5,8	15,6
Cour des comptes Wallonie	12	7,8	7,8	23,4
Communauté française	6	3,9	3,9	27,3
Communauté germanophone	10	6,5	6,5	33,8
Province Flandre	24	15,6	15,6	49,4
Province Wallonie	25	16,2	16,2	65,6
Région Bruxelles Capitale	7	4,5	4,5	70,1
Région Flandre	5	3,2	3,2	73,4
Région Wallonie	5	3,2	3,2	76,6
SPFBudget et Cont. gestion	36	23,4	23,4	100,0
Total	154	100,0	100,0	



Source : élaboré à partir de base de données.

Tableau n°17 : Administrations marocaines enquêtées

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Cour des comptes	20	9,6	9,6	9,6
TGR Agadir Souss Massa	12	5,8	5,8	15,4
TGR Beni Mellal Khénifra	11	5,3	5,3	20,7
TGR Casablanca Settat	29	13,9	13,9	34,6
TGR Fès Meknès	20	9,6	9,6	44,2
TGR Marrakech Safi	35	16,8	16,8	61,1
TGR Orient Oujda Berkan	11	5,3	5,3	66,3
TGR Rabat Salé Kénitra	51	24,5	24,5	90,9
TGR Tanger Tétouan	19	9,1	9,1	100,0
Total	208	100,0	100,0	



Outre la Cour des comptes de Rabat, notre enquête a pu être réalisée dans 8 des 12 régions constituées lors du découpage territorial de 2015. Les questionnaires ont ainsi été distribués auprès des différents services impliqués dans la réforme comptable marocaine.

Source : élaboré à partir de base de données.

2.2.5 – Formation des personnes enquêtées

Tableau n°18 : La formation des fonctionnaires belges

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Économie	133	86,4	86,4	86,4
Gestion	21	13,6	13,6	100,0
Total	154	100,0	100,0	

Source : élaboré à partir de base de données.

Tableau n°19 : La formation des fonctionnaires marocains

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Économie	201	96,6	96,6	96,6
Gestion	7	3,4	3,4	100,0
Total	208	100,0	100,0	

Source : élaboré à partir de base de données.

2.3 – Réponses au questionnaire

2.3.1 – Facteur culturel

Item 1 : Les pratiques comptables et managériales sont transmises d'une génération à l'autre.

Belgique : D'accord 96,8 %

Maroc : D'accord 79.3%

Item 2 : Les fonctionnaires sont réfractaires à l'évolution des pratiques comptables et managériales dans l'administration publique.

Belgique : D'accord 94,1 %

Maroc : D'accord 52.9%

Item 3 : L'héritage culturel favorise le maintien des pratiques comptables et managériales dans l'administration publique.

Belgique : D'accord 97,4 %

Maroc : D'accord 64.9%

Item 4 : Les nouvelles générations de fonctionnaires adoptent facilement les anciennes pratiques comptables et managériales utilisées au sein de l'administration publique.

Belgique : D'accord 97,4 %

Maroc : D'accord 86.6%

Item 5 : Les fonctionnaires de l'administration publique s'affranchissent facilement des anciennes pratiques comptables et managériales en adoptant de nouvelles.

Belgique : D'accord 96,1 %

Maroc : D'accord 81.3%

Item 6 : Les comportements relatifs aux anciennes habitudes au niveau de la gestion de la chose publiques et de la comptabilité publique continuent à servir au sein de l'administration publique.

Belgique : D'accord 93,5 %

Maroc : D'accord 64.9%

Item 7 : Le comportement des fonctionnaires vis-à-vis des nouvelles pratiques comptables et managériales au sein de l'administration publique est suffisamment avenant.

Belgique : D'accord 96.1%

Maroc : D'accord 82.7%

2.3.2 – Facteur géographique

Item 1 : L'adoption des normes IPSAS dans un pays influence positivement leur mise en application dès les pays limitrophes

Belgique : D'accord 91.5% Maroc : D'accord 70.7%

Item2 : Le découpage territorial influence positivement la mise en application des normes IPSAS au sein de l'administration publique.

Belgique : 68,2 % ont une position neutre Maroc : D'accord 42.3% Neutre : 43.3%

Item3 : Un pays qui présente une bonne image au niveau de sa comptabilité publique influence positivement les pays limitrophes.

Belgique : D'accord 94,8 % Maroc : D'accord 74.5%

Item 4 : La stabilité politique et économique d'un pays représente un facteur favorisant un terrain pour l'application d'une gestion publique saine.

Belgique : D'accord 97.4% Maroc : D'accord 92.8%

Item 5 : La situation géopolitique d'un pays influence positivement la mise en application des nouvelles normes comptables IPSAS.

Belgique : D'accord 97.4% Maroc : D'accord 91.8%

Item 6 : Les grands groupements économiques favorisent l'uniformisation des normes comptables publiques dans les pays y appartenant.

Belgique : D'accord 97.4% Maroc : D'accord 98.1%

2.3.3 – Facteur politique

Item 1 : Les décideurs politiques ne font pas assez preuve de volontarisme pour accélérer l'application des normes IPSAS.

Belgique : Pas d'accord 76 % Maroc : Pas d'accord 41.4%

Item 2 : L'absence de volontarisme des décideurs politiques est de nature à entraver, voire à empêcher la mise en application des normes IPSAS.

Belgique : D'accord 89.6% Maroc : D'accord 69.3%

Item 3 : Les décideurs politiques sont davantage portés sur les résultats (budget) que sur les moyens (comptabilité), ce qui explique qu'ils se désintéressent des normes IPSAS

Belgique : D'accord 89,6 % Maroc : D'accord 64.9%

Item 4 : Le volontarisme politique est un facteur déterminant pour la mise en application des normes IPSAS.

Belgique : D'accord 98 % Maroc : D'accord 87.9%

Item 5 : L'administration publique est suffisamment autonome vis-à-vis des pouvoirs publics.

Belgique : Pas d'accord 81.1% Maroc : Pas d'accord 65.2%

Item 6 : Les pouvoirs publics doivent être davantage éloignés des décisions de l'administration publique.

Belgique : Pas d'accord 81,1 %

Maroc : Pas d'accord 51.9%

Item 7 : L'ingérence des pouvoirs publics dans l'administration publique est de nature à ralentir l'application des normes IPSAS.

Belgique : Pas d'accord 80.5%

Maroc : Pas d'accord 52.9%

2.3.4 – Facteur économique

Item 1 : L'administration publique assure une gestion suffisamment efficace des deniers publics.

Belgique : Pas d'accord 86.4%

Maroc : D'accord 61.5%

Item 2 : La gestion des deniers publics sera meilleure avec l'adoption des normes IPSAS.

Belgique : D'accord 98.1%

Maroc : D'accord 90.4%

Item 3 : Les comptes publics sont suffisamment transparents.

Belgique : D'accord 92.2%

Maroc : D'accord 64.8%

Item 4 : Les normes IPSAS apporteraient davantage de transparence au niveau des comptes publics de l'administration.

Belgique : D'accord 98.7%

Maroc : D'accord 92.3%

Item 5 : Les dépenses liées à l'administration publique sont suffisamment contrôlées.

Belgique : D'accord 96.1%

Maroc : D'accord 78.9%

Item 6 : Les normes IPSAS permettraient de mieux rationaliser les dépenses publiques.

Belgique : D'accord 98%

Maroc : D'accord 90.8%

Item 7 : L'administration publique opère à un suivi et à une reddition assez régulière de ses comptes.

Belgique : D'accord 99.3%

Maroc : D'accord 91.8%

Item 8 : L'adoption des normes IPSAS améliorera le dispositif de reddition des comptes au niveau de l'administration publique.

Belgique : D'accord 100%

Maroc : D'accord 98.6%

Item 9 : L'adoption des normes IPSAS contribue au développement économique du pays.

Belgique : D'accord 97.4%

Maroc : D'accord 91.2%

Item 10 : L'adoption des normes IPSAS permet d'augmenter la capacité des investissements directs étrangers.

Belgique : D'accord 97.4%

Maroc : D'accord 93.2%

Item 11 : L'adoption des normes permet de favoriser les échanges commerciaux internationaux.

Belgique : D'accord 96.7%

Maroc : D'accord 83.6%

2.3.5 – La bonne gouvernance

2.3.5.1 - Transparence

Item 1 : La transparence de la comptabilité publique représente un élément important de la bonne gouvernance d'un pays.

Belgique : D'accord 98.7%

Maroc : D'accord 99.5%

Item 2 : L'image fidèle aux états financiers d'une administration publique garantit une transparence suffisante.

Belgique : D'accord 99.3%

Maroc : D'accord 97.1%

Item 3 : La comptabilité des écrits comptables est l'un des piliers de la transparence au sein de l'administration publique.

Belgique : D'accord 98.1%

Maroc : D'accord 91.9%

Item 4 : La neutralité a un impact sur la transparence au sein de l'administration publique.

Belgique : D'accord 96.7%

Maroc : D'accord 89.9%

Item 5 : L'accessibilité est importante pour le déploiement de la transparence au sein de l'administration publique.

Belgique : D'accord 98.7%

Maroc : D'accord 89.4%

Item 6 : La qualité des écritures comptables est un gage de transparence.

Belgique : D'accord 98%

Maroc : D'accord 89.4%

Item 7 : La lisibilité des écrits comptables est une condition importante pour le maintien de la transparence.

Belgique : D'accord 99.4%

Maroc : D'accord 96.1%

2.3.5.2 - Information financière

Item 1 : Une bonne information financière garantit le respect de la bonne gouvernance d'un pays.

Belgique : D'accord 99.3%

Maroc : D'accord 100%

Item 2 : L'intelligibilité influence la qualité de l'information financière au sein de l'administration publique des répondants.

Belgique : D'accord 100%

Maroc : D'accord 99.5%

Item 3 : La pertinence influence la qualité de l'information financière.

Belgique : D'accord 100%

Maroc : D'accord 99.6%

Item 4 : La fiabilité joue un rôle dans l'amélioration de la qualité de l'information financière.

Belgique : D'accord 99.4%

Maroc : D'accord 99%

Item 5 : La prudence est une condition sine qua non de la qualité de l'information financière.

Belgique :	D'accord 99,4%	Maroc :	D'accord 95.7%

Item 6 : L'exhaustivité joue un rôle dans la qualité de l'information financière.

Belgique :	D'accord 98.7%	Maroc :	D'accord 94.2%

2.3.5.3 - Citoyenneté

Item 1 : La participation des citoyens joue un rôle déterminant dans l'éclosion des valeurs liées à la citoyenneté.

Belgique :	D'accord 98.1%	Maroc :	D'accord 89.9%

Item 2 : Les citoyens doivent être davantage impliqués dans la gestion de la chose publique.

Belgique :	D'accord 98%	Maroc :	D'accord 94.8%

Item 3 : Les citoyens doivent avoir un droit de regard sur la comptabilité publique.

Belgique :	D'accord 98%	Maroc :	D'accord 91.8%

Item 4 : Les citoyens doivent être force de propositions dans la gestion de la chose publique.

Belgique :	D'accord 98.7%	Maroc :	D'accord 88.5%

Item 5 : Les citoyens doivent être mieux représentés au sein de l'administration publique.

Belgique :	D'accord 92.9 %	Maroc :	D'accord 69.7%

Item 6 : Les élus représentent suffisamment les citoyens en matière de gestion de la chose publique.

Belgique :	Pas d'accord 77.9%	Maroc :	Pas d'accord 62.5%

Item 7 : La société civile joue un rôle de représentation des citoyens au niveau de la gestion de la chose publique.

Belgique :	Pas d'accord 78.5%	Maroc :	D'accord 52.4%

2.3.6 - Gestion des ressources humaines

Item 1 : La focalisation sur l'élément humain est une condition d'un développement intégré.

Belgique :	D'accord 94.2%	Maroc :	D'accord 89.9%

Item 2 : Les compétences au sein de l'administration publique se développent de manière continue.

Belgique :	Pas d'accord 71.4%	Maroc :	D'accord 49% Pas d'accord 42.2%

Item 3 : L'intégration de nouveaux profils et de nouvelles carrières au sein de l'administration publique permet d'aboutir à un professionnalisme plus poussé.

Belgique :	D'accord 92.8%	Maroc :	D'accord 93.8%

Item 4 : Les nouveaux systèmes d'aide à la prise de décision modernisent l'administration publique.

Belgique :	Pas d'accord 77.9%	Maroc :	D'accord 61.6%

Item 5 : L'introduction de la notion de mérite et de performance renforce la motivation des effectifs au sein de l'administration publique

Belgique : D'accord 95.4%

Maroc : D'accord 96.6%

Item 6 : La promotion de l'égalité des sexes au sein de l'administration publique renforce la productivité.

Belgique : D'accord 95.4%

Maroc : D'accord 81.7%

Item 7 : Basée sur les besoins réels de l'administration publique, la politique de recrutement permet de mieux répondre aux besoins des usagers.

Belgique : Pas d'accord 77.3%

Maroc : D'accord 50%

2.3.7 - La décision

Item 1 : La déconcentration permet une autonomie de la prise de décision au sein des administrations publiques.

Belgique : D'accord 97.4%

Maroc : D'accord 94.2%

Item 2 : La décentralisation permet une meilleure gestion de la chose publique au niveau local.

Belgique : D'accord 96.7%

Maroc : D'accord 94.7%

Item 3 : Les quantités de ressources propres sont suffisantes pour pallier les difficultés financières et les manques de compétences.

Belgique : Pas d'accord 83.1%

Maroc : Pas d'accord 57.2%

Item 4 : Les organes décentralisés ont la possibilité de délibérer et de décider librement.

Belgique : Pas d'accord 81.8%

Maroc : Pas d'accord 53.3%

Item 5 : Le droit de dépenser est une manifestation concrète de l'autonomie financière.

Belgique : D'accord 89.6%

Maroc : D'accord 74.5%

Item 6 : La contractualisation entre l'État central et les organes décentralisés permet une harmonisation comptable et une bonne gestion de la chose publique.

Belgique : 77.9% ont une position neutre

Maroc : D'accord 57.7%

Item 7 : La décentralisation permet de mieux contrôler les dépenses au sein de l'administration publique.

Belgique : D'accord 95.4%

Maroc : D'accord 87%

Item 8 : Les décisions prises en interne au sein de l'administration doivent s'accommoder de réseaux de pouvoir externes.

Belgique : D'accord 95.4%

Maroc : D'accord 77.4%

Item 9 : Le développement de l'administration publique représente un processus ascendant au niveau de la prise de décision.

Belgique : D'accord 98.1%

Maroc : D'accord 93.3%

2.3.8 – Uniformisation des règles comptables

Item 1 : L'uniformisation des règles comptables entre États ou au sein d'un même État est une bonne décision.

Belgique : D'accord 99.3%

Maroc : D'accord 78.4%

Item 2 : La mondialisation est un vecteur d'uniformisation des règles comptables entre États.

Belgique : D'accord 98.7%

Maroc : D'accord 95.2%

Item 3 : Les groupements économiques et les marchés communs contribuent à l'uniformisation des règles comptables entre les États.

Belgique : D'accord 96.1%

Maroc : D'accord 96.6%

Item 4 : La décentralisation défavorise l'uniformisation des règles comptables dans un pays.

Belgique : Pas d'accord 77.3%

Maroc : D'accord 94.3%

Item 5 : La multiplication des règles comptables rend complexe l'uniformisation.

Belgique : D'accord 91.5%

Maroc : Pas d'accord 65.4%

Item 6 : L'uniformisation des normes comptables IPSAS améliore la comparabilité de l'information financière au niveau international.

Belgique : D'accord 96,1%

Maroc : D'accord 65.4%

Item 7 : L'uniformisation des normes comptables IPSAS améliore la comparabilité public /privé.

Belgique : D'accord 96.1%

Maroc : D'accord 91.3%

Item 8 : On s'attend à avoir le même degré de réussite des normes IPSAS que dans d'autres pays où elles sont déjà appliquées.

Belgique : D'accord 96.1%

Maroc : D'accord 89.5%

2.3.9 - Nouveau management public

2.3.9.1 - Efficacité de l'action des entités publiques

Item 1 : La production de prestations de service public de qualité dans un laps de temps réduit est un critère de bon management public.

Belgique : D'accord 97.4%

Maroc : D'accord 91.3%

Item 2 : L'administration publique a vraiment besoin d'être efficace.

Belgique : D'accord 98.7%

Maroc : D'accord 98.6%

Item 3 : L'administration publique, telle qu'elle existe aujourd'hui n'est pas suffisamment efficace.

Belgique : D'accord 98.7%

Maroc : D'accord 82.2%

2.3.9.2 - Efficience

Item 1 : L'efficience est un élément important de service public pour garantir un management public de qualité.

Belgique : D'accord 98.1%

Maroc : D'accord 93.2%

Item 2 : L'administration publique actuelle est suffisamment efficiente.

Belgique : D'accord 86.3%

Maroc : D'accord 91.3%

Item 3 : Les moyens actuels déployés dans l'administration publique garantissent l'efficience de celle-ci.

Belgique : 68.8% ont une position neutre

Maroc : Neutre 51.9%

2.3.9.3 - Performance

Item 1 : La performance est érigée en véritable valeur au sein de l'administration publique.

Belgique : D'accord 90.9%

Maroc : D'accord 69.2%

Item 2 : L'administration publique se doit d'être performante.

Belgique : D'accord 97.4%

Maroc : D'accord 91.9%

Item 3 : La performance est un critère déterminant pour une prestation de service public de qualité.

Belgique : D'accord 98.7%

Maroc : D'accord 98.1%

2.3.9.4 - Responsabilité

Item 1 : L'administration publique et les fonctionnaires opérant au sein de cette administration doivent engager leur responsabilité en matière de gestion des deniers publics.

Belgique : D'accord 99.4%

Maroc : D'accord 98.6%

Item 2 : La non observation du principe de responsabilité doit faire l'objet de sanctions.

Belgique : D'accord 99.4%

Maroc : D'accord 96.6%

Item 3 : La responsabilité de l'administration publique est de rendre des comptes aux citoyens contribuables.

Belgique : D'accord 99.3%

Maroc : D'accord 95.2%

2.3.9.5 - Responsabilisation

Item 1 : Les fonctionnaires opérant au sein des administrations publiques devraient être davantage responsabilisés quant à leurs actions et leurs décisions.

Belgique : D'accord 99.4%

Maroc : D'accord 89.6%

Item 2 : La responsabilisation est un élément important pour optimiser le management public.

Belgique : D'accord 75.4%

Maroc : D'accord 97.9%

2.3.9.6 - Partenariat public privé

Item 1 : Le PPP est un moyen efficace pour résoudre les problèmes de l'administration publique les plus urgents.

Belgique : D'accord 96.1%

Maroc : D'accord 82.2%

Item 2 : Le PPP aura dans l'avenir une place déterminante au sein de l'administration publique.

Belgique : D'accord 96.8%

Maroc : D'accord 83.8%

Item 3 : Le ppp est un élément véritablement important du management public

Belgique : D'accord 95.5%

Maroc : D'accord 84.7%

2.3.9.7 - Gestion axée sur les résultats

Item 1 : La gestion axée sur le résultat est un modus operandi réellement efficace au sein de l'administration publique.

Belgique : D'accord 98.7%

Maroc : D'accord 55.8%

Item 2 : La GAR est un outil fiable de planification au sein de l'administration publique.

Belgique : D'accord 99.3%

Maroc : D'accord 98.6%

Item 3 : La GAR est un moyen suffisamment puissant pour asseoir un bon management public.

Belgique : D'accord 95.5%

Maroc : D'accord 82.7%

2.3.9.8 - Formation et renforcement de capacité

Item 1 : Les fonctionnaires de l'administration publique sont suffisamment formés au nouveau référentiel comptable.

Belgique : D'accord 90.3%

Maroc : D'accord 79.4%

Item 2 : La formation continue change réellement quelque chose au sein de l'administration publique.

Belgique : D'accord 97.4%

Maroc : D'accord 90.8%

Item 3 : Les fonctionnaires devraient être davantage formés aux nouvelles techniques de management public.

Belgique : D'accord 98%

Maroc : D'accord 96.7%

Item 4 : Il faut privilégier la formation continue au détriment des formations ponctuelles.

Maroc : D'accord 82.7%

Item 5 : Intégrer une formation continue améliore les compétences des ressources humaines en permanence et renforce la culture d'apprentissage.

Maroc : D'accord 89.4%

2.3.9.9 - Outil informatique

Item 1 : L'outil informatique contribue vraiment à aider les agents de l'administration publique dans les missions qui leur sont dévolues.

Maroc : D'accord 87.1%

Item 2 : Le choix de bons outils informatiques pose problème.

Maroc : Pas d'accord 39.4%

Item 3 : Les outils informatiques actuels sont suffisants

Maroc : D'accord 74%

2.3.9.10 - Accessibilité et ouverture

Item 1 : L'accessibilité et l'ouverture de l'administration publique est une condition pour la mise en place d'un management public efficace.

Maroc : D'accord 93.7%

Item 2 : L'administration publique devrait être davantage ouverte et accessible aux citoyens.

Maroc : D'accord 96.2%

Item 3 : L'administration publique devrait considérer le citoyen comme un client exigeant plutôt que comme un simple administré

Maroc : D'accord 96.2%

Item 4 : La manière utilisée aujourd’hui par l’administration publique pour publier ses comptes est suffisamment pédagogique.

Maroc : D'accord 77.9%

Item 5 : La bureaucratie est un élément utile en matière de management public.

Maroc : D'accord 85.6%

2.4 – Conclusion

La présente section nous a donné les résultats bruts, exprimés en nombre, en pourcentage et sous forme graphique, des réponses au questionnaire que nous avons présenté aux fonctionnaires de la Belgique et du Maroc concernés par l'application des normes IPSAS. La

validation de ces résultats nécessite leur modélisation par le logiciel SPSS version 19 que nous présenterons dans la section suivante.

Section 3 : Modélisation des résultats

3.1 - Introduction

Cette partie présente la méthode et les résultats d'analyse statistique, ainsi que la stratégie d'estimation économétrique adoptée pour confirmer ou réfuter nos hypothèses d'études.

Notre étude est effectuée principalement dans le cadre de l'analyse exploratoire par l'analyse factorielle par composantes principales (ACP), utilisée dans le cas de données quantitatives, et l'estimation par des modèles de régression multiple pour tester l'impact de certains facteurs ou déterminants. Cet outil exploratoire peut également nous guider dans l'analyse ou l'interprétation du modèle économétrique.

3.2 - Conditions de réalisation de la modélisation

Dans un premier temps, nous allons utiliser l'analyse factorielle ACP pour construire un facteur de chaque ensemble d'items. Ces facteurs seront considérés par la suite comme variables explicatives pour les modèles de régression. Ce sont des modèles économétriques très usuels dont l'objectif est de déterminer les liens d'influence entre les types de facteurs et l'application des normes IPSAS dans l'administration publique.

3.2.1 - Évaluation de la fiabilité et construction des facteurs

3.2.1.1 - fiabilité de la cohérence interne par Alpha de Cronbach

Il existe différentes approches utilisées pour évaluer la fiabilité de l'instrument de mesure. L'approche la plus importante consiste à calculer l'Alpha de Cronbach, qui se réfère au degré des corrélations positives entre les items d'un groupe. Le coefficient d'alpha de Cronbach varie entre 0 et 1 ; si l'alpha de Cronbach est inférieur à 0.5, il n'existe pas de cohérence interne entre les items, alors qu'une valeur d'alpha de Cronbach supérieure à 0.5 montre une cohérence significative entre les items.

3.2.1.2 - Analyse en Composante Principale (ACP)

L'Analyse en Composante Principale (ACP) fait partie des analyses descriptives multivariées. Le but de cette analyse est de résumer le maximum d'informations possibles en en perdant le moins possible pour :

- Faciliter l'interprétation d'un grand nombre de données initiales
- Donner plus de sens aux données réduites

En effet, l'ACP permet de réduire des tableaux de grande taille en un nombre minime de variables ou facteurs tout en conservant un maximum d'information initiale.

Avant de procéder à l'analyse ACP, et pour que la possibilité de factorisation soit vérifiée, il faut s'assurer qu'il existe des corrélations entre les items. Cette condition est testée par l'indice de KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) qui doit être égal ou supérieur à 0.5, et par le test de sphéricité de Bartlett, qui permet, s'il est significatif ($p < 0,05$), de rejeter l'hypothèse nulle d'indépendance parfaite entre les items. Lorsque que toutes les corrélations sont différentes de zéro, l'analyse factorielle par ACP peut être jugée valide.

L'objectif principal de l'ACP est de réduire des tableaux comportant plusieurs items en un nombre limité de facteurs tout en conservant le maximum d'information initiale. On peut proposer ainsi de conserver un plan factoriel correspondant aux quantités d'information extraites pour chaque ensemble d'items. Ce plan, cumulant le maximum d'informations contenues dans la base de données, permet d'extraire une quantité importante d'information initiale. Nous jugeons qu'un pourcentage d'extraction dépassant 50% est très satisfaisant et valide notre analyse par ACP.

L'ACP permet en outre de calculer une nouvelle variable, comme fonction des items initiaux. Cette variable calculée est plus informative à propos de l'ensemble des relations entre les items initiaux, car elle reflète et explique le maximum d'informations y contenues. Nous procéderons à sa sauvegarde en tant que variable explicative pour étudier son influence dans le modèle de régression auquel nous procéderons par la suite.

3.2.1.3 – Construction des facteurs

a) Variable dépendante ou expliquée

Un indice de mesure de performance est utilisé comme instrument de mesure du niveau de diffusion du phénomène étudié. La valeur de cet indice est comprise entre 0 et 100%.

Une valeur faible de cet indice indique que le répondant n'est pas d'accord avec l'apport de l'ensemble des items ; elle peut également signifier que le contexte étudié est peu satisfaisant. Une valeur de 100% représente un accord total du répondant ; elle peut également signifier que le contexte étudié est très satisfaisant.

Dans notre étude, l'indice ou *score* de mesure est égal à la somme des valeurs observées pour tous les items composant la catégorie, divisée par le nombre d'items fois 5:

- A. les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS :

$$Score_A = \frac{\sum_{i=1}^{31} V_i}{31 * 5}$$

- B. La bonne gouvernance dans un pays représente-t-elle un terrain fertile pour l'application des normes IPSAS?

$$Score_B = \frac{\sum_{i=1}^{36} V_i}{36 * 5}$$

- C. Pensez-vous que l'uniformisation des règles comptables entre Etats ou au sein d'un même Etat soit une bonne décision ?

$$Score_C = \frac{\sum_{i=1}^8 V_i}{7 * 5}$$

- D. L'application des normes IPSAS, en dépit de toute forme de résistance, façonnera-t-elle un management de type nouveau ?

$$Score_D = \frac{\sum_{i=1}^{31} V_i}{31 * 5}$$

b) Variables indépendantes ou explicatives

Les variables explicatives regroupent les items relevant d'une même famille d'observations dans le questionnaire. Dans l'analyse ACP, nous choisissons comme résultat significatif pour chaque hypothèse, la variable ayant le résultat le plus fort, après le test de multi colinéarité par le VIF.

3.2.2 - Régression linéaire multiple par estimation des Moindres Carrées Ordinaires (MCO).

En général, les modèles de régression sont construits dans le but d'expliquer la variance d'un phénomène (variable dépendante) à l'aide d'une combinaison de facteurs explicatifs (variables indépendantes). La régression linéaire est appelée multiple lorsque le modèle est composé d'au moins deux variables indépendantes.

En premier lieu, il est important de vérifier que la distribution des variables est normale de façon à pouvoir utiliser des tests paramétriques. Cependant, si l'échantillon est d'une taille suffisante (> 30 observations), les tests paramétriques demeurent toujours robustes par rapport à la violation de l'hypothèse de normalité.

Généralement, la méthode des moindres carrés ordinaires est appropriée pour ce type d'analyse. Cependant la précision de ces estimations demeure dépendante du respect de toutes les conditions de validation du modèle. Avant de commencer l'analyse des régressions multiples dans cette étude, plusieurs tests sont utilisés pour évaluer la compatibilité avec les conditions du modèle de régression.

Gujarti (2003) a suggéré que ces conditions sont : la relation entre les variables dépendantes et indépendantes devraient être linéaires (linéarité) ; pas de relations existantes entre les variables indépendantes (pas de multicollinéarité) ; les résidus issus de la modélisation devraient suivre une distribution normale (normalité) ; la variance des erreurs pour chaque observation est constante pour toutes les valeurs (Homoscédacité).

Les paragraphes suivants examinent ces conditions sur la base des données et des fondements théoriques. Toute violation d'une de ces conditions peut rendre les résultats trompeurs ou fortement biaisés. Il convient de remédier aux violations avant de commencer le traitement du modèle de régression.

3.2.2.1 - Taille d'échantillon

Elle doit être suffisamment grande et au minimum supérieure à 30 pour appliquer les différents tests statistiques.

3.2.2.2 – Multi colinéarité entre les variables indépendantes

La multi colinéarité signifie qu'il existe une forte corrélation entre deux ou plusieurs variables indépendantes et qu'il sera par conséquent difficile de différencier les effets individuels des variables explicatives sur la variable dépendante.

Des problèmes peuvent apparaître lors de l'estimation des coefficients de régression et les estimateurs peuvent être biaisés (Murray, 2006). En outre dans le cas d'une relation linéaire forte entre les variables explicatives sélectionnées, il est très difficile de calculer l'estimation du modèle de régression correctement.

Statistiquement, la présence de la multi colinéarité entre les variables indépendantes est testée par le calcul des facteurs d'inflation de la variance (VIF). La règle arbitraire souvent appliquée veut qu'une valeur de l'indice VIF (*Variance Inflation Factor*) plus grande que 10 indique la présence d'un problème majeur de multi colinéarité.

3.2.2.3 - Distribution normale des résiduels

Lorsque la taille d'échantillon est supérieure à 30, les résidus sont supposés, selon le Théorème Centrale Limite (TCL), suivre approximativement une distribution normale ; les tests paramétriques sur les coefficients demeurent robustes malgré toute éventuelle violation de l'hypothèse de normalité.

3.2.2.4 - Homoscédasticité (homogénéité des variances des résidus)

L'homoscédasticité, appelée parfois homogénéité de la variance, est une hypothèse des modèles de régression des moindres carrés. La variance de la distribution de résidus issus de la modélisation doit être la même pour toutes les valeurs des variables explicatives. Ainsi, le problème d'hétéroscédasticité existe si la variance d'erreur est hétérogène.

La présentation graphique de la distribution des résidus par rapport aux valeurs prédites fournit une image et vérifie la présence d'hétéroscédasticité.

3.2.3 – Réalisation de la modélisation

Au niveau global, il s'agit d'interpréter la force et la significativité globale de la liaison entre la variable expliquée (dépendante) et les variables explicatives (indépendantes). Les

statistiques présentées aux points ci-après, issues des traitements par le logiciel SPSS version 19, permettent cette interprétation.

3.2.3.1–Étape 1, évaluation de la qualité du modèle de régression par le coefficient de détermination R^2

Le coefficient R^2 de la régression donne une idée de la part de variabilité de la variable dépendante expliquée par celle des variables indépendantes. En effet, R^2 représente le pourcentage de variance expliquée par le modèle (la combinaison des variables indépendantes). Ainsi, un bon modèle sera parcimonieux, constitué de variables ayant une pertinence théorique et expliquera une proportion satisfaisante de la variance de la variable dépendante (R^2 doit être suffisamment grande).

3.2.3.2–Étape 2, signification globale du modèle par la statistique F de Fisher

Si cette statistique est significative (P-value ou signification < 0.05), alors on dit que les variables introduites dans le modèle permettent d'améliorer significativement la qualité de la modélisation et d'influencer globalement la variable expliquée.

3.2.3.3– Étape 3, interprétation de chaque coefficient du modèle par le test de Student

Ce test permet d'examiner si pour chaque variable explicative, il existe une relation significative avec la variable expliquée. Ainsi on dit qu'une variable a un impact significatif sur la variable expliquée si sa probabilité de signification (Sig.) est inférieure au seuil d'erreur fixé à 5% ou à 1%. Le sens de cet effet est déterminé à partir du signe du coefficient de la variable explicative : s'il s'agit d'un signe positif, on parle d'un impact positif ; dans le cas contraire, on parle d'un impact négatif.

3.2.3.4 – Étape 4, validation des résultats par l'analyse d'homoscédasticité des résidus

Un graphique fait apparaître la répartition aléatoire et l'homoscédasticité ou la tendance de diffusion des résidus nécessitant correction des variables, le cas échéant.

3.3 – Modélisation des résultats de la Belgique

3.3.1 - Évaluation de la fiabilité

Dans le tableau ci-après, on remarque que l'Alpha de Cronbach entre les items des catégories A et B est égal à 0.742 et 0.649 respectivement²⁶⁶. Ce qui montre que les items sont cohérents entre eux pour les deux catégories.

²⁶⁶ Hogan, T.P, (2007) « Psychological testing : a practical introduction », 2^e édition, New-Jersey, Wiley, 2007.

Tableau n°20 : Résultats des tests de fiabilité et de cohérence interne par Alpha de Cronbach : cas de la Belgique

Thème ou Catégorie	Sous-catégorie	Nombre d'items	Alpha de Cronbach entre les items de chaque catégorie
A - les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS	Facteurs culturels	31	0.742
	Facteurs géographiques		
	Facteurs politiques		
	Facteurs économiques		
B - La bonne gouvernance dans un pays représente-t-elle un terrain fertile pour l'application des normes IPSAS?	Transparence	36	0.649
	Information financière		
	Citoyenneté		
	GRH: Gestion des Ressources Humaines		
	La décision		
C - Pensez-vous que l'uniformisation des règles comptables entre Etats ou au sein d'un même Etat soit une bonne décision ?	Pensez-vous que l'uniformisation des règles comptables entre Etats ou au sein d'un même Etat soit une bonne décision ?	8	0.35
D - L'application des normes IPSAS, en dépit de toute forme de résistance, façonnera-t-elle un management de type nouveau ?	Efficacité de l'action des entités publiques	33	0.429
	Efficience d'optimisation des ressources		
	Performance de l'administration publique		
	Responsabilité		
	Responsabilisation		
	partenariat public privé		
	GAR : gestion axée sur les résultats		
	Formation et renforcement de capacité		
	Outil informatique		
	Accessibilité et ouverture		

L'Alpha de Cronbach entre les items de la catégorie C est égal à 0.35, inférieure à 0.5. Il n'existe pas de cohérence significative entre les items de la catégorie C.

Tableau n°21 : Résultats de cohérence interne par Alpha de Cronbach en cas de suppression d'un item de la catégorie C : cas de la Belgique

Items de la catégorie C	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'item
SUEEB	,191
SMVUR	,198
SGEUE	,284
SDDUC	,734
SMCRC	,173
SUNCC	,158
SNCAC	,261
SAMAA	,316

Pour cette raison nous procédons à la suppression de l'item **SDDUC** engendrant cette incohérence. La suppression permet d'obtenir un Alpha de Cronbach égal à 0,734 pour la catégorie C.

L'Alpha de Cronbach entre les items de la catégorie D est égal à 0.429, inférieure à 0.5. Il n'existe pas de cohérence significative entre les items de la catégorie D.

**Tableau n°22 : Résultats de cohérence interne par Alpha de Cronbach
en cas de suppression d'un item de la catégorie D : cas de la Belgique**

Items de la catégorie D	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'item
BPPSQ	,405
BAPVB	,407
BAPES	,422
OEISQ	,429
OADAP	,397
WPVVA	,371
WAPP	,372
WCDPS	,379
RAPRG	,406
RNOR	,409
RRAPC	,408
QAEDL	,431
QRIMP	,425
LPPAP	,430
LPPASA	,404
LPPMP	,417
NGARM	,418
NGARP	,428
NGARS	,422
JFARC	,511
JFCAP	,427
JFTMP	,400
JFCDFP	,417
JFCIA	,402
KCVMD	,441
KIPP	,426
KOIAS	,418
XAAPE	,416
XOAC	,412
XAPSA	,391
XAPSP	,478
XBMP	,518

Pour cette raison, nous procédons à la suppression de l'item **XBMP** engendrant cette incohérence. La suppression permet d'obtenir un Alpha de Cronbach égal à 0,518 pour la catégorie D.

Après correction, la fiabilité de la cohérence interne des 4 catégories est jugée comme très satisfaisante.

3.3.2 - Analyse en Composante Principale ACP

Tableau n°23 : Résultats de l'analyse en Composantes principales ACP : cas de la Belgique

Thème ou Catégorie	Sous-catégorie	Nb. d'items	indice de KMO	Signification de Bartlett	% d'information premier plan factoriel
les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS	Facteurs culturels	7	0.632	0.000	66.583
	Facteurs géographiques	6	0.789	0.000	70.885
	Facteurs politiques	7	0.746	0.000	61.748
	Facteurs économiques	11	0.711	0.000	59.417
La bonne gouvernance dans un pays représente-t-elle un terrain fertile pour l'application des normes IPSAS ?	Transparence	7	0.817	0.000	70.931
	Information financière	6	0.744	0.000	72.768
	Citoyenneté	7	0.632	0.000	62.492
	GRH: Gestion des Ressources Humaines	7	0.717	0.000	72.173
	La décision	9	0.595	0.000	59.240
Pensez-vous que l'uniformisation des règles comptables entre Etats ou au sein d'un même Etat soit une bonne décision ?	Pensez-vous que l'uniformisation des règles comptables entre Etats ou au sein d'un même Etat soit une bonne décision ?	7	0.727	0.000	60.984
L'application des normes IPSAS, en dépit de toute forme de résistance, façonnera-t-elle un management de type nouveau ?	Efficacité de l'action des entités publiques	3	0.537	0.000	78.295
	Efficience d'optimisation des ressources	2	0.500	0.000	100
	Performance de l'administration publique	3	0.540	0.000	91.597
	Responsabilité	3	0.517	0.000	87.662
	Responsabilisation	2	0.500	0.000	100
	partenariat public privé	3	0.669	0.000	83.888
	GAR : gestion axée sur les résultats	3	0.472	0.000	80.984
	Formation et renforcement de capacité	5	0.638	0.000	66.325
	Outil informatique	3	0.483	0.000	75.380
	Accessibilité et ouverture	4	0.50	0.000	71.767

D'après le tableau ci-dessus, les résultats nous ont permis de justifier l'utilisation d'une analyse en ACP dans notre étude. En effet les indices de KMO sont tous approximativement supérieurs ou égaux à 0.5. De même pour le test de Bartlett qui est très significatif pour toutes les variables. Et finalement tous les plans factoriels expliquent un pourcentage important d'information qui dépasse les 50% pour toutes les sous-catégories. On conclut ainsi que l'analyse en ACP est bien valide, et donc nous procédons à l'extraction d'un facteur représentant chaque sous-catégorie et reflétant significativement le maximum d'information contenues dans l'ensemble d'items correspondant. Par la suite nous utilisons chacun de ces facteurs comme variable explicative dans nos modèles de régression dans les sections suivantes.

3.3.3–Taille de l'échantillon

Les questionnaires exploitables pour la Belgique sont au nombre de 154. Elle est donc suffisamment grande et largement supérieure au minimum de 30 nécessaire pour appliquer les différents tests statistiques.

3.3.4–Modélisation des résultats de l'hypothèse 1

H1-la situation d'un pays influence fortement les conditions de mise en œuvre des IPSAS

H1.1 le facteur culturel influence positivement les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS

H1.2 le facteur géographique influence positivement les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS

H1.3 le facteur politique influence positivement les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS

H1.4 le facteur économique influence positivement les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS.

3.3.4.1 – Vérification de la multi colinéarité entre les variables indépendantes

Le tableau ci-après montre que la valeur maximale de VIF est de 1,539, et la valeur minimale est de 1,208. Les statistiques de colinéarité ont montré qu'aucun des quatre facteurs n'avait une valeur de VIF supérieur à 10. Ainsi, la multicolinéarité entre les variables indépendantes dans cette régression n'est pas nuisible et il n'y a donc pas de risque de multicolinéarité dans cette hypothèse.

Tableau n°24 : Tests de multicollinéarité par VIF (*Variance Inflation Factor*) : cas de la Belgique

Variables explicatives	Statistiques de colinéarité	
	Tolérance	VIF
Facteurs_culturels	,828	1,208
Facteurs_géographiques	,775	1,290
Facteurs_politiques	,792	1,262
Facteurs_économiques	,650	1,539
. Variable dépendante : Score_mise_en_œuvre_IPSAS		

3.3.4.2 – Étape 1, évaluation de la qualité du modèle de régression par le coefficient de détermination R^2

Table n°25 : Évaluation de la qualité du modèle de régression : cas de la Belgique

Modèle	R	R^2	R^2 ajusté
1	,964	,928	,927
Valeurs prédites : (constantes), Facteurs_économiques, Facteurs_politiques, Facteurs_géographiques, Facteurs_culturels			
Variable dépendante : Score_mise_en_œuvre_IPSAS			

La valeur R de 0,964 suggère que les données sont ajustées de manière très satisfaisante au modèle. En outre, la valeur de R^2 multipliée par 100 indique un pourcentage de variabilité de la variable expliquée égal à 92,8 %, ce qui signifie une forte corrélation entre la variable dépendante et les variables explicatives. Ce résultat contribue significativement à la validation de notre modèle.

3.3.4.3 – Étape 2, signification globale du modèle par la statistique F de Fisher

Le modèle de régression final avec les quatre facteurs a donné une probabilité de Fisher (sig.<0,05). Ce résultat montre que nous avons moins de 0,1 % de chance de nous tromper en affirmant que le modèle contribue à mieux expliquer et améliorer la qualité de l'ajustement.

Tableau n°26 : Estimation des coefficients du modèle cas de la Belgique

Modèle	Coefficients non standardisés		t. student	Sig.	Statistique de Fisher	
	A	Erreur standard			F	Signification
(Constante)	20,388	,025	827,050	,000		
Facteurs_culturels	,571***	,027	21,006	,000	483	0.000
Facteurs_géographiques	,343***	,028	12,230	,000		
Facteurs_politiques	,757***	,028	27,261	,000		
Facteurs_économiques	,621***	,031	20,237	,000		
Variable dépendante : Score_mise_en_œuvre_IPSAS						

***, **, * : La statistique est significative au niveau 0.01, 0.05 et 0.1 respectivement.

3.3.4.4 –Étape 3, interprétation de chaque coefficient du modèle par le test de Student

Les statistiques de colinéarité ont montré qu'aucun des quatre facteurs n'avaient une valeur de VIF supérieur à 10, suggérant ainsi l'absence de tout risque de multicollinéarité.

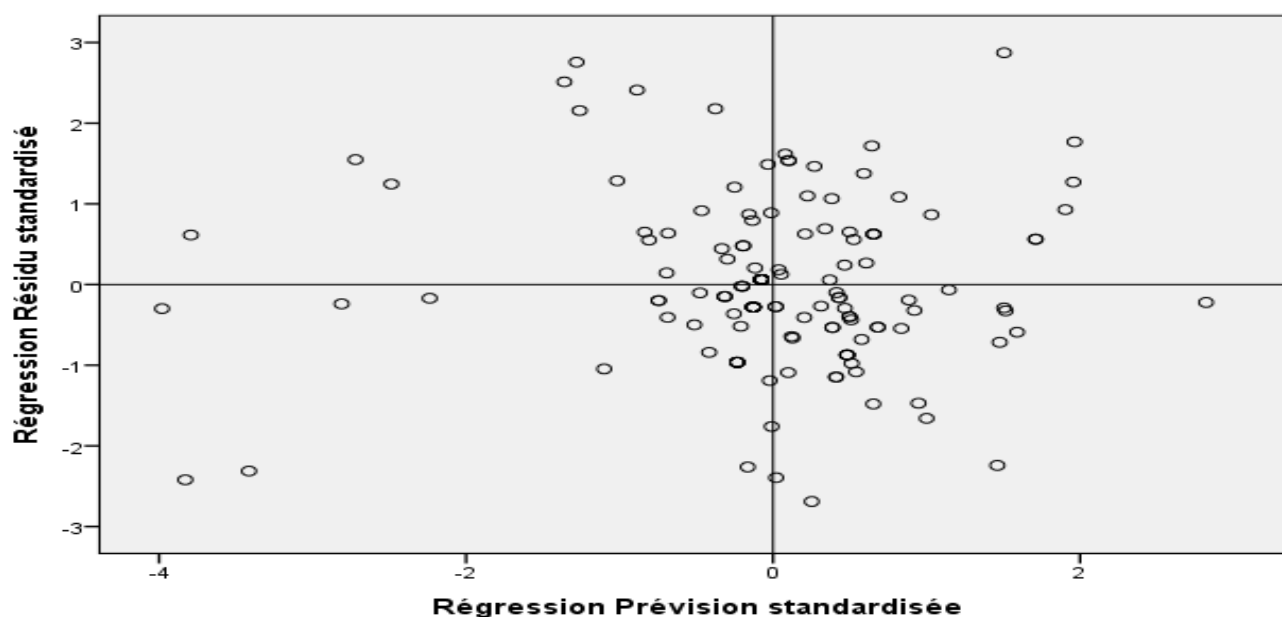
Dans le tableau 4, tous les coefficients sont positifs, ce qui signifie que les quatre facteurs influencent positivement les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS d'une manière très significative (au seuil de 1%).

3.3.4.5 – Étape 4, validation des résultats par l'analyse d'homoscédasticité des résidus

Dans le graphique ci-dessous, les points paraissent répartis aléatoirement autour de 0 et l'agglomération ne semble pas suivre une courbe avec tendance. Ainsi, l'homoscédasticité (constance des variances des résidus) est respectée.

Figure 17 : Représentation de la dispersion des résidus

Hypothèse 1 : cas de la Belgique



3.3.4.6 – Conclusion de la modélisation de l'hypothèse 1

Après avoir procédé aux tests statistiques des résidus et des coefficients, notre modèle apparaît comme significativement valide, et les résultats obtenus fondés statistiquement.

On peut en conclure que :

Le facteur culturel influence positivement au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,571$) les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS. **La sous-hypothèse H1.1 est validée.**

Le facteur géographique influence positivement au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,343$) les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS. **La sous-hypothèse H1.2 est validée.**

Le facteur politique influence positivement au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,757$) les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS. **La sous-hypothèse H1.3 est validée.**

Le facteur économique influence positivement au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,621$) les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS. **La sous-hypothèse H1.4 est validée.**

On en conclut donc que la situation d'un pays influence fortement les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS. L'hypothèse H1 est validée.

3.3.5–Modélisation des résultats de l’hypothèse 2

H2.la bonne gouvernance dans un pays représente un terrain fertile pour l’application des normes IPSAS.

H2.1 la transparence de la comptabilité publique influence positivement une bonne gouvernance.

H2.2 la qualité de l’information financière influence positivement une bonne gouvernance.

H2.3 la citoyenneté influence positivement une bonne gouvernance dans l’administration publique.

H2.4 la gestion des Ressources humaines au sein des administrations publiques influence positivement une bonne gouvernance.

H2.5 la décision dans l’administration publique influence positivement une bonne gouvernance.

3.3.5.1 – Vérification de la multi colinéarité entre les variables indépendantes

Le tableau ci-après montre que la valeur maximale de VIF est de 2,044, et la valeur minimale est de 1,595. Les statistiques de colinéarité ont montré qu'aucun des cinq facteurs n’avait une valeur de VIF supérieur à 10. Ainsi, la multicolinéarité entre les variables indépendantes dans cette régression n’est pas nuisible et il n’y a donc pas de risque de multicolinéarité dans cette hypothèse.

Tableau n°27 : Tests de multicolinéarité par VIF : cas de la Belgique

Modèle	Statistiques de colinéarité	
	Tolérance	VIF
Transparence	,553	1,808
Information_financière	,489	2,044
Citoyenneté	,627	1,595
GRH	,502	1,993
Décision	,575	1,738
Variable dépendante : Score_gouvernance_application_IPSAS		

3.3.5.2 – Étape 1, évaluation de la qualité du modèle de régression par le coefficient de détermination R^2

Tableau n°28 : Évaluation de la qualité du modèle de régression : cas de la Belgique

Modèle	R	R^2	R^2 ajusté
1	,925	,855	,850
Valeurs prédites : (constantes), Décision, Information_financière, Citoyenneté, Transparence, GRH			
Variable dépendante : Score_gouvernance_application_IPSAS			

La valeur R de 0,925 suggère que les données sont ajustées de manière très satisfaisante au modèle. En outre, la valeur de R^2 multipliée par 100 indique un pourcentage de variabilité de la variable expliquée égal à 85,5 %, ce qui signifie une forte corrélation entre la variable dépendante et les variables explicatives. Ce résultat contribue significativement à la validation de notre modèle.

3.3.5.3 – Étape 2, signification globale du modèle par la statistique F de Fisher

Le modèle de régression final avec les cinq facteurs a donné une probabilité de Fisher (sig.<0,05). Ce résultat montre que nous avons moins de 0,1 % de chance de nous tromper en affirmant que le modèle contribue à mieux expliquer et améliorer la qualité de l'ajustement.

Tableau n°29 : Estimation des coefficients du modèle : cas de la Belgique

Modèle	Coefficients non standardisés		t.student	Sig.	Statistique de Fisher	
	A	Erreur standard			F	Signification
(Constante)	,812	,001	781,013	,000	174	0.000
Transparence	,014***	,001	10,002	,000		
Information_financière	,007***	,001	4,764	,000		
Citoyenneté	,012***	,001	8,833	,000		
GRH	,003***	,001	1,802	,074		
Décision	,028***	,001	20,615	,000		
Variable dépendante : Score_gouvernance_application_IPSAS						

***, **, * : La statistique est significative au niveau 0.01, 0.05 et 0.1 respectivement.

3.3.5.4 –Étape 3, interprétation de chaque coefficient du modèle par le test de Student

Les statistiques de colinéarité ont montré qu'aucun des cinq facteurs n'avait une valeur de VIF supérieure à 10, suggérant l'absence de tout risque de multicolinéarité.

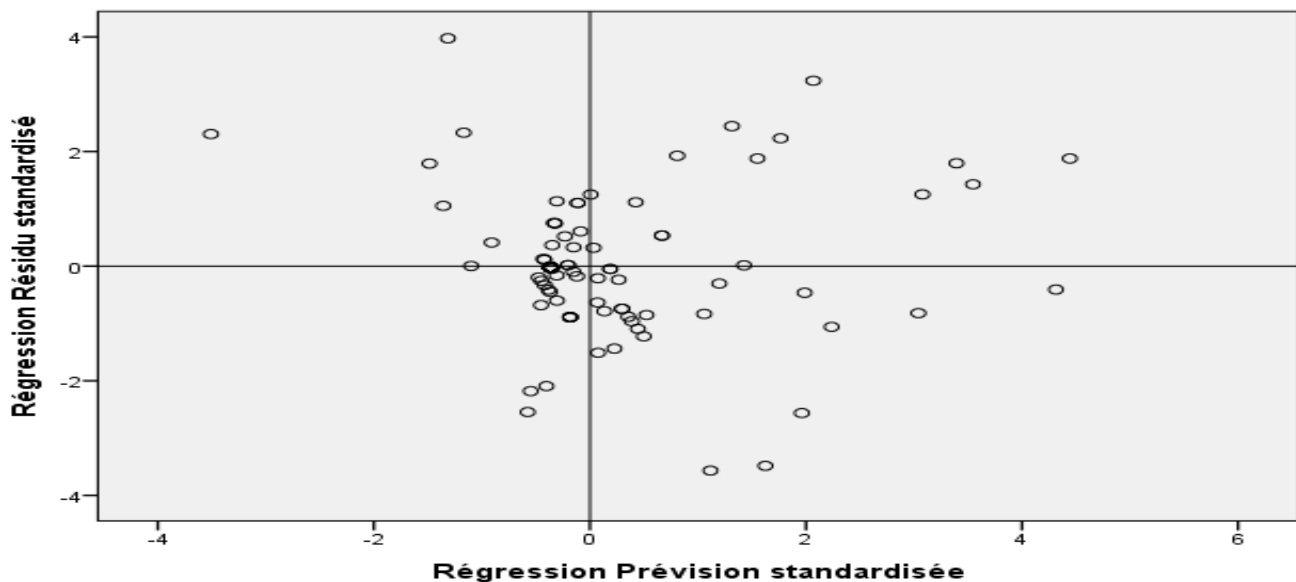
Dans le tableau 4, tous les coefficients sont positifs, ce qui signifie que les cinq facteurs influencent positivement les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS d'une manière très significative (au seuil de 1%).

3.3.5.5 –Étape 4, validation des résultats par l'analyse d'homoscédasticité des résidus

Dans le graphique ci-dessous, les points paraissent répartis aléatoirement autour de 0 et l'agglomération ne semble pas suivre une courbe avec tendance. Ainsi, l'homoscédasticité (constance des variances des résidus) est respectée.

Figure 18 : Représentation de la dispersion des résidus

Hypothèse 2 : cas de la Belgique



3.3.5.6 – Conclusion de la modélisation de l'hypothèse 2

Après avoir procédé aux tests statistiques des résidus et des coefficients, notre modèle apparaît comme significativement valide, et les résultats obtenus fondés statistiquement.

On peut en conclure que :

La transparence de la comptabilité publique influence positivement l'application des normes IPSAS en termes de bonne gouvernance au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0.014$). **La sous-hypothèse H2.1 est validée.**

La qualité de l'information financière influence positivement l'application des normes IPSAS en termes de bonne gouvernance au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,007$). **La sous-hypothèse H2.2 est validée.**

La citoyenneté influence positivement l'application des normes IPSAS en termes de bonne gouvernance au seuil de 1% (Coef. $\beta=0,012$). **La sous-hypothèse H2.3 est validée.**

La gestion des Ressources humaines au sein des administrations publiques influence positivement mais significativement faible au niveau de 10% l'application des normes IPSAS en termes de bonne gouvernance (**Coef. $\beta=0.003$**). **La sous-hypothèse H2.4 est validée.**

La décision dans l'administration publique influence positivement l'application des normes IPSAS en terme de bonne gouvernance au seuil de 1% (Coef. $\beta=0.028$). **La sous-hypothèse H2.5 est validée.**

On en conclut donc que la bonne gouvernance dans un pays représente un terrain fertile pour l'application des normes IPSAS. L'hypothèse H2 est validée.

3.3.6–Modélisation des résultats de l'hypothèse 3

H3 : le déploiement des normes IPSAS favorise l'uniformisation et la comparaison entre les pays qui les appliquent dans un monde de plus en plus orienté vers la globalisation économique et financière.

3.3.6.1 – Vérification de la multi colinéarité entre les variables indépendantes

Pour la modélisation de cette hypothèse, il n'y a qu'une variable explicative. Le risque de multi colinéarité est donc nul.

3.3.6.2 – Étape 1, évaluation de la qualité du modèle de régression par le coefficient de détermination R^2

Tableau n°30 : Évaluation de la qualité du modèle de régression : cas de la Belgique

Modèle	R	R^2	R^2 ajusté
1	,980	,96	,96
Valeurs prédites : (constantes), Uniformisation_règles_comptables			
Variable dépendante : Score_uniformisation_règles_comptables			

La valeur R de 0,980 suggère que les données sont ajustées de manière très satisfaisante au modèle. En outre, la valeur de R^2 multipliée par 100 indique un pourcentage de variabilité de la variable expliquée égal à 96 %, ce qui signifie une forte corrélation entre la variable dépendante et la variable explicative. Ce résultat contribue significativement à la validation de notre modèle.

3.3.6.3 – Étape 2, signification globale du modèle par la statistique F de Fisher

Le modèle de régression final a donné une probabilité de Fisher (sig.<0,05). Ce résultat montre que nous avons moins de 0,1 % de chance de nous tromper en affirmant que le modèle contribue à mieux expliquer et améliorer la qualité de l'ajustement.

Tableau n°31 : Estimation des coefficients du modèle : cas de la Belgique

Modèle	Coefficients non standardisés		t.studen t	Sig.	Statistique de Fisher	
	A	Erreur standard			F	Signification
(Constante)	,939	,001	852,416	,000		
Uniformisation_règles_comptables	,067	,001	60,775	,000	3693	0,000
Variable dépendante : Score_uniformisation_règles_comptables						

***, **, * : La statistique est significative au niveau 0.01, 0.05 et 0.1 respectivement.

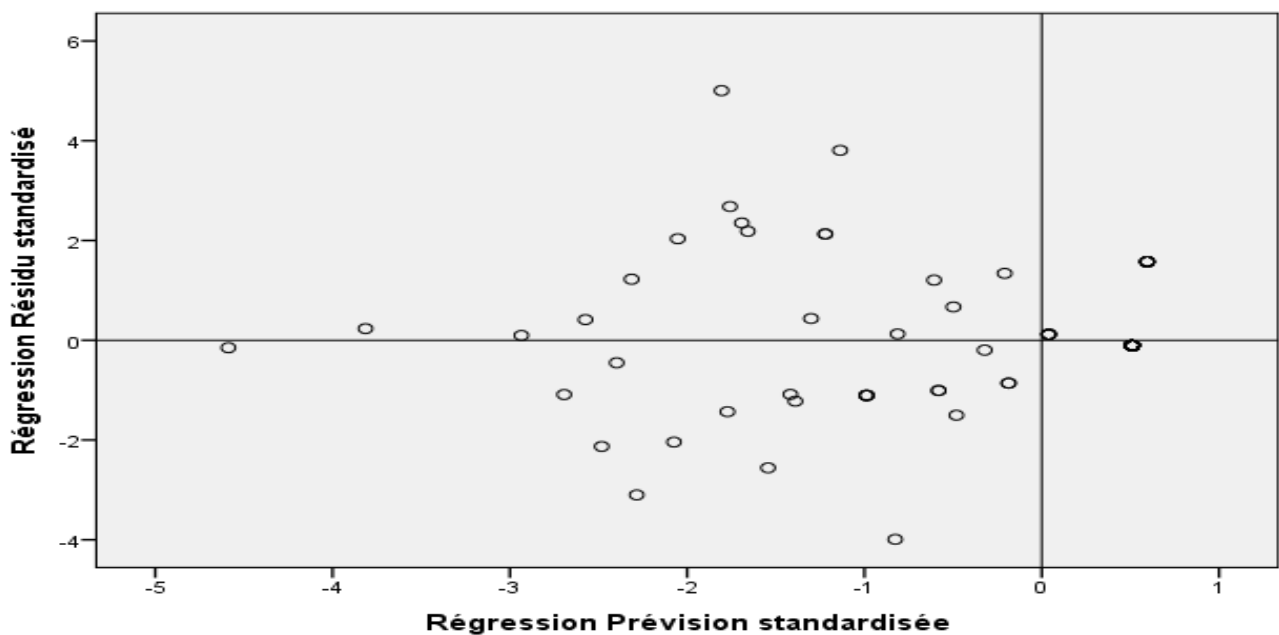
3.3.6.4 –Étape 3, interprétation de chaque coefficient du modèle par le test de Student

La multi colinéarité est nulle. Le test de Student montre un impact très significatif (au seuil de 1%) de l'application des normes IPSAS sur l'uniformisation et la comparaison entre les pays qui les appliquent.

3.3.6.5 –Étape 4, validation des résultats par l'analyse d'homoscédasticité des résidus

Dans le graphique ci-dessous, les points paraissent répartis aléatoirement autour de 0 et l'agglomération ne semble pas suivre une courbe avec tendance. Ainsi, l'homoscédasticité (constance des variances des résidus) est respectée.

Figure 19 :Représentation de la dispersion des résidus
Hypothèse 3 : cas de la Belgique



3.3.6.6 – Conclusion de la modélisation de l'hypothèse 3

Après avoir procédé aux tests statistiques des résidus et des coefficients, notre modèle apparaît comme significativement valide, et les résultats obtenus fondés statistiquement.

On peut en conclure que :

Le déploiement des normes IPSAS favorise l'uniformisation et la comparaison entre les pays qui les appliquent dans un monde de plus en plus orienté vers la globalisation économique et financière, au seuil de 1% (Coef. $\beta=0.067$). L'hypothèse H3 est validée.

3.3.7–Modélisation des résultats de l'hypothèse 4

H.4 :L'application des IPSAS en dépit de toutes formes de résistance façonnera un management de type nouveau.

H4.1 : L'efficacité de l'action des entités publiques influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.2 : L'efficience d'optimisation des ressources influence positivement l'application d'un nouveau management public au sein des administrations publiques.

H4.3 : La performance de l'administration publique influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.4 : La responsabilité des fonctionnaires en matière de gestion des deniers publics influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.5 :La responsabilisation au niveau de la gestion de la chose publique influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.6 : Le partenariat public privé influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.7 : La gestion axée sur les résultats au niveau des administrations publique influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.8 :La formation des fonctionnaires et le renforcement de leur capacité influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.9 :L'outil informatique utilisé influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.10 : L'accessibilité et l'ouverture de l'administration publique envers le citoyen influence positivement l'application d'un nouveau management public.

3.3.7.1 – Vérification de la multi colinéarité entre les variables indépendantes

Le tableau ci-après montre que la valeur maximale de VIF est de 2,258, et la valeur minimale est de 1,234. Les statistiques de colinéarité ont montré qu'aucun des dix facteurs n'avait une valeur de

VIF supérieur à 10. Ainsi, la multicolinéarité entre les variables indépendantes dans cette régression n'est pas nuisible et il n'y a donc pas de risque de multicolinéarité dans cette hypothèse.

Tableau n°32 : Tests de multicolinéarité par VIF : cas du Maroc

Modèle	Statistiques de colinéarité	
	Tolérance	VIF
Efficacité	,443	2,258
Efficience	,462	2,165
Performance	,784	1,276
Responsabilité	,451	2,218
Responsabilisation	,444	2,253
Partenariat_public_privé	,791	1,265
GAR	,743	1,346
Formation_renforcement_capacité	,810	1,234
Outil_informatique	,756	1,324
Accessibilité_ouverture	,661	1,513

Variable dépendante : Score_IPSAS_Management_public

3.3.7.2 – Étape 1, évaluation de la qualité du modèle de régression par le coefficient de détermination R^2

La valeur R de 0,897 suggère que les données sont ajustées de manière très satisfaisante au modèle. En outre, la valeur de R^2 multipliée par 100 indique un pourcentage de variabilité de la variable expliquée égal à 80,5 %, ce qui signifie une forte corrélation entre la variable dépendante et la variable explicative. Ce résultat contribue significativement à la validation de notre modèle.

Tableau n°33 : Évaluation de la qualité du modèle de régression : cas du Maroc

Modèle	R	R^2	R^2 ajusté
1	,897	,805	,791
Valeurs prédites : (constantes), Accessibilité_ouverture, Partenariat_public_privé, Responsabilisation, Efficience, GAR, Outil_informatique, Performance, Formation_renforcement_capacité, Responsabilité, Efficacité			
Variable dépendante : Score_IPSAS_Management_public			

3.3.7.3 – Étape 2, signification globale du modèle par la statistique F de Fisher

Le modèle de régression final a donné une probabilité de Fisher (sig.<0,05), sauf pour la variable *Efficacité* qui représente une signification de 0,527 et influence négativement la variable explicative.

Tableau n°34 : Estimation des coefficients du modèle : cas du Maroc

Modèle	Coefficients non standardisés		t. Student	Sig.	Statistique de Fisher	
	A	Erreur standard			Fisher	Signification
(Constante)	,836***	,001	847,387	,000		
Efficacité	,001***	,001	,634	,527	58	0.000
Efficienne	-,006***	,001	-4,326	,000		
Performance	,015***	,001	13,214	,000		
Responsabilité	,004***	,001	3,005	,003		
Responsabilisation	,006***	,001	3,974	,000		
Partenariat_public_privé	,007***	,001	6,077	,000		
GAR	,006***	,001	5,296	,000		
Formation_renforcement_capacité	,009***	,001	8,567	,000		
Outil_informatique	-,001***	,001	-,753	,453		
Accessibilité_ouverture	,005***	,001	4,263	,000		
Variable dépendante : Score_IPSAS_Management_public						

***, **, * : La statistique est significative au niveau 0.01, 0.05 et 0.1 respectivement.

3.3.7.4 –Étape 3, interprétation de chaque coefficient du modèle par le test de Student

Les statistiques de colinéarité ont montré que les variables indépendantes ont toutes des valeurs de VIF inférieures à 10, suggérant ainsi l'absence de tout risque de multicolinéarité.

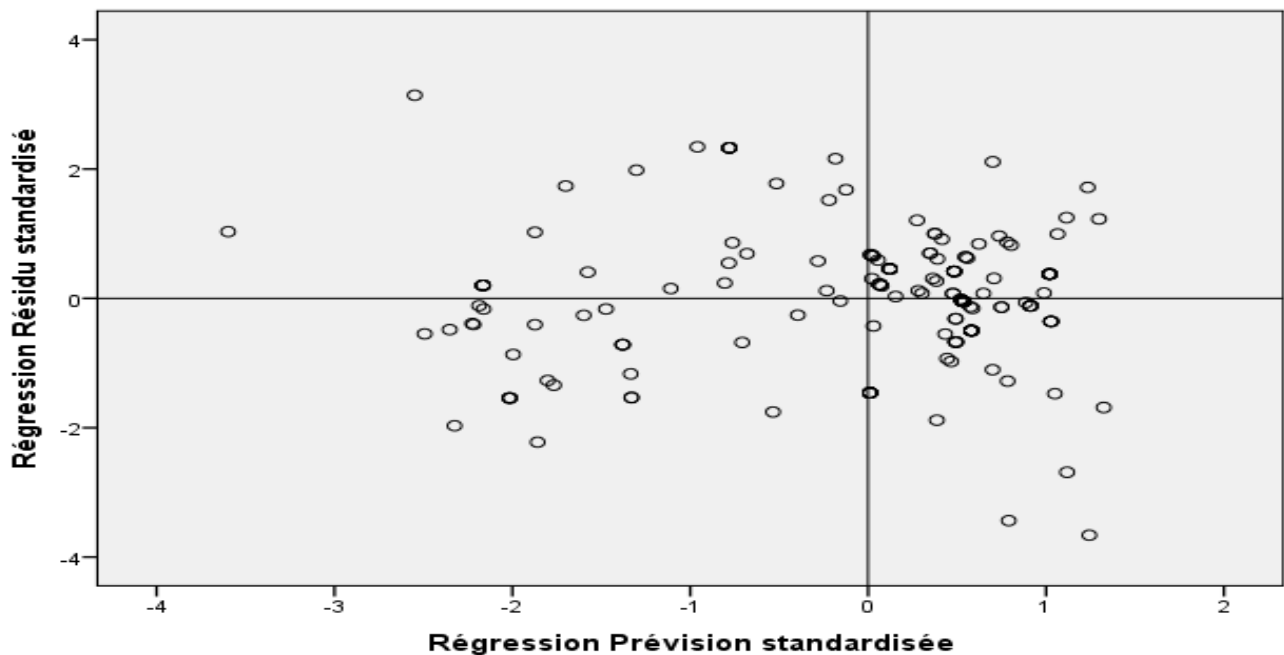
Par le test de Student on remarque que les variables *Efficacité*, *efficienne* et *Outil informatique* n'ont pas d'impact positif significatif sur l'application d'un nouveau management au sein des administrations publiques en Belgique, car leur signification est supérieure à 0,05. En revanche, les variables suivantes (*Performance*, *Responsabilité*, *Responsabilisation*, *Partenariat_public_privé*, *GAR*, *Formation—renforcement-capacité* et *Accessibilité-ouverture*) ont toutes une influence positive sur l'application d'un nouveau management au sein des administrations publiques.

3.3.7.5 –Étape 4, validation des résultats par l'analyse d'homoscédasticité des résidus

Dans le graphique ci-dessous, les points paraissent répartis aléatoirement autour de 0 et l'agglomération ne semble pas suivre une courbe avec tendance. Ainsi, l'homoscédasticité (constance des variances des résidus) est respectée.

Figure20:Représentation de la dispersion des résidus

Hypothèse 4 : cas de la Belgique



3.3.7.6 – Conclusion de la modélisation de l'hypothèse 4

Après avoir procédé aux tests statistiques des résidus et des coefficients, notre modèle apparaît comme significativement valide, et les résultats obtenus fondés statistiquement.

On peut en conclure que :

L'efficacité de l'action des entités publiques n'a pas d'impact positif significatif sur l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0.001$ et sig. $= 0.527 > 0.05$). **La sous-hypothèse H4.1 est rejetée.**

L'efficacité d'optimisation des ressources n'a pas d'impact positif significatif sur l'application d'un nouveau management au sein des administrations publiques au seuil de 1% (Coef. $\beta = -0,006$). **La sous-hypothèse H4.2 est rejetée.**

La performance de l'administration publique influence positivement l'application d'un nouveau management public, au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,015$). **La sous-hypothèse H4.3 est validée.**

La responsabilité des fonctionnaires en matière de gestion des deniers publics influence positivement l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,004$). **La sous-hypothèse H4.4 est validée.**

La responsabilisation au niveau de la gestion de la chose publique influence positivement l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,006$). **La sous-hypothèse H4.5 est validée.**

Le partenariat public privé influence positivement l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,007$). **La sous-hypothèse H4.6 est validée..**

La gestion axée sur les résultats au niveau des administrations publiques influence positivement l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,006$). **La sous-hypothèse H4.7 est validée.**

La formation des fonctionnaires et le renforcement de leur capacité influence positivement l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,009$). **La sous-hypothèse H4.8 est validée.**

L'outil informatique n'a pas d'impact positif significatif sur l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta = -0,001$ et sig. = $0,453 > 0,05$). **La sous-hypothèse H4.9 est rejetée.**

L'accessibilité et l'ouverture de l'administration publique envers le citoyen influence positivement l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,005$). **La sous-hypothèse H4.10 est validée.**

L'application des IPSAS, hormis ce qui concerne l'efficacité de l'action des entités publiques, l'efficacité d'optimisation des ressources et l'outil informatique utilisé, et en dépit de

toutes formes de résistance, façonnera un management de type nouveau. L'hypothèse 4 est donc partiellement validée.

3.4 – Modélisation des résultats du Maroc

3.4.1 - Évaluation de la fiabilité

Dans le tableau ci-après, on remarque que l'Alpha de Cronbach entre les items de toutes les catégories est compris entre 0.538 et 0.785. Ce qui montre que les items sont cohérents entre eux pour toutes les catégories.

Tableau n°35 : Résultats des tests de fiabilité et de cohérence interne par Alpha de Cronbach : cas du Maroc

Thème ou Catégorie	Sous-catégorie	Nombre d'items	Alpha de Cronbach entre les items de chaque catégorie
les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS	Facteurs culturels	31	0.785
	Facteurs géographiques		
	Facteurs politiques		
	Facteurs économiques		
La bonne gouvernance dans un pays représente-t-elle un terrain fertile pour l'application des normes IPSAS?	Transparence	36	0.735
	Information financière		
	Citoyenneté		
	GRH: Gestion des Ressources Humaines		
	La décision		
Pensez-vous que l'uniformisation des règles comptables entre Etats ou au sein d'un même Etat soit une bonne décision ?	Pensez-vous que l'uniformisation des règles comptables entre Etats ou au sein d'un même Etat soit une bonne décision ?	8	0.538
L'application des normes IPSAS, en dépit de toute forme de résistance, façonnera-t-elle un management de type nouveau ?	Efficacité de l'action des entités publiques	32	0.554
	Efficiency d'optimisation des ressources		
	Performance de l'administration publique		
	Responsabilité		
	Responsabilisation		
	partenariat public privé		
	GAR : gestion axée sur les résultats		
	Formation et renforcement de capacité		
	Outil informatique		
	Accessibilité et ouverture		

3.4.2 - Analyse en Composante Principale ACP

Tableau n°36 : Résultats de l'analyse en Composantes principales ACP : cas du Maroc

Thème ou Catégorie	Sous-catégorie	Nombre d'items	indice de KMO	Signification de Bartlett	% d'information premier plan factoriel
les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS	Facteurs culturels	7	0.547	0.000	61.883
	Facteurs géographiques	6	0.548	0.000	66.644
	Facteurs politiques	7	0.769	0.000	65.347
	Facteurs économiques	11	0.761	0.000	55.606
La bonne gouvernance dans un pays représente-t-elle un terrain fertile pour l'application des normes IPSAS?	Transparence	7	0.818	0.000	69.373
	Information financière	6	0.772	0.000	66.399
	Citoyenneté	7	0.506	0.000	52.522
	GRH: Gestion des Ressources Humaines	7	0.620	0.000	68.090
	La décision	9	0.636	0.000	50.683
Pensez-vous que l'uniformisation des règles comptables entre Etats ou au sein d'un même Etat soit une bonne décision ?	Pensez-vous que l'uniformisation des règles comptables entre Etats ou au sein d'un même Etat soit une bonne décision ?	8	0.694	0.000	55.036
L'application des normes IPSAS, en dépit de toute forme de résistance, façonnera-t-elle un management de type nouveau ?	Efficacité de l'action des entités publiques	3	0.509	0.000	80.988
	Efficiency d'optimisation des ressources	2	0.500	0.000	100
	Performance de l'administration publique	3	0.543	0.000	92.237
	Responsabilité	3	0.491	0.000	86.885
	Responsabilisation	2	0.500	0.000	100
	partenariat public privé	3	0.677	0.000	89.227
	GAR : gestion axée sur les résultats	3	0.547	0.000	72.604
	Formation et renforcement de capacité	5	0.534	0.000	68.187
	Outil informatique	3	0.557	0.000	83.024
	Accessibilité et ouverture	5	0.553	0.000	66.917

3.4.3–Taille de l'échantillon

Les questionnaires exploitables pour la Belgique sont au nombre de 208. Elle est donc suffisamment grande et largement supérieure au minimum de 30 nécessaire pour appliquer les différents tests statistiques.

3.4.4–Modélisation des résultats de l'hypothèse 1

H1-la situation d'un pays influence fortement les conditions de mise en œuvre des IPSAS

H1.1 le facteur culturel influence positivement les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS

H1.2 le facteur géographique influence positivement les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS

H1.3 le facteur politique influence positivement les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS

H1.4 le facteur économique influence positivement les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS.

3.4.4–Modélisation des résultats de l'hypothèse 1

3.4.4.1 – Vérification de la multi colinéarité entre les variables indépendantes

Le tableau ci-après montre que la valeur maximale de VIF est de 1,929, et la valeur minimale est de 1,276. Les statistiques de colinéarité ont montré qu'aucun des quatre facteurs n'avait une valeur de VIF supérieur à 10. Ainsi, la multicollinéarité entre les variables indépendantes dans cette régression n'est pas nuisible et il n'y a donc pas de risque de multicollinéarité dans cette hypothèse.

Tableau n°37 : Tests de multicollinéarité par VIF : cas du Maroc

Variables explicatives	Statistiques de colinéarité	
	Tolérance	VIF
Facteurs_culturels	,585	1,709
Facteurs_géographiques	,647	1,545
Facteurs_politiques	,783	1,276
Facteurs_économiques	,518	1,929
. Variable dépendante : Score_mise_en_œuvre_IPSAS		

3.4.4.2 –Étape 1, évaluation de la qualité du modèle de régression par le coefficient de détermination R^2

Tableau n°38 : Évaluation de la qualité du modèle de régression : cas du Maroc

Modèle	R	R^2	R^2 ajusté
1	,992	,985	,985
Valeurs prédites : (constantes), Facteurs_économiques, Facteurs_politiques, Facteurs_géographiques, Facteurs_culturels			
Variable dépendante : Score_mise_en_œuvre_IPSAS			

La valeur R de 0,992 suggère que les données sont ajustées de manière très satisfaisante au modèle. En outre, la valeur de R^2 multipliée par 100 indique un pourcentage de variabilité de la variable expliquée égal à 98,5 %, ce qui signifie une forte corrélation entre la variable dépendante et les variables explicatives. Ce résultat contribue significativement à la validation de notre modèle.

3.4.4.3 –Étape 2, signification globale du modèle par la statistique F de Fisher

Le modèle de régression final avec les quatre facteurs a donné une probabilité de Fisher (sig.<0,05). Ce résultat montre que nous avons moins de 0,1 % de chance de nous tromper en affirmant que le modèle contribue à mieux expliquer et améliorer la qualité de l'ajustement.

Tableau n°39 : Estimation des coefficients du modèle : cas du Maroc

Modèle	Coefficients non standardisés		t. student	Sig.	Statistique de Fisher	
	A	Erreur standard			F	Signification
(Constante)	19,349	,015	1274,100	,000		
Facteurs_culturels	,710***	,020	35,651	,000	3310	0.000
Facteurs_géographiques	,731***	,019	38,610	,000		
Facteurs_politiques	,697***	,017	40,548	,000		
Facteurs_économiques	,847***	,021	40,054	,000		
Variable dépendante : Score_mise_en_œuvre_IPSAS						

***, **, * : La statistique est significative au niveau 0.01, 0.05 et 0.1 respectivement.

3.4.4.4 –Étape 3, interprétation de chaque coefficient du modèle par le test de Student

Les statistiques de colinéarité ont montré qu'aucun des quatre facteurs n'avaient une valeur de VIF supérieur à 10, suggérant ainsi l'absence de tout risque de multicollinéarité.

Dans le tableau 4, tous les coefficients sont positifs, ce qui signifie que les quatre facteurs influencent positivement les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS d'une manière très significative (au seuil de 1%).

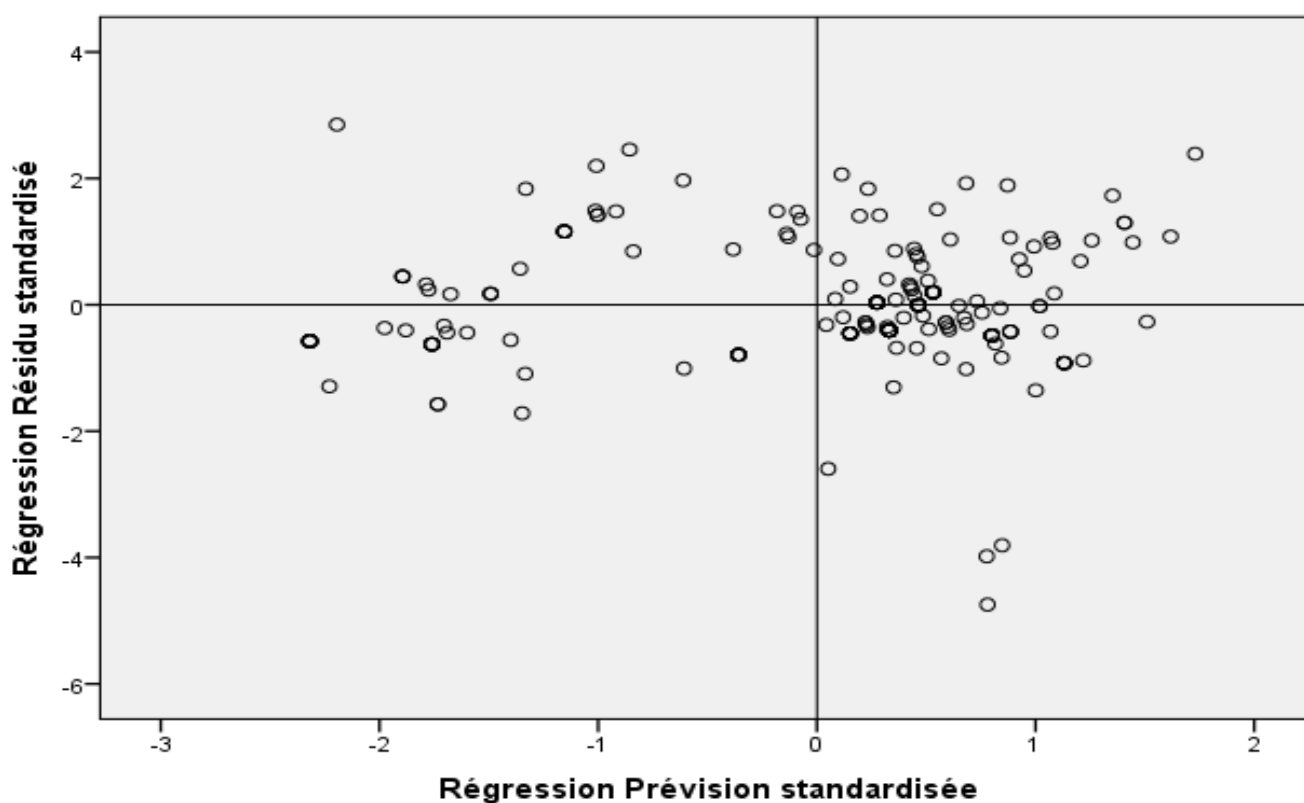
3.4.4.5 –Étape 4, validation des résultats par l'analyse d'homoscédasticité des

Résidus

Dans le graphique ci-dessous, les points paraissent répartis aléatoirement autour de 0 et l'agglomération ne semble pas suivre une courbe avec tendance. Ainsi, l'homoscédasticité (constance des variances des résidus) est respectée.

Figure 21:Représentation de la dispersion des résidus

Hypothèse 1 : cas du Maroc



3.4.4.6 – Conclusion de la modélisation de l'hypothèse 1

Après avoir procédé aux tests statistiques des résidus et des coefficients, notre modèle apparaît comme significativement valide, et les résultats obtenus fondés statistiquement.

On peut en conclure que :

Le facteur culturel influence positivement au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,71$) les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS. **La sous-hypothèse H1.1 est validée.**

Le facteur géographique influence positivement au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,731$) les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS. **La sous-hypothèse H1.2 est validée.**

Le facteur politique influence positivement au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,697$) les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS. **La sous-hypothèse H1.3 est validée.**

Le facteur économique influence positivement au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,847$) les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS. **La sous-hypothèse H1.4 est validée.**

On en conclut donc que la situation d'un pays influence fortement les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS. L'hypothèse H1 est validée.

3.4.5–Modélisation des résultats de l'hypothèse 2

H2.la bonne gouvernance dans un pays représente un terrain fertile pour l'application des normes IPSAS.

H2.1 la transparence de la comptabilité publique influence positivement une bonne gouvernance.

H2.2 la qualité de l'information financière influence positivement une bonne gouvernance.

H2.3 la citoyenneté influence positivement une bonne gouvernance dans l'administration publique.

H2.4 la gestion des Ressources humaines au sein des administrations publiques influence positivement une bonne gouvernance.

H2.5 la décision dans l'administration publique influence positivement une bonne gouvernance.

3.4.5.1 – Vérification de la multi colinéarité entre les variables indépendantes

Le tableau ci-après montre que la valeur maximale de VIF est de 2,561, et la valeur minimale est de 1,330. Les statistiques de colinéarité ont montré qu'aucun des cinq facteurs n'avait une valeur de

VIF supérieur à 10. Ainsi, la multicolinéarité entre les variables indépendantes dans cette régression n'est pas nuisible et il n'y a donc pas de risque de multicolinéarité dans cette hypothèse.

Table n°40 : Tests de multicolinéarité par VIF : cas du Maroc

Modèle	Statistiques de colinéarité	
	Tolérance	VIF
Transparence	,472	2,117
Information_financière	,444	2,253
Citoyenneté	,752	1,330
GRH	,391	2,561
Décision	,537	1,863
Variable dépendante : Score_gouvernance_application_IPSAS		

3.4.5.2 –Étape 1, évaluation de la qualité du modèle de régression par le coefficient de détermination R^2

La valeur R de 0,919 suggère que les données sont ajustées de manière très satisfaisante au modèle. En outre, la valeur de R^2 multipliée par 100 indique un pourcentage de variabilité de la variable expliquée égal à 84,5 %, ce qui signifie une forte corrélation entre la variable dépendante et les variables explicatives. Ce résultat contribue significativement à la validation de notre modèle.

Tableau n°41 : Évaluation de la qualité du modèle de régression : cas du Maroc

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté
1	,919	,845	,841
Valeurs prédites : (constantes), Décision, Information_financière, Citoyenneté, Transparence, GRH			
Variable dépendante : Score_gouvernance_application_IPSAS			

3.4.5.3 – Étape 2, signification globale du modèle par la statistique F de Fisher

Le modèle de régression final avec les cinq facteurs a donné une probabilité de Fisher (sig.<0,05). Ce résultat montre que nous avons moins de 0,1 % de chance de nous tromper en affirmant que le modèle contribue à mieux expliquer et améliorer la qualité de l'ajustement.

Tableau n°42 : Estimation des coefficients du modèle : cas du Maroc

Modèle	Coefficients non standardisés		t.student	Sig.	Statistique de Fisher	
	A	Erreur standard			F	Signification
(Constante)	,821	,001	606,654	,000		
Transparence	,021***	,002	10,731	,000	220	0.000
Information_financière	,010***	,002	4,994	,000		
Citoyenneté	,008***	,002	5,015	,000		
GRH	,023***	,002	10,620	,000		
Décision	,028***	,002	15,349	,000		
Variable dépendante : Score_gouvernance_application_IPSAS						

***, **, * : La statistique est significative au niveau 0.01, 0.05 et 0.1 respectivement.

3.4.5.4 –Étape 3, interprétation de chaque coefficient du modèle par le test de Student

Les statistiques de colinéarité ont montré qu'aucun des cinq facteurs n'avait une valeur de VIF supérieure à 10, suggérant l'absence de tout risque de multicolinéarité.

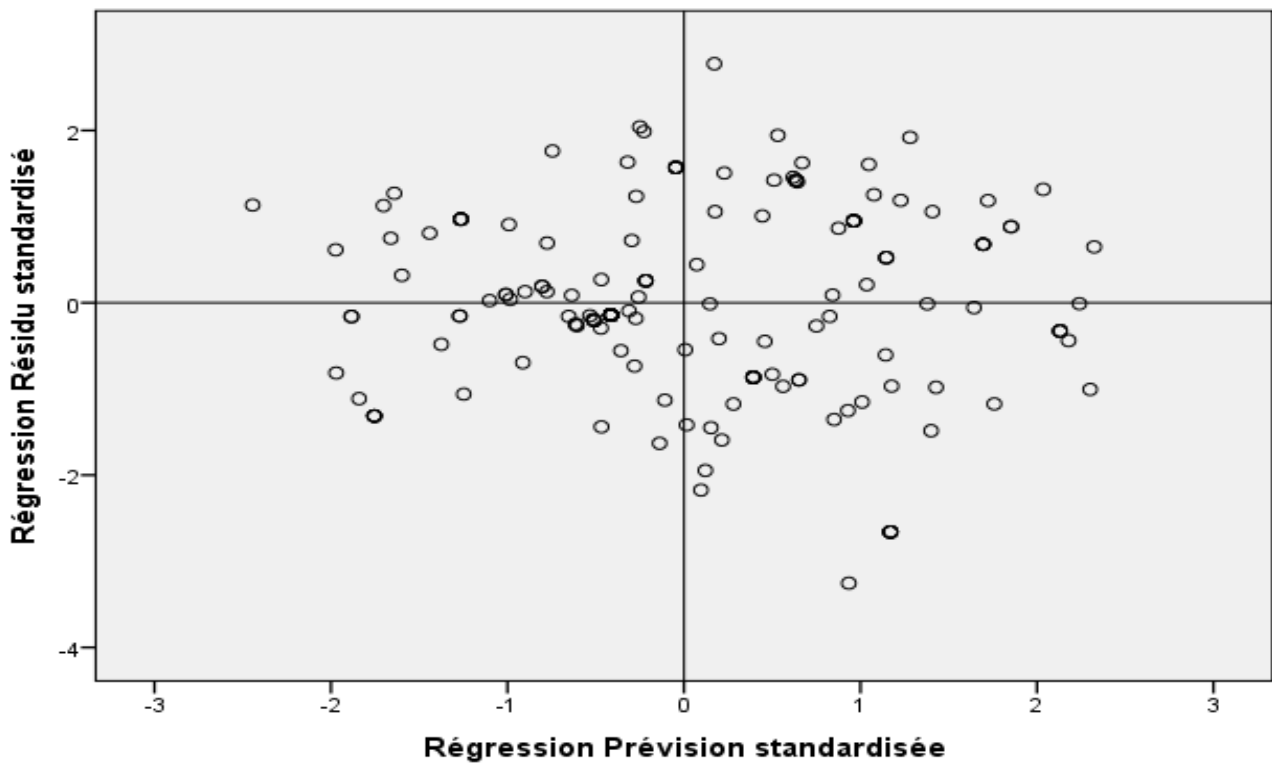
Dans le tableau 4, tous les coefficients sont positifs, ce qui signifie que les cinq facteurs influencent positivement les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS d'une manière très significative (au seuil de 1%).

3.4.5.5 –Étape 4, validation des résultats par l'analyse d'homoscédasticité des résidus

Dans le graphique ci-dessous, les points paraissent répartis aléatoirement autour de 0 et l'agglomération ne semble pas suivre une courbe avec tendance. Ainsi, l'homoscédasticité (constance des variances des résidus) est respectée.

Figure 22 :Représentation de la dispersion des résidus

Hypothèse 2 : cas du Maroc



3.4.5.6 – Conclusion de la modélisation de l'hypothèse 2

Après avoir procédé aux tests statistiques des résidus et des coefficients, notre modèle apparaît comme significativement valide, et les résultats obtenus fondés statistiquement.

On peut en conclure que :

La transparence de la comptabilité publique influence positivement l'application des normes IPSAS en termes de bonne gouvernance au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0.021$). **La sous-hypothèse H2.1 est validée.**

La qualité de l'information financière influence positivement l'application des normes IPSAS en termes de bonne gouvernance au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0,01$). **La sous-hypothèse H2.2 est validée.**

La citoyenneté influence positivement l'application des normes IPSAS en termes de bonne gouvernance au seuil de 1% (Coef. $\beta=0,008$). **La sous-hypothèse H2.3 est validée.**

La gestion des Ressources humaines au sein des administrations publiques influence positivement mais significativement faible au niveau de 10% l'application des normes IPSAS en termes de bonne gouvernance (Coef. $\beta=0.023$). **La sous-hypothèse H2.4 est validée.**

La décision dans l'administration publique influence positivement l'application des normes IPSAS en terme de bonne gouvernance au seuil de 1% (Coef. $\beta=0.028$). **La sous-hypothèse H2.5 est validée.**

On en conclut donc que la bonne gouvernance dans un pays représente un terrain fertile pour l'application des normes IPSAS. L'hypothèse H2 est validée.

3.4.6–Modélisation des résultats de l'hypothèse 3

3.4.6.1 – Vérification de la multi colinéarité entre les variables indépendantes

Pour la modélisation de cette hypothèse, il n'y a qu'une variable explicative. Le risque de multi colinéarité est donc nul.

3.4.6.2 – Étape 1, évaluation de la qualité du modèle de régression par le coefficient de détermination R^2

Tableau n°43 :Évaluation de la qualité du modèle de régression : cas du Maroc

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté
1	,819	,670	,669
Valeurs prédites : (constantes), Uniformisation_règles_comptables			
Variable dépendante : Score_uniformisation_règles_comptables			

La valeur R de 0,819 suggère que les données sont ajustées de manière très satisfaisante au modèle. En outre, la valeur de R^2 multipliée par 100 indique un pourcentage de variabilité de la variable expliquée égal à 67 %, ce qui signifie une forte corrélation entre la variable dépendante et la variable explicative. Ce résultat contribue significativement à la validation de notre modèle.

3.4.6.3 – Étape 2, signification globale du modèle par la statistique F de Fisher

Le modèle de régression final a donné une probabilité de Fisher (sig.<0,05). Ce résultat montre que nous avons moins de 0,1 % de chance de nous tromper en affirmant que le modèle contribue à mieux expliquer et améliorer la qualité de l'ajustement.

Tableau n°44 :Estimation des coefficients du modèle : cas du Maroc

Modèle	Coefficients non standardisés		t.studen t	Sig.	Statistique de Fisher	
	A	Erreur standard			F	Signification
(Constante)	,824	,003	237,029	,000		
Uniformisation_règles_comptables	,071***	,003	20,466	,000	419	0,000
Variable dépendante : Score_uniformisation_règles_comptables						

***, **, * : La statistique est significative au niveau 0.01, 0.05 et 0.1 respectivement.

3.4.6.4 –Étape 3, interprétation de chaque coefficient du modèle par le test de Student

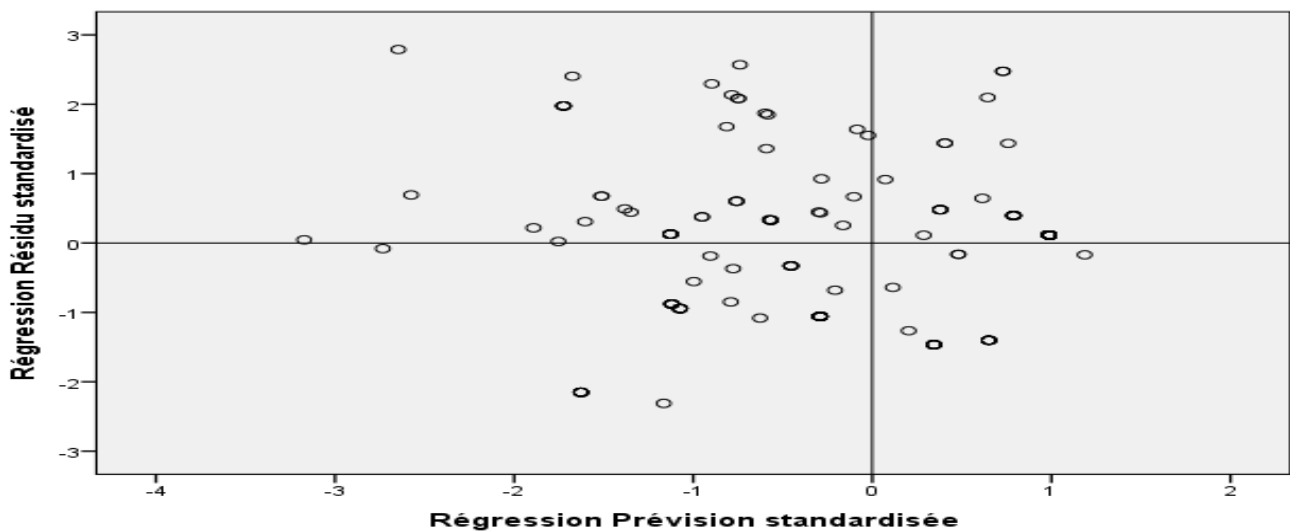
La multi colinéarité est nulle. Le test de Student montre un impact très significatif (au seuil de 1%) de l'application des normes IPSAS sur l'uniformisation et la comparaison entre les pays qui les appliquent.

3.4.6.5 –Étape 4, validation des résultats par l'analyse d'homoscédasticité des résidus

Dans le graphique ci-dessous, les points paraissent répartis aléatoirement autour de 0 et l'agglomération ne semble pas suivre une courbe avec tendance. Ainsi, l'homoscédasticité (constance des variances des résidus) est respectée.

Figure 23 :Représentation de la dispersion des résidus

Hypothèse 3 : cas du Maroc



3.4.6.6 – Conclusion de la modélisation de l’hypothèse 3

Après avoir procédé aux tests statistiques des résidus et des coefficients, notre modèle apparaît comme significativement valide, et les résultats obtenus fondés statistiquement.

On peut en conclure que :

Le déploiement des normes IPSAS favorise l’uniformisation et la comparaison entre les pays qui les appliquent dans un monde de plus en plus orienté vers la globalisation économique et financière, au seuil de 1% (Coef. $\beta=0.071$). L’hypothèse H3 est validée.

3.4.7–Modélisation des résultats de l’hypothèse 4

H.4 :L’application des IPSAS en dépit de toutes formes de résistance façonnera un management de type nouveau.

H4.1 : L’efficacité de l’action des entités publiques influence positivement l’application d’un nouveau management public.

H4.2 : L’efficience d’optimisation des ressources influence positivement l’application d’un nouveau management public au sein des administrations publiques.

H4.3 : La performance de l’administration publique influence positivement l’application d’un nouveau management public.

H4.4 : La responsabilité des fonctionnaires en matière de gestion des deniers publics influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.5 : La responsabilisation au niveau de la gestion de la chose publique influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.6 : Le partenariat public privé influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.7 : La gestion axée sur les résultats au niveau des administrations publique influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.8 : La formation des fonctionnaires et le renforcement de leur capacité influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.9 : L'outil informatique utilisé influence positivement l'application d'un nouveau management public.

H4.10 : L'accessibilité et l'ouverture de l'administration publique envers le citoyen influence positivement l'application d'un nouveau management public.

3.4.7.1 – Vérification de la multi colinéarité entre les variables indépendantes

Le tableau ci-après montre que la valeur maximale de VIF est de 2,634 et la valeur minimale est de 1,410. Les statistiques de colinéarité ont montré qu'aucun des dix facteurs n'avait une valeur de VIF supérieur à 10. Ainsi, la multicolinéarité entre les variables indépendantes dans cette régression n'est pas nuisible et il n'y a donc pas de risque de multicolinéarité dans cette hypothèse.

Tableau n°45: Tests de multicolinéarité par VIF : cas du Maroc

Modèle	Statistiques de colinéarité	
	Tolérance	VIF
Efficacité	,380	2,634
Efficience	,709	1,410
Performance	,407	2,458
Responsabilité	,463	2,161
Responsabilisation	,490	2,041
Partenariat_public_privé	,704	1,421
GAR	,565	1,771
Formation_renforcement_capacité	,560	1,784
Outil_informatique	,632	1,583
Accessibilité_ouverture	,484	2,065
a. Variable dépendante : Score_IPSAS_Management_public		

3.4.7.2 – Étape 1, évaluation de la qualité du modèle de régression par le coefficient de détermination R^2

La valeur R de 0,905 suggère que les données sont ajustées de manière très satisfaisante au modèle. En outre, la valeur de R^2 multipliée par 100 indique un pourcentage de variabilité de la variable expliquée égal à 81,9 %, ce qui signifie une forte corrélation entre la variable dépendante et la variable explicative. Ce résultat contribue significativement à la validation de notre modèle.

Tableau n°46:Évaluation de la qualité du modèle de régression cas du Maroc

Modèle	R	R^2	R^2 ajusté
1	,905	,819	,810
Valeurs prédites : (constantes), Accessibilité_ouverture, Partenariat_public_privé, Responsabilisation, Efficience, GAR, Outil_informatique, Performance, Formation_renforcement_capacité, Responsabilité, Efficacité			
Variable dépendante : Score_IPSAS_Management_public			

3.4.7.3 – Étape 2, signification globale du modèle par la statistique F de Fisher

Le modèle de régression final a donné une probabilité de Fisher (sig.<0,05), sauf pour la variable *Outil informatique* qui représente une signification de 0,972 et influence négativement la variable explicative.

Tableau n°47 : Estimation des coefficients du modèle : cas du Maroc

Modèle	Coefficients non standardisés		t. Student	Sig.	Statistique de Fisher	
	A	Erreur standard			Fisher	Signification
(Constante)	,800	,001	658,142	,000		
Efficacité	-,006***	,002	-2,778	,006	,380	2,634
Effcience	,009***	,001	6,270	,000	,709	1,410
Performance	,020***	,002	10,699	,000	,407	2,458
Responsabilité	,010***	,002	5,547	,000	,463	2,161
Responsabilisation	,006***	,002	3,690	,000	,490	2,041
Partenariat_public_privé	,005***	,001	3,507	,001	,704	1,421
GAR	,007***	,002	4,432	,000	,565	1,771
Formation_renforcement_capacité	,005***	,002	2,775	,006	,560	1,784
Outil_informatique	-,005***	,002	,035	,972	,632	1,583
Accessibilité_ouverture	,007***	,002	3,731	,000	,484	2,065
Variable dépendante : Score_IPSAS_Management_public						

***, **, * : La statistique est significative au niveau 0.01, 0.05 et 0.1 respectivement.

3.4.7.4 –Étape 3, interprétation de chaque coefficient du modèle par le test de Student

Les statistiques de colinéarité ont montré que les variables indépendantes ont toutes des valeurs de VIF inférieures à 10, suggérant ainsi l'absence de tout risque de multicolinéarité.

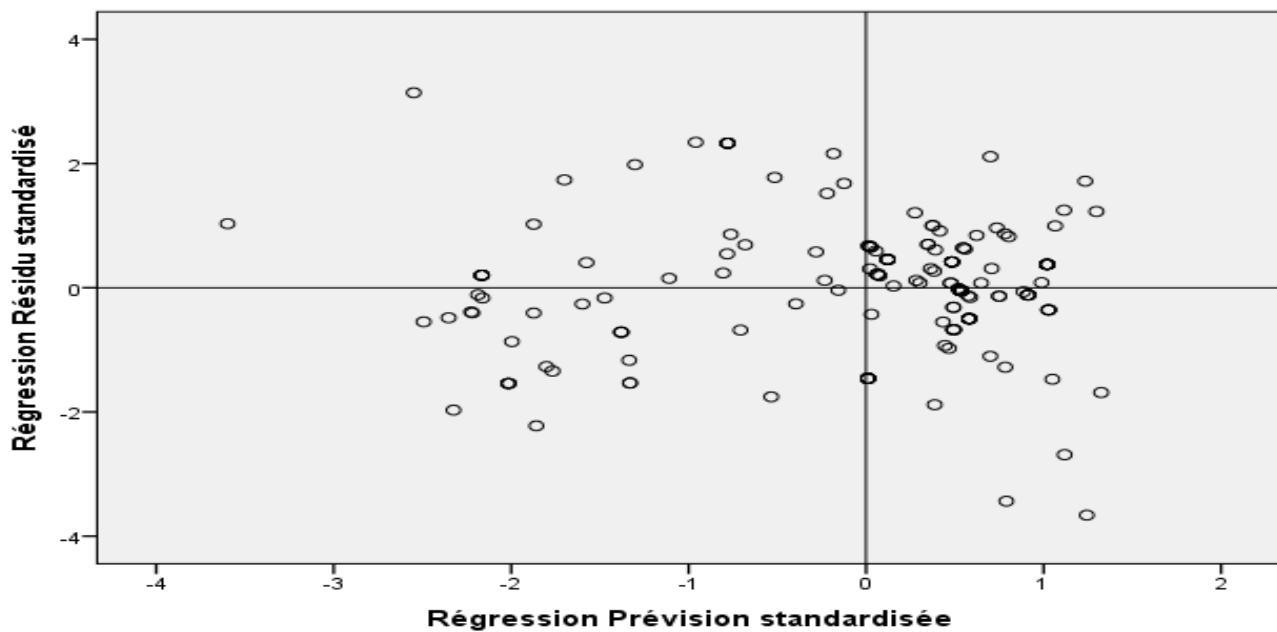
Par le test de Student on remarque que la variable *Efficacité* n'a pas d'impact positif significatif sur l'application d'un nouveau management au sein des administrations publiques au Maroc, car sa signification est supérieure à 0,05. En revanche, les autres variables ont toutes une influence positive sur l'application d'un nouveau management au sein des administrations publiques.

3.4.7.5 –Étape 4, validation des résultats par l'analyse d'homoscédasticité des résidus

Dans le graphique ci-dessous, les points paraissent répartis aléatoirement autour de 0 et l'agglomération ne semble pas suivre une courbe avec tendance. Ainsi, l'homoscédasticité (constance des variances des résidus) est respectée.

Figure 24 :Représentation de la dispersion des résidus

Hypothèse 4 : cas du Maroc



3.4.7.6 – Conclusion de la modélisation de l'hypothèse 3

Après avoir procédé aux tests statistiques des résidus et des coefficients, notre modèle apparaît comme significativement valide, et les résultats obtenus fondés statistiquement.

On peut en conclure que :

L'efficacité de l'action des entités publiques n'a pas d'impact positif significatif sur l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta = -0.006$). **La sous-hypothèse H4.1 est rejetée.**

L'efficience d'optimisation des ressources influence positivement l'application d'un nouveau management au sein des administrations publiques au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0.009$). **La sous-hypothèse H4.2 est validée.**

La performance de l'administration publique influence positivement l'application d'un nouveau management public, au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0.02$). **La sous-hypothèse H4.3 est validée.**

La responsabilité des fonctionnaires en matière de gestion des deniers publics influence positivement l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta = 0.01$). **La sous-hypothèse H4.4 est validée.**

La responsabilisation au niveau de la gestion de la chose publique influence positivement l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta=0,006$). **La sous-hypothèse H4.5 est validée.**

Le partenariat public privé influence positivement l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta=0,005$). **La sous-hypothèse H4.6 est validée.**

La gestion axée sur les résultats au niveau des administrations publiques influence positivement l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta=0,007$). **La sous-hypothèse H4.7 est validée.**

La formation des fonctionnaires et le renforcement de leur capacité influence positivement l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta=0,005$). **La sous-hypothèse H4.8 est validée.**

L'outil informatique n'a pas d'impact positif significatif sur l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta=-0,005$ et sig. = $0,972 > 0,05$). **La sous-hypothèse H4.9 est rejetée.**

L'accessibilité et l'ouverture de l'administration publique envers le citoyen influence positivement l'application d'un nouveau management public au seuil de 1% (Coef. $\beta=0,007$). **La sous-hypothèse H4.10 est validée.**

L'application des IPSAS, hormis ce qui concerne l'efficacité de l'action des entités publiques et l'outil informatique utilisé, et en dépit de toutes formes de résistance, façonnera un management de type nouveau. L'hypothèse 4 est donc partiellement validée.

3.5 - Conclusion

Dans cette section, nous avons procédé au test de nos hypothèses, après avoir évalué la qualité du modèle de mesure par l'étude de sa fiabilité et de sa validité. À cette fin, nous avons calculé, pour chaque construit, l'alpha de Cronbach. Nous avons ensuite appliqué la méthode des moindres carrés ordinaires, appropriée pour ce type d'analyse. Nous avons également testé l'homoscédasticité (homogénéité des variances des résidus) et la qualité du modèle global par le coefficient de détermination R^2 , la signification du modèle global par la statistique F de Fisher-Snedecor et, enfin, la signification de chaque coefficient du modèle par le test de Student.

CONCLUSION DU CHAPITRE 7

Les résultats modélisés de notre recherche quantitative nous ont permis de vérifier nos hypothèses de recherche en Belgique et au Maroc.

L'hypothèse H1- la situation d'un pays influence fortement les conditions de mise en œuvre des IPSAS est validée ;

L'hypothèse H2 -la bonne gouvernance dans un pays représente un terrain fertile pour l'application des normes IPSAS est validée ;

L'hypothèse H3 - le déploiement des normes IPSAS favorise l'uniformisation et la comparaison entre les pays qui les appliquent dans un monde de plus en plus orienté vers la globalisation économique et financière est validée.

L'hypothèse H4 – l'application des IPSAS, en dépit de toutes formes de résistance, façonnera un management de type nouveau est partiellement validée.

Cependant, ces résultats ne suffisent pas pour nous apporter les réponses complètes aux questions que nous nous sommes posées. Ils doivent être complétés par une analyse des résultats quantitatifs rapportés à la revue de la littérature et aux éléments recueillis lors de l'étude qualitative. Ce sera l'objet du prochain chapitre.

CHAPITRE 8. ANALYSE ET INTERPRÉTATION DES RÉSULTATS DE RECHERCHE

INTRODUCTION DU CHAPITRE 8

Ce chapitre a pour objectif d'analyser l'ensemble des résultats de notre recherche comparant les conditions d'application des normes IPSAS en Belgique et au Maroc.

Les deux premières sections sont consacrées à la présentation globale des résultats issus de la revue de la littérature, de l'étude qualitative et de l'étude quantitative que nous avons réalisées dans chacun des deux pays étudiés.

Afin de faciliter la synthèse comparative des résultats que nous présenterons dans la troisième section, en les ouvrant à discussion, les résultats généraux sont rassemblés en quatre paragraphes apparentés aux hypothèses que nous avons soulevées dans notre étude quantitative, en l'occurrence :

- L'influence de la situation du pays sur les conditions de mise en œuvre des IPSAS,
- La bonne gouvernance : terrain fertile d'application des IPSAS,
- L'uniformisation et la comparabilité des pays appliquant les IPSAS,
- Le management de type nouveau façonné par l'application des IPSAS.

Section 1 : Analyse des résultats de la Belgique

1.1 –Introduction

Cette section est consacrée à la présentation des résultats issus de la revue de la littérature, de l'étude qualitative et de l'étude quantitative que nous avons réalisées en Belgique.

1.2 - L'influence de la situation de la Belgique sur les conditions de mise en œuvre des IPSAS

1.2.1 - L'influence culturelle²⁶⁷

L'analyse à laquelle nous avons procédé en première partie de notre recherche et relative à l'organisation administrative et comptable de la Belgique nous a permis de comprendre comment les normes nationales de ce pays d'Europe peuvent s'arrimer aux normes IPSAS.

La Belgique est un État fédéral qui exerce ses compétences sur l'ensemble du pays composé de trois Communautés (flamande, française et germanophone) et de trois Régions (Wallonie, Flandre et Bruxelles-Capitale).

La loi du 22 mai 2003 prescrit l'uniformisation de la comptabilité en partie double pour tous les services fédéraux, basée sur un plan comptable général et axé sur les transactions. C'est un premier pas vers la modernisation des règles comptables. Un arrêté royal du 10 novembre 2009 fixe son application à l'État fédéral, aux Communautés, aux Régions et à la Commission de la Comptabilité publique.

Bien sûr, chaque entité avance à sa cadence vers l'uniformisation permettant l'adaptation aux normes IPSAS. Notamment, la multitude des lois et règlements et le rattachement plus ou moins réussi des Communautés aux Régions, ralentissent le processus d'uniformisation au niveau de la Belgique.

Toutefois, l'étude quantitative à laquelle nous avons procédé nous rapporte que l'héritage culturel a une forte influence sur l'application des nouvelles normes IPSAS. Certes, les pratiques comptables et

²⁶⁷ Dujardin B., Dujardin M., Hermans I. (2003), « *Ajustement structurel, ajustement culturel ?* », Santé Publique (Vol. 15).p503-513.

managériales sont transmises d'une génération à l'autre, certes les anciennes ²⁶⁸habitudes ont la vie dure, mais les nouvelles générations de fonctionnaires s'affranchissent facilement des anciennes procédures et ont un comportement avenant vis-à-vis de l'adoption de nouvelles pratiques²⁶⁹.

1.2.2 – L'influence géographique

La Belgique appartient à l'Union européenne, fortement engagée dans un processus de développement des normes IPSAS. Elle suit donc les directives du Parlement européen, notamment celle relatives à l'adaptation des normes IPSAS pour les pays de l'UE. Les SEC sont un frein vers l'application des normes IPSAS qui permettent la réalisation d'une comptabilité basée sur les principes généraux. Cependant, la Commission européenne préconise de décliner les normes IPSAS en EPSAS pour donner à l'Union européenne ses propres standards comptables, afin d'accélérer l'harmonisation des normes.

Une étude réalisée par Eurostat en 2012 a permis de recueillir des informations pertinentes sur les pratiques comptables dans les différents États membres de l'UE. L'étude démontre que la Belgique présente une complexité dans ses systèmes comptables. Cette complexité serait due à la construction juridique de la Belgique. L'étude indique dans ce pays certaines disparités et des degrés de maturité différents au niveau des règles et des pratiques utilisées. Par exemple, le degré de conformité aux normes IPSAS est plus élevé au niveau des Administrations locales flamandes (Provinces, Communes et Administrations de sécurité sociale) que partout ailleurs dans le pays. Il est par contre intéressant de noter que la Région de Bruxelles-Capitale s'intéresse aux IPSAS.

On peut également retenir que l'adoption des normes IPSAS dans les pays limitrophes (France et Allemagne, notamment) influence positivement leur mise en application en Belgique.

La mise en œuvre des IPSAS est par ailleurs largement influencée par la bonne image que donne la Belgique de sa comptabilité et par la stabilité politico-économique du pays.

²⁶⁸ Laroui A. (2001), « Les origines sociales et culturelles du nationalisme marocain (1830-1912) », 2e Ed., Centre Culturel Arabe.p199.

²⁶⁹ Dubois V. (2002), « *Sociohistoire et usages sociaux de l'histoire dans l'analyse de l'action publique : Réflexions à partir de la politique culturelle en France* », Ed. Belin.

1.2.3 – L’influence politique

Le volontarisme des politiques publiques s’avère déterminant pour la mise en application des normes IPSAS. La loi du 16 mai 2003 fixe les dispositions générales aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des Communautés et des Régions, ainsi qu’à l’organisation du contrôle de la Cour des comptes. La réforme de 2003 permet aux entités du secteur public de tenir une comptabilité budgétaire et générale, en partie double, basée sur un plan comptable normalisé, dont un Arrêté royal du 10 novembre 2009 fixe l’application à l’État fédéral, aux Communautés, aux Régions et à la Commission.

Compte tenu du découpage administratif, chaque Région a son propre système : le projet Fedcom pour le Fédéral, le projet WBFIN pour la Wallonie, le BBC (cycles de politiques et de gestion) pour la Flandre. En revanche, elles sont animées par la même volonté d’adapter leur système vers le projet commun d’adaptation aux normes IPSAS.

1.2.4 – L’influence économique

Là encore, la situation administrative particulière de la Belgique a son importance. L’influence forte des Communautés dans les décisions politiques impose aux Régions le respect d’une grande transparence de sa comptabilité. Cet aspect, largement évoqué dans notre étude qualitative est confirmé par les résultats de l’étude quantitative.

La gestion des finances publiques est efficace, le contrôle des dépenses correctement effectué, la reddition des comptes est jugée transparente.

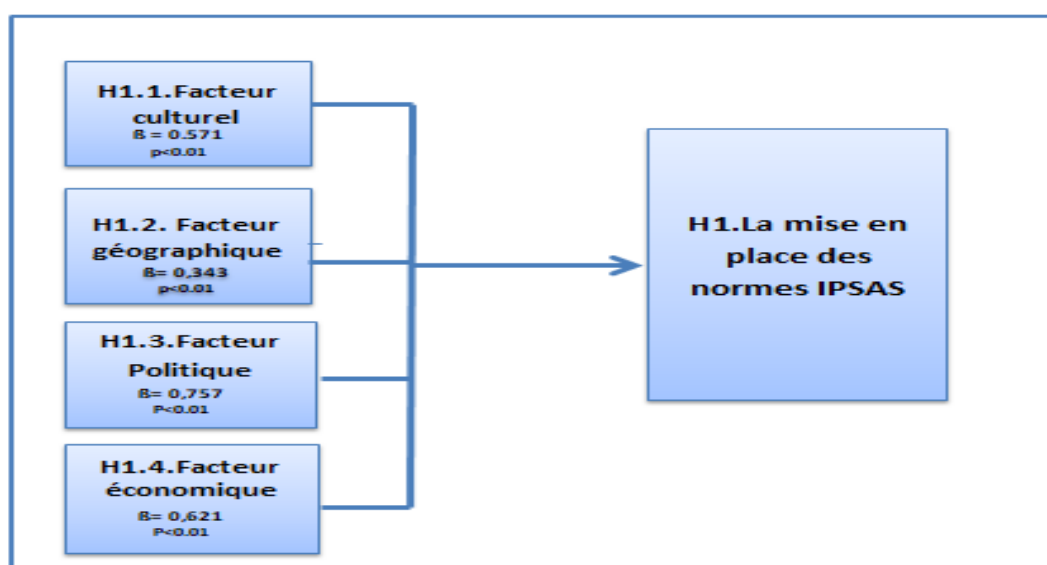
Cependant, la quasi totalité des répondants belges affirment que l’adoption des IPSAS améliorera l’ensemble de ces opérations au niveau de l’administration publique.

1.2.5 – Influence de la Belgique sur les conditions de mise en application des IPSAS

Comme nous le montre le schéma ci-après, il existe une forte corrélation entre les résultats de notre étude quantitative et ceux de la revue de littérature et de l’étude qualitative que nous avons entreprises précédemment.

Les résultats de notre recherche montrent que la situation de la Belgique influence fortement les conditions de mise en application des IPSAS.

Figure 25 : La situation de la Belgique influence la mise en application des IPSAS



1.3 - La bonne gouvernance²⁷⁰ : un terrain fertile pour l'application des IPSAS

1.3.1 – Transparence et information financière

Les répondants de l'étude qualitative estiment globalement que l'information financière de leurs entités fait l'objet d'une bonne transparence vis-à-vis des décideurs et de la population.

Sans doute, le respect du Plan Comptable Généralisé, imposé au niveau fédéral et contrôlé par la Cour des comptes, n'est-il pas étranger à cette réussite.

Par ailleurs, les résultats de l'étude quantitative nous confirment l'attachement des répondants aux principes de transparence et de qualité de l'information financière, qu'ils considèrent perfectibles, notamment dans le cas de l'application des normes IPSAS.

1.3.2 – Niveau de décision et citoyenneté

Comme nous avons pu le voir dans notre revue de la littérature, le pouvoir de décision est sur plusieurs niveaux, selon le sujet. Certaines décisions sont prises au niveau fédéral, alors que d'autres sont du ressort des Communautés ou des Régions.

²⁷⁰ Harakat M. (2013), "Diplomatie économique, gouvernance et croissance", Revue Marocaine d'audit et de développement n° 34-35, la Fondation Hanns-Seidel, El Maarif Al Jadida, p279.

Le citoyen joue un rôle fondamental dans cette organisation et participe largement, dans une logique démocratique, aux décisions concernant les affaires publiques.

Ce mode de fonctionnement convient bien à la bonne gouvernance qui s'avère propice à la mise en œuvre des normes IPSAS, comme nous le confirment la grande majorité des répondants à notre étude quantitative.

1.3.3 – Gestion des ressources humaines

L'étude qualitative nous a montré que la gestion des ressources humaines est en cours d'évolution et s'adapte aux changements successifs. Les hommes et les femmes (sinon en quantité paritaire, largement représentés) sont pour la majorité âgés de 30 à 50 ans, ce qui laisse supposer une forte compétence alliée à un esprit d'apprentissage et de découverte pouvant servir la mise en place des IPSAS.

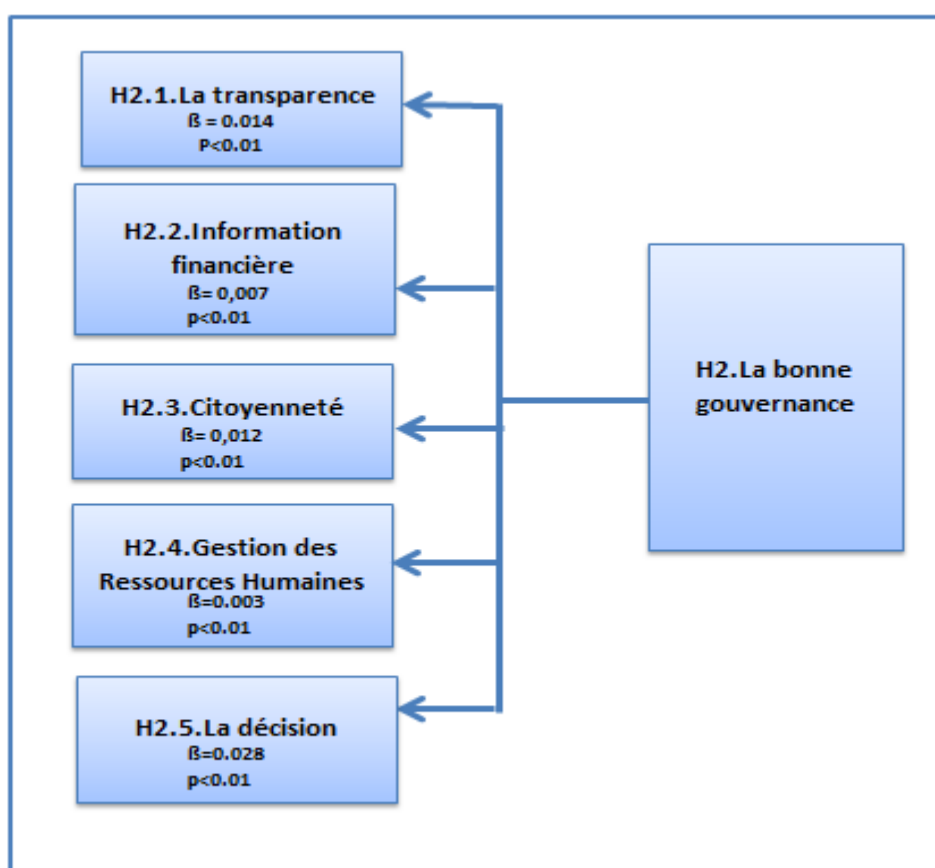
L'enquête quantitative nous confirme par ailleurs la large adhésion des répondants au principe que la gestion des ressources humaines est un assemblage de concepts favorisant une bonne gouvernance, laquelle a une influence forte sur la mise en application des IPSAS.

1.3.4 – Influence de la bonne gouvernance sur les conditions de mise en œuvre des IPSAS

Le schéma ci-après résume l'influence forte de la bonne gouvernance sur les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS, ce que confirment les résultats de notre étude quantitative, ainsi que ceux de la revue de littérature et de l'étude qualitative que nous avons réalisées.

Les résultats de notre recherche montrent que la bonne gouvernance représente en Belgique un terrain fertile pour l'application des normes IPSAS.

Figure 26 : La bonne gouvernance en Belgique est un terrain fertile pour l'application des IPSAS



1.4 - L'uniformisation et la comparabilité des pays appliquant les IPSAS

Le système comptable de la Belgique n'apparaît pas aujourd'hui uniforme. Les raisons de ce retard, apparues dans notre étude qualitative, sont imputables au découpage du pays en un grand nombre d'entités administratives, à l'amoncellement de règles disparates et au manque d'uniformité des systèmes informatiques.

Cependant, les représentants que nous avons rencontrés montrent un état d'esprit qui favorisera l'adhésion de la Belgique aux normes IPSAS dont elle a fixé l'échéance en 2020.

Par ailleurs, l'étude quantitative révèle que, hormis pour l'item indiquant que la décentralisation défavorise l'uniformisation des règles comptables, la majorité des répondants est en accord avec le fait que l'uniformisation et la comparabilité sont facilitées par le déploiement des IPSAS.

Nous avons noté que la décentralisation que connaissent nos répondants Belges n'apparaît pas comme un empêchement à l'uniformisation des règles comptables.

Les résultats de notre recherche montrent donc que le déploiement des normes IPSAS favorise l'uniformisation et la comparaison entre les pays qui les appliquent dans un monde de plus en plus orienté vers la globalisation économique et financière.

1.5 - Le management de type nouveau façonné par l'application des IPSAS

1.5.1 – Efficacité, efficience et performance

Dans notre étude quantitative, il apparaît que la majorité des répondants n'ont pas trouvé d'influences positives de l'efficacité et de l'efficience sur la notion de nouveau management public. En revanche, ils relèvent l'influence positive de la performance sur cette même notion. Cependant, la littérature nous a enseigné le lien fort existant entre efficacité, efficience et performance. Ces résultats sont donc à manipuler avec prudence et nous tenterons d'y apporter une signification lors de la discussion que nous aborderons dans la troisième section de ce chapitre.

1.5.2 – Responsabilité et responsabilisation

Les répondants à notre étude qualitative se sont présentés responsables.

Par ailleurs, les fonctionnaires interrogés lors de notre étude quantitative demandent à être davantage responsabilisés, quant à leurs actes et décisions ; leur responsabilité est en effet engagée vis-à-vis des contribuables auxquels ils doivent rendre des comptes sur l'utilisation des deniers publics. Ils considèrent en outre que la non-observation du principe de responsabilité doit faire l'objet de sanctions.

1.5.3 - Accessibilité et ouverture

Notre étude qualitative a montré qu'en Belgique, et grâce à la place particulière accordée aux Communautés, le citoyen occupe une place privilégiée dans le paysage économique et politique. Les résultats comptables, largement publiés par les entités, lui sont connus.

Cependant, les résultats comptables nécessitent d'être présentés d'une manière plus pédagogique pour en faciliter la compréhension, ce que soulignent également les résultats de l'étude quantitative qui indique par ailleurs que la bureaucratie n'est pas un élément utile en matière de management public.

1.5.4 – Autres éléments du nouveau management public

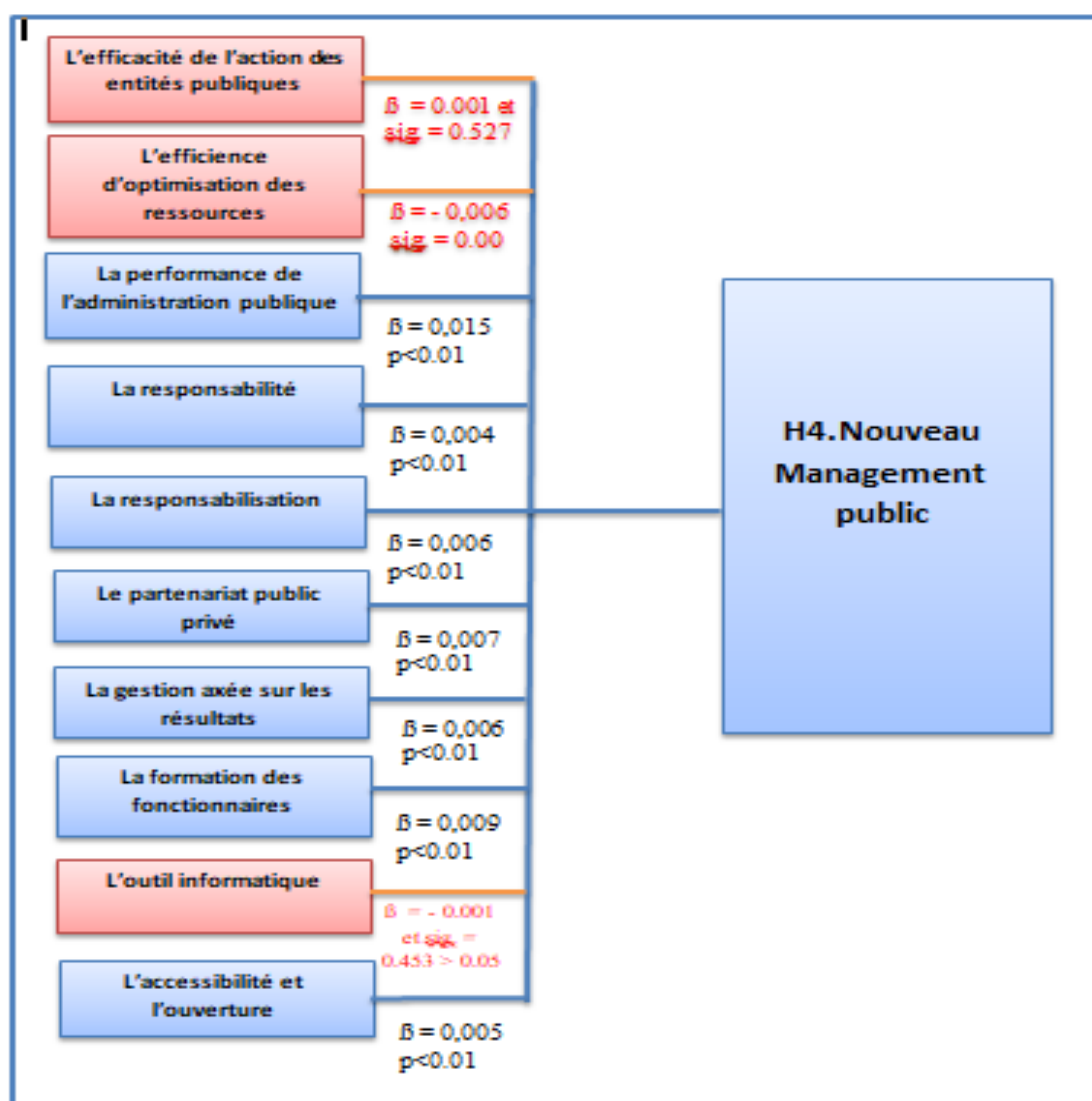
Dans l'étude quantitative, les répondants confirment que le partenariat public-privé (PPP), la gestion axée sur les résultats (GAR), la formation et le renforcement des capacités sont des outils utiles à la réalisation d'un nouveau management public performant.

Le choix d'un outil informatique performant, uniforme et répondant aux exigences des normes IPSAS s'avère difficile à choisir. Néanmoins, cet élément de notre étude quantitative n'influence pas positivement l'application d'un nouveau management public.

1.5.5 – Le nouveau management public

Les résultats de notre recherche, comme le montre le schéma ci-après, indiquent que l'application des IPSAS, en dépit de toutes formes de résistance, façonnera un management de type nouveau.

Figure 27 : L'application des normes IPSAS façonne le nouveau management public



1.6 – Conclusion

La situation de la Belgique influence les conditions de mise en application des normes IPSAS. Les résultats modélisés montrent que la mise en place de ces normes est un terrain fertile pour la bonne gouvernance et la mise en place d'un nouveau management public. Les normes facilitent la comparabilité entre la Belgique et les autres pays appliquant les IPSAS

Section 2 : Analyse des résultats du Maroc

2.1 – Introduction

Cette section est consacrée à la présentation des résultats issus de la revue de la littérature, de l'étude qualitative et de l'étude quantitative que nous avons réalisées au Maroc.

2.2- L'influence de la situation du Maroc sur les conditions de mise en œuvre des IPSAS

2.2.1 - L'influence culturelle

Nous avons relevé dans notre étude de la littérature que le fonctionnement comptable du Maroc, en vertu de son passé makhzénien, reste centralisé au sein de la Trésorerie Générale du Royaume TGR).

Pour répondre au besoin de renforcement de la bonne gouvernance et à la consécration de la transparence dans la gestion des deniers publics, cet organisme a choisi, dans le cadre de la loi organique 130.13, d'adopter 13 des 38 normes IPSAS²⁷¹.

Lors de notre étude qualitative, nous avons pu rencontrer les 5 personnes, réunies dans la même entité centrale de la TGR, seuls responsables de la mise en œuvre de ces normes et de l'élaboration du Plan comptable national.

Les résultats de notre étude quantitative révèlent que les fonctionnaires s'affranchissent facilement des anciennes procédures et ont un comportement avenant vis-à-vis de l'adoption des nouvelles pratiques. Dans une moindre mesure, les répondants considèrent que l'héritage culturel a une influence positive sur l'application des nouvelles normes IPSAS.

2.2.2 – L'influence géographique

Comme nous avons pu le voir dans notre revue de littérature, l'ouverture traditionnelle du Maroc vers l'Europe occidentale, ainsi que l'ouverture plus récente vers les marchés africains et plus généralement vers les marchés mondiaux vise à transformer son fonctionnement dans le sens indiqué par les normes et pratiques internationales. Son ampleur est exceptionnelle et fait d'ores et déjà du Royaume du Maroc, un modèle pour de nombreux pays.

²⁷¹<https://www.ipsasb.org> Consulté le 25/08/2017

Il est à noter que l'adoption des normes IPSAS en Europe influence positivement leur mise en application au Maroc.

2.2.3 – L'influence politique

Le volontarisme des politiques publiques s'avère déterminant pour la mise en application des normes IPSAS.

En revanche, il s'avère que l'administration n'est pas suffisamment autonome vis-à-vis des pouvoirs publics.

2.2.4 – L'influence économique

Nous avons relevé en première partie que le Maroc bénéficie d'un statut dit *Avancé* en Europe. Les relations bilatérales intéressent notamment des relations politiques étroites, avec : la tenue d'un sommet UE-Maroc et la mise en place de mécanismes de consultation au niveau ministériel ; l'intégration du marché unique sur la base de l'adoption progressive de l'acquis communautaire ; la coopération sectorielle. Un projet de jumelage s'inscrit dans la troisième dimension du Statut Avancé accordé au Maroc par l'UE le 13 octobre 2008.

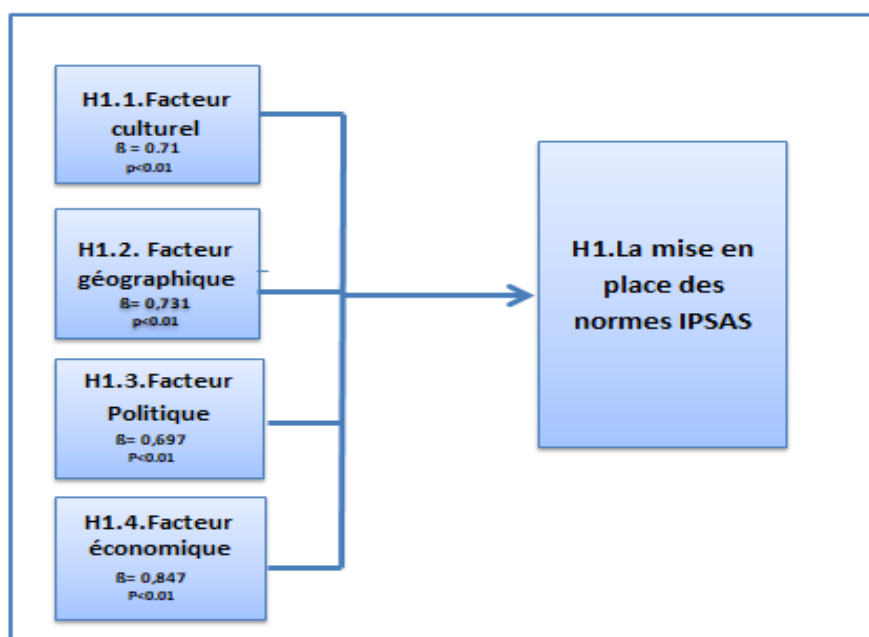
De l'étude quantitative, il ressort que la situation économique du Maroc a une influence positive sur les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS.

2.2.5 - Influence du Maroc sur les conditions de mise en application des IPSAS

Comme nous le montre le schéma ci-après, il existe une forte corrélation entre les résultats de notre étude quantitative et ceux de la revue de littérature et de l'étude qualitative que nous avons entreprises précédemment.

Les résultats de notre recherche montrent que la situation du Maroc influence fortement les conditions de mise en application des IPSAS.

Figure 28 : La situation du Maroc influence la mise en application des IPSAS



2.3 - La bonne gouvernance : un terrain fertile pour l'application des IPSAS

2.3.1 – Transparence et information financière

Les répondants de l'étude qualitative estiment globalement que l'application des 13 normes IPSAS en vigueur a permis d'apporter une meilleure transparence vis-à-vis des décideurs et de la population.

Par ailleurs, les résultats de l'étude quantitative nous confirment l'attachement des répondants aux principes de transparence et de qualité de l'information financière, qu'ils considèrent perfectibles, notamment dans le cas de l'application étendue des normes IPSAS.

2.3.2 – Niveau de décision et citoyenneté

Comme nous avons pu le voir dans notre revue de la littérature, le pouvoir de décision est actuellement centralisé à la TGR. Toutefois, depuis 2002, le Maroc a adopté une nouvelle charte communale et une nouvelle loi sur l'organisation des collectivités préfectorales et provinciales, consacrant l'unité de la ville qui marque plus de cohérence dans la gestion locale.

L'étude quantitative confirme que le citoyen joue un rôle fondamental dans la gestion de la chose publique et doit participer largement, dans une logique démocratique, aux décisions concernant les affaires publiques.

Ce mode de fonctionnement convient bien à la bonne gouvernance qui s'avère propice à la mise en œuvre des normes IPSAS, comme nous le confirment la grande majorité des répondants à notre étude quantitative.

2.3.3 – Gestion des ressources humaines²⁷²

Notre étude qualitative nous a montré que le Maroc n'est pas encore habitué à une gestion moderne des ressources humaines. Les recrutements restent centralisés et orientés sur les diplômes plutôt que sur les compétences nécessaires au métier. L'attribution des postes tend néanmoins vers la parité hommes femmes.

L'enquête quantitative nous confirme par ailleurs la large adhésion des répondants au principe affirmant que la gestion des ressources humaines est un assemblage de concepts favorisant une bonne gouvernance, laquelle a une influence forte sur la mise en application des IPSAS.

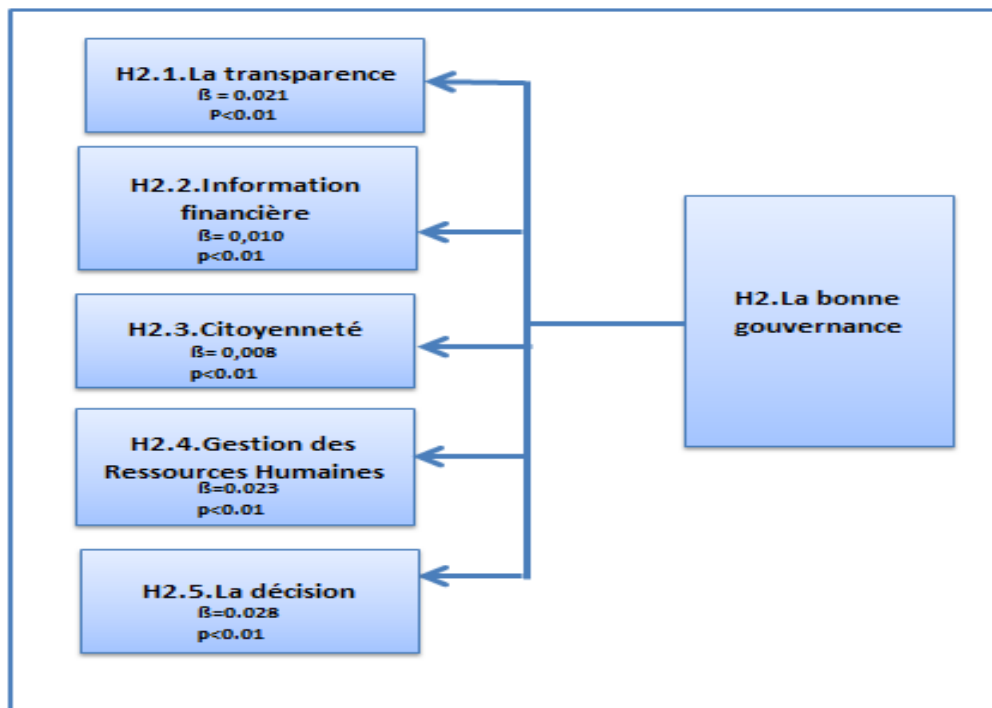
2.3.4 - Influence de la bonne gouvernance sur les conditions de mise en œuvre des IPSAS

Le schéma ci-après résume l'influence forte de la bonne gouvernance sur les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS, ce que confirment les résultats de notre étude quantitative, ainsi que ceux de la revue de littérature et de l'étude qualitative que nous avons réalisées.

Les résultats de notre recherche montrent que la bonne gouvernance représente au Maroc un terrain fertile pour l'application des normes IPSAS.

²⁷² Idrissi chouahdi A., Boutti R. (2014), " *la formation des agents administratifs marocains aux nouvelles règles de gestion des finances publiques : cas des normes comptables IPSAS* ", au Colloque International sur le thème "L'insertion du Maroc dans l'économie de la connaissance: Défis, Enjeux et Perspectives", le 20,21 Mars 2014 El Jadida, Maroc.

Figure 29 : La bonne gouvernance au Maroc est un terrain fertile pour l'application des IPSAS



2.4 - L'uniformisation et la comparabilité des pays appliquant les IPSAS

Nous avons relevé dans la revue de la littérature que l'État marocain s'est doté depuis décembre 2008 d'un référentiel comptable en convergence avec la comptabilité des entreprises et les normes et standards comptables internationaux en vigueur dans le secteur public.

Ce référentiel contribue au rapprochement des comptabilités publique et privée, ce qui permet de bénéficier des meilleures pratiques internationales en la matière. La normalisation comptable internationale vise d'abord et avant tout à l'instauration d'un langage comptable commun à l'échelle internationale.

La normalisation et l'uniformisation répondent aux besoins des utilisateurs en matière d'information financière et comptable, pour leur permettre de mieux comprendre le contenu, la portée et les impacts des comptes publics.

Par ailleurs, l'étude quantitative révèle que, hormis pour l'item indiquant que la multiplication des règles comptables rend complexe l'uniformisation, la majorité des répondants est en accord avec le fait que l'uniformisation et la comparabilité sont facilitées par le déploiement des IPSAS.

Les résultats de notre recherche montrent que le déploiement des normes IPSAS favorise l'uniformisation et la comparaison entre les pays qui les appliquent dans un monde de plus en plus orienté vers la globalisation économique et financière.

2.5 - Le management de type nouveau façonné par l'application des IPSAS

2.5.1 – Efficacité, efficience et performance

Dans notre étude quantitative, il apparaît que la majorité des répondants n'ont pas trouvé d'influences positives de l'efficacité sur la notion de nouveau management public. En revanche, ils relèvent l'influence positive de l'efficience et de la performance sur cette même notion. Cependant, la littérature nous a enseigné le lien fort existant entre efficacité, efficience et performance. Ces résultats sont donc à manipuler avec prudence et nous tenterons d'y apporter une signification lors de la discussion que nous aborderons dans la troisième section de ce chapitre.

2.5.2 – Responsabilité et responsabilisation

Les répondants à notre étude qualitative se sont déclarés, selon la loi, responsables personnellement et pécuniairement.

Par ailleurs, les fonctionnaires interrogés lors de notre étude quantitative demandent à être davantage responsabilisés, quant à leurs actes et décisions ; leur responsabilité est en effet engagée vis-à-vis des contribuables auxquels ils doivent rendre des comptes sur l'utilisation des deniers publics. Ils considèrent en outre que la non-observation du principe de responsabilité doit faire l'objet de sanctions.

2.5.3 - Accessibilité et ouverture

L'étude qualitative ne relève pas que le citoyen soit impliqué dans le paysage économique et politique du Maroc, malgré la volonté de l'administration de répondre aux exigences étatiques. Les résultats comptables n'ont pas encore été publiés en totalité.

Cependant, les résultats nécessitent d'être présentés d'une manière plus pédagogique pour en faciliter la compréhension, ce que soulignent également les résultats de l'étude quantitative qui indiquent par ailleurs que la bureaucratie n'est pas un élément utile en matière de management public.

2.5.4 – Autres éléments du nouveau management public

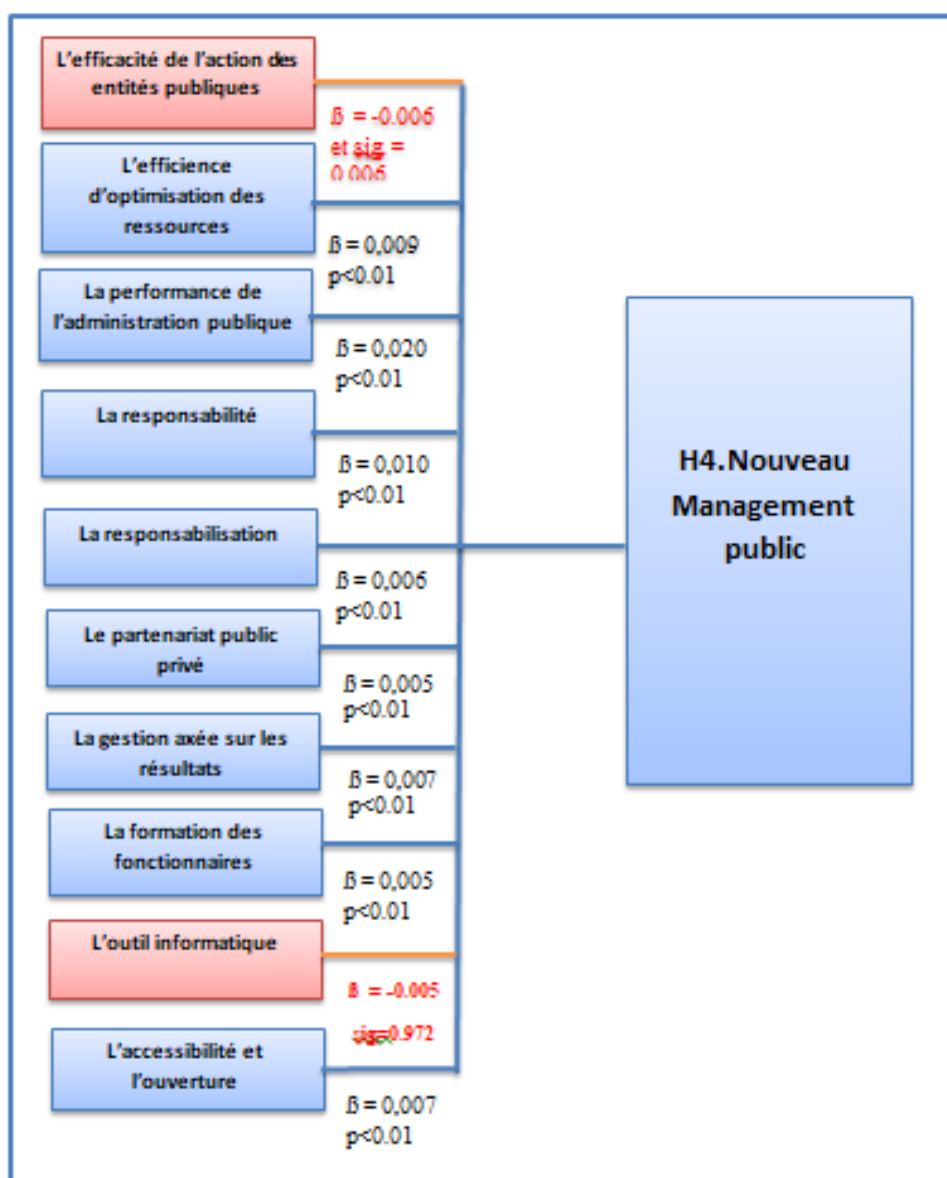
Dans l'étude quantitative, les répondants confirment que le partenariat public-privé (PPP), la gestion axée sur les résultats (GAR), la formation et le renforcement des capacités sont des outils utiles à la réalisation d'un nouveau management public performant.

Le Maroc dispose d'un outil informatique performant, uniforme et répondant aux exigences des normes IPSAS. Néanmoins, cet élément de notre étude quantitative n'influence pas positivement l'application d'un nouveau management public.

2.5.5 – Le nouveau management public

Les résultats de notre recherche, comme le montre de schéma ci-après, indiquent que l'application des IPSAS, en dépit de toutes formes de résistance, façonnera un management de type nouveau.

Figure30 : L'application des normes IPSAS façonne le nouveau management public



2.6 – Conclusion

La situation du Maroc influence les conditions de mise en application des normes IPSAS. Les résultats modélisés montrent que la mise en place de ces normes est un terrain fertile pour la bonne gouvernance et la mise en place d'un nouveau management public. Les normes facilitent la comparabilité entre le Maroc et les autres pays appliquant les IPSAS

Section 3 : Synthèse et discussion des résultats de la recherche

3.1 - Introduction

Cette section nous permet d'apporter nos commentaires sur les résultats de notre recherche comparative des conditions d'application des normes IPSAS en Belgique et au Maroc.

3.2- L'influence culturelle

La diversité des populations composant la Belgique a conduit à fédérer les Régions et les Communautés, dans le respect de la diversité culturelle. Notamment, la diversité des langues n'a jamais pu au cours de l'histoire du pays, se satisfaire des frontières politiques. La rivalité ancestrale entre la langue flamande et la langue française a opposé les habitants de Flandre et de Wallonie. Encore aujourd'hui, selon un interviewé lors de notre étude qualitative, « *les Flamands sont considérés comme des producteurs, quand les Wallons sont plus facilement reconnus comme des fournisseurs de travail* ». Cette remarque semble justifier le rôle précurseur de la Flandre dans l'évolution de son système comptable par rapport à la Wallonie. Notons néanmoins que le territoire flamand correspond à celui de la Communauté flamande, ce qui a permis à la Flandre de disposer d'un régime spécifique par rapport aux autres régions et communautés, dans le respect de l'Arrêté royal et du règlement fédéral.

La Communauté germanophone, pourtant très petite, émerge en matière d'évolution managériale, à tel point qu'elle est sollicitée par les autres entités en recherche de performance.

Contrairement à la Belgique, le Maroc ne connaît aucun problème de langage. En revanche, la religion musulmane a toujours eu une influence culturelle sur les changements sociétaux. La mise en œuvre des normes IPSAS est la première réforme au Maroc qui intéresse directement les fonctionnaires. Néanmoins, l'attachement culturel a conduit à réserver à la Trésorerie Générale du Royaume (anciennement Alkhazina, collecteur des fonds) la responsabilité de mise en œuvre de cette réforme.

Les résultats de notre recherche rejoignent ceux de Hamid et al. (1993) qui signale que « *la langue et la religion sont considérées comme des composantes culturelles ayant une influence sur la comptabilité* »²⁷³. Ils confirment également les résultats d'Aktouf (cité par Pinot, 2006)²⁷⁴ qui présente la culture organisationnelle comme « *un système de valeurs partagées et de croyances en interaction avec la population d'une entreprise, ses structures organisationnelles et des systèmes de contrôle pour produire des normes de comportement.* »

Notre étude s'est également intéressée à l'influence du comportement des fonctionnaires comme facteur culturel influençant les conditions d'application des normes IPSAS. Les résultats confirment la position de Barbu (2005) qui avance que « *l'organisation progresse grâce à son capital humain, mais seule une organisation éminemment bien gérée traite l'intelligence et le potentiel humain comme ressources à développer activement et consciemment.* »

Par ailleurs, les valeurs partagées sont considérées comme ciment social de l'organisation, qui « *s'apparente à une définition antopologique de la culture.* » Ainsi que la capacité d'apprentissage (Senge, P., 1991) « *un processus collectif d'acquisition et d'élaboration de connaissances et de pratiques participant au remodelage permanent de l'organisation* » (De la Ville, 1998)²⁷⁵. Nous pouvons déduire de notre recherche, comme Geertz (1973), que la culture est un univers conceptuel de symboles qui dirige les comportements des individus. Il s'agit bien d'un héritage culturel. Nobes (1998), quant à lui, considère que le facteur culturel participe dans le choix du système comptable. Il affirme : « *les pays influencés par les mêmes valeurs culturelles adoptent le même système comptable.* »

Plusieurs chercheurs ont montré que les pays influencés par la culture anglo-saxonne possèdent une comptabilité développée et sophistiquée. Zeff (1988), par exemple, a considéré que la culture est un facteur d'influence, autant pour les normes et les valeurs des systèmes sociaux que pour le comportement des groupes qui interagissent à l'intérieur des systèmes. Il a considéré que, déjà à son époque les cultures nationales étaient déjà influencées par la culture anglo-saxonne depuis vingt ans. Zeghal et al (2006) ont montré que les pays développés de culture anglo-saxonne adoptaient

²⁷³ Hamid S., Craig R. et Clarke F. (1993), « *Religion: A Confounding Cultural Element in the International Harmonization of A counting?* », Abacus, vol.29, n ° 2, pp.131-148.

²⁷⁴ Pinot Fl., (2006), « *La mondialisation et ses effets : nouveaux débats,* » Ed. Harmattan, p217.

²⁷⁵ Bollecker, M, Durat.L (2006). « *L'apprentissage organisationnel et individuel dans le processus de décision* », La Revue des Sciences de Gestion, vol. 220-221, no. 4, 2006, pp. 139-148.

facilement les normes IAS, source des normes IPSAS, pour l'adoption desquelles on observe le même phénomène.

3.3. L'influence Géographique

Par rapport aux modèles déjà élaborés pour mettre en évidence le rôle des facteurs environnementaux dans le développement de la comptabilité, nous avons choisi, pour notre étude quantitative d'insérer un facteur géographique.

La proximité géographique du Maroc avec plusieurs des pays de l'Union Européenne qui ont adopté les normes IPSAS a influencé le pays dans ses choix de faire évoluer sa gestion financière vers ce référentiel comptable, même si l'application n'en est encore que partielle. La Belgique également, positionnée au centre de l'Europe et entourée de pays qui adoptent les normes IPSAS, a décidé d'accélérer son ancrage vers ce référentiel comptable.

Nous avons pu noter par ailleurs, au cours de notre recherche, que l'Union européenne exerce une pression sur les dépenses publiques de ce pays de deux manières distinctes mais liées aux règles de stabilité et de contrôle budgétaires. Les SEC 2010 (Système Européen des Comptes) imposent aux membres de l'UE une comptabilité des comptes nationaux selon les normes édictées par Eurostat.

Les contraintes des SEC, d'une part faussent les résultats comptables en répondant principalement aux besoins statistiques imposés par la Convention de l'Union européenne, alors que l'application des normes IPSAS est basée sur des principes de comptabilité générale, en vue de clarifier la situation comptable et de la rendre de plus en plus transparente, afin de répondre aux exigences de l'Union européenne.

Les SEC sont donc un frein à l'application des normes IPSAS qui permettent la réalisation d'une comptabilité basée sur les principes généraux. Cependant, la Commission européenne préconise de décliner les normes IPSAS en EPSAS pour donner à l'Union européenne ses propres standards comptables, afin d'accélérer l'harmonisation des normes.

3.4 -Le facteur Politique

Notre recherche a porté sur la comparaison de deux situations très dissemblables : d'une part celle de la Belgique qui présente, par l'originalité de son découpage, une grande diversité politique ; d'autre part, celle du Maroc fortement influencé par l'histoire de son administration et de sa politique publique.

En Belgique, les différents niveaux de pouvoir et le rattachement à l'Union européenne rendent le facteur politique important pour l'application des normes IPSAS. L'omniprésence des règles SEC accentuent encore cette influence. « *Les normes continuent à croître chaque année* », nous signalait un répondant dans notre étude qualitative.

Au Maroc, les normes IPSAS apparaissent comme une évolution profonde vers une administration bien organisée, reflétant le besoin du pays. Cependant, cette réforme a été traversée par des conflits politiques entre les organismes privés, les organisations comptables professionnelles et le gouvernement, chacun essayant d'en dominer le processus.

Depuis 1973, le facteur politique a été reconnu comme l'un des plus influents. Horngren (1973)²⁷⁶ affirme que « *la création des normes comptables est le produit de l'action politique tout autant que l'application d'une logique impeccable ou de découvertes empiriques.* »

Watts et Zimmerman (1978)²⁷⁷, ainsi que Hagerman et Zmijewski (1979) soulignent également le caractère conflictuel du processus de création de normes comptables, tout en identifiant la composition de la coalition impliquée dans le processus.

Solomons (1983)²⁷⁸, auteur d'une étude plus approfondie sur l'impact du facteur politique en comptabilité et dans le processus de création de normes comptables, insiste particulièrement sur les pressions politiques subies par les organismes de normalisation comptable et suggère des changements empêchant des intérêts particuliers de s'imposer à travers ces pressions.

Pour Luther (1996)²⁷⁹, qui a réalisé l'exploration du développement de la réglementation et de la pratique comptable dans les industries extractives de cinq pays, le facteur principal expliquant la lenteur du processus d'harmonisation comptable serait d'ordre politique (l'impact paraissant plus lié à la politique qu'à la comptabilité).

Les intérêts politiques conduisent à des conflits entre les organismes impliqués.

²⁷⁶ Horngren C.T. (1973), « *The Marketing of Accounting Standards* », Journal of Accountancy, octobre, pp. 61-66

²⁷⁷ Watts R.L et Zimmerman J.L. (1978), « *Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards* », The Accounting Review, vol. LIII n° 1, pp. 112-134

²⁷⁸ Solomons D. (1983), « *The Political Implications of Accounting and Accounting Standard Setting* », Accounting and Business Research, printemps, pp. 107-118.

²⁷⁹ Luther R. (1996), « *The development of accounting regulation in the extractive industries: An international review* », The International Journal of Accounting, vol. 31, n° 1, pp. 67-93.

En effet, Zeff (1998) présente les tensions entre les intérêts du secteur privé et la SEC. Stoddart (2000)²⁸⁰ évoque le conflit entre deux organismes comptables australiens et le gouvernement durant la phase d'adoption des normes de l'IASC.

Collett, Godfrey et Hrasky (2001)²⁸¹, travaillant sur le même terrain, présentent l'expérience des coordonnateurs politiques du processus de réglementation comptable pour montrer que, sous la bannière de l'harmonisation comptable, se cachent de forts intérêts politiques.

Les résultats de notre recherche confirment largement l'influence du facteur politique sur les conditions d'application des normes IPSAS, à l'instar des autres études portant sur l'évolution des normes comptables.

3.5 - Le facteur économique

En Belgique, les différentes entités insistent pour que les administrations donnent une image transparente de leurs résultats, afin de tendre vers une amélioration de la connaissance et de la construction économique.

Le Maroc qui se présente comme un lieu stratégique, a besoin d'améliorer son économie et de l'ouvrir à l'échelle mondiale afin d'attirer la confiance des investisseurs. C'est l'objectif du projet de PARAP.

La Banque Africaine de Développement (BAD)²⁸² a souligné les performances de l'économie marocaine qui a permis à la région de l'Afrique du Nord de réaliser le deuxième taux de croissance le plus élevé sur le continent avec 4,9 %, derrière l'Afrique de l'Est (5,9 %). Cette performance s'explique par l'entrée du Maroc dans une phase de développement économique tendant vers la mondialisation.

D'autres recherches, comme celle de Belkaoui (1985)²⁸³, ont montré que l'environnement économique a un impact sur la comptabilité.

²⁸⁰ Stoddart E.K. (2000), « *Political Influences in Changes to Setting Australian Accounting Standards* », *Critical Perspectives on Accounting*, n° 11, pp. 713-740.

²⁸¹ Collett P. H., Godfrey J. M. et Hrasky S. L. (2001), « *International Harmonization: Cautions from the Australian* », *Accounting Horizons*, vol. 15, n° 2, pp. 171-183.

²⁸² <https://int.ma/bad-leconomie-marocaine-locomotive-de-croissance-nord-africaine/> Consulté le 16/07/2017.

²⁸³ Belkaoui A. (1985), « *Economic, Political and Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy: Empirical Investigation* », *Journal of Accounting and Public Policy*, Autumn.

Lowe (1967)²⁸⁴ rapporte qu'il s'agit d'un processus évolutif dépendant du développement de l'économie, auquel il est entrelacé. Dans les pays à fort développement, l'activité économique est très importante et influence positivement le développement de la comptabilité. En revanche, l'activité économique ne demande pas une comptabilité sophistiquée ou très développée dans les pays pauvres.

Arpen et Radebaugh (1985)²⁸⁵ ont considéré que « *le développement économique est la variable fondamentale qui influence le développement de la comptabilité puisqu'il affecte les autres fonctions dans la société.* » Ils ont proposé que lors de l'analyse du système de comptabilité d'un pays, on prenne en considération l'ensemble des facteurs environnementaux.

Elliot (1968) a mis l'accent sur la fonction sociale de la comptabilité pour mesurer et communiquer les données économiques. « *Cette fonction ne peut pas être considérée simplement comme l'effet du développement économique, mais devrait être considérée comme un outil précieux pour encourager le processus du développement.* »

Les résultats de notre recherche dans les deux pays montrent ainsi que le facteur économique permet l'ouverture vers la mondialisation, susceptible d'attirer les investisseurs et améliorer la situation économique.

Certains organismes internationaux, tels que les Nations Unies, le FMI ou l'OCDE ont également une forte influence. Selon Deloitte (2013) et le site de l'IFAC, certains d'entre eux sont d'ailleurs un peu plus que des utilisateurs précoces puisqu'ils soutiennent fortement les IPSAS. Les meilleurs exemples sont le FMI, la Banque asiatique du développement ou encore la Banque mondiale. Deloitte dresse une liste plus exhaustive des organismes avec l'ASEAN²⁸⁶, qui prévoit une adoption pour 2013, l'OTAN, qui utilise ses propres IPSAS depuis 2008, ou encore l'OMPI, qui est en conformité avec les IPSAS depuis 2010.

Le FMI (2012) a insisté fortement sur les manquements dans le reporting financier des institutions, conduisant à des risques fiscaux très importants comme en Grèce ou au Portugal. Les récents investissements des gouvernements dans le but de sauver les banques ont engendré une

²⁸⁴ Lowe H.D. (1967), « *Accounting Aid for Developing Countries* », The Accounting Review, vol. 42, avril.

²⁸⁵ Arpan, J. S., & Radebaugh, L. H. (1985). "International Accounting and Multinational Enterprising." New York : Wiley.

²⁸⁶ Association of South-East Asian Nations.

augmentation de leurs actifs, qui doivent être proprement rapportés par les normes internationales. Il faut noter que pour certaines agences qui utilisent encore leurs propres normes en tandem avec les IPSAS, ce sont leurs propres normes qui seront retenues en cas de divergence entre les deux systèmes,.

L'OMPI a également proposé un plan à suivre pour l'application des normes IPSAS pour effectuer la transition vers les normes internationales. L'adoption des normes comporte trois phases de 2007 à 2010. La première phase était d'obtenir l'accord des membres pour faire la transition vers les IPSAS, d'établir le cadre de référence pour l'ERP en lien avec les IPSAS avec un cahier des charges et de recruter un expert. La seconde phase consistait à étudier les implications en matière de comptabilité, gestion financière ou budgétisation par l'élaboration de procédures, à étudier les besoins en termes de formation ainsi qu'à concevoir et adapter le système ERP. Enfin, la dernière phase traitait de la mise en pratique du plan de formation, de la préparation de l'introduction des modifications des pratiques budgétaires et de l'élaboration des rapports financiers sous les IPSAS et sous les pratiques habituelles. L'organisation prévoyait d'être en conformité avec les normes internationales dès 2010.

3.6 - Vers la réalisation d'une Bonne gouvernance

Notre recherche a montré que la transparence et une bonne qualité d'information financière sont nécessaires pour les deux pays, ce qui rejoint les propos de Mattret (2010) : « *la comptabilité publique, comme la comptabilité privée, est un instrument de contrôle et d'information financière.* » La fourniture et la transmission d'indicateurs de mesure chiffrés permet d'améliorer la situation et représente un facteur de réussite dans l'application des normes IPSAS. C'est un élément primordial pour la bonne gouvernance au niveau des deux pays.

En effet, selon Nourddine Bensouda²⁸⁷ « *le Maroc aujourd'hui l'a bien compris : il s'adapte lui-même a un environnement complexifié où il est nécessaire non seulement d'être politique mais également d'être gestionnaire ;, il ne suffit pas d'être leader, il faut être également manager.* »

Jean-Luc Mathieu²⁸⁸ indique quant à lui que « *les conflits d'intérêts sont le moteur de l'histoire et que la maîtrise des finances publiques, contrairement à ce que certains veulent faire croire, n'implique pas*

²⁸⁷ Actes du 5^e colloque international de finances publiques, ministère de l'économie et des finance au Maroc et FONDAFIP Rabat 9 et 10 septembre 2010, La cohérence des finances publiques au Maroc et en France, p. 193.

²⁸⁸ Mathieu J-L (1998), « La maîtrise des finances publiques : Un exposé pour comprendre », Flammarion 1998, Dominos , p.125.

nécessairement ni l'abaissement de l'État (État pauperisé) ni la réduction de l'aire des solidarités, pour la plus grande gloire des marchés. »

Pour les deux pays sur lesquels nous avons porté notre recherche, la bonne gouvernance est une condition de l'aide exigée des donateurs qui en font un moyen des politiques de développement des pays récipiendaires. Les normes IPSAS favorisent la bonne gouvernance publique, car elles sont un moyen de disposer d'un cadre unique d'information et d'analyse des comptes de l'État et des organisations publiques, compréhensible par tous les agents économiques, d'autant plus qu'il est à peu près le même que celui utilisé par les entités privées. Nous pouvons citer à ce sujet Harakat (2013)²⁸⁹ qui déclare : « *Donnez-moi de bonnes politiques, je vous ferai de bonnes finances.* » La responsabilité du gouvernement apparaît ici comme le corollaire nécessaire de la transparence : si on veut que la situation s'améliore, que la dette pèse moins sur le citoyen, il faut de bonnes politiques et de la détermination.

La bonne gouvernance de l'État est encouragée par l'OCDE (Organisation de coopération et de développement pour l'Europ) et par toutes les instances internationales qui invitent à renforcer des relations de confiance entre le citoyen et les pouvoirs publics.

L'ONU, dans sa Déclaration du Millénaire des Nations Unies de 2002 a également souligné l'importance du rôle de l'administration publique et de la bonne gouvernance en préconisant le renforcement des capacités institutionnelles, l'amélioration et la réforme des systèmes et des institutions de la gouvernance, notamment le renforcement des capacités du secteur public qui jouent un rôle fondamental consistant à atténuer la pauvreté, à faire en sorte que la mondialisation profite à tous , à renforcer la participation des citoyens à tous les niveaux de la gouvernance, à protéger l'environnement, à promouvoir le développement durable et à prévenir et à gérer les conflits violents.

²⁸⁹ Harakat. M(2013) « *Les finances publiques à l'épreuve de la transparence et de la performance* », El Maarif Al jadida- Rabat 2013 p. 431.

3.6.1 - La gestion de Ressources humaines, indicateur d'une bonne gouvernance

« La réforme comptable est également porteuse d'enjeux pour l'ensemble de la gestion des ressources humaines »²⁹⁰, mais ce changement se cristallise avec une acuité particulière. S'agissant des cadres supérieurs ou des dirigeants, c'est un enjeu de gouvernance pour les impliquer réellement dans la stratégie pour en faire des acteurs de changement et non pas seulement de « hauts exécutants. » Les changements de grande envergure, quels que soient leurs points d'application, butent souvent sur l'aspect humain et sur la difficulté de modifier les comportements ; les aspects psychologiques deviennent dominants. La gestion doit en tenir compte et le rôle des responsables doit être réaffirmé. Ils doivent exercer un réel leadership.

Conduire l'organisation tout en impliquant des membres, nécessite l'adoption d'un style qui soit le plus cohérent possible au regard des personnes, des objectifs et des situations, tout en laissant au corps social le temps nécessaire de s'approprier la démarche. C'est cet investissement personnel qu'il faut canaliser pour favoriser la flexibilité et la réactivité.

Par ailleurs, la capacité de l'organisation à changer réside dans la capacité à mobiliser ses acteurs. L'organisation en mouvement ne fonctionne que si l'on arrive à fédérer autour des programmes et projets les compétences humaines, et les gens que l'on parvient à faire progresser ont besoin d'un manager « *qui dirige et met tout en musique.* »²⁹¹(P.Caspar ; G.Millet 1997).Le bilan élargit²⁹² la notion introduite à l'intégration du capital humain, en termes monétaires ou indirectement par le biais d'indicateurs. La gestion de l'élément humain est le moteur de la réforme²⁹³ et un gage de réussite, comme nous le confirme notre étude dans les deux pays.

Sa Majesté le Roi Mohamed VI rappelait dans son discours du Trône du 30 juillet 2011 qu'il est important que les partis politiques « *donnent leur chance aux jeunes et aux femmes pour favoriser l'émergence d'élites qualifiées, à-même d'apporter du sang neuf à la vie politique et aux institutions constitutionnelles.* »

²⁹⁰ Idrissi Chouahdi.A, Boutti.R, (2014) « *La formation des agents administratifs marocains aux nouvelles règles de gestion des finances publiques : cas des normes comptables* » communication au colloque international L'insertion du Maroc dans l'économie de la connaissance : Défis, Enjeux et Perspectives, organisé les 20 et 21 Mars 2014, Faculté poly disciplinaire à El Jadida, Maroc.

²⁹¹ Caspart.P, Mille.G (1993) « *Apprécier et valoriser les hommes* », éditions liaisons, paris 1993.

²⁹² Des Robert J-F & Colibert.J (2008), « *Les normes IPSAS et le secteur public* », DUNOD, paris, 2008, p. 18.

²⁹³ Guérard.S, Scaillerez A (2008)« *La GRH est-elle au service d'une gestion publique plus performante ?* » In: *Annuaire des collectivités locales*. Tome 28, 2008. Où en est la gestion locale ? pp. 27-41.

3.6.2 – L'citoyenneté et la prise de décision, clés de la bonne gouvernance

Nos résultats montrent que la prise de décision est un élément qui permet à l'administration de renaître, par le partage de la décision, la proximité et la démocratie locale. « *La démocratie participative permet, d'une part aux habitants d'être mieux associés à la vie locale, et d'autre part, de renforcer la démocratie représentative, afin de fournir aux élus locaux de meilleures conditions d'exercice de leur mandat.* »²⁹⁴ C'est « *une nouvelle chance de réconcilier les citoyens avec la politique.* »²⁹⁵

Le système de pilotage traditionnel, hiérarchisé et lourd, n'était plus adapté à un environnement socio-économique soumis à des changements accélérés. La gouvernance est apparu comme un remède permettant la participation des partenaires sur un pied d'égalité, « *y compris l'administration publique qui y prend part sans revendiquer son statut de représentant de l'ensemble des citoyens.* »²⁹⁶ La gouvernance se présente ainsi comme un dépassement de la démocratie représentative, en proposant une nouvelle forme de démocratie, à savoir la démocratie participative.

Tocqueville (1986) examine méthodiquement quelle influence exerce la démocratie sur les finances de l'État : selon lui, malgré les objections, les dépenses publiques « *tendent à croître quand le peuple gouverne car le gouvernement de la démocratie est le seul ou celui qui vote l'impôt puisse échapper à l'obligation de le payer* », Tocqueville relève également qu'il faut d'abord apprendre quelle est la richesse de ce peuple, et ensuite quelle portion de cette richesse peut être consacrée aux dépenses de l'État.

La citoyenneté est le corolaire de la participation. Le citoyen, au sens absolu, ne se définit par aucun autre caractère plus adéquat que la participation aux fonctions judiciaires et aux fonctions politiques en général. Même dans le contexte de démocraties représentatives modernes, le citoyen est l'électeur, titulaire d'un droit fondamental à la participation qui s'exprime par sa capacité de choix dans les affaires publiques.

²⁹⁴ Circulaire belge du 27 mars 2002 relative à la mise en œuvre de la loi n°2002-76 du 27 février 2002 relative à la démocratie de proximité.

²⁹⁵ Claude Pernes, président de l'association des maires d'Île de France, in Tribune Libre, site web de la Maire de paris : <http://www.paris.fr>.

²⁹⁶ Kazancigil.A (2002), « *la gouvernance : un concept et ses applications*, in : A la recherche de la démocratie », mélanges offerts à Guy Hermet, Paris éditions karthala, 2002, p. 55

La faiblesse de la participation des citoyens et leur désintérêt pour la vie politique semble montrer que le concept classique de citoyenneté rencontre certaines difficultés²⁹⁷ : le faible niveau d'incorporation à la société civile ; le faible niveau d'intégration sociale ; l'absence de rattachement territorial ; l'absence de ressources.

Le droit des finances publiques, il faut le rappeler, est par essence citoyen : le citoyen est d'abord un contribuable, en fait contributeur aux ressources financières sous forme d'impôts et de taxes ; il est ensuite un usager qui paie une redevance lorsqu'il utilise certains services ; il est enfin bénéficiaire des biens et services publics financés par toute la collectivité. Il en découle que « *le citoyen doit être au centre des finances publiques, qui sont elles-mêmes à son service.* » (Nouredine Bensouda, 2018)

L'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 précise que « *Les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.* »

Le citoyen a également le droit de sanctionner les gestionnaires qui ne réalisent pas les programmes et les projets à temps et dans les meilleures conditions de qualité, car ils sont responsables devant les citoyens. En effet, dans tous les pays « *Les gouvernements sont responsables devant leurs citoyens pour ce qu'ils font et comment ils le font. La responsabilité signifie, en partie, que les politiques et les plans qu'un gouvernement donné développe doivent refléter les priorités et les besoins des citoyens. Cela signifie également que le gouvernement doit rendre compte des moyens qu'il a engagés pour mettre en œuvre ces politiques et ces programmes, de même que les résultats de ces efforts.* »²⁹⁸

La coopération politique au développement et en particulier les efforts de la communauté internationale pour promouvoir la démocratie, renforce la bonne gouvernance. L'état de droit garantit donc le respect des libertés fondamentales dans les pays en développement.

S'agissant de la participation citoyenne à la prise de décision, la population exprime ses désirs et apporte ses aspirations pour valoriser l'exercice et la qualité du niveau de gouvernance, sachant que la population n'est pas seulement consommatrice de service public mais aussi propriétaire de l

²⁹⁷ Herzog.P.(1995) *Quelle démocratie, quelle citoyenneté ?*, Paris, Editions de l'Atelier /Edition ouvrières, 1995, p.13.

²⁹⁸ International Budget Partnership, *Le Pouvoir de simplifier les choses* : un guide du gouvernement pour l'élaboration des Budgets des citoyens, Février 2012, 50p, p.4

administration. Sa Majesté le Roi Mohamed VI rappelle dans son discours du Trône du 30 juillet 2011 que les institutions « quelle qu'en soit l'efficacité, risquent de demeurer purement formelles tant que leur action [...] n'aura pas d'impact sur les citoyens en leur assurant liberté, dignité et justice sociale ».

Rapidement, les réformes relatives à la loi organique des finances, à la loi sur les collectivités territoriales, les marchés publics, le contrôle et la comptabilité publique doivent être adaptées au contexte politique, économique et social actuel, pour donner du contenu à la volonté politique de responsabilisation, de contrôle de transparence et de reddition des comptes. Ces exigences sont à mener dans le cadre d'un véritable esprit d'équipe et de coordination permanente qui devra transcender l'action individuelle « *tout seul, on va plus vite, ensemble on va plus loin* ».

Le nouveau découpage territorial du Royaume du Maroc et la délégation des pouvoirs par la décentralisation permet d'« *accélérer la réalisation des projets et la comparaison entre les Régions dans un esprit d'équilibre* »²⁹⁹ (C.Eyraud 2004) qui permet de partager les ressources nécessaires et rend possible la liberté de prise de décision.

La réforme est engagée dans une dynamique ambitieuse :

- Une nouvelle Constitution consolide l'état de droit, consacre l'équilibre des pouvoirs et renforce la responsabilisation, le contrôle et la reddition des comptes.
- Un modèle de régionalisation avancée favorise le développement territorial intégré.

En 2002, le Maroc a adopté une nouvelle charte communale et une nouvelle loi sur l'organisation des collectivités préfectorales et provinciales consacrant l'unité de la ville qui marque plus de cohérence dans la gestion locale.

Par ailleurs, Sa Majesté le Roi Mohamed VI, dans Son discours d'Agadir 2006, a tenu « *à ce que l'on procède à une révision en profondeur du cadre juridique régissant les collectivités, les préfectures et les provinces* », en insistant sur la réforme des systèmes fiscal, financier et comptable des collectivités territoriales. Dans ce schéma, la Trésorerie Générale du Royaume joue un rôle fondamental de conseil et d'assistance aux ordonnateurs locaux, à l'instar de l'appui qu'elle apporte en la matière aux ordonnateurs de l'État.

²⁹⁹ Eyraud.C (2004), « *comptabilité (publique et d'entreprise et sociologie, ou l'analyse sociologique des catégorisations sociales* » comptabilité- contrôle – audit, 2004/3 Tome 10, pp. 29 à 45

3.7 - Uniformisation, comparabilité, quelle réussite ?

La normalisation comptable internationale vise d'abord et avant tout l'instauration d'un langage comptable commun, permettant de favoriser la comparabilité à l'international des comptes publics et de la situation financière et patrimoniale entre les États. *« La loi organique des finances est une culture de résultat et de reporting. Désormais, il faut rendre les comptes clairs, et les établir selon les mêmes normes que celles appliquées par les entreprises et sous l'œil vigilant du commissaire aux comptes qu'est la Cour des comptes. »*³⁰⁰

La normalisation et l'uniformisation répondent d'une part aux besoins des utilisateurs en matière d'information financière et comptable, dans le but de leur permettre de mieux comprendre le contenu, la portée et les impacts des comptes publics. D'autre part, ces facteurs répondent à la crise économique et financière mondiale, et mettent en évidence l'intérêt pour les investisseurs, les prêteurs, les organisations financières internationales de disposer d'informations financières fiables et transparentes, afin d'appuyer solidement une prise de décision, de plus en plus essentielle pour le fonctionnement des marchés financiers à l'échelle internationale.

Or, Les normes IPSAS ont pour objectif d'uniformiser les écritures comptables. Dans un cas comme celui de la Belgique, où s'observent un découpage administratif et l'utilisation de plusieurs langues, l'uniformisation comptable permet de minimiser la complexité des normes SEC et IPSAS. Elle permet également une comparaison entre les Régions et les Communautés à travers une uniformisation des états de synthèse (un bilan, un compte de produits et de charges, des annexes ...).

L'IFAC, qui regroupe au niveau mondial les organisations professionnelles des comptables et des auditeurs, a initialisé le projet d'IPSAS sur une base privée, certaines organisations publiques étant progressivement invitées à participer à ses travaux. En l'absence d'initiative publique concurrente, et grâce au soutien opérationnel et financier de l'IFAC, L'IPSAS Board est ainsi devenu, en quelques années, un normalisateur privé de comptabilité publique reconnu par divers pays et organisations internationales (Marie –Pierre Calmel, 2016).

La crise mondiale des finances publiques pose actuellement de manière cruciale la question de la normalisation et de l'uniformisation des comptes publics, la nécessité de renforcer la fiabilité des

³⁰⁰ Cope. J-F (2010), « Allocution d'ouverture, Innovation, créations et transformations en finances publiques », Actes de la LIE Université de printemps de finances publiques du Gerfip, M.BOUVIER (dir.), LGDJ, p.6.

comptes publics étant parmi les sujets prioritaires identifiés par l'Union Européenne. La situation actuelle de certains pays européens a en effet mis en lumière l'imperfection et l'hétérogénéité des outils de comptabilité des entités publiques. Cette crise des finances publiques rend nécessaire la construction d'un système d'information financière fiable et harmonisé permettant de rendre compte fidèlement de la situation des comptes publics des États de l'Union. Pour apprécier la soutenabilité des politiques publiques, la normalisation et l'uniformisation comptables des comptes publics apparaît comme une nécessité. Ainsi la directive du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires européens prévoit-elle plusieurs dispositions dont l'objectif est de fixer des exigences uniformes pour les règles et procédures formant les cadres budgétaires des États membres. L'article 163 prévoit une « évaluation de l'adéquation pour les États membres, des normes comptables internationales pour le secteur public ».

L'Union européenne a donc un intérêt à uniformiser sa comptabilité afin d'absorber les effets de la crise due à certains pays de l'union ; l'uniformisation permet également d'établir une balance entre les pays.

Le besoin externe joue également un rôle vis-à-vis « des réactions des marchés qui ont besoin d'être rassurés », des agences de notation qui « évaluent la solvabilité des États, déterminent et justifient la dégradation de leur note » du FMI qui « s'inquiète des risques de dérives budgétaires », de la Commission européenne qui « exige des chiffres précis sur les efforts de réduction des dépenses et de la dette », de l'Inspection générale des finances qui « identifie des leviers d'action pour faire des économies », de la Cour comptes qui « affirme que la priorité absolue est désormais d'intensifier l'effort de maîtrise des dépenses dans l'ensemble des administrations publiques » ou de Berlin qui se pose en « modèle de bonne gestion à suivre. »

Ces récits cultivent et entretiennent l'illusion selon laquelle on peut tout calculer, contrôler et prévoir. Les normes comptables sur lesquelles ils reposent ont tendance à homogénéiser la définition et l'interprétation des problèmes. Elles conduisent à penser que le risque est maîtrisable par le calcul.

L'État Marocain s'est doté depuis décembre 2008 d'un référentiel comptable en convergence avec la comptabilité des entreprises et les normes et standards comptables internationaux en vigueur dans le secteur public. Ce référentiel contribue ainsi au rapprochement entre les comptabilités publique et privée, ce qui permet de bénéficier des meilleures pratiques internationales en la matière. Il permet en outre d'accompagner les différents pays dans leur processus de mise en place d'une comptabilité

en convergence avec les normes du secteur privé et les standards comptables internationaux. Il s'agit d'une démarche vers la mondialisation, la globalisation, le partenariat, l'ouverture des marchés, la normalisation et l'harmonisation comptable, faisant face aux besoins économiques du pays en matière d'information et de langage compréhensible par le reste du monde. (LEBBAH Abdelhakim, 2018)

Les normes IPSAS, telles qu'elles se présentent maintenant, ne répondent pas encore pleinement aux besoins spécifiques des administrations Belges. Le rapport de la consultation publique Eurostat (2012) et le rapport de la Commission européenne (2013) indiquent d'ailleurs que l'Europe n'est pas encore prête à accueillir les IPSAS dans leur état actuel. Ainsi, les EPSAS représentent une alternative pour l'Europe, à l'instar des NEPSAS pour le Nepal (Pant, 2012). Ces IPSAS aménagées (EPSAS) vont être très bientôt mises en application, si ce n'est du propre gré des pays européens, sous l'obligation de la Commission européenne.

Notre recherche a révélé que la fédération de Belgique, très impliquée et très active en Europe, souffre de disparité dans sa façon d'appréhender l'uniformisation de sa comptabilité, en raison de la multiplicité de ses entités.

Sans doute conviendrait-il d'étudier de manière plus approfondie les conditions d'application des normes, dans les différentes entités fédérées afin d'harmoniser les méthodes utilisées pour atteindre l'objectif de convergence comptable souhaitée par l'Europe de tous les États membres.

L'harmonisation apparaît comme un objectif plus facilement atteignable au Maroc où la mise en application s'opère progressivement de façon descendante depuis la TGR vers les autres entités administratives.

3.8 - de la Bureaucratie à un nouveau management public

Les résultats de notre recherche confirment bien que l'application des IPSAS façonne un management de type nouveau.

Cependant, nous avons relevé, lors de notre étude quantitative que l'efficacité, l'efficience et le choix du système informatique n'apparaissent pas comme des critères ayant une influence positive sur le nouveau management public. Il nous semble important d'y revenir pour tenter de trouver une explication à ces résultats.

3.8.1 - Le triangle efficacité, efficience, performance

Pour réaliser notre étude quantitative, nous nous sommes appuyés sur une définition de Pesqueux (2010) affirmant la relation entre le nouveau management public et le triangle efficacité-efficience-performance. Néanmoins, selon nos répondants, l'efficacité et l'efficience n'ont pas une influence positive sur le nouveau management public. Il nous semble donc utile de revenir sur ces deux notions.

Selon l'approche de Simon (1981), cité par Mercier (2002)³⁰¹, l'efficience est définie comme étant l'atteinte d'un but fixé ; l'acte est qualifié d'efficace si le résultat est atteint. Cette même approche considère l'efficience comme l'atteinte du but visé au coût minimum. C'est ce sens qui nous avait conduits à présenter ces facteurs comme ayant une influence sur le nouveau management public. Par contre, Gournay (1980) considère l'efficacité comme l'atteinte du résultat au coût minimum, l'efficience se rapportant à la productivité de la chose. Nous supposons donc qu'il peut y avoir eu confusion sur ces deux notions de la part des fonctionnaires interviewés, logiquement cultivés dans un référentiel de langage relatif à la comptabilité publique.

Nous restons néanmoins persuadés, comme Pesqueux, que l'efficience, l'efficacité et la performance sont des moyens pertinents pour atteindre les objectifs et satisfaire les besoins dans la logique d'un nouveau management public.

La question méritera donc d'être posée de nouveau à un moment plus avancé de la réforme, qui n'est actuellement qu'en cours d'application.

3.8.2 - Le PPP, un chemin vers le NMP

Les partenariats public-privé (PPP) mis en place en Belgique permettent notamment de pallier les difficultés rencontrées lors de l'application des normes SEC.

Le retour d'expérience britannique (Marty et voisin, 2009) nous montre que le contrat PPP constitue un terrain d'expérimentation particulièrement intéressant en matière de contrôle comptable et budgétaire d'éventuelles stratégies publiques court-termistes et opportunistes. L'engagement par

³⁰¹ Mercier.J (2002), « L'administration publique : de l'école classique au nouveau management public », les presses de l'Université, Laval 2002.p61

PPP peut participer d'une stratégie de hors-bilan visant à éviter que les nouveaux investissements publics ne viennent impacter le déficit et la dette.

Depuis 2008, les IPSASB permettent d'élaborer des règles de comptabilisation des contrats de PPP dans les états financiers publics. Cette convergence garantit une traduction fiable des obligations liées aux PPP dans les comptes des entités publiques.³⁰²

Avec la loi N 86-12 relative aux contrats de PPP, le Maroc a entrepris un important chantier de dynamisation du recours aux contrats de PPP, vu son apport considérable pour l'accélération du rythme des investissements publics et l'amélioration du climat des affaires. Cette loi spécifique a été adoptée dans un contexte favorisant le développement de ce type de contrats, particulièrement :

- les discours Royaux qui ont mis en exergue la nécessité de développer les mécanismes de PPP dans le but d'optimiser les investissements ;
- l'engagement des Gouvernements, depuis 2012, dans son programme d'actions à développer le recours aux Partenariats Public-Privé pour renforcer l'offre de services et infrastructures économiques et sociales à l'effet de répondre au mieux aux attentes des citoyens et opérateurs économiques, d'améliorer la compétitivité économique du pays et de renforcer l'attractivité de l'investissement.

3.8.3 - Gestion axée sur les résultats, un mode de NMP

La gestion axée sur les résultats est une façon de se rapprocher du secteur privé en adoptant la même méthode d'analyse. C'est un moyen d'améliorer l'efficacité et la responsabilité de la gestion en faisant participer les principaux intervenants à la définition de résultats escomptés, en évaluant les risques, en suivant les progrès vers l'atteinte de ces résultats, en intégrant les leçons apprises dans les décisions de gestion et les rapports sur le rendement.³⁰³ Le recours à la gestion axée sur les résultats est également un moyen de maîtriser les dépenses d'un projet, avec une date et un mandat précis.

³⁰² Bessy C., Delpeuch T, et Pelisse J., (2011) (eds.), « *Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes*, » LGDJ, collection Droit et Societe Recherches et travaux, Vol.24, novembre 2011, pp.281-292.

³⁰³ Cité in « *gestion participative des projets de développement rural. Outils et méthodes d'intervention* », <http://www.membres.lycos.fr/sousarbreapalabre/memoire/2chapitre5.htm> Consulté le 25/07/2016.

Évoquant l'administration selon le NMP, A. Amar & L. Berthier (2006)³⁰⁴ indiquent que le recrutement par contrat est un facteur qui accélère l'atteinte de l'objectif. Dans une Déclaration sur l'efficacité de l'aide³⁰⁵, on apprend qu'« *axer la gestion sur les résultats signifie gérer et mettre en œuvre l'aide en se concentrant sur les résultats souhaités et en utilisant les données disponibles en vue d'améliorer le processus de décision.* »³⁰⁶

Les normes IPSAS sont nombreuses et leur compréhension est difficile. Le secteur public a besoin de formations et d'un renforcement de capacités permanent et continu afin d'améliorer les connaissances. Dans notre étude, tous les fonctionnaires interviewés ont déclaré leur besoin de formation continue afin de se familiariser avec le langage comptable et les nouvelles méthodes managériales.

*Au Maroc, la gestion axée sur les résultats favorisera la prise de décisions correctes*³⁰⁷ concernant le management. Un système de comptabilité analytique, permettant de calculer le coût de services ou activités spécifiques, devra s'accompagner d'un système de mesure de la performance où il sera possible de comparer les objectifs avec les résultats obtenus afin d'avoir une idée sur l'efficacité et l'efficience de l'organisme. Les informations sur les coûts devront être comparées aux prévisions de coût et aux coûts standards. Avec la gestion axée sur les résultats des projets établis, le système comptable sera bien plus efficient, à-même de donner une vision claire de l'état des finances publiques. Par ailleurs, il intégrera les aspects comptables liés à la valeur patrimoniale et aux emprunts, ce qui fournira aux gestionnaires de ressources de l'État des informations précises sur la valeur des actifs et sur leur évolution. Le management et le système budgétaire peuvent être réunis en un système unique, les informations de gestion étant nécessaires pour élaborer un budget et l'exécution du budget étant la clé de la gestion de l'administration publique.

3.8.4 - Un bon outil informatique

Notre étude quantitative a révélé que l'outil informatique n'a pas d'influence positive sur l'application d'un nouveau management public.

³⁰⁴ Amar.A, Berthier.L (2007), « *le nouveau management public : Avantages et limites* », colloque RESER, 28 septembre 2006.

³⁰⁵ Déclaration sur l'efficacité de l'aide, adoptée à Paris le 2 mars 2005 par les ministres et hauts responsables de 90 pays et les dirigeants ou représentants de 27 organismes d'aide.

³⁰⁶ Cité in « *La gestion axée sur les résultats de développement. Document de référence : des principes à l'action* », CAD/OCDE, mars 2016

³⁰⁷ Nouvelle approche budgétaire, Application à six nouvelles administrations pour l'exercice 2008, cahier des charges et plan d'action, rapport de l'ADETEF, 10 mars 2008.

Notre recherche révèle néanmoins qu'en Belgique, les entités administratives utilisent un système qui leur est propre. Ce mode de fonctionnement est susceptible de présenter des difficultés d'uniformisation des résultats. L'homogénéisation nécessitée par l'application des IPSAS, nécessitera à un moment donné de recourir à un système unique de type progiciel, paramétrable par chacune des entités, en fonction de ses spécificités.

Au Maroc, en revanche, le progiciel Oracle Data Integrator (ODI) a été mis en place par la TGR selon une bonne maîtrise du périmètre fonctionnel, en visant une cible élargie, avec mise en œuvre par paliers successifs, assurant une bonne gestion des délais et des coûts raisonnés, afin d'assurer une bonne gouvernance et un pilotage par le métier. Actuellement, le système est développé dans les sites pilotes des circonscriptions financières de Rabat et de Casablanca. Sa généralisation s'opèrera de façon progressive pour couvrir l'ensemble des postes comptables relevant de la Trésorerie Générale du Royaume au niveau National.

3.9 - Responsabilité et responsabilisation, renforcement des capacités des fonctionnaires

Selon la loi 61-99 relative à la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics du 2 mai 2002 déclare une responsabilité personnel et pécuniaire des fonctionnaire « *Tout fonctionnaire ou agent placé sous les ordres d'un ordonnateur, d'un contrôleur ou d'un comptable public ou agissant pour le compte de l'un d'entre eux peut être rendu personnellement responsable aux lieu et place de l'ordonnateur, du contrôleur ou du comptable public, lorsqu'il est établi que la faute commise est imputable audit fonctionnaire ou agent* ».

À la Trésorerie Générale du Royaume, seule administration marocaine qui applique les IPSAS, il semble que les compétences respectives entre contrôleurs, ordonnateurs et comptables travaillant sur les IPSAS sont insuffisamment définies. Le principe de séparation du contrôleur, de l'ordonnateur et du comptable constitue pourtant une règle très importante et fondamentale en comptabilité publique. Les interactions entre ces trois agents IPSAS rendent donc indispensable de repenser la nature de leurs liens, ces derniers pouvant même aller jusqu'à constituer de véritables liens hiérarchiques.

Toutefois, la nécessaire indépendance du comptable public et les autres relations qu'il entretient avec les ministères de tutelle rendent tout aussi inévitables le maintien, avec ces derniers, de liens étroits. Ainsi, en définitive, c'est bien un double rattachement qui est constaté : celui à la fois pour le

comptable de rendre des comptes à l'ordonnateur, mais aussi au contrôleur, l'ordonnateur étant lui-même rattaché au contrôleur qui en inspecte les décisions liées aux dépenses.

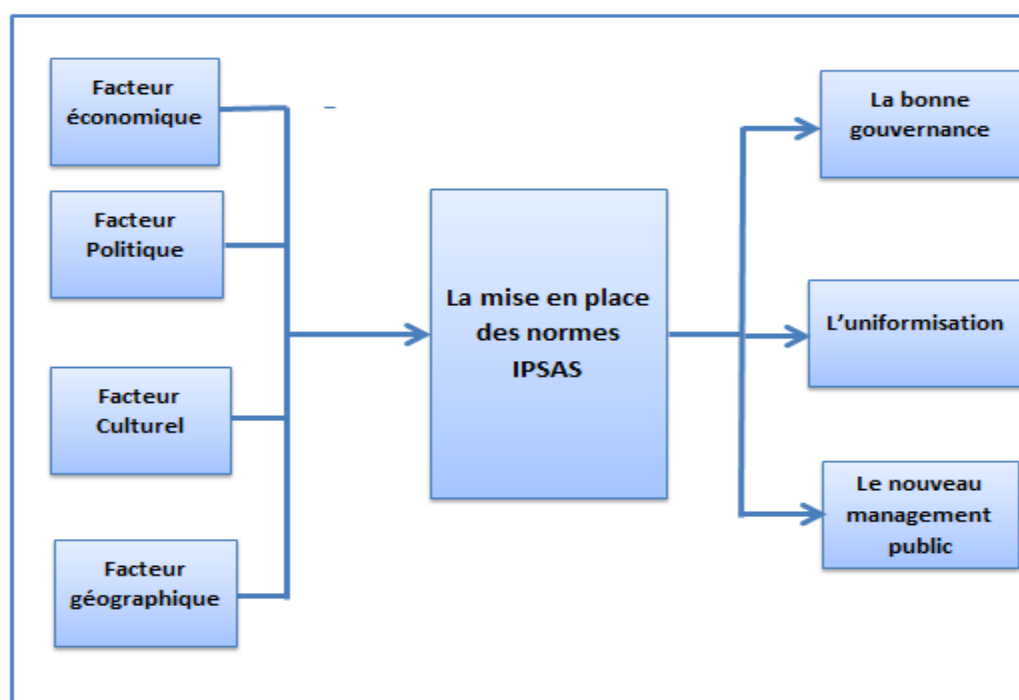
De façon générale, un ordonnateur est un agent d'autorité placé à la tête d'un ministère, d'une collectivité territoriale, d'un établissement public ou d'un service qui dispose, outre ses fonctions d'administrateur, d'un pouvoir de décision financière. Le comptable est celui qui établit les comptes des exercices et les bilans financiers pour le compte d'une entité publique. Les contrôleurs sont ceux qui travaillent pour le compte d'une institution de contrôle (Parlement, Cour des Comptes...) et qui inspectent et audient toutes les dépenses effectuées par les ordonnateurs et comptabilisées par les comptables.

Dans le cadre de la mise en application des IPSAS, le fonctionnaire reste responsable pénalement et administrativement de ses actes envers le service public. L'administration dans son ensemble doit être responsabilisée sur la nécessité d'assumer les erreurs liées à son activité et les préjudices qui en découlent pour le citoyen.

3.10 - Conclusion

Les résultats de nos études confirment le modèle de notre recherche.

Figure 31 : Modèle de la recherche



Notre recherche nous a permis d’observer les différences contextuelles entre la Belgique et le Maroc pour la mise en application des normes IPSAS. Elles font l’objet du schéma ci-après.

Figure 32 : Synthèse de la comparaison contextuelle entre la Belgique et le Maroc

	Maroc	Belgique
L’application des normes IPSAS	Application partielle	Application partielle
La structure administrative	Administration centrale	Découpage administratif
La hiérarchie d’application des Normes IPSAS	Ascendante (TGR centrale)	Descendante (la complexité du pays)
L’application juridique des normes IPSAS	Unique loi	Complexité des lois
L’influence sur l’application des normes IPSAS	Aucun lien	L’influence Union européenne, normes SEC2010.
Outils d’application	Un seul outil informatique	Diversité des outils informatiques
Pouvoir de décision	Une seule entité de décision (TGR)	Multi niveau de décision

Source conception personnelle

L’étude de terrain nous a notamment apporté de nombreux éléments montrant l’évolution de l’administration marocaine.

La décision d’appliquer les normes IPSAS a d’ores et déjà conduit le Maroc à se doter d’un système informatique adapté au contexte du pays et utilisable par toutes les composantes de l’administration. Ce système subit actuellement les tests de la TGR en grandeur réelle, avant sa généralisation à l’ensemble des entités administratives du royaume. Le développement d’un outil informatique uniforme répondant aux objectifs de résultats basés sur les principes d’une bonne gouvernance, conduira nécessairement le Maroc à mettre en œuvre une politique de formation ambitieuse et générale visant la performance.

CONCLUSION DU CHAPITRE 8

Nous voyons donc, avec la mise en œuvre des IPSAS, se dessiner les contours d'un nouveau management public, Nous nous sommes demandés tout au long de notre étude dans quelle mesure les IPSAS sont utiles à l'administration publique, tant en Belgique qu'au Maroc.

Qu'il s'agisse du Maroc ou de la Belgique, l'application des normes IPSAS a commencé à s'opérer depuis quelques années déjà. Ces deux pays ont un point commun : leurs administrations publiques ont longtemps souffert d'une carence au niveau du contrôle de la dépense publique et se devaient d'adopter un référentiel à même d'instaurer plus de transparence. Les deux pays étaient marqués par l'absence d'une comptabilité reposant sur une certaine éthique, c'est-à-dire fiable, uniformisée et rationnelle : cela rendait difficilement applicables les principes de bonne gouvernance et la mise en place d'un management public optimisé, réellement efficace.

Que ce soit au Maroc ou en Belgique, l'instauration d'une bonne gouvernance ne pouvait s'établir sans apporter la qualité en matière de prestations de service.

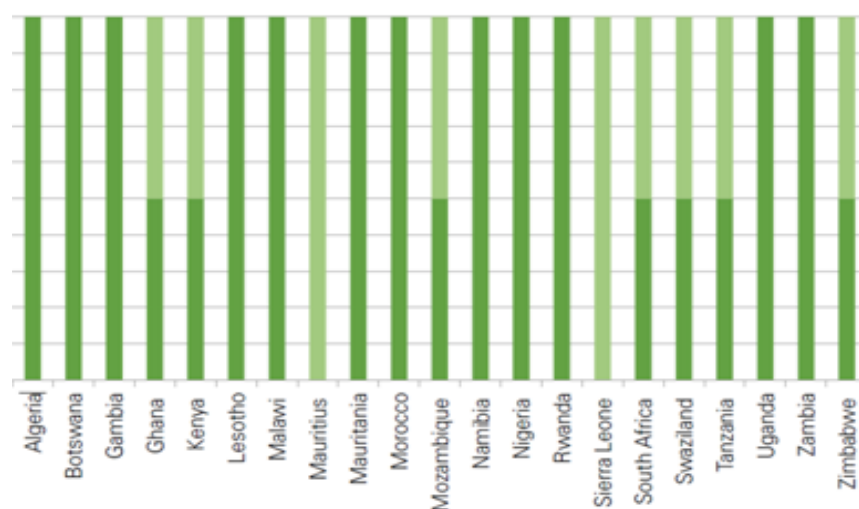
La majorité des personnes que nous avons interviewées en Belgique et au Maroc sont convenues que les IPSAS apparaissent comme un moyen tangible pour améliorer, de manière efficace, le management public. Le Maroc est le 3e pays d'Afrique et le premier des pays arabes à appliquer ces normes, quand la Belgique, au cœur de l'Europe, fait foi de précurseur en matière d'application des normes IPSAS au niveau continental.

Pour compléter les résultats de l'enquête, nous avons jeté un coup d'œil sur l'adoption des normes IPSAS dans les différentes régions du monde. Actuellement, plus de 80 pays ont adopté ou mis en place des processus pour adopter les normes IPSAS. Un grand nombre d'organisations internationales ont adopté les normes IPSAS pour la préparation de leurs états financiers. Plusieurs gouvernements évaluent actuellement la faisabilité économique de la conversion aux normes IPSAS

Les IPSAS en Afrique en sont encore à leurs premiers balbutiements. Sur les 54 pays que compte le continent africain, seulement une douzaine d'États les appliquent. Ces États sont : le Maroc, le Libéria, la Mauritanie, l'Algérie, l'Afrique du l'est, la Tanzanie, l'Afrique du sud, la Gambie, le Ghana, le Nigeria, l'Ouganda et la Zambie (KPMG 2013). Si certains pays hésitent encore à les appliquer, leur

mise en place au niveau régional figure aujourd'hui parmi les grandes priorités de développement en Afrique. Ainsi en 2013, les États membres de l'Union africaine (UA) avaient créé une Commission afin d'initier les travaux d'implantation des nouvelles normes comptables internationales pour le secteur public. En 2014, ces travaux sont toujours en chantier. Ils devraient déboucher sur une application très prochaine des IPSAS pour l'organisation de l'UA, puis par la suite leur généralisation à l'ensemble des pays de l'Union africaine. Signalons que la comptabilité de plusieurs organisations internationales est organisée selon les normes IPSAS, à l'instar de la Commission européenne, de l'OCDE, du Programme alimentaire mondial (PAM) ou de l'OTAN³⁰⁸.

Figure 33 : Entités derrière la mise en place des IPSAS par pays en Afrique



KPMG 2013: cutting through complexity, International Public Sector Accounting Standards.

- Règles IPSAS introduites par les organes étatiques ou des parties du secteur public.
- Règles IPSAS implémentées grâce aux comptables.

Ainsi, l'implémentation des normes IPSAS dans les mœurs de l'administration publique des pays africains va faire en sorte que le secteur public passe progressivement d'une logique de budget à une logique de résultat. Ce qui aura pour finalité de rendre la comptabilité publique beaucoup plus précise et fiable. Une condition très importante pour développer les États et rationaliser les dépenses publiques.

³⁰⁸ Idrissichouahdi A., Boutti R. (2017), " Gouvernance et système de contrôle supérieur des finances publiques en Afrique : Défis et enjeux", Revue Marocaine d'Audit et de Développement, N° 45-44, p. 153-164

Les normes IPSAS répondent à un besoin de gérer plus démocratiquement et plus efficacement les entités publiques. Avec la comptabilité d'exercice instituée par les normes IPSAS, le budget des organisations est bien plus lisible et les parties prenantes peuvent savoir à quoi ont servi les dépenses publiques. Les normes IPSAS vont donc permettre aux ordonnateurs et aux gestionnaires d'utiliser ce référentiel comptable plus clair et plus précis, comme aide à la prise de décision. Ces gestionnaires pourront ensuite être évalués comme n'importe quel gestionnaire du privé. Cela accroît la responsabilisation de chacun. À terme, les ressources dont dispose une organisation publique seront mieux gérées car moins dilapidées.

Conclusion de la deuxième partie

Grâce à la comptabilité d'exercice induite par les règles comptables IPSAS, il sera possible de facilement vérifier un résultat pour le comparer aux années précédentes, mais aussi et surtout de le mesurer. Cela permettra, d'une part, d'éviter une pratique courante qui consiste pour un service public de consommer les ressources restantes à la fin de l'année afin de conserver les mêmes attributions l'année suivante. D'autre part, les préoccupations environnementales étant de plus en plus fortes, en Afrique comme ailleurs, la comptabilité peut énormément apporter aux organisations publiques en réduisant considérablement les ressources gaspillées. Au niveau du besoin d'efficacité, on tend vers une culture de la performance.

Un des principaux avantages que l'on peut tirer de l'application des référentiels internationaux est l'amélioration de la qualité des informations de gestion interne. Les utilisateurs affirment que l'application des normes IPSAS permet de rationaliser les données et les flux et de réduire des tâches redondantes ou inutiles au sein de l'administration publique. La publication plus fréquente et plus détaillée d'informations permet de mieux apprécier la valeur réelle du patrimoine de l'administration (valorisation), les risques encourus et l'évolution des marchés, produits et charges. Les entités publiques qui ont adopté le référentiel ont fait l'effort de revoir l'organisation de la production de l'information financière afin de la rendre conforme aux nouvelles exigences. La présentation du budget de l'État respecte ainsi quatre grands principes de droit budgétaire classique (annualité, unité, universalité et spécialité).

Les entités publiques s'avèrent ainsi gérées comme de véritables entreprises avec une comptabilité d'exercice au lieu d'une comptabilité de caisse. Les IPSAS convergent souvent dans leur méthode et dans l'articulation de leur référentiel avec les normes internationales applicables au secteur privé et aux entreprises publiques (normes IAS/ IFRS).

Ainsi, les opérations financières et les autres événements économiques d'une entité sont comptabilisés au moment où ils se produisent ; les charges sont comptabilisées au fur et à mesure que les biens ou les services sont utilisés et les revenus sont inscrits dans l'exercice auquel ils se rapportent ; il est tenu compte du coût du cycle de vie associé aux immobilisations. Cela présente l'avantage de quantifier et mesurer le résultat et, par là-même, d'indiquer la performance de l'entité.

La comptabilité d'exercice améliore la prise de décision du gouvernement : si tous les coûts sont visibles, il est probable que les gestionnaires en tiendront compte pour prendre des décisions.

CONCLUSION GÉNÉRALE

1 - L'application des IPSAS en Belgique et au Maroc

De façon générale, les IPSAS permettent à différents organismes et institutions de procéder à un contrôle facile et précis des dépenses publiques, soit par anticipation, soit après exécution. Parmi ces institutions, nous retrouvons notamment le Conseil national de la comptabilité (CNC), la Cour des comptes, l'Inspection générale des finances, le Parlement et l'Ordre des experts comptables.

Le contrôle budgétaire parlementaire est une fonction essentielle pour renforcer la bonne gouvernance des finances publiques. C'est un élément primordial pour les États qui veulent renforcer leurs capacités de développement économique et réduire la pauvreté. La bonne gouvernance en matière de finances publiques consiste à organiser des services publics garantissant des dépenses publiques accessibles, transparentes et responsables qui financent les priorités gouvernementales, sans gaspillage ou corruption. Un contrôle efficace permet de sécuriser la dépense publique et de l'infléchir, afin d'améliorer la performance.

Les études que nous avons menées en Belgique et au Maroc ont confirmé que le recours à la refonte des systèmes d'information financière, par le déploiement des normes IPSAS dans le secteur public contribue à assuer et à consolider une bonne gouvernance, répondant ainsi à notre question de recherche.

Cette réforme comptable de l'État que C. Eyraud (2004) décrit comme une « *nomenclature gigogne* » est un grand chantier de modernisation qui réclame une démarche structurée et coordonnée, s'inscrivant dans le temps.

La recherche comparative que nous venons de mener sur les conditions d'application des normes IPSAS et les effets de cette application au Maroc et en Belgique est la première du genre.

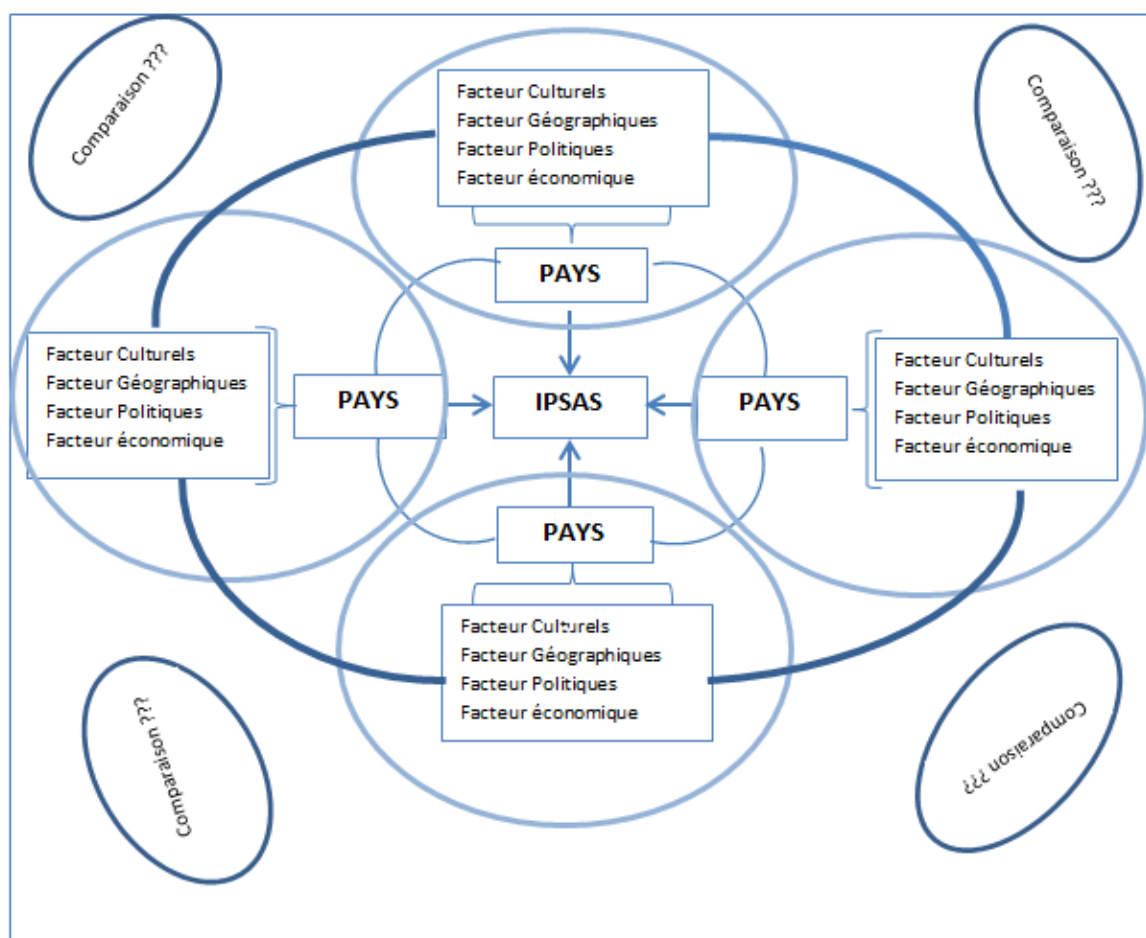
L'administration belge est complexe, avec ses Régions, Communes, Communautés qui adoptent, chacune à sa cadence, les normes EPSAS, adaptées des normes IPSAS au contexte européen, alors que les services publics sont encore soumis aux normes SEC, toujours en vigueur en Europe. Par ailleurs, les systèmes informatiques des différentes entités demeurent disparates. L'objectif primordial de la Belgique est d'uniformiser ses procédures, afin de rendre comparables les résultats des différentes entités administratives qui la composent.

La situation du Maroc est différente. Dans le but d'attirer les investisseurs internationaux, le pays doit faire évoluer son administration afin de rendre sa comptabilité plus transparente, plus fiable, pertinente et efficiente. Les normes IPSAS doivent en conséquence être appliquées au pays tout entier et le Maroc se montre pionnier en Afrique pour leur généralisation. Cependant, des obstacles d'ordre juridique limitent encore aujourd'hui le nombre de normes en vigueur à 13 sur 38, au niveau central de la Trésorerie Générale du Royaume, alors qu'elles ne sont pas encore opposables au niveau local.

Ces différences confirment l'influence qu'exercent la situation géopolitique, l'héritage socioculturel et, par voie de conséquence, les objectifs d'un pays sur les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS.

La figure suivante schématise l'ensemble des résultats de notre recherche.

Figure 34 - Comparabilité entre les États appliquant les IPSAS



2 - Normes IPSAS, adoption ou adaptation ?

Les liens entre comptabilité et économie sont dominés par la controverse, initiée au début du XX^e siècle, par Werner Sombart et Max Weber sur le rôle de la comptabilité en partie double dans l'émergence et l'expansion du capitalisme. La science comptable se développe alors dans un monde qui devient plus rationnel, où la mathématique des marchands s'inscrit dans les relations plus larges de la vie quotidienne. Progressivement, le monde se pense en nombres et quantités pour annoncer la naissance de ce que Christian Laval (Gallimard, 2009) a appelé « *l'homme économique* ».

À l'émergence du capitalisme industriel au XIX^e siècle répond un nouveau système comptable qui permet de calculer des prix de revient dans le cadre de comptabilités tenues en partie double. Outil de gestion et d'information, la comptabilité se pose en grand régulateur de la gestion des entreprises : la normalisation comptable internationale est une régulation par le marché, sans mécanisme externe de gouvernance, portée par la croyance de la rationalité économique, mais aussi parce qu'elle a vocation à pénétrer d'autres champs (celui des comptes individuels et des comptes publics). Une vive controverse est née qui pose la question de la légitimité politique de l'organisme normalisateur ; d'un côté, se dessine une sorte d'ordre libéral mondial porté par un objectif d'intérêt public, de l'autre s'oppose un ordre juridique régional porté par un objectif d'intérêt général. D'un côté, il est soutenu que « *la comptabilité internationale ne relève pas prioritairement du droit mais de l'économie ; le postulat selon lequel seuls les États ont le droit de règlementer est critiquable* ». D'un autre côté, il est affirmé que « *l'information comptable est un bien public qui participe à la formation de la solidarité organisationnelle et sociale, que la démocratie économique et sociale est battue en brèche à partir du moment où l'information comptable ne fait l'objet d'aucun contrôle politique et social* ».

En matière de comptabilité, l'une des innovations majeures du dernier siècle est l'avènement de nouvelles normes comptables uniformisées et harmonisées. Ces normes comptables internationales sont élaborées et publiées par l'organisme privé IASB. Elles sont adoptées et appliquées par plusieurs pays du monde. La nécessité d'adhérer à ces référentiels comptables d'un type nouveau apparaît évidente au Maroc en raison de la mutation économique que connaît ce pays.

Il faut dire qu'adopter les nouvelles normes comptables revêt de multiples avantages. Parmi les plus importants figurent la détermination et la division des nouvelles tâches comptables et financières,

mais aussi l'évaluation des actifs à leur juste valeur, la détermination des durées d'utilité des immobilisations et le choix d'un meilleur système d'amortissement.

Le choix des nouveaux référentiels permet également de modifier en profondeur la production et la communication de l'information financière interne et externe des entreprises et administrations publiques et de préparer un contrôle plus poussé pour éviter de fournir une information fausse et incohérente.

Ce serait cependant une erreur que le Maroc s'aligne sur les nouveaux référentiels comptables avec pour seul objectif de pouvoir être comparé au niveau international. Les normes adoptées doivent être adaptées de manière réfléchie et intelligente, en prenant en considération la situation comptable, la terminologie, l'organisation comptable, la nomenclature des comptes et règles d'évaluation et de fonctionnement des comptes, de même que les aspects juridiques actuellement en vigueur dans le pays.

La culture organisationnelle de l'administration traditionnelle n'est pas "mémoire passive". Elle est l'outil par excellence qui enfante l'esprit et la matière propres à la résistance à toute réforme du système, à tout changement significatif du leadership tant au niveau local que national. L'Histoire du Maroc - l'Histoire tout court à vrai dire -, regorge de nombreux exemples confirmant ce fait. Elle est le lien incontournable, le passage obligé par lequel devront fatalement transiter toutes les réformes de la comptabilité de l'État. Les réformes se construisent par l'action concertée, le choix judicieux et méticuleux des leaders des collectivités, des fonctionnaires de l'administration et des régions territoriales. Elles nécessitent de préparer les fonctionnaires, toutes échelles confondues, à l'exercice de leurs fonctions par une formation hautement structurante dont émanera une administration publique beaucoup plus performante.

Agir avec la mise en place d'une réforme de la comptabilité d'État (IPSAS / IFRS) dans une organisation administrative, c'est agir dans une culture d'entreprise fondamentalement réformatrice, évidemment fière de son identité mais définitivement orientée vers la transparence et la reddition des comptes, fortement tournée vers l'avenir, vers la société du savoir et des nanotechnologies, attentive aux caprices du marché et aux aléas de la politique, mais surtout capable de reléguer aux oubliettes les réminiscences d'une culture traditionaliste, aux pratiques archaïques, le plus souvent makhzénienne et vouées, à plus ou moins longue échéance, à dégénérescence.

3- Les apports pour la recherche en sciences sociales et en sciences de gestion

Cette recherche a été élaborée en cotutelle par deux universités de discipline différente : l'Université de Liège (faculté de sciences sociales) et l'École Nationale de Commerce et de Gestion (ENCG) d'Agadir.

L'originalité de notre recherche repose sur la conduite successive de deux études dont la complémentarité permet de constater l'influence réciproque des aspects sociologiques et techniques du changement lié à la mise en application des normes comptables internationales IPSAS.

Ces études comparatives ont été menées en Belgique et au Maroc entre 2013 et 2018.

La première étude, qualitative, à caractère sociologique, a porté sur une analyse de l'évolution administrative dans les deux pays, afin de montrer l'influence culturelle, géographique, politique et économique sur les conditions de mise en œuvre des nouvelles normes. Les résultats quantifiés nous ont permis d'affiner nos hypothèses de recherche relatives à l'influence des normes sur la bonne gouvernance, l'instauration du nouveau management public et la comparabilité entre les États qui les appliquent.

Ces éléments ont été à la base de notre deuxième étude, à caractère quantitatif.

Nous pouvons confirmer au vu des résultats des deux études que :

- La situation d'un pays influence fortement les conditions de mise en œuvre des IPSAS ;
- La bonne gouvernance dans un pays représente un terrain fertile pour l'application des normes IPSAS ;
- Le déploiement des normes IPSAS favorise l'uniformisation et la comparaison entre les pays qui les appliquent dans un monde de plus en plus orienté vers la globalisation économique et financière ;
- L'application des IPSAS, en dépit de toute forme de résistance, façonnera un management de type nouveau (partiellement validée)

L'ensemble des résultats de nos études montrent l'intérêt pour la recherche de procéder à une étude à double facette pour vérifier l'influence réciproque de la sociologie et de la technique lors de la mise

en œuvre de nouvelles réformes d'envergure internationale. La co-tutelle entre les laboratoires de sciences sociales et de sciences de gestion s'avère judicieuse.

4 - Les limites de notre recherche

4.1 - La juste valeur du patrimoine

La comptabilité patrimoniale doit faire apparaître à l'actif du bilan les biens appartenant aux entités. Les actifs correspondants aux immobilisations et stocks ne sont pas consommés immédiatement et doivent être valorisés à l'actif pendant toute la durée de leur détention, comme c'est le cas dans les entreprises. Cette comptabilisation a pour but de responsabiliser les municipalités et leurs élus quant à la conservation et à l'entretien des biens de la collectivité. Un inventaire physique de tous les biens publics doit pour cela être réalisé. Cependant, il n'est pas toujours facile de déterminer leur valeur. Pour les valoriser, on recourt en principe, comme dans les entreprises, au coût historique, correspondant à leur coût d'acquisition ou de production. Mais celui-ci ne peut être retenu sans l'adjonction de facteurs sensibles : comment comptabiliser la valeur d'un monument historique tel que la grande place de Bruxelles, la Chella de Rabat ou la Tour Eiffel de Paris. Ces patrimoines, qui constituent une source de financement pour l'État, ne sont pas pour l'instant estimés à leur juste valeur.

Les IPSAS ne répondent pas à ce besoin et de nombreuses municipalités ont repoussé l'obligation de l'inventaire. Quant à l'amortissement, il n'est obligatoire que pour les biens récemment acquis. Ces éléments, ainsi que les investissements liés à l'éducation, à la recherche, au développement ou à la santé publique sont susceptibles de compromettre la comparabilité entre les États appliquant les normes IPSAS.

4.2 - La comparaison entre les états appliquant les IPSAS.

Le recours à la refonte des systèmes d'information financière n'en est qu'au début pour les deux pays. Cette démarche doit être poursuivie et améliorée pour migrer vers la totalité des normes IPSAS. L'harmonisation nationale et la normalisation internationale préconisées apparaissent aptes à répondre aux exigences de plus en plus accrues de transparence et de cohérence des finances publiques. Il convient de transiter d'un État de passe-droit vers un État de droit, de mettre en place une bonne gouvernance au sein des administrations publiques, de donner un sens managérial à la

gestion, proche du secteur privé. Un auteur de la fin du XVII^e affirmait que « *toute personne ne doit pas ignorer les comptes doubles si elle désire la tranquillité de son âme* ». La normalisation, l'harmonisation et la convergence des systèmes comptables publics et privés, au delà d'une simple technique de tenue et de présentation des comptes publics, constitue le mode opératoire par excellence de la nouvelle approche budgétaire axée sur les résultats et la performance. La comptabilité reste l'algèbre du droit.

Nous voyons donc l'intérêt pour un pays d'avoir recours aux normes IPSAS. De surcroît, s'agissant de normes internationales, il est plus que probable qu'elles permettent, à partir de critères semblables de performance, de comparer entre eux les États qui les appliquent. Nous ne pouvons cependant, à l'issue de notre étude, confirmer cette hypothèse, compte tenu de l'application parcellaire des normes que nous avons observée en Belgique et au Maroc.

5 - Un pont vers le futur

Nous voyons donc, à travers notre recherche qu'il reste beaucoup de travail relatif à l'application des normes IPSAS.

Dans un premier temps, les études doivent être conduites vers les autres pays d'Afrique afin d'analyser s'il est pertinent de les adopter ou de les adapter au contexte de notre continent. Les pays africains peuvent être ainsi analysés en se demandant s'il est possible de se passer des IPSAS en fabriquant son propre référentiel pour intégrer les notions de nouveau management public et de bonne gouvernance, et d'apporter à l'international des éléments comptables de comparaison susceptibles de convaincre les investisseurs extérieurs.

Une seconde étude mérite d'être menée pour confronter aux pays d'Afrique ayant décidé d'appliquer les IPSAS, l'expérience d'autres pays européens ou anglo-saxons, par la réalisation des conventions de recherche inter-universités.

Enfin, un autre objectif peut consister à étudier le degré de réussite des normes IPSAS et leur implémentation dans des pays qui n'ont jamais été colonisés par rapport à d'autres pays qui n'ont pas vécu l'influence de la colonisation.

Bibliographie

Articles :

- Abushamsieh K., López-Hernández A. & Ortiz-Rodríguez D. (2014). « *Le renforcement de la transparence de la comptabilité publique dans certains pays arabes* ». *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol. 80, (2), 461-482.
- Aktouf O. (1992). « *Theories of Organizations and Management in the 1990's : Towards a Critical Radical Humanism ?* », *Academy of Management Review*, vol. 17, n° 3, p. 407-431.
- Aktouf O. (1994). « *The Management of Excellence : Deified Executives and Depersonalized Employees* », in Thierry C. Pauchant (éd.), *In Search of Meaning*, San Francisco, Jossey-Bass Publishers, p. 124-150.
- Aktouf O. (1999) « *Le management entre tradition et renouvellement* », 3e éd. mise à jour, Montréal-Paris-Casablanca, Gaëtan Morin éditeur, 1999, 710 pp.
- Albert D. (2006). « *Quelques enjeux contemporains de la relation de service public* », *Revue Politiques et Management Public*, Vol. 24, No. 3, 5-12.
- Amar A. & Berthier L. (2007). « *Le Nouveau Management Public : Avantages et Limites* ». *Revue Gestion et management publics*, Vol. 5, 1-14.
- Amar A. (1999) « *Ce que Mohammed VI doit au maréchal Lyautey* », article consultable depuis le lien <http://www.slateafrique.com/99031/roi-maroc-marechal-lyautey-moulay-youssef-alaouite>,
- Amar.A, Berthier.L (2006), « *le nouveau management public : Avantages et limites* », colloque RESER, 28 septembre 2006.
- Amblard M. (2004). « *Conventions et comptabilité : vers une approche sociologique du modèle comptable,* » *comptabilité - Contrôle - audit*, numéro thématique sociologie de la comptabilité. juin 2004, pp.47-68
- Amghar.R, Guiri.A, (2011) « *Présentation du projet de refonte du règlement général de comptabilité publique* », *Al Khazina* (Revue de la Trésorerie Générale du Royaume), N 8 Aout 2011.
- Arpan, J. S., & Radebaugh, L. H. (1985). *International Accounting and Multinational Enterprising*. New York : Wiley.
- Avenier.M, Thomas.C, (2015) « *Mixer quali et quanti pour quoi faire ? Méthodologie sans épistémologie n'est que ruine de réflexion* », CNRS, centre d'études et de Recherches Appliquées à la Gestion, halshs-00644303, 12 Déc. 2011
- Ball R. (2006). « *International financial reporting standards (IFRS) : pros and cons for investors. Accounting and Business Research* », *International Accounting Policy Forum*, 5-27.

- Barbu E. (2004). « *L'harmonisation comptable internationale: d'un vagabondage comptable à l'autre* » Comptabilité Contrôle Audit, 10, 1, 37-61.
- Barbu E. (2005). « *Une meilleure connaissance de l'environnement comptable : condition sine qua non d'une meilleure compréhension de l'harmonisation comptable internationale* » Association francophone de la comptabilité, « comptabilité et connaissances », Lille 2005.
- Basseres J. (2009). « *La comptabilité publique et la réforme* » RFFP, n76, pp.93-106.
- Bates S. (2011), « *New Zealand should adopt International Public Sector Accounting Standards* », *Chartered Accountants Journal*, March 2011.
- Baumann B. (2008). « *La modernisation de la comptabilité publique* », *Les cahiers des sciences administratives*, 16/2008
- Baydoun N. (1995), « *The French Approach to Financial Accounting and reporting* », *The International Journal of Accounting*, n ° 30, pp.222-244.
- Bayenet B., Bourgeois M., Uhoda M. (2013), « *L'autonomie fiscale des entités fédérées en Belgique* », *Revue Française de Finances Publiques*, numéro 121.
- Belanca S. & Vandernoot J. (2013), « *La comptabilité publique Belge : en route vers une comptabilité patrimoniale* » la revue des Sciences de Gestion, 2013/5 N 263-264, p37-44.
- Béland D. (2002), « *Néo-institutionnalisme historique et politiques sociales : une perspective sociologique* », *Politique et Sociétés*, Volume 21, numéro 3.
- Bélanger.L, Mercier.J, (2006), « *Auteurs et textes classiques de la théorie des organisations* », Les Presses Universitaires de Laval, p. 385.
- Bélanger.S (2004), « *L'ajustement structurel ou restructurer pour la croissance l'état* », *Collection Cahiers du Gretsé*, n° 8.
- Belkaoui A. (1980), « *The Interprofessional Linguistic Communication of Accounting Concepts: An Experiment in Sociolinguistics* », *Journal of Accounting Research*, autumn, pp.362-374.
- Belkaoui, A. (1985.), « *International Accounting: Issues and Solutions* » West Port, Connecticut: Querum Books.
- Bellaouri-Koutbi F. (2011), « *Les normes comptables internationales du secteur public "IPSAS" : une gouvernance en devenir* », *Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8*.
- Belsley, D. A. (1991), « *Conditioning Diagnostics: Collinearity and Weak Data in Regression* » New York, Wileyéd.
- Ben Naceur S., Ghazouani S. et Omran M. (2007). « *The determinants of stock market development in the Middle-Eastern and North African region* ». *Managerial Finance*, 33(7), 477- 489.

- Benali.A, (2006), « *Aménagement étatique, gestion sociale de l'eau et dynamiques institutionnelles dans la PMH au Maroc* », Presses Universitaires de Louvain, p.96.
- Bendourou O. (2014), « *Les droits de l'homme dans la constitution marocaine de 2011 : débats autour de certains droits et libertés* », La Revue des droits de l'homme 6.
- Benito B., Brusca I. & Montesinos V. (2007). « *L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière : le rôle des IPSAS* ». Revue Internationale des Sciences Administratives, vol. 73 No. 2, 293-317.
- Bensalah-Zemrani A. (1998), « *Les Finances de l'État au Maroc : Tome I- Politique financière et droit budgétaire* », Éditions l'Harmattan.
- Bensouda N. (2011), « *Éditorial de la revue Al Kazina* », Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - Ministère des Finances – Maroc.
- Bensouda N. (2012)« *La réforme de la loi organique des finances :vers un nouveau modèle de gestion des finances publiques* », Association des Membres de l'Inspection Générale des Finances, Rabat, le mercredi 2 mai 2012, 23 p.
- Bert J. ZarbetNotis A. Pagiavlas (2003) « *Adoption of international accounting standards: antecedents, processes and outcomes* », Journal of the Academy of Business and Economics, Feb, 2003.
- Bessières. D (2009), « *La définition de la communication publique : des enjeux disciplinaires aux changements de paradigmes organisationnels* », Communication et organisation, 35 | 2009, 14-28.
- BessireD., ChatelinC. &Onnée S. (2007) « *Qu'est-ce qu'une bonne gouvernance?* »,comptabilité et environnement, France.
- Bessy C., Delpeuch T. et Pelisse J. (2011), « *Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes* », LGDJ, collection Droit et Société Recherches et Travaux, vol.24, pp281-292.
- BiondiY. (2008),« *De Charybde de la comptabilité de caisse en Scylla de la comptabilité patrimoniale* », Revue de la régulation 3/4 .
- Bloch.M, (1949), « *Apologie pour l'Histoire ou Métier d'Historien* », version électronique du livre depuis le lien http://classiques.uqac.ca/classiques/bloch_marc/apologie_histoire/bloch_apologie.pdf,
- Blondal Jon R., (2003), « *Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés : questions clés et développements récents* », revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, Vol3N 1 paris OCDE, coll. Gouvernance, pp. 47-65.
- Boddan, V (2004). « *Strategic stages of the international accounting harmonization, developed by the IASB* ». Annals of the University of Oradea, Economic Sciences Series, Tom XIII, pp76-82.

- Boitier M., Rivière A. (2008), « *Vers une perspective étendue de l'analyse néo-institutionnelle: quels apports pour la recherche en comptabilité-contrôle?* », la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France.
- Bollecker M., Durat L. (2006), « *L'apprentissage organisationnel et individuel dans le processus de décision* », La Revue des Sciences de Gestion (n°220-221), p. 139-148.
- Borcard D. (2004), « *Régression multiple – corrélation simple et partielle* », Département des sciences biologique, Université de Montréal.
- Borner S., Bodmer F., Kobler M. (2004), « *L'efficacité institutionnelle et ses déterminants. Le rôle des facteurs politiques dans la croissance économique* ». Etudes du centre de développement. OCDE, p.15.
- Boudreau C. (2009). « *Qualité, efficacité et efficacité de l'administration numérique à l'ère des réseaux : l'exemple québécois.* » Revue française d'administration publique, 131,(3), 527-539.
- Boutti, R. (2004). « *L'ingénierie financière vecteur structurant pour un développement durable* ». Revue Marocaine d'Audit et de développement (REMA), n° 18, pp : 123-141.
- Boutti, R. (2005). « *Les méta-règles du contrôle de gestion dans le cadre des meilleures pratiques de gouvernance et de développement durable : oxymore ou complémentarité ?* ». Revue Marocaine d'Audit et de développement (REMA), série : management stratégique. n° 6, 2005
- Boutti, R. (2010), « *Développement Durable : l'entreprise marocaine face à ses responsabilités sociales* », Revue AFRICA COMPLIANCE, n°1, Septembre, pp : 20 – 40.
- Bradshaw M., & Miller G. (2003). « *Will harmonizing accounting standards really harmonize accounting? Evidence from non-US firms* ». Workingpaper. Harvard University.
- Brurlaud A. et Colasse B. (2010) « *Normalisation comptable internationale : le retour du politique* », Comptabilité contrôle audit / Tome16 –Volume 3 P 153-176.
- Calmel M.-P., (2013) « *les enjeux de la normalisation comptables du secteur public au niveau international et national* », politiques et Management public, 2013, Vol 30/3, pp.351-357.
- Capron M, Chiapello E. (2005), « *Les transformations institutionnelles, l'Europe recule, l'IASB s'impose* », in Capron M.(dir) les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, la Découverte, Paris, p.49-87.
- Cardinaux P.-A., Lambert S., Warpelin L. (2009), « *Les administrations publiques face aux enjeux des normes IPSAS : L'exemple des Transports publics de Genève* », L'expert-comptable Suisse, 2007/9, 630 - 635
- Catteau D (2007), « *la LOLF et la modernisation de la gestion publique : la performance, fondement d'un droit financier public* », Dalloz, Paris, 556p.
- Catusse M. (2005), « *Les réinventions du social dans le Maroc "ajusté"* », Revue des mondes musulmans et de la Méditerranée, [En ligne],

- Chamisa E. (2000). « *The relevance and observance of the IASC standards in developing countries and the particular case of Zimbabwe* ». The International Journal of accounting, 35(2), 267-286.
- Champoux M. (2006). « *Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions, Briefing* », Paper no. 27, Federal Budget Policy Seminar, Harvard Law School
- Chan J.-L. (2010). « *Government Adoption of Accounting Standards, especially IPSAS* ». <http://jameslchan.com/papers/ChanPHDSem6.pdf>.
- Chan, J. L. (2008). "A comparison of government Accounting and Business Accounting". International Journal of Government Financial Management, Vol. 9, No. 1 (Mai 2009), 30-38.
- Chemla-lafay.A(2008), « Professionnaliser la GRH dans la fonction publique de l'État en France, une incantation sans effets réels », politique et management publique vol 26/2/2008.
- ChiapelloE. (2005)« *Transformations des conventions comptables, transformation des représentations de l'entreprise* », les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, la Découverte , Paris, p 121-150.
- Choi F.-D.-S.& Meek G.-K.(2005). « *International accounting.(5th ed.)* ». Upper Saddle River, NJ : Prentice Hall.
- Christiaens J. & Van den Berghe M. (2006), « *The Ernst & Young Guide to Applying IPSAS* ».Brugge : Die Keure.
- Christiaens J. & Van Peteghem V. (2007). "Governmental Accounting Reform: Evolution of the Implementation in Flemish Municipalities". Financial Accountability and Management, Vol. 23, No. 4, 375-399.
- Christiaens J., Reyniers B. et Rolle C. (2010), « *Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique : étude comparative* », Revue Internationale des Sciences administratives , Vol.76.
- Churchill, G.A., (1979) : "A paradigm for developing better measures of marketing constructs", Journal of Marketing Research, vol. 16, pp. 64-73.
- Cliche.P, (2009), « *Gestion Budgétaire et Dépenses Publiques: Description Comparée des Processus, évolutions et enjeux budgétaires du Québec*», Presses de l'Université du Québec, p.86.
- Cohen.A (2008), « *Contrôle Interne et Audit publics. Pour une Nouvelle Gestion Publique.* »Paris Éditions Juridiques Associées. 2^e Edition 2008. Préface de Philippe Séguin.
- Colasse .B, Pochet .C(2009), « *De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ?* », Comptabilité - Contrôle - Audit 2/2009 (Tome 15) , p. 7-36

- Colasse B. (2002), « *Dossier transparence, Sociétal N° 37* », 3e trimestre, http://www.institut-entreprise.fr/sites/default/files/article_de_revue/docs/documents_internes/societal-37-21-colasse-dossier.pdf,
- Colasse B. (2004)« *Harmonisation comptable internationale. De la résistible ascension de l'IASC/IASB* », *Gérer et comprendre*, n 75 , mars, p30-40.
- Colasse B., Pochet C. (2009), « *De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ?* », *Comptabilité - Contrôle - Audit* (Tome 15).
- Colasse.B (2002), « *La guerre des normes comptables n'aura pas lieu*», dossier transparence, *Sociétal N° 37*, 3ème trimestre 2002, pp.89-93
- ColasseB. (2005),« *la régulation comptable entre public et privé* », les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, la Découverte , Paris, p.27-48.
- Collett P. H., Godfrey J. M. etHraskY S. L. (2001), « *International Harmonization: Cautions from the Australian* », *Accounting Horizons*, vol. 15, n° 2, pp. 171-183.
- Converse-J,Presser-S (1986), « *Questions :Handerafting the Standardized Questionnaire* »,ThousandOak,CA : Sage Publications,1986
- Cope J-F (2010) , *Allocution d'ouverture, Innovation, créations et transformations en finances publiques*, Actes de la LIE Université de printemps de finances publiques du Gerfip, M.BOUVIER (dir.),LGDJ,p.6.2012
- Corine.E (2004), « *comptabilité (publique et d'entreprise) et sociologie, ou l'analyse sociologique des catégorisations sociales* » *comptabilité- contrôle – audit*, 2004/3 Tome 10, pp. 29 à 45
- Cossu C. (1995), « *Archéologie de la comptabilité : l'art comptable sans savoir écrire ni compter*», Actes du 16e Congrès de l'Association française de comptabilité, Montpellier; 18 & 19 mai, pp. 1157-1173.
- Costa R.-C.,Bourgeois J.-C.et Lawson W.-M.(1978),« *A Classification of International Financial Accounting Practices* »,The International Journal of Accounting ,vol.13, n° 2,pp.73-85.
- D'Amboise, G. & Audet, J. (1996). *Le projet de recherche en administration. Un guide général à sa préparation*.
- Damak-Ayadi S. & Ben Salem R. (2012). « *La culture et le recours aux IAS/IFRS.* » *La Revue des Sciences de Gestion*, 254,(2), 39-48.
- Daniel K. (2007) « *Schneider TECFA* », Faculté de Psychologie et des Sciences de l'Éducation, Université de Genève, nov. 2007
- Daske H., Hail L., Leuz C. et Verdi R. (2008). « *Mandatory IFRS reporting around the world: early evidence on the economic consequences* ». *Journal of Accounting Research*, 46 (5), 1085- 1142

- De Visscher.C et Montuelle.C (2010), « Fédéralisme et réorganisations administratives en Belgique : quelles différences de trajectoires entre l'État fédéral, les régions et les communautés ? », *Pyramides*, 20 | 2010, 143-172
- Deaconu A. & Nistor C.-S. & Filip C. (2011). "*The impact of Accrual Accounting on public management. An exploratory study for Romania*". *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, No. 32 E, 74-97.
- Dedoud .A, Koita. B, El Moctar.S,M, Wedoud, (2015), « Éducation à la citoyenneté et aux droits de l'homme: manuel pour les jeunes en Mauritanie », Publications de l'UNESCO (bureau de Rabat), Impression Toumi, p.51
- Derbel F. (1997), « *la comptabilité à l'aube du 21ème siècle* », Les actes du colloque international de l'ordre des experts-comptables, 27 Novembre 1997.
- Desille S. (2009), « *L'apport d'une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations : avantages et difficultés. SPF finances* », bulletin de documentation, 69e année, No. 1, 127-142.
- Di Maggio Paul J., Powell Walter W. (1997), « *Le néo-institutionnalisme dans l'analyse des organisations* », in: *Politix*, vol. 10, n°40, les sciences du politique aux États-Unis. I. Histoire et paradigmes, sous la direction de Loïc Blondiaux. pp. 113-154.
- Doueiry Verne C. (2008) « *Éthique et transparence : les deux piliers d'une bonne gouvernance* », article consultable depuis le lien : <https://fgm.usj.edu.lb/pdf/a32008.pdf>
- Douppnik T.S. et Salter S.B. (1995), « *External Environmental and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development* », *The International Journal of Accounting, Education and Research*, vol.30, n° 2, pp.189-207
- Dubois.V, (2002), « *Sociohistoire et usages sociaux de l'histoire dans l'analyse de l'action publique : Réflexions à partir de la politique culturelle en France* » in Déloye (Y.), Voutat (B.). *Faire de la science politique. Pour une analyse socio-historique du politique*, Belin, p. 155-166.
- Dufour.F, (2015), « *La sociologie historique : traditions, trajectoires et débats* », Presse de l'université du Québec, pp. 3 et 4.
- Duh R. (2006). « *Convergence with international financial reporting standards: the experience of Taiwan.* » International Conference on Accounting Standards, Taipei, Taiwan, 04 octobre 2006.
- Dujardin B., Dujardin M., Hermans I. (2003), « *Ajustement structurel, ajustement culturel ?* », *Santé Publique* (Vol. 15).p503-513.
- Earnshaw D. & Judge D. (2002). "*The European Parliament and the Commission Crisis: A New Assertiveness?*", *Governance*, Vol. 15, No. 3, 345-374.
- El Omari.S (2006). « *Echec de l'isomorphisme : première tentative d'organisation de la profession comptable au Maroc (1947-1954)* ». *COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S)*, May 2006, Tunisia. pp.1-22.

- Ellwood S. & Newberry S. (2007), « *Public Sector Accrual Accounting: Instituting Neo-liberal Principles?* », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 20 No 4. 549-573
- Emery Y. et al., (2008), « *la perception de la performance par les agents publics suisses dans un environnement en rapide évolution* ». *Revue internationale des sciences administratives*, 2 Vol.74,p.327-344.
- Engelmann K. (1962), « *Accounting Problems in Developing Countries* », *The Journal of Accountancy*, vol.108, janvier.
- Epstein B. J., & Mirza A. A. (2006). « *IFRS. Interpretation and application of International Financial Reporting Standards* ». John Wiley & Sons, Inc.
- Eraly A, Hindriks J(2007), « *Le principe de responsabilité dans la gestion publique* », *Reflets et perspectives de la vie économique*, 1/2007 (Tome XLVI), p. 193-208.
- Erwan.B (2005) « *Vers un renouvellement de la démarche qualitative en sciences de gestion ?* », *Management & Avenir*, vol. 4, no. 2, 2005, pp. 59-69.
- Evard.Y,Pras.B et Roux (1997), « *Market : etudes et recherches en Marketing :fondemants et Methodes* »,2 eme Edition, Nathan, Paris, 1997,pp.168-180.
- Eyraud C. (2011), « *Une comptabilité d'entreprise pour les Etats ? un dispositif de quantification économique soumis à l'analyse sociologique, le cas français* ». *Sociologie et société*, vol. 43, n° 2, p 91-116.
- Eyraud C., (2004),« *comptabilité (publique et d'entreprise) et sociologie, ou l'analyse sociologique des catégorisations sociales* ». *Comptabilité- contrôle – Audit*, 2004/3 Tome 10, p.29-45.
- Eyraud.C, (2011), « *Une comptabilité d'entreprise pour les États ? Un dispositif de quantification économique soumis à l'analyse sociologique. Le cas français* », *Sociologie et sociétés*, Volume 43, numéro 2, automne 2011, p. 91-116.
- Feudjo J.-R. (2010), « *Harmonisation des normes africaines (OHADA) et internationales (IAS/IFRS) : une urgence ou une exigence ?* », *La Revue des Sciences de Gestion*.5/2010 (n°245-246), p. 149-158
- Gaoussou.D, Plane P (2012), « *La Banque mondiale et la genèse de la notion de bonne gouvernance* », *Mondes en développement*, 2/2012 (n°158), p. 51-70.
- Gauthier-B (2003), « *Recherche sociale : de la problématique à la collecte des données* », 4^e édition, Québec Presses de l'Université du Québec, 2003, pp.103-126.
- Gbenedio P.O., Benson E.G.,Omolehinwa E. (1998), « *An analysis of the problems and obstacles to global accounting harmonization* », *Managerial Finance*, december, vol.24, n ° 7, pp.63-80..•
- GhorbelH. (1999), « *Théorie de la comptabilité financière* ». *La revue comptable et financière*, N°42
- GlaserfeldE.V (2001)."*The radical constructiviste view of science*". *Foundations of science*, special issue on Impact of Radical Constructivism on Science, 6(1-3),31-43.

- Gollob.R, Krapf.P, Plasfdottir.O, Weidinger.W, (2012), « *Éduquer à la démocratie* », volume 1, collection ECD/EDH, Éditions du Conseil de l'Europe, p.24
- GrossiG., SoverchiaM. (2011), « *European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting* », *Abacus*, Vol. 47, No. 4.
- Guérard S., Scaillerez A. (2008), « *La GRH est-elle au service d'une gestion publique plus performante ?* » In: *Annuaire des collectivités locales*. Tome 28, 2008. Où en est la gestion locale ? pp. 27-41.
- Guillemot D, Jeannot G(2013), « *Modernisation et bureaucratie, l'administration d'État à l'aune du privé* », *Revue française de sociologie*, 1/2013 (Vol. 54), p. 83-110.
- Guiri A. (2011), « *la réforme de la comptabilité de l'Etat au Maroc : de nouvelles perspectives pour le renforcement de la gouvernance des finances publiques* », in RFFP, Numéro spécial : « *Gouvernance Financière publique au Maroc et en France* », pp.21-31
- Guiri A. (2011), « *La réforme de la comptabilité de l'État : Des enjeux au cœur de la réforme de l'administration* », *Revue de la Trésorerie Générale du Royaume* - N° 8
- Guthrie J. & Olson O. (1999). « *Debating developments in New Public Financial Management: The limits of global theorising and some ways forward* », *Financial Accountability & Management*, 15(3/4), 209.
- Guthrie J. (1998), « *Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?* », *Financial Accountability & Management*, Vol. 14, No. 1, pp. 1-19.
- Hachemaoui M. (2012), « *Institutions autoritaires et corruption politique. L'Algérie et le Maroc en perspective comparée* », *Revue internationale de politique comparée* 2/2012 (Vol. 19) , p. 141-164.
- Hall Peter A., Taylor Rosemary C. R. (1997), « *La science politique et les trois néo-institutionnalismes* », *Revue française de science politique*, 47^e année, n°3-4. pp. 469-496
- Hamid S., Craig R. et Clarke F. (1993), « *Religion: A Confounding Cultural Element in the International Harmonization of Accounting?* », *Abacus*, vol.29, n° 2, pp.131-148.
- HarakatM. (2013), « *Diplomatie économique, gouvernance et croissance* », *Revue Marocaine d'audit et de développement* n° 34-35, la Fondation Hanns-Seidel, El Maarif Al Jadida, p279.
- HarakatM. (2014), « *Les finances publiques au Maghreb, Défis et enjeux de la reddition des comptes et de la transparence* », *Revue Marocaine d' Audit et de Développement* n° 37 , El Maarif Al Jadida, p209.
- Hassab El., Epps R.W. et Said A.A. (2003), « *The Impact of Environmental Factors on Accounting Development: An Egyptian Longitudinal Study* ». *Critical Perspectives on Accounting*, n° 14, pp.273-292.

- Hibou B., Tozy M. (2000), « *Une lecture d'anthropologie politique de la corruption au Maroc : fondement historique d'une prise de liberté avec le droit* », Corruption, libéralisation, démocratisation N161 pp23-47.
- Hoarau C. (2003), « *Place et rôle de la normalisation comptable en France* », Revue française de gestion.6/2003 (no 147), p. 33-47.
- Hoarau C. et Teller R. (2007), « *IFRS : les normes comptables du nouvel ordre économique global ?* », Comptabilité-Contrôle-Audit 3(Tome 13), p3-12.
- Hodges R. & Mellett H. (2003). "Reporting Public Sector Financial Results". Public Management Review, Vol. 5, No. 1, 99-113.
- Hofstede G.(1990), « *Cultures & Organizations, McGraw-Hill Book Company* », Cambridge, p 17
- Hogan, T.P (2007), « *Psychological testing : a practicalintroduc* », 2^e edition, New-Jersey, Wiley, 2007.
- Horngren C.T. (1973), « *The Marketing of Accounting Standards* », Journal of Accountancy, octobre, pp. 61-66
- Hove M. (1986). "The Anglo-American influence on international accounting standards : The case of the Disclosure standards of the international accounting standards committee". Research in Third World Accounting, 1, 55-66.
- Huault I., DiMaggio P., et PowellW. (2009),« *Des organisations en quête de légitimité* ». Les Grands Auteurs en Management, EMS, pp.XXX-XXX », 2009
- Idrissichouahdi A., Boutti R. (2014), "*IPSAS au Maroc, réalité et perspectives*", Revue Marocaine d'Audit et de Développement, n°37, p. 185-194
- Idrissichouahdi A., Boutti R. (2017), " *Gouvernance et système de contrôle supérieur des finances publiques en Afriques : Défis et enjeux*",Revue Marocaine d'Audit et de Développement, N° 45-44, p. 153-164
- Jacques O. (2012), « *La convergence néo-institutionnaliste en politique comparée* », article consultable depuis le lien [http ://www.academia.edu/3088341](http://www.academia.edu/3088341).
- Janne.H, (2009) « Introduction à la Sociologie Générale », Sociologies [En ligne], Découvertes / Redécouvertes, Henri Janne, mis en ligne le 05 novembre 2009.
- JermakowiczE.K.,&Gornik-Tomaszewski S.(2006). "*Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies* ». Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 15, 170-196
- Jón R. Blöndal, (2003), « *Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés : questions clés et développements récents* », REVUE DE L'OCDE SUR LA GESTION BUDGÉTAIRE – VOL. 3, N° 1, pp.45-65.
- JoumardR. (2009), « *Le concept de gouvernance* ». LTE 0910. rapport de recherche. pp.52

- Judith M. (1994), « *L'efficacité du secteur public : aperçu du Projet de recherche sur le secteur public et la compétitivité* », L'Actualité économique, Volume 70, Numéro 1, mars 1994, p.73–79.
- Kabbaj N. (2014), « *Maroc : de la régionalisation administrative à la régionalisation avancée* », magazine de la Chambre Française de Commerce et d'Industrie du Maroc (CFCIM).
- Kanuk L. & Berenson C (1975). " *Mail surveys and response rates : A litterature review*". Journal of marketing research 12, pp. 440-453.
- Kaufmann & al.(2010), " *the Worldwide governance indicators*", World Bank, Working paper, n° 2195, Washington, DC septembre 2010.
- Kazancigil.A (2002) , « *la gouvernance : un concept et ses applications*, in : A la recherche de la démocratie », mélanges offerts à Guy Hermet, Paris éditions karthala, 2002, p. 55
- Kuhn-T, (1996)« *The structure of Scientific revolutions* », University of Chicago Press, 1996, p.175.
- Lacroix I. et St-Arnaud P.-O. (2012), « *La gouvernance : tenter une définition* », Cahiers de recherche en politique appliquée, Vol. IV, Numéro 3.
- Lahrach R. (2011), « *La réforme Comptable de l'État : Une dimension indissociable de la réforme budgétaire* », Spécial réforme comptable de l'État.n°8, Aout 2011, Spécial réforme comptable de l'État, pp.25-28.
- Landau M., Chisholm D. (1993) « *Le management de l'administration publique doit-il être orienté vers la réussite ou chercher à éviter les échecs ? Un réexamen* ». In: *Politiques et management public*, vol. 11, n° 1. La modernisation de la gestion publique : les leçons d'expérience - Actes du Cinquième Colloque International Paris - 26/27 mars 1992 (Première partie) pp. 23-44.
- Lapsley I. (1999). « *Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity* », *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, No. 3-4, pp. 201-207.
- Larson R. K. & Street D. L. (2004). « *Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey* ». Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 13, 89-119
- LeeA.S.,(1989) ;" *A scientific Methodology for MIS Case Studies*" ;MIS QUARTERLY,13(1) ; pp.33-50
- Lemarchand Y. et NikitinM. (2009), « *Capitalisme et comptabilité, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* », s/dir. B. Colasse, p. 104-114.
- Lowe H.D. (1967), « *AccountingAid for Developing Countries* », The AccountingReview, vol. 42, avril.
- Luther R. (1996), « *The development of accounting regulation in the extractive industries: An international review* », The International Journal of Accounting, vol. 31, n° 1, pp. 67-93.
- Mac Tigue, M. (2005). « *Libéralisme : l'exemple néo-zélandais* ». Point de Rencontre, 78, 26-38.

- Machiavelli F. avec la collaboration de Charest N. (2012), *Modernisation de l'État, Le Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique*, [en ligne], www.dictionnaire.enap.ca.
- Mahieux S. (2001), « *mettre en œuvre la LOLF* », RFFP, n 76, pp123-128.
- Marais M. & Reynaud R.(2007). « *Comparaison entre les entreprises publiques et privées face aux exigences du développement durable* », Université de Droit, d'économie et des sciences d'Aix-Marseille
- Marrou.H, (1955), «*De la connaissance historique*», Revue économique Volume 6 n°5,pp. 834-835
- Melloni D(2015), « *Les trois promesses de la nouvelle Constitution marocaine* », Maghreb – Machrek, 2015/1 (N° 223), pp. 71-82
- Melloni D(2013), « *La Constitution marocaine de 2011 : une mutation des ordres politique et juridique marocains* », *Pouvoirs*, 2/2013 (n° 145), pp. 5-17.
- Mercier.J(2002), « *L'administration publique : de l'école classique au nouveau management public*, » les presses de l'Université, Laval 2002.p61
- Milot J. (2013), « *Réforme des finances publiques* » revue politiques et Management public,pp.329-337.
- Morin D. (2003), « *la convergence des comptabilités constitue-t-elle une priorité pour le pilotage de nos finances publiques ?* », RFFP, n136,pp.79-82.
- Mucchielli ,A.(,2005), « *Le développement des méthodes qualitatives et l'approche constructiviste des phénomènes sociaux* »Recherches qualitatives, Hors-série n 1, Canada, pp. 7-40.
- Nguyễn-D ; Luckerhoff-J (2007), « *Constructivisme/positivisme : où en sommes-nous avec cette opposition ? Recherche qualitative* », n°5, 2007, pp.4-17.
- NietoParra S. (2009). « *Crises de la dette souveraine et indicateurs d'alerte : le rôle du marché obligataire primaire* ». *Repères*, No. 89, février 2009
- NobesC.-W.,& Parker R. (2004). « *Comparative international accounting* ». (8th ed). London: Prentice Hall.
- Omneya H., Abd-Elsalam, &Weetman P. (2003). « *Introducing International Accounting Standards to an emerging capital market: relative familiarity and language effect in Egypt* ». *Journal of International Accounting, Auditing& Taxation*, 12, 63–84.
- Padovani E. et Scorsone E., (2009) « *la comparaison internationale de la performance des gouvernements locaux : une mission impossible ?* ». revue internationale des Sciences Administratives,2 Vol.75, pp.239-259.
- Paille P., (1996), « *Analyse qualitative* », dans Dictionnaire des méthodes qualitatives en sciences sociales, Mucchielli A.(éd.), Aran Colin/Masson, Paris, pp.180-182.
- Pallot J. (2001). "*A Decade in Review: New Zealand's Experience with Resource Accounting and Budgeting*". *Financial Accountability and Management*, Vol. 17, No. 4, 383-400.

- Pant U. (2012). "*Public Financial Management Reforms in Nepal*". International Journal of Governmental Financial Management, Vol. 7, No. 1, 39-59.
- Pelletier M. & Demers M. (1994). « *Recherche qualitative, recherche quantitative : expressions injustifiées* », Revue des sciences de l'éducation, » 20(4), 757-771
- Perrin J. (1998). "Resource Accounting and Budgeting: From Cash to Accruals in 25 Years". Public Money and Management, Vol. 18, No. 2, 7-10.
- Pesqueux Y. (2010). "*Le nouveau management public*". Hyper Articles en Ligne, 1-11.
- Petiteville.F (2016), « *Les organisations internationales dépolitisent-elles les relations internationales ?* » in « *Gouvernement et action publique* », 2016/3 (N° 3), Presses de Sciences Po (P.F.N.S.P.), pp.113-129
- Petrella.R (2003) « *pour un nouveau plan partenariat public-public* » ., conseiller à la commission européenne et professeur à l'université catholique de Louvain
- Prevot.F (2005), « *Pluralisme paradigmatique et pluralisme méthodologique : la diversité comme fondement des recherches en management* », Cahier de recherche n° 40, Euromed, Marseille, École de Management, 2005.
- Quintin J(2012), « *Approches et démarches de la recherche en sciences de l'éducation* », Université Lumière Lyon 2, 2012, .15.
- Radnor Z. (2009), « *Comprendre le lien entre les dispositifs de reconnaissance nationaux et la performance* » revue internationale des Sciences Administratives, 3 Vol.75,p.481-504.
- RakotoH.(2007), « *Innovation comptable au sein des communes : le cas de l'adoption de la comptabilité d'engagement* », Université de Poitiers,pp.320.
- Ravallion M., (2001), « *Can qualitative methods help quantitative poverty analysis ?* », dans Kanbur R.(ed), qualitative and quantitative poverty appraisal : complementarities, tension and the way forward, cornwell university, Royaume-Uni, pp. 38-43.
- Raybaud-Turrillo B. (1995), « *Droit comptable et droit économique : une approche renouvelée de la patrimonialité* », Comptabilité - Contrôle - Audit 1995/1 (Tome 1).
- Razafindrakoto M. et Roubau F.,(2001), « *Pensent-ils différemment ? la "voix des pauvres" à travers les enquêtes statistiques* », présenté lors du séminaire la pauvreté à Madagascar. État des lieux, réflexion sur les politiques de réduction et leur mise en œuvre, janvier 2001, Tananarive.
- Revault P. (2010), « *La normalisation comptable : État des lieux en 2010, CREG* », article en ligne sur le site du CREG : <http://www.creg.ac-versailles.fr/La-normalisation-comptable-Etat-des-lieux-en-2010;>
- Rizza R. (2008), « *Néo-institutionnalisme sociologique et nouvelle sociologie économique : quelles relations ?* », Revue Interventions économiques [En ligne], URL : <http://interventionseconomiques.revues.org/292>.

- Robb C.M., (1999), *"can the poor influence policy ?"* : participatory poverty, World Bank, États-Unis.
- Rouban.L (2008), *« La réforme de l'État »*, Cahiers français, n° 346, Septembre-octobre 2008.
- Rouillard.C et burlon.N, (2011), *« L'État et la société civile sous le joug de la gouvernance »*, Québec : Presses de l'Université Laval, p. 7.
- Savoye A,(2003) *« Analyse institutionnelle et recherches socio-historiques : quelle compatibilité ? »*, L'Homme et la société 1/2003 (n° 147) , p. 133-150
- Schoenares.F (2008), *« Le Nouveau Management Public :éléments de définition et enjeu identitaire »*, Centre de recherche et d'Interventions Sociologiques, Université de Liège.
- Sheehan,K.(2001), *"E mail Survey Response Rates : A Review. Journal of Computer-Mediated Communication"*, Vol 6 (2) : 1083-6101.
- Solomons D. (1983), *« The Political Implications of Accounting and Accounting Standard Setting »*, Accounting and Business Research, printemps, pp. 107-118.
- Sphipman-M, (1984) *« le sondage »*,in, *« Recherche sociale, de la problématique à la collecte des données »*, sous la direction de Benoit Ghthier, presse de l'Université de Québec, 1984,pp.335-336.
- Stoddart E.K. (2000), *« Political Influences in Changes to Setting Australian Accounting Standards »*, Critical Perspectives on Accounting, n° 11, pp. 713-740.
- Street D. (2002). *« GAAP 2001 benchmarking national accounting standards against IAS: Summary of results »*. Journal of International Accounting, Auditing& Taxation, 11, 77-90.
- TeelkenC. (2008), *« la mise en œuvre complexe des systèmes de mesure de la performance : analyse des évolutions dans les organisations de service professionnel dans le secteur à but non lucratif aux pays Bas »*. Revue internationale des Sciences Administratives,4 Vol.74,p..651-673.
- Thysen A. (2005). *« Les principes de bonne gouvernance dans le domaine des services d'intérêt général : Le cas de la nouvelle directive de service universel en matière de télécommunications »*. Étudesinternationales, 36(1), 83-99.
- Torres L. (2004). *« Accounting and Accountability: Recent developments in government financial information systems. Public Administration and Development »*, Vol. 24, Issue 5, 447-456.
- Tozy M.(2013), *« Pascon P : un pionnier de la sociologie marocaine, Sociologies »*, [En ligne], Découvertes / Redécouvertes,
- Turc E, Guenoun .M (2005), *« Gestion intercommunale des Services publics Locaux / indicateurs de performance, outils de pilotage et emergence des comparaisons intercommunales »* RECEMAP,1-21.
- Turkewitsch L. & Stein M. (2013). *« La gouvernance multiniveau et la nouvelle gestion publique : des idées nouvelles à intégrer aux approches traditionnelles du fédéralisme dans le contexte de l'étude des relations intergouvernementales »*.Télescope, 19(1), 85-114.

- Van der Hoek M.-P. (2005). « *From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience* ». Public Budgeting and Finance, Vol. 25, No. 1, 32-45.
- Van Helden J. (2003), « *A review of Governmental Accounting Reform* », Systems, Organisation and Management », Univeristy of Groningen, pp.1-40.
- Van Tendeloo B. et Vanstraelen A. (2005). « *Earnings management under German GAAP versus IFRS* ». European Accounting Review, 14(1), 155-180.
- Vercauteren P. (2007). « *Gouvernance et démocratie : quel ordre ? Fédéralisme Régionalisme*, » volume 7 : numéro 2 – société civile. Globalisation gouvernance : aux origines d'un nouvel ordre politique ?
- Villanova J.-L. (2000), « *cartographie et contrôle au Maroc sous le Protectorat espagnol (1912-1959)* », article consultable depuis le lien : <http://mappemonde.mgm.fr/num26/articles/art10202.pdf>,
- Watts R.L et Zimmerman J.L. (1978), « *Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards* », The Accounting Review, vol. LIII n° 1, pp. 112-134
- Winter G., 1984, « *Deux méthodes d'investigation irréductibles mais complémentaires* », Cahiers de l'O.R.S.T.O.M (Organisme de Recherche Scientifique et Technique d'Outre Mer), série Sciences Humaines, Institut de Recherche pour le Développement (IRD), Paris, vol. 20 (1), pp. 17-24.
- Wyne A. (2008) « *An efficient technical solution or an ideologically contested approach – The balance sheet for business style accrual accounting in the public sector* », International Journal of Governmental Financial Management, Vol. 8, No. 1.
- Yaich A. (1994), « *Réforme Comptable : évaluation du plan comptable 1968* » Revue Comptable et Financière N° 24, 2e trimestre, pp. 18-21, 1994.
- Yamamoto K. (1999). « *Accounting System Reform in Japanese Local Governments. Financial Accountability and Management* », Vol. 15, No. 3-4, 291-307.
- Zadi J. (2013), « *La question de la bonne gouvernance et des réalités sociopolitiques en Afrique: Le cas de la Côte d'Ivoire* ». Droit. Université Paris-Est. Français
- Zeghal D. & Mhedhbi K. (2006). « *An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries* ». The International Journal of Accounting, 41, 373–386
- Zehri F. Chouaibi J. (2013), « *Adoption determinants of the international accounting standards IAS/IFRS by the developing countries* ». Journal of Economics, Finance and Administrative Science, Volume 18.

Communications :

- Idrissi Chouahdi A., Boutti R. (2015), « *les IPSAS, un levier de bonne gouvernance du management public Cas du Maroc* », Groupe européen pour l'Administration publique, 26-28 Aout 2015 Toulouse, France.

- Idrissi ChouahdiA.,BouttiR. (2014), *“Collectivités territoriales : la bonne gouvernance passé par l’instauration des règles comptables IPSAS ”*, du colloque international “ Evaluation des politiques publiques, Modalités de construction d’accompagnement et de suivi” 24&25 novembre 2014 Rabat, Maroc.
- Idrissi ChouahdiA.,BouttiR. (2014), *“ la formation des agents administratifs marocains aux nouvelles règles de gestion des finances publiques : cas des normes comptables IPSAS ”*, au Colloque International sur le thème “L’insertion du Maroc dans l’économie de la connaissance: Défis, Enjeux et Perspectives”, le 20,21 Mars 2014 El Jadida, Maroc.
- Idrissi ChouahdiA.,BouttiR.(2013),*“les nouveaux modes de contrôle de la dépense publique au Maroc depuis la dernière réforme constitutionnelle”*, au colloque international sur le développement Local “ Quel modèle de développement économique pour un pays en pleine mutation “ le 07 décembre 2013 Agadir Maroc.
- Idrissi ChouahdiA., BouttiR.(2014), *“ renforcement de la gouvernance de l’administration publique à travers le contrôle de sa comptabilité: les réformes constitutionnelles et l’arrivée des IPSAS”*, Institut International des Sciences administratives 13-17 juin 2014 ,Ifrane Maroc.

Ouvrages :

- AgliettaM., Reberieux A. (2014),*“ Dérives du capitalisme financier”*, Albin Michel p. 383.
- AnsartP. (1990), *“les sociologies contemporaines”*, point Seuil, éditions Paris, p.337.
- Aubin J.(1995), « *Le Maroc d’aujourd’hui* ».p. 135
- AyatallahB., (2005) *“éléments de finances publiques”*, Dar NachrZlMaarifa, Rabat ,p363.
- BaglaL. (2003), *“ sociologie des organisations”* la découverte paris, p108.
- Bartoli.Z (1997), *le management des organisations publiques*, Dunod, Paris,p197.
- Bartoli.Z, (1997),*“le management des organisationspubliques”*, Dunod, Paris,1997.
- BartoliA. (2009),*“Management dans les organisations publiques”*, Dunod,Paris, p393.
- Baudu A (2018) *“ Droit des finances publiques”*,DallozSirey p 340.
- BaumannB. (2008). *“La modernisation de la comptabilité publique”*. De Boeck &Larcier,Bruxelles ,p.104
- Bélanger L., Mercier J. (2006), « *Auteurs et textes classiques de la théorie des organisations* », Les Presses Universitaires de Laval.
- Belkaoui A. (1985), « *Economic, Political and Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy: Empirical Investigation* », Journal of Accounting and Public Policy, Autumn.

- Ben Bachir S., « *L'organisation administrative locale au Maroc* ».
- Benali A. (2006), « *Aménagement étatique, gestion sociale de l'eau et dynamiques institutionnelles dans la PMH au Maroc* », Presses Universitaires de Louvain p96.
- Bensalahzemrani.A, (1998), « *Les Finances de l'Etat au Maroc : Tome I- Politique financière et droit budgétaire* », Éditions l'Harmattan, p. 260.
- Bessy C., Delpeuch T. et Pelisse J. (2011), « *Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes* », LGDJ, collection Droit et Société Recherches et travaux, vol 24.
- Bezes P. et SinéA. (2011), « *Gouverner les finances publiques* », Presses de la fondation nationale des sciences politiques, Paris, p.511.
- Bloch M. (1949), « *Apologie pour l' Histoire ou Métier d'Historien* », version électronique du livre depuis le lien http://classiques.uqac.ca/classiques/bloch_marc/apologie_histoire/bloch_apologie.pdf,
- Bonnechere P. (2008), « *Profession historien* », Presses de l'Université de Montréal.
- Bonnin C.-J.-B. (1812), « *Principes d'administration publique* », volume 2.p291
- Boutti R. (2011). « *Statistique Descriptive Décisionnelle* ». Université IbnouZohr (UIZ).p450
- Boutti R. (2012). « *Gestion Budgétaire : Ingénierie des métarègles décisionnelles : Conformité totale IFRS, ABM, ABC, BalancedScorecard, BestPractices LMD* », Université IbnouZohr(UIZ),p500 .
- Boutti R. (2012). « *Contrôle de Gestion Décisionnel : Ingénierie des Meilleures pratiques de la Gestion Budgétaire et de Contrôle de Gestion des entreprises du Moroccan All Shares Index* », Université IbnouZohr (UIZ), p400
- Bouvier M, Esclassan M-C, Lassale J.P (2014) « *Finances publiques 17 eme edition* » LGDJ, P360.
- BouvierM. (2012) « *la cohérence des finances publiques au Maroc et en France* » travaux du 5e colloque international de finance publiques,FONDAFIP, LGDJ éditions p.194.
- Brender A. & Pisani F. & Gagna E.(2012) « *La crise des dettes souveraines* ». Paris: La découvertep.128
- CapronM. (2005)« *les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* », Editions la découverte, Paris, p.185.
- Cardinaux, P.-A., Lambert, S., Warpelin, L. (2009), *Les administrations publiques face aux enjeux des normes IPSAS :L'exemple des Transports publics de Genève*, L'expert-comptable Suisse, 2007/9, p. 630
- Caron M. (2007), « *Budget et politiques budgétaires* », Éditions Bréal.
- Caspart.P, Mille.G (1993) ; *Apprécier et valoriser les hommes*, éditions liaisons, paris 1993<<.
- Chabih J. (1997), « *Les aspects financiers de la décentralisation territoriale au Maroc* », Faculté de Droit, Marrakech.

- Chabih J. (2007), « *Les finances de l'État au Maroc : approche en finances publiques comparées* », L'Harmattan.
- Champeil-Desplats.V, (2003), « Les grandes questions du droit constitutionnel », Ed l'Étudiant, p.11
- Charreire S. & Durieux F.,(2007). Explorer et tester : deux voies pour la recherche. In R.-A. Thietart, éd. Méthodes de recherche en management. Dunod, pp. 57-81, p.59.
- Chouvel .F (2018) "Finances publiques Cadre juridique du budget , conception et vote, ressources et dépenses, execution et controle, budget social de la Nation" GualinoEditeur,P 240.
- Cliché P. (2009), « *Gestion Budgétaire et Dépenses Publiques : Description Comparée des Processus, évolutions et enjeux budgétaires du Québec* », Presses de l'Université du Québec.
- Comte.A, (1839), « Cours de Philosophie positive » ,47^e leçon, p. 202
- Côté L. et Savard J.-F. (2012), « *Le Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique* », P305.
- Damarey .S (2018) "L'essentiel des finances publiques", GualinoEditeur. P250.
- Damarey S (2018) " Financespubliques.Elaboration, execution, controle 2018-2019" GualinoEditeur, P466.
- Dantonel Cor N., 2007, Droit des collectivités territoriales, éd. BREAL, 3^e édition, CEDEX, pp. 103-104
- David A.,(1999). Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion. In conference de l'AIMS.AIMS, pp. 1-23, p. 3.
- De La Casinière H. (1924), « *Les municipalités marocaines* », Casablanca.
- De Visscher C. et Montuelle C. (2010), « *Fédéralisme et réorganisations administratives en Belgique : quelles différences de trajectoires entre l'État fédéral, les régions et les communautés ?* », Pyramides.
- Decroux P. (1932), « *La vie municipale au Maroc* », Lyon, Bosc Frères.
- Deloye Y. (2007), « *Sociologie historique du politique* », La Découverte, Repères.
- Des Robert J.F &Colibert.J (2008), « *Les normes IPSAS et le secteur public* », DUNOD, paris, 2008, p. 18.
- Deslauriers J-P (1991), « Recherche qualitative, guide pratique», Mc Graw-Hill, Éditeurs, 1991, p.19.
- Devaux E. (2002), *Finances publiques*, Ed. Bréal.
- DjouldemM., TellierG. et de VisscherC. (2014), "*Les réformes des finances publiques enjeux politiques et gestionnaires*" Editions Bruylant, Paris, p. 397.
- Dubois V. (2002), « *Sociohistoire et usages sociaux de l'histoire dans l'analyse de l'action publique : Réflexions à partir de la politique culturelle en France* », Ed. Belin.

- Dufour F.-G. (2015), « *La sociologie historique : traditions, trajectoires et débats* », Presse de l'université du Québec.
- El Moussaoui (2013), « *Les finances locales* », Spartel Tanger ,p186.
- Emery Y.& Giauque D. (2005), « *Paradoxes de la gestion publique* ».Paris: l'Harmattan p.150.
- Essaouisi A. (2012) « *constitution et governance* », travaux de l'unité de recherche de droit constitutionnel et fiscal maghrebin ,Latrache éditions .p 231
- Etienne.J, Bloess.F, J.P Noreck, J.P Roux, (2004), « *dictionnaire de sociologie* », Paris, Hatier, p.692.
- Evard Y. ; Pras B. ; Roux, (1997) « *Market, étude et recherche en marketing* », Nathan, 1997, p.58
- Gaglio, G. (2011), « *Sociologie de l'innovation* ». Paris cedex 14, France : Presses Universitaires de France.P.126.
- Gennart M. (2013), « *Le contrôle parlementaire du Principe de subsidiarité droit Belge Néerlandais et Luxembourgeois* », Larcier Bruxelles Belgique p357.
- Giauque. D, Emery .Y(2005), « *Les paradoxes de la gestion publique* », L'Harmattan, 2005, pp 210-211
- Gilles W. (2009), « *les principes budgétaires et comptables publics* », LGDJ, Lextenso Paris p247
- Girod-Séville .M, Perret, V, (2007), « *Fondements épistémologiques de la recherche, Méthodes de recherche en Management* », Paris, Dunod, pp.13-33.
- Grawitz.M (2001)., « *Méthodes des sciences sociales* », Précis Dalloz, 11^e édition, 2001, p.15.
- Hampartzoumian.S, (2005), « *Réussir sa licence de sociologie* »,Studyrama, pp.66 et 67.
- Harakat M. (2013), « *Les finances publiques à l'épreuve de la transparence et de la performance* », El Maarif Al jadida, Rabat ,p.369.
- HarakatM. (2008), « *Réforme budgétaire et gouvernance financière au Maghreb* », revue marocaine d'audit et de développement p.431.
- Heller, R. (1972). « *Naked Manager* ».London : Barrie & Jenkis.p115.
- Henry, N. (1999) « *Public Administration and Public Affairs* ». Upper Saddle River (N.J.): Prentice Hall. p.490.
- Herman Van. R (2014) « *L'Europe dans la tempête – Leçons et défis* », éditions Racine, Paris, p125.
- Herzog.P (1995), « *Quelle démocratie, quelle citoyenneté ?* », Paris, Editions de l'Atelier /Edition ouvrières, 1995, p.13
- HindriksJ. (2012), « *Gestion publique théorie et pratique* », de Boeck bruxelles p.232

- Isabelle.C (2012), « Normes », in Paugam Serge (dir.), *Les 100 mots de la sociologie*, Paris, Presses universitaires de France, collection « Que Sais-Je ? », pp. 83-84.
- Janne H. (2009), « Introduction à la Sociologie Générale », Découvertes / Redécouvertes.
- Jelidi C. (2014), « Fès, la fabrication d'une ville nouvelle(1912-1956) », ENS Éditions.
- Jones R. & Pendlebury M. (1992). « *Public Sector Accounting* », Troisième édition, Londres : Pitman. p.200
- Kernaghan K., Marson B., Borins S. (2001) "l'administration publique de l'avenir", institut d'administration publique du Canada, p.389
- Labari B. (2014), "Éléments d'initiation à la sociologie Tome1 concepts écoles et problématiques," NEGOCE COM, Agadir, p.291.
- Laroui A. (2001), « Les origines sociales et culturelles du nationalisme marocain(1830-1912) », 2e Ed., Centre Culturel Arabe. p.199.
- Lascoumes P. & Le Gales P. (2007) "sociologie de l'action publique", Armand Colin, Paris p.128
- Laubet. J. (2000), « Initiation aux méthodes de recherche en sciences sociales », L'Harmattan, Paris, 2000, p.120.
- Le Moigne J.L. (2007), les épistémologies constructivistes, 3^e éd., Paris, Presses Universitaires de France « que sais je ? », 2007, p.128
- Leroy M. (2010), "L'impôt, l'Etat et la société, la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste", ECONOMICA, p.369.
- Leroy M. (2007), "Sociologie des finances publiques", Editions la découverte, Paris, p.101.
- Lhbabli M. (1999), « Le gouvernement marocain à l'aube de XX » s op cit, p.157 et s. Alaroui, Histoire du Maghreb, op cit, p.54 ; N. Harraj Touzani, les oumana au Maroc sous le règne de Moulay Hassan, thèse, 3 cycle, Faculté des lettres, Rabat, 1976-1977 (en arabe)
- Marrou H.-I. (1954), « De la connaissance historique », Seuil.
- Mathieu J L (1998), « La maîtrise des finances publiques : Un exposé pour comprendre », Flammarion 1998, Dominos, p.125
- Mattret J.-B. (2010), "La nouvelle comptabilité publique", Paris : LGDJ p.253.
- Melloni D. (2015), « Les trois promesses de la nouvelle Constitution marocaine », Maghreb – Machrek.
- Melloni D. (2013), « La Constitution marocaine de 2011 : une mutation des ordres politique et juridique marocains », Pouvoirs.
- Molénat X. (2007) « Émile Durkheim (1858-1917) - Le père de la sociologie », In Sciences Humaines, Hors-série N° 6 - octobre - novembre 2007- Cinq siècles de pensée française-.

- Montoussé M. (2008), « 100 Fiches de lecture en économie, sociologie, histoire et géographie économique », Ed. Bréal.p144
- Montoussé M., Renouard G. (2006), « 100 fiches pour comprendre la sociologie », Ed. Breal.p89
- Mouchot J.M.& Moles A (2006)., Les méthodes des Sciences Humaines dans l'Entreprise, Éditions Fayard-Mame, Paris,1971-2006.
- Nadeau.R (1999), « Vocabulaire technique et analytique de l'épistémologie », Paris, PUF, 1999, p.209.
- Osterhammel J. (2010), « Colonialisme et Empires coloniaux », Labyrinthe.p120
- Pascon P. (1983), « Le Haouz de Marrakech », 2 tomes, Rabat, CURS, CNRS, INAV-Rabat p591.
- Paul M. (1998), « Les finances publiques de A à Z : dictionnaire de droit budgétaire et de comptabilité publique », Éditions ESKA.
- Piaget J. (2005) L'épistémologie génétique, 6^e éd., Paris, presses universitaires de France « Que sais-je ? », 2005.
- Piaget-J (1967), « Logique et connaissance », Paris, Gallimard, 1967, p.6.
- Pinot Fl., (2006), *La mondialisation et ses effets : nouveaux débats*, Ed. Harmattan, p217.
- Raymond .A, Thiétart. et al.,(2003) : « Méthodes de recherche en management », Dunod,Paris,p644.
- Revel.C (2017), « La France et ses influences politiques », éditions Vuibert, Paris, 2017)
- Rouillard C. et Burlon N. (2011), « L'État et la société civile sous le joug de la gouvernance », Québec : Presses de l'Université Laval.
- Rousset M. (2010), « Le nouveau concept de l'autorité et la modernisation de l'administration marocaine », Éditions KARTHALA.p.57
- Sadjari A.(1981), « Les structures administratives territoriales et le développement local au Maroc ».
- Salès-Wuillemin E. (2006), « Méthodologie de l'enquête », in M. Bromberg et A. Trognon, (Eds.) Psychologie Sociale 1, Presses Universitaires de France.
- Savoye A. (2003), « Analyse institutionnelle et recherches socio-historiques : quelle compatibilité ? », L'Homme et la société (n° 147).
- Sinnassamy.C(2018), "Finances publiques", GualinoEditeur, p 307.
- Tournay.V, (2011), « Sociologie des institutions », Presses Universitaires de France, «Que sais-je ?».
- Wacheux F. (1996) ; « Méthodes qualitatives et recherches en gestion», édition Economica, p.51
- Walton, P. (2008), « La comptabilité anglo-saxonne », Troisième édition, Paris : La découverte, p230.

Yves.D, (2007), «Sociologie historique du politique », La Découverte, Paris , «Repères», pp. 3-4

Thèses

Amalou W. (2017). « *La normalisation comptable publique est-elle démocratique?: Analyse du processus d'élaboration du cadre conceptuel par l'IPSASB. Gestion et management* ». Université de Lorraine, France.

Benhmido M. (1982), « *L'administration préfectorale, provinciale et régionale au Maroc* », t1 et t2, thèse, toulouse.

Dhahri Sellami N. (2012), « *Convergence entre les institutions de gouvernance publique et privée : rôle des Systèmes Nationaux de Gouvernance Cas des pays du Maghreb : Tunisie – Algérie – Maroc* » université Montesquieu - Bordeaux IV France.

El idrissiA. (2017), « *La gouvernance des entreprises publiques ; perspective comparative Maroc-Europe* », Université de Lille 1.France.

Grima C. (2017), « *Impacts des normes ifrs sur la manipulation comptable des sociétés françaises cotées* », Conservatoire National des Arts et Métiers Paris France

HarrajTouzani N. (1976/1977), « *Les oumana au Maroc sous le règne de Moulay Hassan* » (en arabe), thèse, 3e cycle, Faculté des lettres Rabat.

Khouatra D.(2007), « *La diffusion des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) : le cas de Madagascar* », Université Jean Moulin, Lyon 3.

Le Roux S. (1997), « *Le principe d'annualité comptable : essai de discussion économique* »université de Marne-la-Vallée.

Sefsaf R. (2012), « *Contribution à l'analyse de l'effet de l'adoption des IFRS sur la qualité des chiffres comptables* »université d'Angers.

Thiam Sy I. (2011) « *Etude des liens entre l'appropriation des normes IAS/IFRS et les dimensions organisationnelles et managériales des services comptables* », Conservatoire National des Arts et Métiers, Paris,France.

Zadi J. (2013),« *La question de la bonne gouvernance et des réalités sociopolitiques en Afrique: Le cas de la Côte d'Ivoire* ». Droit. Université Paris-Est, Français

Sites internet

Deloitte : <http://www.iasplus.com/en> - 15 février 2013

European Public Sector Accounting Standards : <http://www.epsas.eu/> - 25 mars 2013

Governmental Accounting Standards Board (GASB) : <http://www.gasb.org/> - 30 avril 2013

<http://applil.oced.org:etats> financiers OCDE ;

<http://eur-leux.europa.eu/lexUriServ/site/ft/consleg/2003>: IFRS et etats financiers de l'UE
www.focusifrs.com/2/8/348article.asp:article sur les IPSAS ;

<https://ec.europa.eu/eurostat/fr/data/browse-statistics-by-theme>

<https://www.ifac.org/>: Site officiel de IIFAC

<https://www.ipsasb.org/> Site officile de I IPSASB

<https://www.iasb.org/> Site officile de I IASB

<https://www.focusifrs.com/Site> de l'OEC regroupant la synthese en francvais des IAS/IFRS

<https://www.fee.be/> Site de la Fédération Européenne des Experts- Comptables.

<https://www.europa.eu.int/> Site de l'Union Europeenne.

<https://www.iasplus.com>

Etats financiers publiés par les organisations internationales sous les normes IPSAS.

ipsas.desrobert.fe : precisions detaillees, et corriges des cas pratiques sur les IPSAS ;
www.ficades.com: conseils pratiques, corrigés et formation sur les IPSAS ;

L'International Federation of Accountants (IFAC) : <http://www.ifac.org/fr/public-sector> - 15 février 2013.

L'Organisation de la Coopération et de Développement Economiques (OCDE):
<http://www.oecd.org/fr/> - 10 février 2013.

L'Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle (OMPI) :
<http://www.wipo.int/portal/index.html.fr> - 15 avril 2013

La Fédération des Experts - comptables Européens : <http://www.fee.be/> - 30 avril 2013

Les Nations Unies (UN) : <http://www.un.org/fr/> - 22 mars 2013

PricewaterhouseCoopers (PwC) : <http://www.pwc.be/en/ipsas/index.jhtml> - 25 avril 2013

Trésor Direction Générale : www.tresor.economie.gouv.fr/ - 5 mai 2013

Wallonie-Bruxelles finances (WBFin) : <http://www.walcomfin.be/index.php?id=3670> - 15 avril 2013

www.experts-comptables.org: site des experts – comptables ;

www.fee.be: textes sur les normes IPSAS et l'audit (Fédération des experts européens).

www.oced.org: conférence annuelle sur les IPSAS et états financiers IPSAS ;

Textes Législatifs

Directive 2011/85/UE du Conseil ^[L]_{SEP} du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres (2011), *Journal officiel de l'Union européenne*, 23 novembre, L 306/41 – L 306/47

La constitution coordonnée du 17 février 1994 (1994), *moniteur belge*, 17 février, p.4054

Loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes (2003), *Moniteur belge*, p. 33692

Loi du 22 mai 2003 (2003) portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, *Moniteur belge*, 22 mai, p. 35883

Versions consolidées du Traité sur l'Union européenne et du traité instituant la Communauté européenne (2006), *Journal officiel de l'Union européenne*, 29 décembre, C 321 E/1 – C 321 E/331.

Rapports

AL KHAZINA, Revue de la Trésorerie Générale du Royaume : Spécial réforme comptable de l'Etat N 8 Aout 2011.

Al MALIYA, Revue trimestrielle du Ministère de l'Economie et des Finances : Spécial réforme de la comptabilité de l'Etat, Avril 2011.

Commission européenne (2013). *Vers l'application de normes comptables harmonisés pour le secteur public dans les États membres*. Repéré sur le site de l'Europe : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:FR:PDF>

Commission Méditerranéenne du Développement Durable, (2000). Les Indicateurs pour le Développement Durable en Méditerranée. Disponible à l'adresse: <http://www.planbleu.org/methodologie/glossairef.pdf>

Ernst & Young (2010). *Toward Transparency : A comparative study of Governmental Accounting in Europe*. Repéré sur le site de Ernst & Young : http://www2.eycom.ch/publications/items/accounting/2010_toward_transparency/2010_EY_Toward_transparency.pdf

Ernst & Young (2011). *Toward Transparency : A comparative study on the challenges of reporting for governments and public bodies around the world*. Repéré sur le site de la ZAHW : http://www.zhaw.ch/fileadmin/user_upload/management/ivm/News/Toward_transparency_nov2011_final_2.pdf

- Eurostat (2012), *Public consultation – Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States*. Repéré sur le site d'Eurostat : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/D4_2012/EN/D4_2012-EN.PDF
- FMI (2002) *Government Finance Statistics Manual 2001*, Repéré sur le site du FMI : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/class.pdf>
- FMI (2012), *Fiscal Transparency, Accountability, and Risk*. Repéré sur le site du FMI : <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2012/080712.pdf>
- Government Accounting Standards Board (GASB, US) (2006), *Why Governmental Accounting and Financial Reporting Is—and Should Be—Different*
- Guide de gestion budgétaire axée sur les résultats- Annexe à la circulaire du Premier ministre 12/2001 du 25 décembre 2001 relative à l'adaptation de la programmation et de l'exécution du budget de l'État au cadre de la déconcentration.
- IFAC (2007), *IPSAS adoption by Governments*. Repéré sur le site de l'IFAC : http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSAS_Adoption_Governments.pdf
- IFAC (2007), Manuel 2007 de l'IFAC sur les positions officielles de l'International Public Sector Accounting Standards, New York : IFAC.
- IFAC (2008), *IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, New York : IFAC.
- IFAC (2012), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York : IFAC.
- IFAC. (2008). *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités publiques*. Repéré sur le site de l'IFAC : <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/00301.pdf>
- Itinera Institute Analyse. (2011). *Moderniser le secteur public (La performance du Secteur Public)*. Repéré sur le site de l'Itinera Institute Analyse : http://www.itinerainstitute.org/upl/1/default/doc/14_completefr_jh%281%29.pdf
- OMPI (2007), *Quarante-troisième série de réunions Genève. (A43/13)*. Repéré sur le site de l'OMPI : http://www.wipo.int/edocs/mdocs/govbody/fr/a_43/a_43_13_rev.pdf
- OMPI (2010), *Assemblies of the Member States of WIPO, Forty-Eighth Series of Meetings Geneva. (A48/25)*. Repéré sur le site de l'OMPI : http://www.wipo.int/edocs/mdocs/govbody/fr/a_48/a_48_25.pdf
- Recueil des normes comptables de l'Etat, Trésorerie Générale du Royaume, Edition 2011.

SAP. (2011). *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), Impacts and Compliance Aspects*. Repéré sur le site de SAP : <http://download.sap.com/netherlands/download.epd?context=EEC20902986A68E4C2F4F9EE3C710D91E852FB87BD585C3BDDDD343A2D7F9E5C57ED156ECBEBEEB1EF58A7A752EF69779C05DAFA4EFAA24C2>

Van Schaik, F. (2007). Updated version of Briefing Paper 4 of the United Nations' Accounting Standards Project, Repéré sur le site de Deloitte : http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Netherlands/LocalAssets/Documents/NL/Diensten/Accountancy/Jaarverslaggeving/IPSAS/nl_nl_how_ipsas_differs_from_IFRS_160407.pdf

Conférences

Chan J.-L. (2008), Présentation : « *Accrual Accounting : Concepts, Standards and Implementation* », Université de Rome/Bologne

Khrouz, F. (2007). « *Réutilisation des informations du secteur public* », Colloque du 11 décembre 2007

Milot J.-P. (2009), Séminaire régional sur la comptabilité de l'État : « *les bonnes pratiques et les normes internationales* », IMF

Van Schaik F. (2009), « *IPSAS : Benchmark for financial reporting by governments* », Deloitte

Liste des tableaux

Tableau n°1 : Principes fondamentaux applicables aux lois de finances	107
Tableau n°2 : Liste des normes IPSAS publiées par le Conseil des Normes Comptables	127
Tableau n°3 : Services belges concernés par le champ d'application loi du 22 mars 2003	162
Tableau n°4 : Caractéristiques principales des paradigmes positiviste, constructiviste et interprétativiste	183
Tableau n°5 : Phases de la méthodologie holistico-inductive	194
Tableau n°6 : Comparaison schématique des deux démarches	196
Tableau n°7 : Méthodes de travail des méthodologies qualitatives	202
Tableau n°8 : Comparaison du traitement des approches qualitative et quantitative	203
Tableau n°9 : Liste des normes IPSAS applicables aux Maroc	231
Tableau n°10 : Âge des répondants belges	271
Tableau n°11 : Âge des répondants marocains	271
Tableau n°12 : Ancienneté des fonctionnaires belges	272
Tableau n°13 : Ancienneté des fonctionnaires marocains	273
Tableau n°14 : Service d'attache des fonctionnaires belges	273
Tableau n°15 : Services d'attache des fonctionnaires marocains	274
Tableau n°16 : Administrations belges enquêtées	275
Tableau n°17 : Administrations marocaines enquêtées	276
Tableau n°18 : La formation des fonctionnaires belges	276
Tableau n°19 : La formation des fonctionnaires marocains	277
Tableau n°20 : Résultats des tests de fiabilité et de cohérence interne par Alpha de Cronbach : cas de la Belgique	294
Tableau n°21 : Résultats de cohérence interne par Alpha de Cronbach en cas de suppression d'un item de la catégorie C : cas de la Belgique	295
Tableau n°22 : Résultats de cohérence interne par Alpha de Cronbach en cas de suppression d'un item de la catégorie D : cas de la Belgique	296
Tableau n°23 : Résultats de l'analyse en Composantes principales ACP : cas de la Belgique	297
Tableau n°24 : Tests de multicolinéarité par VIF : cas de la Belgique	299

Table n°25 : Évaluation de la qualité du modèle de régression : cas de la Belgique	299
Tableau n°26 : Estimation des coefficients du modèle cas de la Belgique	300
Tableau n°27 : Tests de multicollinéarité par VIF : cas de la Belgique	302
Tableau n°28 : Évaluation de la qualité du modèle de régression : cas de la Belgique	303
Tableau n°29 : Estimation des coefficients du modèle : cas de la Belgique	303
Tableau n°30 : Évaluation de la qualité du modèle de régression : cas de la Belgique	306
Tableau n°31 : Estimation des coefficients du modèle : cas de la Belgique	306
Tableau n°32 : Tests de multicollinéarité par VIF : cas du Maroc	309
Tableau n°33 : Évaluation de la qualité du modèle de régression : cas du Maroc	309
Tableau n°34 : Estimation des coefficients du modèle : cas du Maroc	310
Tableau n°35 : Résultats des tests de fiabilité et de cohérence interne par Alpha de Cronbach : cas du Maroc	314
Tableau n°36 : Résultats de l'analyse en Composantes principales ACP : cas du Maroc	315
Tableau n°37 : Tests de multicollinéarité par VIF : cas du Maroc	316
Tableau n°38 : Évaluation de la qualité du modèle de régression : cas du Maroc	317
Tableau n°39 : Estimation des coefficients du modèle : cas du Maroc	317
Table n°40 : Tests de multicollinéarité par VIF : cas du Maroc	320
Tableau n°41 : Évaluation de la qualité du modèle de régression : cas du Maroc	320
Tableau n°42 : Estimation des coefficients du modèle : cas du Maroc	321
Tableau n°43 : Évaluation de la qualité du modèle de régression : cas du Maroc	323
Tableau n°44 : Estimation des coefficients du modèle : cas du Maroc	324
Tableau n°45 : Tests de multicollinéarité par VIF : cas du Maroc	326
Tableau n°46 : Évaluation de la qualité du modèle de régression cas du Maroc	327
Tableau n°47 : Estimation des coefficients du modèle : cas du Maroc	328

Liste des figures

Figure 1 :Schéma de la thèse	20
Figure 2 : Les 4 étapes principales de l’histoire du Maroc	45
Figure 3 : Composition du Makhzen	46
Figure 4 : Types de loi de finances selon leur chronologie pour un année budgétaire normale et éventuellement en cas d’adoption de loi rectificative	94
Figure 5: Types de relations État/citoyen dans un État démocratique	139
Figure 6 : Schématisation des trajectoires des réformes menées en Belgique	153
Figure 7 : Maroc, « la régionalisation avancée »	164
Figure 8 - Axes de la réforme du système de la comptabilité publique au Maroc	168
Figure 9 : Niveaux de comparabilité à prospecter	172
Figure 10 : Les principes d’exercice de la responsabilité	174
Figure 11 : Démarche inductive /Démarche déductive en recherche scientifique appliquée	191
Figure 12 : la complémentarité entre les démarches déductive et inductive	192
Figure 13 : Combinaison d’études qualitatives et quantitatives au cours d’un cycle de recherche	206
Figure 14 : Les administrations belges concernées par la loi du 16 mai 2003	218
Figure 15 : L’approche comptable du système informatique Fedcom	221
Figure 16 : Modèle conceptuel de la recherche	249
Figure 17 : Représentation de la dispersion des résidus	
Hypothèse 1 : cas de la Belgique	301
Figure 18 : Représentation de la dispersion des résidusHypothèse 2 : cas de la Belgique	304
Figure 19 : Représentation de la dispersion des résidusHypothèse 3 : cas de la Belgique	307
Figure 20 : Représentation de la dispersion des résidus Hypothèse 4 : cas de la Belgique	311
Figure 21 : Représentation de la dispersion des résidusHypothèse 1 : cas du Maroc	318
Figure 22 : Représentation de la dispersion des résidusHypothèse 2 : cas du Maroc	322
Figure 23 : Représentation de la dispersion des résidusHypothèse 3 : cas du Maroc	325
Figure 24 : Représentation de la dispersion des résidusHypothèse 4 : cas du Maroc	329
Figure 25 : La situation de la Belgique influence la mise en application des IPSAS	336
Figure 26 : La bonne gouvernance en Belgique est un terrain fertile pour l’ application des IPSAS	338

Figure 27 : L'application des normes IPSAS façonne le nouveau management public	341
Figure 28 : La situation du Maroc influence la mise en application des IPSAS	344
Figure 29 : La bonne gouvernance au Maroc est un terrain fertile pour l'application des IPSAS	346
Figure 30 : L'application des normes IPSAS façonne le nouveau management public	349
Figure 31 : Modèle de la recherche	369
Figure 32 : Synthèse de la comparaison contextuelle entre la Belgique et le Maroc	370
Figure 33 : Entités derrière la mise en place des IPSAS par pays en Afrique	372
Figure 34 - Comparabilité entre les États appliquant les IPSAS	376

ANNEXES

ANNEXE 1	LISTE DES REpondANTS A L'ENQUETE QUALITATIVE EN BELGIQUE
ANNEXE 2	LISTE DES REpondANTS A L'ENQUETE QUALITATIVE AU MAROC
ANNEXE 3	GUIDE D'ENTRETIEN POUR L'ETUDE QUALITATIVE
ANNEXE 4	QUANTIFICATION DES RESULTATS DE L'ETUDE QUALITATIVE
ANNEXE 5	EXEMPLES D'ENTRETIENS LORS DE L'ETUDE QUALITATIVE
ANNEXE 6	QUESTIONNAIRE DE L'ENQUETE QUANTITATIVE
ANNEXE 7	CODAGE DES ITEMS DU QUESTIONNAIRE DE L'ENQUETE QUALITATIVE
ANNEXE 8	CERTIFICAT DELIVRE PAR LA COUR DES COMPTES
ANNEXE 9	COMMUNIQUE AU PARLEMENT RELATIF AU LOGICIEL
ANNEXE 10	LETTRE AU PRESIDENT DE LA COUR DES COMPTES DE BELGIQUE
ANNEXE 11	LETTRE AU PRESIDENT DE LA COUR DES COMPTES DU MAROC
ANNEXE 12	LOI ORGANIQUE 130 – 13
ANNEXE 13	LETTRES DE RECOMMANDATION

ANNEXE 1 LISTE DES PERSONNES ENQUETEES EN BELGIQUE

Entité	Date de l'entretien	Fonction	Nom (entretien)	Ancienneté (en années)	Niveau des études	Age	Durée
SPF budget et contrôle de gestion	02/04/2015	DG Macro-budgétaire	H1 Face à face	25	Economiste	50	01:40:00
SPF budget et contrôle de gestion	02/04/2015	DG Comptable Fédéral	H2 Face à face	12	Science commerciale et financière	45	02:00:00
SPF budget et contrôle de gestion	02/04/2015	Président	H3 Face à face	40	Economiste	61	00:59:21
SPF budget et contrôle de gestion	02/04/2015	Chef d'équipe Reporting	H4 Face à face	38	Licence Science politique et sociale	60	00:42:17
SPF budget et contrôle de gestion	02/04/2015	Chef d'équipe Business Intégration	H5 Face à face	7	Economiste	48	01:37:23
SPF budget et contrôle de gestion	02/04/2015	Chef d'équipe Analyse Fonctionnelle	H6 Face à face	9	Science économique appliquée (comptabilité)	42	00:54:48
SPF budget et contrôle de gestion	02/04/2015	Chef d'équipe Loi-Autorisation-Normalisation	H7 Face à face	9	Ingénieure commerciale	41	01:23:16
Communauté germanophone	27/04/2015	Comptable	H8 Face à face	3	Economiste	42	01:23:14

Communauté germanophone	27/04/2015	Service finance	H9 Face à face	5	Comptabilité	23	01:10:51
Communauté germanophone	27/04/2015	Service finance	H10 Face à face	24	Gestion PME et comptabilité	45	01:17:01
Communauté germanophone	27/04/2015	Service finance	H11 Face à face	3	Comptabilité	35	01:10:20
Communauté germanophone	27/04/2015	Service finance	H12 Face à face	4	Maitrise science économique et de gestion	32	00:40:39
Communauté germanophone	27/04/2015	Chef de service	H13 Face à face	29	Licence science économie	51	00:51:26
Région Bruxelles	15/04/2015	Directeur comptable régionale	H14 Face à face	7	Audit, comptabilité, fiscalité, finance public	30	01:20:47
Région Bruxelles	26/05/2015	Directeur chef de service	H15 Face à face	13	Economiste	48	01:40:00
Région de wallonne	12/05/2015	Inspecteur général département comptabilité	H16 Face à face	24	Licences sciences politiques	48	00:58:50
Région de wallonne	12/05/2015	Directeur comptabilité patrimoniale	H17 Face à face	24	Licences politique et administration publique	49	00:59:50
Région de wallonne	12/05/2015	Directeur Comptabilité générale	H18 Face à face	24	Licence en science économie appliqué	50	01:00:50
CPAS de Liège	06/05/2015	Directeur financier	H19 Face à face	16	Maitrise en science économique et sociale	48	00:40:20
Communauté française	18/05/2015	Directeur Générale	H20 Face à face	40	Gestionnaire	52	01:40:00
Région flamande	26/05/2015	Département finance et budget Flandre	H21 Face à face	8	Gestionnaire	49	01:13:38

La cour des comptes	02/06/2015	Première auditeur reviseur secteur Flandre	H22 Face à face	33	Licence sciences commerciale et financière	59	01:02:32
La cour des comptes	07/05/2015	Première auditeur reviseur secteur Fédéral	H23 Face à face	18	Gestionnaire	49	01:02:07
Banque Nationale de Belgique	02/06/2015	Service statistique- finance public	H24 Face à face	13	Economiste	35	01:40:55
Pouvoir locaux Région wallonne	12/05/2015	Directeur Générale	H25 Face à face	30	Juriste	55	01:29:56
Pouvoir locaux Région wallonne	12/05/2015	Directeur financier	H26 Face à face	15	Economiste	40	00:51:32
Ville de Binche (commune)	20/05/2015	directeur de la commune	H27 (téléphone)	25	Gestionnaire	58	00:51:05
Ville de Gent	12/06/2015	Receveur (directeur financier) de la ville Gent	H28 Face à face	37	Economiste	61	01:02:15
Ville de Gent	12/06/2015	Directrice service comptable	H29 Face à face	7	Economiste	58	01:20:15
Banque Belfieu	26/05/2015	Service analyse public finance	H30 Face à face	35	Economiste	53	00:40:00

ANNEXE 2 LISTE DES PERSONNES ENQUETEES AU MAROC

Entité	Date de l'entretien	Fonction	Nom (entretien)	Ancienneté (en années)	Niveau des études	Age	Durée
La cours des comptes	08/10/2015	Président de la chambre	H31 Face à face	18	Economiste	47	00:50:00
Trésorerie Générale de royaume Rabat	07/10/2015	Chef de service normalisation	H32 Face à face	20	Economiste	47	01:50:00
Trésorerie Générale de royaume Rabat	04/08/2015	Chef division de la coopération international	H33 Face à face	20	MBA Comptabilité gestion financier	57	01:50:00
Trésorerie Générale de royaume Rabat	04/08/2015	Chef de service de coopération comptable	H34 Face à face	20	MBA Comptabilité gestion financier	45	01:50:00
Trésorerie Générale de royaume Rabat	05/08/2015	Chef service de la qualité	H35 Face à face	6mois	DESS en Management	47	01:50:00
Trésorerie Générale de royaume Rabat	06/08/2015	Charger du PCE (Plan Comptable de l'Etat)	H36 Face à face	13	Ingénieure en informatique	35	01:40:00
Trésorerie Régionale Rabat	08/10/2015	Chef de service contrôle des dépense de l'Etat	H37 Face à face	9	Diplôme de l'Ecole Nationale d'Administration	45	01:40:00
Trésorerie Régionale Rabat	08/10/2015	Service contrôle de dépense de l'Etat	H38 Face à face	21	Licence en économie	44	00:50:00
Trésorerie Régionale Rabat	08/10/2015	Chef de service comptable et guichet	H39 Face à face	27	Licence gestion d'entreprise	52	00:55:00

Région Souss Massa	30/03/2016	Chef de service Programmation et marché	H40 Face à face	17	Doctorat en mathématique	45	01:43:58
Région Souss Massa	30/03/2016	Service Budget Comptabilité	H41 Face à face	17	Technicien comptable	49	01:43:58
Région Marrakech Safi	03/05/2016	Directeur Générale de service finance	H42 Face à face	17	Doctorat en biologie	41	01:41:31
Région Marrakech Safi	03/05/2016	Responsable budget et marché	H43 Face à face	16	Docteur en géologie	44	01:41:31



Guide d'entretien

Nom :

Prénom :

Fonction actuelle :

Âge :

Ancienneté :

Etablissement d'attache :

- 1 Connaissez-vous le type de comptabilité de votre établissement ?
- 2 Quel est le degré d'efficacité du système comptable au niveau de votre établissement ?
- 3 Connaissez-vous les normes IPSAS destinées au secteur public ?
- 4 Êtes-vous favorable au changement de la comptabilité publique avec les nouvelles normes IPSAS ?
- 5 Pensez-vous qu'il y aurait des résistances au changement avec les normes IPSAS dans le secteur public ?
- 6 Pourquoi selon vous a-t-on attendu jusqu'à maintenant pour appliquer les IPSAS ?
- 7 Quel est l'impact des nouvelles normes IPSAS dans votre établissement ?
- 8 Que vont changer ces normes dans la pratique de la comptabilité à caractère public ?
- 9 Que signifie pour vous la notion d'un nouveau management public en dehors des IPSAS ?
- 10 Par ressemblance à l'adoption internationale des normes IPSAS dans de nombreux pays avancés et par différence à l'adaptation dans certains pays PMA (Pays Moins Avancés), (le Maroc/la Belgique) est-il en mesure de rattraper le retard des normes comptables internationales ?
- 11 Avez-vous une idée sur l'actualité et l'évolution mondiale des normes IPSAS destinées au secteur public de tous les pays ?
- 12 Pensez-vous que la mise en place des nouvelles normes comptables nécessite une formation urgente et continue pour le personnel de la fonction publique ?
- 13 Jugez-vous utile pour n'importe quel administré de pouvoir consulter à tout moment les dépenses et les recettes de l'Etat ?
- 14 Avez-vous déjà entendu parler des EPSAS ?

ANNEXE 4 QUANTIFICATION DES RESULTATS DE L'ETUDE QUALITATIVE

A – METHODOLOGIE

1 - Exploration empirique

Avant de préciser les objectifs de cette quantification, nous nous arrêterons sur la description de la méthodologie, en spécifiant le champ de l'étude, notre approche méthodologique, la démarche d'administration du questionnaire, après avoir ciblé la population concernée.

S'intégrant parfaitement dans le cadre de notre problématique d'analyse, cette quantification vise essentiellement à remonter des informations relatant la réalité quant aux pratiques des IPSAS et aux dimensions afférentes à leur adoption, afin de mieux préciser nos hypothèses.

2 - Champ d'étude

L'un des principaux soucis de notre problématique concerne la différence de perception des normes IPSAS et de leur mise en place dans les contextes belge et marocain. D'entrée, il faut signaler que la Belgique fait partie de l'UE qui figure parmi les locomotives engageant tout un ensemble de chantiers de réformes d'envergure à l'échelle planétaire. Certains changements touchent globalement la modification du modèle de gestion de la chose publique aux quatre coins de monde, en s'inspirant de ce qui est considéré comme "bonnes pratiques" et en prônant la bonne gouvernance. Le Maroc, quant à lui, pays du continent africain en quête de développement, se trouve fortement tributaire de la réussite, entre autres, de la mise en place des chantiers de réformes de son administration. Pour explorer les différences entre ces deux pays, il nous apparaît utile de présenter les grandes lignes caractérisant le système comptable belge.

Par ailleurs, et afin d'explorer les principaux motifs de satisfaction ou de non satisfaction exprimées dans les deux pays, nous sommes amenés à explorer les traits saillants de la perception par rapport aux changements attendus de la mise en œuvre des normes IPSAS, ou induits par elle. Pour ce faire, et afin de dégager des données chiffrées qui serviront de documentation de base à notre thèse, notre enquête repose sur un ensemble de questions qui seront soumises à un échantillon représentatif de personnes ressources contactées au sein des administrations publiques belges et marocaines qui, de par la nature de leurs fonctions, côtoient ou appliquent les normes comptables internationales IPSAS.

3 - Méthodologie retenue

Comme précisé ci-dessus, la phase exploratoire vise à déterminer les caractéristiques de la perception des personnes interviewées. Ces personnes sont en principe aptes, en raison de leur statut, leur renom, leurs responsabilités, en tant qu'opérateur en matière comptable et budgétaire, à se prononcer sur l'apport de la mise en place des normes IPSAS.

Au niveau de l'administration du questionnaire, deux méthodes sont combinées afin de dégager des données aussi exhaustives et précises que possible. Tout d'abord, nous délimitons le champ des personnes aptes à l'objet de notre étude ; elles ne sont pas choisies aléatoirement, mais par rapport à leur fonction, leur rang hiérarchique et leur expérience avec les IPSAS. Nous appliquons ensuite la méthode quantitative qui vise à réunir le maximum de données à travers un grand nombre de personnes interrogées.

Pour le questionnaire, nous suivons une méthode qualitative qui prévoit deux possibilités de questions : des questions fermées adaptées destinées uniquement à certains services spécifiques de la fonction publique au sein desquels les IPSAS sont appliquées et des questions ouvertes et standardisées qui concernent l'ensemble de l'administration publique, tous services confondus.

4 - Mode d'administration du questionnaire

À la base et en règle générale, *«l'enquête apprécie la relation que des enquêtés ont avec un objet social. Il est important de préciser quel est le type de relation visé (cherche-t-on à mesurer une attitude, des préjugés/stéréotypes ou une représentation?) pour que l'entretien et le questionnaire ne se résument pas à une suite de questions désordonnées mais à des outils présentant des garanties de validité (prédictive et interprétative notamment) »*³⁰⁹.

En matière de collecte de données, le questionnaire s'avère comme un outil efficace permettant d'avoir des informations pertinentes. Il se présente comme un instrument d'observation fiable permettant de collecter des informations depuis une réalité généralement complexe à approcher. Notre sujet de recherche ne sort pas de ce cas de figure. Les aspects liés au coût et au temps nécessaire ne sont pas négligeables et la collecte d'informations ciblée auprès d'un échantillon représentatif de la population de base est une voie qui en dépend. Dans cette perspective de représentativité, la sélection des individus répondant au questionnaire se fait souvent selon une

³⁰⁹Salès-Wuillemin, E. (2006). Méthodologie de l'enquête, in : M., Bromberg et A., Trognon (Eds.) Psychologie Sociale 1, Presses Universitaires de France, 45-77

méthodologie statistique bien spécifiée. Deux formes de collecte de données sont possibles : la première a une connotation avec un choix probabiliste raisonné, comme les enquêtes stratifiées ou par grappes, alors que la seconde forme est faite de manière arbitraire sans référence à une base de données ou à des considérations probabilistes.

Pour ces raisons, et afin de collecter le maximum d'éléments d'information permettant d'en extraire ceux qui présentent des caractéristiques intéressant notre étude, l'administration du questionnaire en face à face nous semble être la plus adaptée à la fourniture fiable des renseignements désirés. Pour certains cas isolés, l'administration par téléphone est néanmoins possible.

5 - Destination du questionnaire

Le questionnaire est destiné aux institutions publiques qui appliquent les règles IPSAS en Belgique et au Maroc. L'enquête s'adresse à des personnes travaillant dans différents services au sein de ces institutions. Ces personnes sont qualifiées de personnes-ressources en raison de l'expérience qu'elles ont capitalisée et des postes-clefs et stratégiques dans l'administration publique qu'elles occupent tant en Belgique qu'au Maroc. Elles constituent également des ressources en raison de leurs angles de vision sur les pratiques comptables et les réformes d'envergure menées dans chacun des deux pays, dans le cadre de la modernisation de la gestion publique.

L'un des soucis majeurs rencontrés lors de la conception de notre étude quantitative résidait notamment dans le caractère subjectif que pouvaient présenter les appréciations et les appréhensions au sujet des questions portant sur notre champ d'analyse. **Nous avons en conséquence veillé à cibler et entrer en contact avec l'ensemble des seules personnes ressources dont l'expérience à différents niveaux de l'administration atteste une connaissance des chantiers de réformes liés à l'adoption des normes IPSAS.**

B. ANALYSE DESCRIPTIVE DU QUESTIONNAIRE

1 - Introduction

L'objectif principal visé par le questionnaire administré est de récupérer des données réelles permettant de faire ressortir les idées essentielles liées à l'adoption des normes IPSAS dans deux contextes bien différents. Nous cherchons à dénicher des éléments, concordants ou non, relatifs à l'arrimage des systèmes de comptabilité nationale aux normes IPSAS en Belgique et au Maroc. Ces éléments devraient nous permettre de retenir les traits saillants :

- Des impacts et des changements,
- Des avis pour ou contre cet arrimage,
- Pourquoi l'on parle d'arrimage et non pas d'adoption ou de réforme,
- Pourquoi cet arrimage devrait réussir dans la refonte de l'environnement politique, social et économique.

Nous souhaitons par là appréhender discrètement les impacts socio-économiques générés par de tels arrimages. À ce titre et sans être exhaustif, le questionnaire s'intéresse notamment aux chances de réussite de cet arrimage, aux défis qu'il impose, aux changements de comportement jugés nécessaires.... In fine, nous cherchons à obtenir l'ensemble des perceptions quant aux changements engendrés par de tels arrimages en comparant le cas belge, déjà avancé, à la situation marocaine en cours de mise en œuvre.

Notre principale motivation est d'illustrer au maximum les données théoriques pour les comparer et les mesurer à la pratique, en utilisant à la fois les données quantitatives et les informations qualitatives regroupées au terme de notre exploration du terrain.

Avant d'administrer notre questionnaire de manière directe, nous avons tenu à le tester préalablement pour vérifier qu'il répond à l'ensemble des objectifs suivants :

- rendre compte de la perception transversale des personnes ressources quant à la réforme menée en Belgique ou celle projetée pour le cas marocain;
- étayer les liens supposés entre certains aspects de performance liés à la mise en place d'un cadre comptable respectant les normes IPAS ;
- répertorier les effets attribués aux changements induits;
- Témoigner sur les niveaux de contribution des responsables dans un chantier aussi important et vaste que celui de la mise en place des normes IPSAS.

À maintes reprises, nous avons été amenés à revoir le questionnaire, afin de le rendre plus lisible et plus simple d'utilisation. L'idée essentielle est de déclencher de riches discussions au cours de l'entretien avec la personne ressource et d'en retranscrire par la suite les idées principales.

2 - Fondements du questionnaire

Le questionnaire repose sur les quatre hypothèses de notre thèse. La première série de questions a trait à la nature du discours de modernisation de l'administration publique, pour tenter de savoir dans quelle mesure elle s'articule avec les notions de performance, d'efficience et d'efficacité.

La seconde série vise à apprécier l'adéquation des normes IPSAS au contexte national, tant en Belgique qu'au Maroc. Nous souhaitons ainsi avoir une idée globale de l'influence du nouveau référentiel comptable sur le quotidien de l'administration et des agents publics, lors du bilan d'ouverture dans le cas belge, dans le cadre des réformes menées dans le sillage de l'adoption de la nouvelle loi organique des finances et de son décret d'application pour le cas marocain. Nous souhaitons également apprécier le niveau du contrôle interne et de sa qualité, en nous intéressant logiquement à la fiabilité et la persistance des systèmes d'information en place et à sa refonte pour une meilleure diffusion de valeurs induites par les nouvelles normes IPSAS.

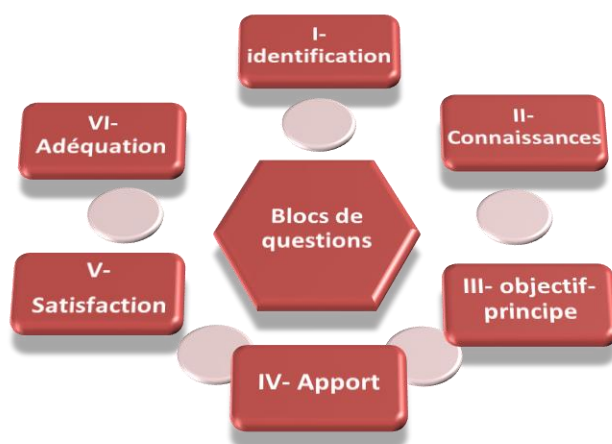
Non moins importantes, les questions liées à la maîtrise des risques sous-jacents aux changements induits par l'adoption des IPSAS figurent aussi dans notre champ d'investigation. Si ces changements s'inscrivent dans le cadre d'une modernisation poussée de l'appareil administratif, il est en effet nécessaire de mesurer en cours d'étape l'ampleur du changement enraciné et capitalisé et les modifications d'envergure non assimilées.

Dans un objectif de comparabilité, il apparaît indispensable que le même type de questions soit posées aux différentes personnes ressources contactées. Cependant, le questionnaire doit servir deux contextes différents : celui de la Belgique, où les normes IPSAS sont mises en place depuis un temps assez respectable, et le contexte marocain, où le chemin de cette adoption est fortement tributaire du chantier de réforme de la loi organique des finances 130-13 qui a vu le jour en 2015. Nous avons donc opté pour un questionnaire léger, précis et concis, qui cadre avec notre problématique. Le choix d'un maximum de questions fermées (à réponse positive ou négative) est conduit par notre souci d'entamer la discussion sur la dimension soulevée par la question, l'enjeu étant de collecter un maximum d'informations pouvant décrire la dimension analysée. C'est ainsi la perception des personnes contactées sur des aspects en rapport avec les questions posées qui doivent nous guider dans notre démarche d'analyse et de comparabilité.

3 –Présentation du questionnaire

Le questionnaire administré à la Belgique et au Maroc comporte six principaux blocs de questions comme le schématise la figure ci-après :

- le premier bloc permet de recueillir l'âge, la formation de base, l'ancienneté administrative, la fonction actuelle et l'établissement d'attachement du répondant ;
- le second bloc permet de recenser les connaissances du répondant en matière de comptabilité et de normes d'IPSAS ;



- le troisième bloc a pour objet de revenir sur les objectifs et principes propres à la mise en place des IPSAS. Ce bloc contient des questions inhérentes à la communication sur l'utilité des normes IPSAS en Belgique, et sur les dimensions liées à la transparence, sur les systèmes d'informatisation de la comptabilité publique et le fait que les personnes en charge au sein de l'administration publique sont mieux outillées et informées de l'existence et de la pertinence des normes IPSAS ;
- le quatrième bloc concerne l'apport attendu par l'adoption des IPSAS dans le milieu professionnel, notamment en ce qui concerne leur mise en place dans le cadre de travail du répondant et l'apport qu'il en attend. Ce bloc de question vise à apprécier le jugement vis-à-vis de l'application des normes IPSAS et du degré de leur accessibilité technique notamment pour les professionnels et les responsables de la gestion de deniers publics, à savoir les

comptables et ordonnateurs publics. Ce dernier point permet de mettre en relief la complexité des changements survenant lors de la mise en place des normes ;

- le cinquième bloc est dédié à la satisfaction des répondants vis-à-vis de l'adoption des IPSAS comme nouvelles normes comptables. Selon toute vraisemblance, la logique impose d'apprécier la satisfaction en parallèle de l'apport attendu de la mise en place des normes IPSAS. L'appréciation de cette satisfaction se fera de manière globale. Dans cette perspective, on estime important d'avoir une idée globale sur l'organisation des dépenses engagées en respect de la mise en place desdites normes. La question est également posée sur les principaux problèmes liés à l'application des IPSAS sur le terrain avant de passer à l'appréciation de l'amélioration ressentie au niveau du contrôle des dépenses publiques. Ce bloc de questions nous renseignera sur la manière adoptée pour définir les objectifs prioritaires d'une bonne réforme comptable en liaison avec la capitalisation de l'expérience, même brève, avec les IPSAS ;
- le sixième et dernier bloc de questions pour objet de relever les éléments d'appréciation des normes IPSAS par rapport aux normes et pratiques antérieures. Ces éléments doivent nous renseigner sur l'efficacité, le degré d'innovation et l'amélioration ressentis.

Le tableau suivant décrit les 26 questions posées, réparties dans chacun des blocs décrits :

Bloc	Question	Contenu
Identification		Numéro d'identification : Nom et prénom: Âge : Formation de base : Années d'ancienneté : Fonction actuelle : Établissement d'attache :

Familiarisation	<u>Q1</u> <u>Q2</u> <u>Q3</u>	1) Savez-vous ce qu'est une comptabilité d'exercice ? 2) Connaissez-vous les normes comptables IPSAS destinées au secteur public ? 3) Pensez-vous que l'on communique suffisamment sur l'utilité des normes IPSAS en Belgique ?
Objectifs -principe	<u>Q4</u> <u>Q5</u> <u>Q6</u> <u>Q7</u> <u>Q8</u>	4) Pensez-vous qu'aujourd'hui la Belgique peut se targuer d'avoir une économie transparente ? 5) Comment avez-vous trouvé le nouveau système d'informatisation de la comptabilité publique ? 6) Est-ce que vous pensez que les gens opérant dans l'administration publique sont au courant de l'existence des normes IPSAS ? 7) Comment définiriez-vous la performance en matière de comptabilité ? 8) Comment définiriez-vous la transparence comptable ?
Apport	<u>Q9</u> <u>Q10</u> <u>Q11</u> <u>Q12</u> <u>Q13</u> <u>Q14</u>	9) Le service dans lequel vous travaillez applique-t-il les IPSAS ? 10) Qu'apporte l'adoption des normes IPSAS dans le cadre de votre travail ? 11) Comment jugez-vous que le personnel applique les IPSAS ? 12) Les normes IPSAS sont-elles accessibles techniquement au plus grand nombre de comptables et ordonnateurs publics ou bien leur application est-elle trop complexe ? 13) Depuis quand votre service recourt-il aux IPSAS pour effectuer sa comptabilité ? 14) Que pensez-vous que les IPSAS ont changé au niveau des finances publiques ?
Satisfaction	<u>Q15</u> <u>Q16</u> <u>Q17</u> <u>Q18</u> <u>Q19</u> <u>Q20</u> <u>Q21</u>	15) Jugez-vous votre expérience avec les IPSAS satisfaisante ? 16) Dans votre service, est-ce que vous avez déjà essayé de vérifier comment vous organisez vos dépenses ? 17) Pour vous, quels sont les principaux problèmes liés à l'application des IPSAS ? 18) Pensez-vous que les normes IPSAS améliorent le contrôle des dépenses publiques ? 19) Comment définiriez-vous les objectifs prioritaire d'une bonne réforme comptable ? 20) Comment jugez-vous votre expérience avec les IPSAS ? 21) Selon votre expérience, les normes comptables IPSAS ont-elles un effet positif ?

Adéquation	Q22	22) Pensez-vous que la façon de gérer les finances publiques en Belgique est efficace ?
	Q23	23) Pensez-vous que les textes juridiques et les lois actuelles facilitent l'application des normes IPSAS à tous les secteurs publics ?
	Q24	24) Pensez-vous que l'État belge a encore besoin de parfaire sa comptabilité ?
	Q25	25) A quel niveau les normes IPSAS doivent-elles encore être améliorées ?
	Q26	26) Quels sont les chantiers de réforme que vous jugez prioritaires ?

Quelques questions supplémentaires ne concernant que le Maroc sont relatives aux appréhensions ayant rapport au chantier de réforme qui vient d'être lancé avec l'adoption de la nouvelle loi organique 130-13 des finances.

À noter que l'administration directe en face à face (ou exceptionnellement par téléphone) présente l'avantage de pouvoir ajuster ou expliciter par reformulation les questions et les réponses exigeant des éclaircissements ou certaines précisions.

4 - Administration du questionnaire

Nous avons décidé d'explorer dans un premier temps la situation de la Belgique, pays de l'UE déjà bien avancé par rapport au Maroc où le chantier de réforme tend à incorporer l'adoption du référentiel international en matière de gestion publique.

Au début de chaque entretien, nous avons expliqué que notre enquête fait partie d'un travail de thèse et s'inscrit dans un cadre purement académique traitant certains aspects liés à l'adoption des normes IPSAS. Nous avons pu remarquer que les interviewés avaient de bonnes intentions et qu'ils étaient disposés à répondre sans trop d'appréhension ni de gêne. Après une discussion préliminaire sur le sujet, nous avons demandé à chacune des personnes contactées de répondre aux questions formant notre questionnaire. Pour certaines personnes ressources que nous n'avons pas pu contacter directement, notamment en ce qui concerne le cas belge, nous sommes entrés en contact par téléphone.

Pour faciliter notre travail ultérieur d'analyse, nous avons demandé et obtenu de chaque personne contactée l'autorisation d'enregistrer l'intégralité de la discussion.

5 - Déroulement de l'enquête et collecte des données

La première phase de notre enquête s'est déroulée en avril et mai 2015 en Belgique. Nous avons pu contacter 30 personnes ressources, dont un représentant de la Ville Blanche, contacté par téléphone

et un de la région Communauté Flamande qui a préféré répondre en direct (nous évoquerons leurs réponses dans la quatrième partie).

Les fonctions remplies par les personnes interviewées, dont l'activité est en rapport avec la comptabilité et la normalisation, sont diverses et concernent l'échelon local, cantonal et national sans oublier la dimension européenne. Ces personnes relèvent des services publics Fédéraux (SPF)-budget et contrôle de gestion. Parmi elle, nous avons contacté 7 chefs des services, qui ont elles-mêmes proposé 12 personnes qualifiées pour répondre au questionnaire, et des représentants d'organismes relevant de l'État Fédéral, des trois régions Wallonie, Flamande et Bruxelles. Nous avons également pu contacter 6 personnes de certaines communautés françaises germanophones (CPAS, ville de Gand, Pouvoir locaux Wallonnie, Banque Belfius, Banque Nationale, Cour des comptes). Un tableau récapitulant les contacts pris en Belgique figure en annexe 1.

La seconde phase de notre enquête s'est déroulée au Maroc en août et octobre 2015, ainsi qu'en mars et mai 2016. Aux vingt-six questions posées pour la partie belge de notre enquête, ont été greffées une dizaine de questions propres à la situation marocaine.

Nous avons pu contacter 13 personnes de la Trésorerie Générale de Royaume, de la Trésorerie Régionale de Rabat et des régions de Marrakech Safi et Agadir Sous massa. À noter que 4 personnes de ces deux régions, dans l'impossibilité de répondre au questionnaire, ont accepté en revanche de répondre à des questions directes. Un tableau, présenté en annexe 2 donne des informations sur les contacts établis au Maroc.

C. ANALYSE DES RESULTATS

Nous nous sommes attachés, comme il est de règle lors de la conduite d'une étude empirique, à utiliser une technique d'exploration qui permette de faire remonter des informations reflétant la réalité du terrain, de façon à ce qu'aucune ambiguïté ne surgisse lors de l'exploitation statistique des résultats.

Notre étude ne peut pas tenir compte de la mouvance, notamment dans le cas du Maroc qui connaît une réforme profonde des pratiques managériales publiques et des règles budgétaires et comptables. Elle n'est cependant pas caricaturale et se veut une estimation de la réalité à un moment précis, sur un site précis et pour un sujet précis.

1 - Analyse des résultats pour le cas de la Belgique

Les 30 personnes ressources que nous avons contactées relèvent de différents degrés de l'administration belge comme le spécifie le tableau ci-dessous.

Administration	Effectif
Banque Belfius	1
Banque Nationale	1
Communauté française	1
Communauté germanophone	3
Cours des comptes Belgique	2
CPAS Liège	1
Pouvoirs Locaux	2
Région Bruxelles	2
Région Wallonie	3
SPF Finance	12
Ville de Gand	2
Total	30

Répartition des personnes ressources par administration

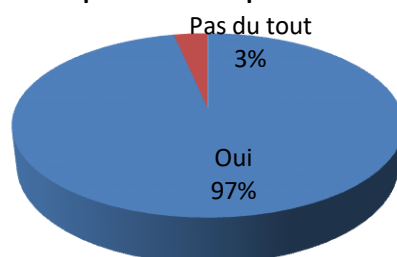
L'analyse des réponses qu'elles ont apporté au questionnaire est présentée ci-après.

Q1 - Savez-vous ce qu'est une comptabilité d'exercice ?

Sur les trente personnes contactées, une seule personne ne donne pas de réponse exacte.

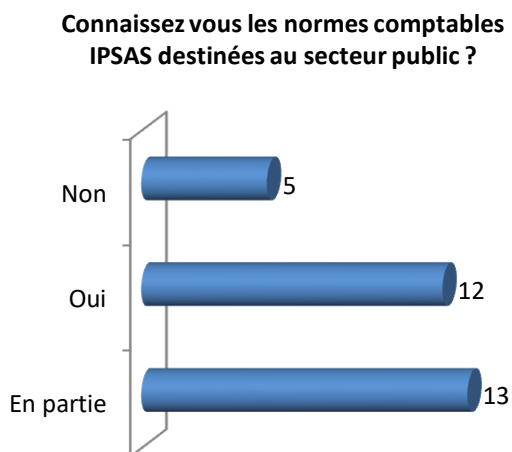
L'ambiguïté soulignée par cette personne réside dans le fait qu'elle a seulement une expérience de 5 ans dans son poste actuel. De formation commerciale, elle exerce une activité d'attaché comptable fédéral. Peut-être que son attachement assez récent à son nouveau poste le met directement dans l'embarras de choix de réponse. Par contre, les 29 autres personnes, par leur expérience dans le secteur public, affirment leur parfaite connaissance de ce que renferme la notion de comptabilité d'exercice.

Savez-vous ce qu'est une comptabilité d'exercice ?



Q2 - Connaissez-vous les normes comptables IPSAS destinées au secteur public ?

Les réponses collectées affirment dans leur majorité une quasi-connaissance des normes IPSAS, indépendamment du niveau hiérarchique. En effet, sur les trente personnes contactées, 25 confirment une connaissance des IPSAS allant d'une compréhension partielle (en partie pour 13 cas) à parfaite (affirmative chez 12 autres personnes).



Seules cinq personnes avancent l'absence de toute connaissance à ce propos.

Q3 - Pensez-vous que l'on communique suffisamment sur l'utilité des normes IPSAS en Belgique ?

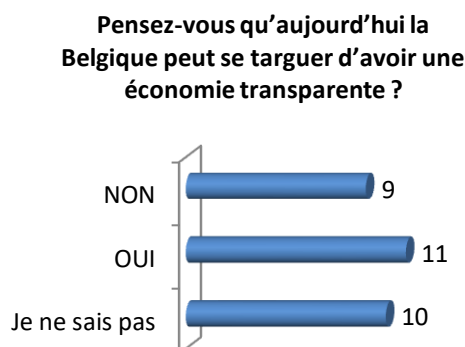
Les réponses collectées affirment que l'adoption des normes IPSAS n'est pas suivie d'une communication adaptée à la taille et à l'envergure de ce chantier de réforme. Sur les trente avis collectés, 22, soit alors plus de 73% de notre échantillon, avancent que le processus de communication sous-jacent à l'adoption des IPSAS restait globalement insatisfaisant.



Seules quatre personnes manifestent leur satisfaction vis-à-vis de la communication à ce sujet. Les quatre personnes restantes expriment un avis plutôt mitigé.

Q4 - Pensez-vous qu'aujourd'hui la Belgique peut se targuer d'avoir une économie transparente ?

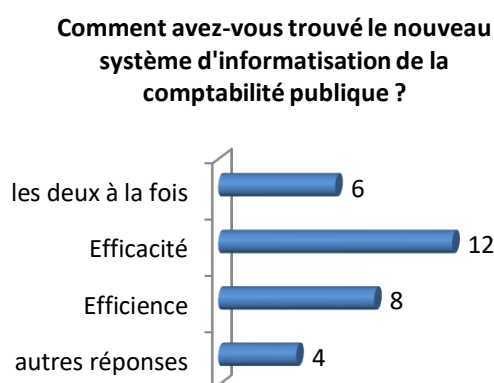
La réponse est affirmative chez 11 fonctionnaires, soit plus du tiers de notre échantillon, faisant alors prévaloir leurs sentiments de satisfaction quant au niveau de transparence actuelle de l'administration belge ; 10 personnes expriment une incertitude quant à ce niveau de transparence.



9 personnes estiment en revanche que la notion de transparence émane d'un travail de fonds qui doit s'adresser aux citoyens et non aux personnels de l'administration.

Q5 - Comment avez-vous trouvé le nouveau système d'informatisation de la comptabilité publique ?

On constate la prédominance d'avis confirmant l'efficacité ou l'efficience du système d'informatisation dédié à la comptabilité publique ; 12 personnes le jugent efficace et 8 efficient ; 6 autres personnes avancent les deux qualités.



Pour les 4 personnes restantes, le système, au-delà de sa dimension d'employabilité ou de maniabilité par les utilisateurs finaux, doit favoriser l'agrégation des comptes et le processus de contrôle des dépenses publiques.

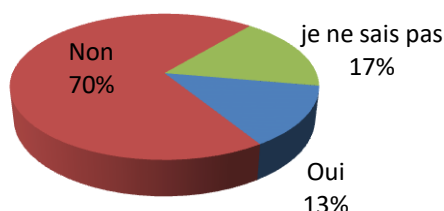
Nous reviendrons sur ce point dans la quatrième partie de notre thèse.

Q6 - Est-ce que vous pensez que les gens opérant dans l'administration publique sont au courant de l'existence des normes IPSAS ?

Comme le montre le graphique ci-dessous, les réponses collectées sont majoritairement négatives et montrent un déficit de communication structurel au sein de l'administration publique belge. En effet, 70% des fonctionnaires interrogés disent souffrir d'un manque de connaissance parfaite des IPSAS, l'enjeu de leur mise en place et les résultats escomptés notamment en matière de gouvernance de la chose publique et de reddition des comptes.

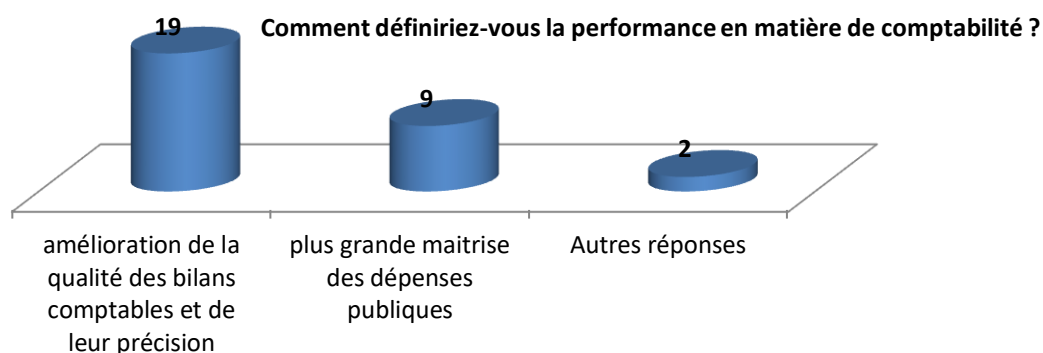
Seules 4 personnes confirment une connaissance acceptable desdites normes. Les 5 personnes restantes n'ont pas d'avis sur ce sujet.

Est-ce que vous pensez que les gens opérant dans l'administration publique sont au courant de l'existence des normes IPSAS ?



Q7 - Comment définiriez-vous la performance en matière de comptabilité ?

Une certaine unanimité semble se dessiner autour d'une acceptation faisant admettre la performance comme une action tendant à améliorer davantage la qualité et la précision des bilans comptables.



Cette position est avancée par 19 personnes contactées, ce qui représente près de deux tiers de notre échantillon.

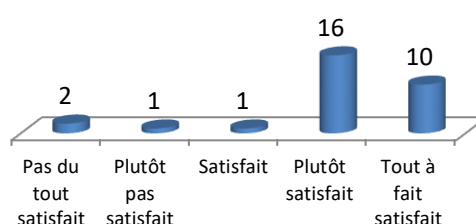
Notons aussi que pour 9 autres personnes la performance en matière de comptabilité publique est plutôt comprise comme une action tendant à une maîtrise plus poussée des dépenses publiques. 2 personnes avancent quant à elles que la performance déborde les aspects de qualité de l'information comptable et la maîtrise desdites dépenses.

Q8 - Comment définiriez-vous la transparence comptable ?

La question de la transparence est souvent posée lorsque l'on évoque les IPSAS. Pour l'analyse des réponses, nous avons donc eu recours à l'échelle de Likert. Cette échelle est graduée sur 5 niveaux allant de 1 pour l'absence de toute satisfaction à 5 pour spécifier une satisfaction totale. Nous avons jugés utile de distinguer 3 aspects de cette appréciation, à savoir une comptabilité plus lisible, une comptabilité plus accessible aux administrés qui peuvent la consulter ou une comptabilité plus précise.

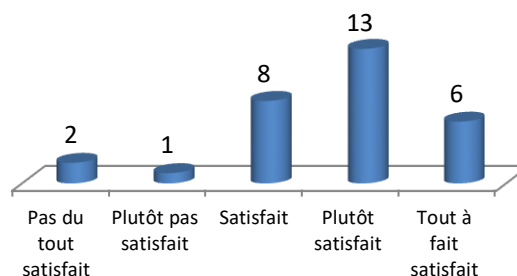
26 sur les 30 contactées s'accordent à dire que la transparence en matière comptable s'exprime à travers une bonne lisibilité à tous les niveaux des actes comptables des administrations publiques.

La transparence comptable se définit-t-elle à travers une comptabilité plus lisible ?



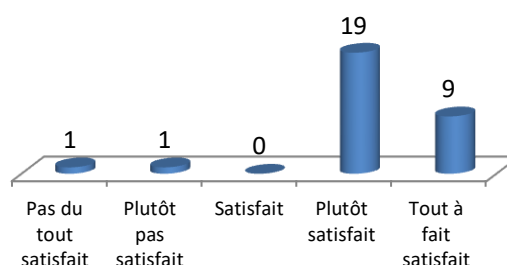
L'expression de la transparence en matière comptable à travers l'accessibilité des citoyens aux actes et bilans des administrations publiques est globalement partagée pour 27 personnes comme le montre le graphique ci-contre.

la transparence s'exprime à travers une comptabilité plus accessible aux administrés qui peuvent la consulter?



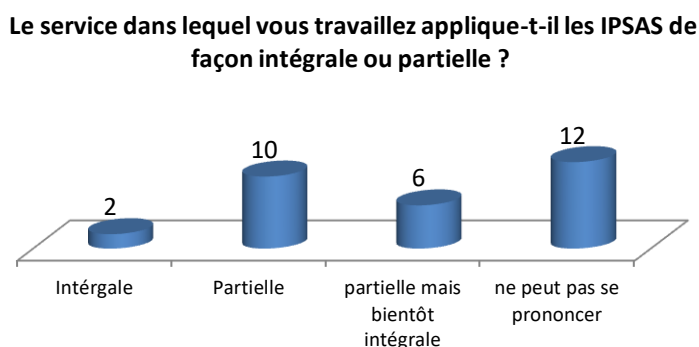
La quasi-totalité, soit 28 personnes, admettent que la transparence se comprend à travers une comptabilité plus précise, la majorité des avis collectés concordent, pour 28 cas, que cela reste bien admissible.

la transparence se comprend à travers une comptabilité plus précise?



Q9 - Le service dans lequel vous travaillez applique-t-il les IPSAS ?

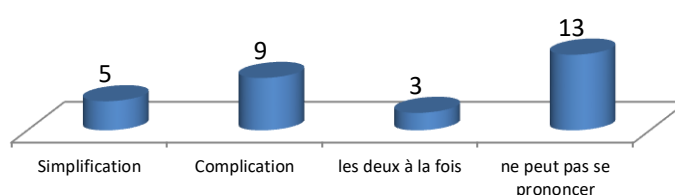
Cette question est formulée comme suit : « Le service dans lequel vous travaillez applique-t-il les IPSAS de façon intégrale ou partielle ? ». Les réponses collectées sont représentées dans le graphique suivant :



Un tiers des fonctionnaires interviewés indiquent que dans le champ d'exercice de leur fonctions, le recours auxdites normes n'est pas intégral mais plutôt partiel. Ceci tient compte du travail réalisé d'homogénéisation desdites normes au contexte belge. Dans ce cadre, certains de nos contacts parlent plutôt d'EPSAS que d'IPSAS par référence au travail d'adaptation desdites normes avec celles prévalant dans l'espace européen.

Q10 - Qu'apporte l'adoption des normes IPSAS dans le cadre de votre travail ?

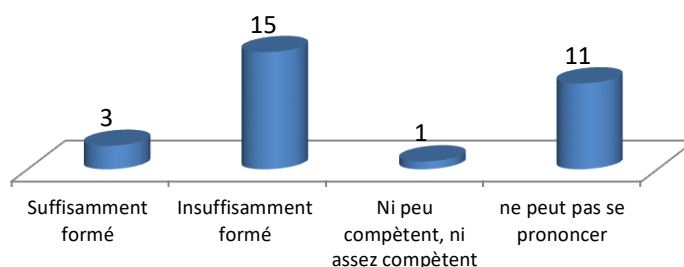
Comment qualifiez-vous l'apport des IPSAS au niveau de la comptabilité tenue dans votre service?



Comme le montre le graphique ci-dessus, 13 personnes éprouvent des difficultés à exprimer leur avis sur cette question, alors qu'un tiers de notre échantillon (9 personnes) est d'avis que cet apport des normes complique le travail comptable. Seules 5 personnes estiment ressentir une simplification. 3 personnes estiment quant à elles que les IPSAS apportent une simplification dans certains cas et une complication dans d'autres circonstances.

Q11 - Comment jugez-vous que le personnel applique les IPSAS ?

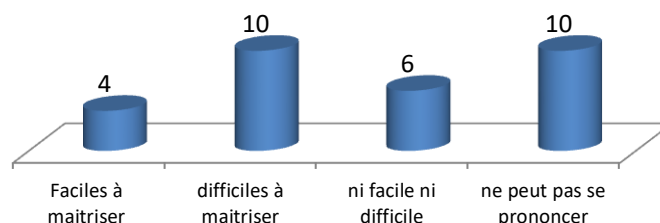
Jugez-vous que le personnel qui applique les IPSAS est plutôt suffisamment formé à ces nouvelles règles comptables ?



La moitié des personnes de notre échantillon sont d'avis que le personnel administratif chargé de tenir la comptabilité, du moins le personnel relevant des structures qu'elles pilotent, est insuffisamment formé. Seules 3 personnes estiment que la formation du personnel sous leur tutelle est satisfaisante pour tenir la comptabilité selon les normes internationales.

Q12 - Les normes IPSAS sont-elles accessibles techniquement au plus grand nombre de comptables et ordonnateurs publics ou bien leur application est-elle trop complexe ?

les normes IPSAS sont-elles accessibles techniquement pour plus grand nombre de comptables et ordonnateurs publics ou bien leur application est-elle trop complexe?



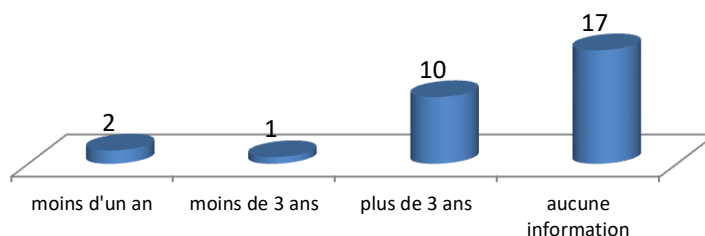
À part égale avec les avis non tranchés sur cette question, le tiers des personnes interrogées indiquent que les normes IPSAS soulèvent un certain niveau de difficulté pour le personnel chargé de la tenue des comptes publics, notamment par les comptables et les ordonnateurs publics.

Nous constatons également que seules 4 personnes soulignent l'attrait facile de cette maîtrise alors que 6 autres mentionnent que l'accessibilité technique desdites normes soulève des degrés mélangés de facilité et de difficulté selon le cas traité.

Q13 - Depuis quand votre service recourt-il aux IPSAS pour effectuer sa comptabilité ?

Dans le prolongement de la question précédente, cette question permet d'affiner la dimension d'appropriation des normes IPSAS par les professionnels publics.

Depuis quand votre service recourt-il aux IPSAS pour effectuer sa comptabilité ?

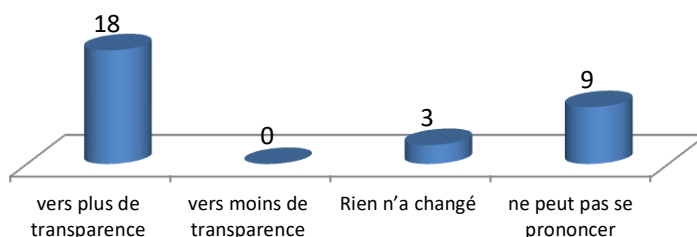


À notre grande surprise, 17 personnes interrogées n'apportent pas de réponse précise à la question, alors qu'un tiers des répondants que l'expérience avec les IPSAS remonte à plus de trois ans.

Q14 - Que pensez-vous que les IPSAS ont changé au niveau des finances publiques ?

18 personnes sont d'avis que la mise en place des IPSAS a non seulement contribué significativement à la production d'états plus clairs, mais également concouru de manière forte à injecter une culture de transparence entre les acteurs concernés dans la sphère des finances publiques. Notons que personne n'a constaté une baisse de la transparence et que seules 3 personnes affirment que, dans le périmètre de leur fonction, elles n'ont remarqué aucun changement notable.

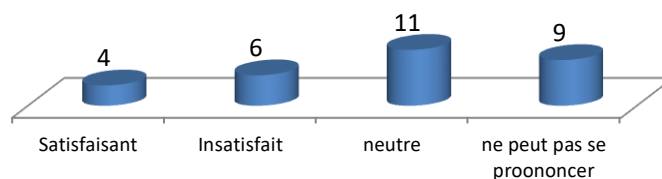
Que pensez-vous que les IPSAS ont changé au niveau des finances publiques ?



Q15 - Jugez-vous votre expérience avec les IPSAS satisfaisante ?

Dans l'ensemble, les réponses formulées à ce propos sont bien alarmantes. En effet, seules 4 personnes de notre échantillon expriment leur satisfaction. 6 personnes se disent insatisfaites vis-à-vis de la mise en œuvre de ce chantier de réforme. Cependant, et même si le chantier semble bien lancé en Belgique, les deux tiers des répondants n'expriment ni satisfaction ni insatisfaction vis-à-vis de leur expérience avec les IPSAS.

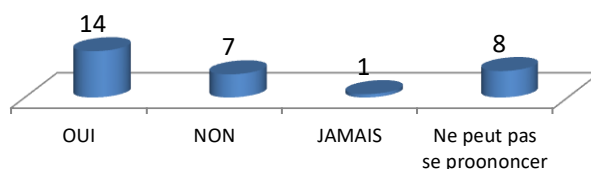
Jugez-vous votre expérience avec les IPSAS satisfaisante?



Q16 - Dans votre service, est-ce que vous avez déjà essayé de vérifier comment vous organisez vos dépenses ?

14 personnes, soit près de la moitié des répondants, affirment avoir procédé à de telles vérifications, alors que 8 personnes disent ne pas l'avoir fait.

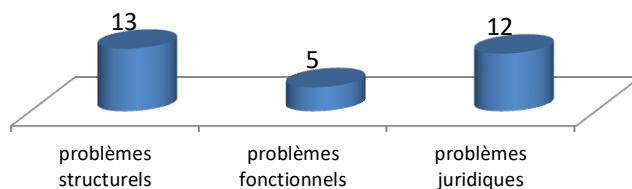
Dans votre service, est-ce que vous avez déjà essayé de vérifier comment vous organisez vos dépenses ?



Q17 - Quels sont les principaux problèmes liés selon vous à l'application des IPSAS ?

Les réponses montrent que les principaux problèmes liés à l'application des IPSAS sont notamment structurels (cités 13 fois) et juridiques (cités 12 fois), alors que les problèmes fonctionnels s'avèrent moindres.

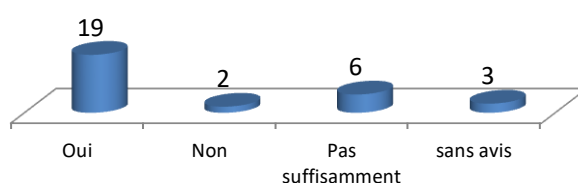
Quels sont les principaux problèmes liés selon vous à l'application des IPSAS ?



Q18 - Pensez-vous que les normes IPSAS améliorent le contrôle des dépenses publiques ?

Les avis collectés confirment une amélioration du contrôle des dépenses publiques, avec 19 voix, soit près de deux tiers de notre échantillon, alors que seulement deux cas sont d'une opinion contraire. Six réponses montrent une amélioration insuffisante alors que 3 personnes n'ont pas d'opinion sur la question.

Pensez-vous que les normes IPSAS améliorent le contrôle des dépenses publiques ?



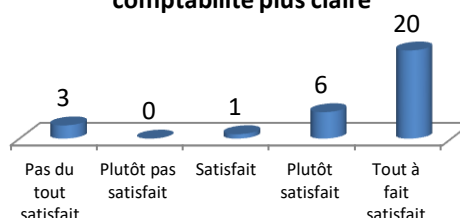
Q19 - Comment définiriez-vous les objectifs prioritaires d'une bonne réforme comptable ?

Cette question se subdivise en 3 options sur lesquelles les répondants sont invités à manifester leur satisfaction par rapport aux objectifs prioritaires d'une bonne réforme comptable.

Sur les trente personnes contactées :

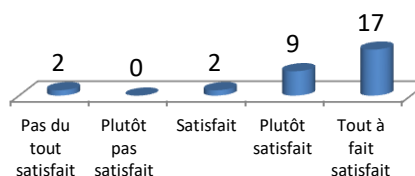
27 confirment qu'une bonne réforme comptable s'identifie globalement comme rendant plus claire la lecture des états comptables. La clarté ainsi escomptée est un trait fort que toute réforme doit chercher.

Une bonne réforme comptable permet une comptabilité plus claire



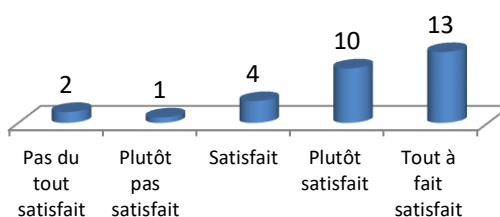
28 sont d'avis qu'une réforme comptable peut être qualifiée de bonne si elle aboutit à rendre plus précises les écritures comptables et plus vérares les bilans et les comptes en la matière.

Une bonne réforme comptable aboutit à une comptabilité plus précise?



27 personnes sont d'avis qu'une réforme comptable, dans la perspective d'être qualifiée de bonne, doit chercher à améliorer la communication autour de ce qui a été comptabilisé. Ceci fait alors allusion aux soucis de transparence du reporting pour éviter de démasquer les réalités financières des organismes publics.

une bonne réforme comptable améliore la communication autour de ce qui a été comptabilisé?

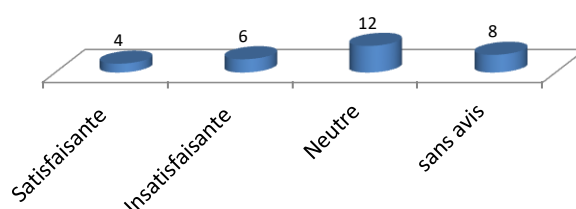


Q20 - Comment jugez-vous votre expérience avec les IPSAS ?

Un tiers seulement des personnes interrogées se disent satisfaites (4), notamment en raison des facilités qu'elles éprouvent pour rendre compte et communiquer en matière comptable, ou semblent globalement être la source de ce dernier constat ou insatisfaites (6) à cause des changements d'envergure survenus dans les métiers qu'elles exercent.

Parmi les 20 autres répondants, 12 n'éprouvent ni satisfaction ni insatisfaction, l'expérience ne pouvant s'évaluer qu'après un certain temps et selon l'atteinte des objectifs assignés par les décideurs publics. Les 8 autres répondants n'ont pas d'avis sur la question.

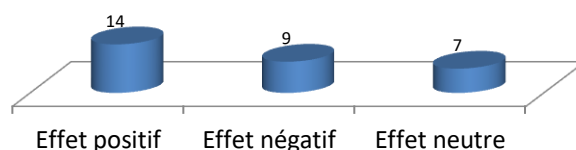
Comment jugez-vous votre expérience avec les IPSAS?



Q21 - Selon votre expérience, les normes comptables IPSAS ont-elles un effet positif ?

14 personnes contactées s'accordent à dire que cet effet est positif alors que 9 autres personnes affirment le contraire. L'opinion des 7 personnes restantes est que l'effet est neutre.

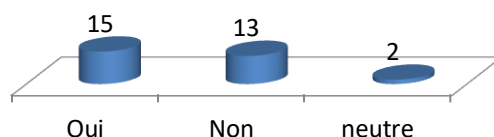
Selon votre expérience, comment qualifiez vous l'effet des normes comptables IPSAS?



Q22 - Pensez-vous que la façon de gérer les finances publiques en Belgique est efficace ?

La moitié de notre échantillon estime que la gestion des finances publiques de l'État belge est efficace, l'autre moitié (ou presque) exprimant un avis contraire.

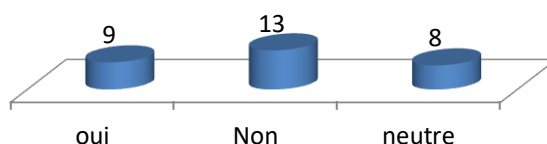
Pensez-vous que la façon de gérer les finances publiques en Belgique est efficace ?



Q23 - Pensez-vous que les textes juridiques et les lois actuelles facilitent l'application des normes IPSAS dans tous les secteurs publics ?

Près de la moitié des personnes contactées affirment que le dispositif juridique et réglementaire est assez complexe et ne facilite pas l'application des normes IPSAS à l'ensemble des secteurs publics.

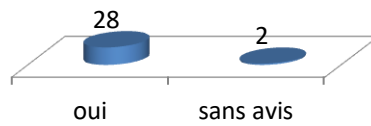
Pensez-vous que les textes juridiques et les lois actuelles facilitent l'application des normes IPSAS dans tous les secteurs publics ?



Q24 - Pensez-vous que l'État belge a encore besoin de parfaire sa comptabilité ?

Avec 28 réponses positives et 2 absences d'avis, les 30 personnes interrogées sont quasi unanimes à ce sujet.

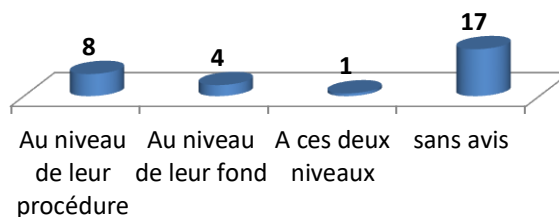
Pensez-vous que l'Etat Belge a encore besoin de parfaire sa comptabilité ?



Q25 - A quel niveau les normes IPSAS doivent-elles encore être améliorées ?

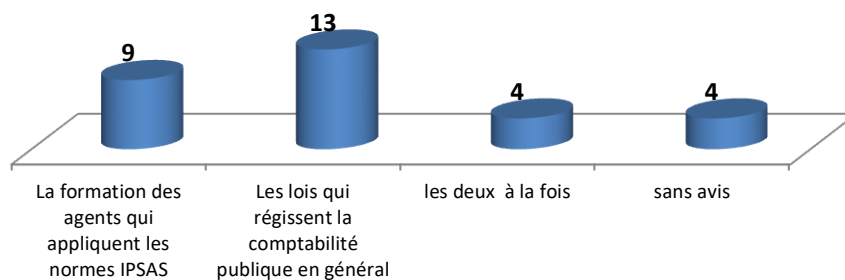
Concernant ce point stratégique, les réponses dans leur globalité restent neutres. Toutefois 8 responsables avancent que les normes nécessitent encore des améliorations sur le plan procédural, 4 autres avançant qu'un travail de fondes nécessaire. Une seule personne estime que des améliorations sont à apporter dans les deux directions.

A quel niveau les normes IPSAS doivent-elles encore être améliorées ?



Q26 - Quels sont les chantiers de réforme que vous jugez prioritaires ?

Quels sont les chantiers de réforme que vous jugez prioritaires ?



Les lois qui régissent la comptabilité publique en général figurent comme le champ le plus prioritaire signalé par 13 personnes lors de nos interviews. Pour 9 autres, la priorité doit être accordée à la formation des agents qui appliquent les normes IPSAS.

2- Analyse des résultats pour le cas du Maroc

Pour le cas du Maroc, nous avons pu contacter treize responsables dont le domaine d'activités est en liaison avec le contrôle et la normalisation comptable. Ces personnes relèvent de Trésorerie Générale de Royaume, de la Cour des comptes, de la Trésorerie Régionale du Royaume à Rabat, des régions de Marrakech Safi et Agadir Souss Massa. L'analyse de cette partie sera limitée aux 7 personnes qui ont répondu à notre questionnaire.

Q1 - Savez-vous ce qu'est une comptabilité d'exercice ?

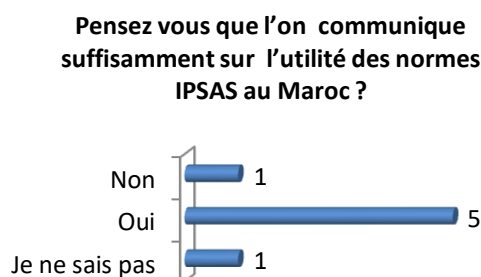
Les 7 personnes contactées affirment bien leur parfaite connaissance de la comptabilité d'exercice. D'après eux, une différence de taille doit être faite entre comptabilité d'exercice et comptabilité de caisse. La comptabilité, que certains qualifient d'art, est une technique d'enregistrement des opérations et des transactions comptables. Dans la comptabilité de caisse, les opérations sont enregistrées au moment où existe un flux ayant une traçabilité monétaire, c'est-à-dire au moment des entrées ou des sorties d'argent, indépendamment de l'exercice d'imputation. Si cette procédure comptable présente l'avantage de la simplicité, elle ne donne cependant pas une image fidèle de la réalité financière, ce qui rend difficile le pilotage des opérations budgétaires. La comptabilité de caisse, en revanche, consistant à enregistrer les revenus effectivement gagnés et les dépenses dès leur engagement, donne une image fidèle de la situation financière.

Q2 - Connaissez-vous les normes comptables IPSAS destinées au secteur public ?

Les personnes contactées affirment bien connaître les normes comptables IPSAS destinées au secteur public, en raison de leur formation ou à travers le chantier de réformes lancé en matière de réglementation comptable, ainsi qu'en matière de réforme de la loi organique des finances. Les discussions menées ont montré globalement que ces personnes considèrent que la mise en place des IPSAS s'inscrit dans le cadre de la réforme menée, inscrivant la maîtrise de l'ingénierie du management public comme un impératif de bonne gestion et de gouvernance pour les États sur l'échiquier international, avec ce que cela impose en matière d'efficacité et d'efficience de l'intervention publique, de transparence et de reddition des comptes publics.

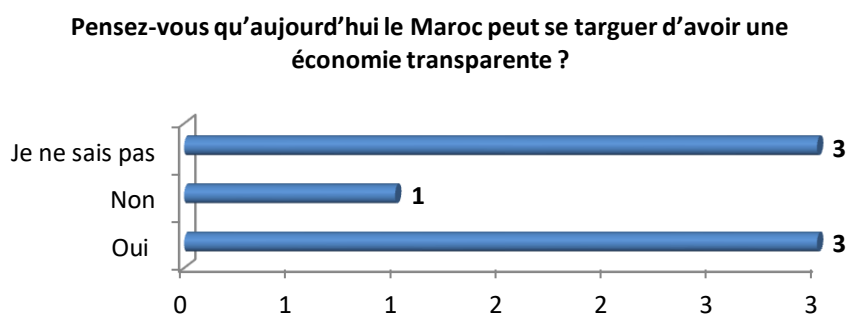
Q3 - Pensez-vous que l'on communique suffisamment sur l'utilité des normes IPSAS au Maroc ?

5 personnes sur les 7 contactées affirment que la communication autour desdites normes est suffisante. Cette communication semble liée au chantier de réforme menée mais aussi à l'intérêt personnel sur la question.



Q4 - Pensez-vous qu'aujourd'hui le Maroc peut se targuer d'avoir une économie transparente ?

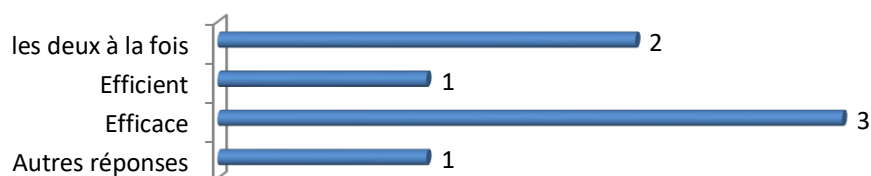
Seulement 3 personnes expriment l'idée d'une transparence assez prononcée de l'économie marocaine. La discussion montre plutôt que la transparence est plus espérée que réelle du fait que le chantier de réforme est en cours. Dans le passé économique, la transparence était insuffisante.



Q5 - Comment avez-vous trouvé le nouveau système d'informatisation de la comptabilité publique ?

Pour les personnes interrogées, l'enjeu s'exprime globalement en termes d'efficacité plutôt qu'en termes d'efficience. Pour ces personnes, l'efficacité et l'efficience visées par la réforme comptable, en liaison avec l'adoption d'un cadre respectant les IPSAS, sont de véritables enjeux soumis à l'instauration d'un système dédié à la gestion Intégrée de dépenses.

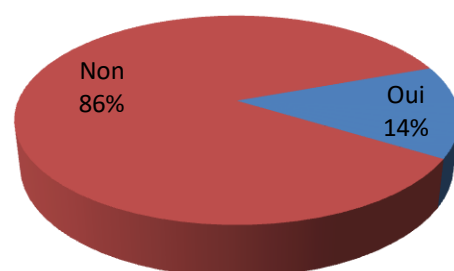
Comment avez-vous trouvé le nouveau système d'informatisation de la comptabilité publique ?



A vrai dire, et selon l'avis des responsables contactées, relevant des services de la TGR, la finalité du système Oracle est de promouvoir une gestion rationnelle des dépenses publiques, devant se comprendre comme une optimisation de leur gestion, dans les meilleures conditions de fiabilité, de célérité et d'efficacité. Ces conditions sont indispensables à une utilisation efficiente des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC). Pour ces personnes, l'efficacité et l'efficience, notamment au niveau des systèmes d'information, favorise une gestion transparente des finances publiques et partant peut façonner une politique budgétaire sereine axée notamment sur des objectifs bien clairs et bien définis. À titre d'exemple, le chantier de réforme doit tendre vers une intervention publique plus pertinente dans la perspective de réduire les disparités régionales, notamment en incluant les objectifs de la régionalisation avancée. Globalement, la mise en place des IPSAS notamment en matière d'efficacité et d'efficience du système d'information s'avère de haute importance dans le contexte actuel de transition démocratique que vit le Maroc.

Q6 - Est-ce que vous pensez que les gens opérant dans l'administration publique sont au courant de l'existence des normes IPSAS ?

Est-ce que vous pensez que les gens opérant dans l'administration publique sont au courant de l'existence des normes IPSAS ?

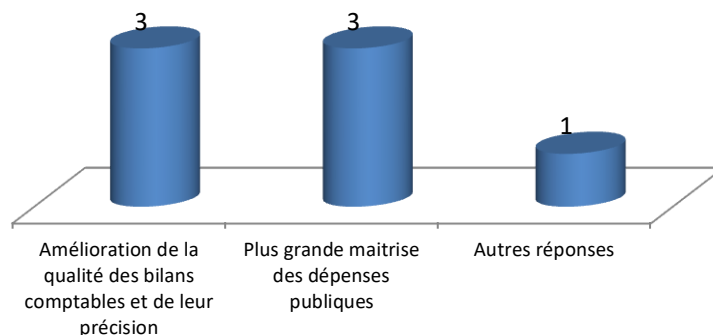


Bien que les responsables contactés affirment bien connaître les normes IPSAS, un déficit est signalé quant à la connaissance de l'existence des normes IPSAS. Ces personnes affirment qu'un effort colossal est à fournir pour pallier tout gap pouvant survenir dans le succès du chantier de réforme comptable mené depuis quelques années.

Q7 - Comment définiriez-vous la performance en matière comptable ?

Les réponses collectées oscillent entre les deux définitions présentées. Pour 3 responsables, la performance s'identifie plutôt par l'amélioration de la qualité et de la précision des bilans comptables. Pour 3 autres, être performant en finances publiques consiste à mieux les maîtriser.

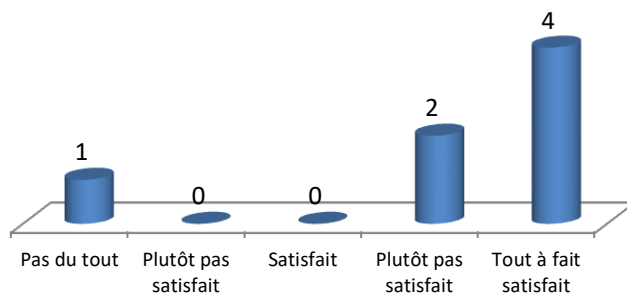
Comment définiriez-vous la performance en matière comptable ?



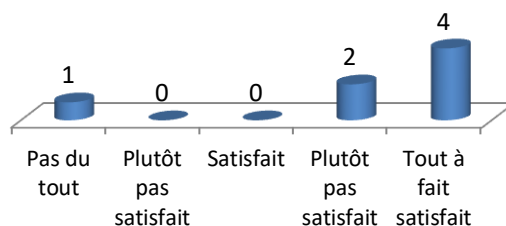
Q8 - Comment définiriez-vous la transparence comptable ?

De l'avis de 4 personnes sur 7, et sur une échelle de Likert à 5 niveaux, la transparence se comprend essentiellement comme une comptabilité plus lisible, plus précise et produisant des états plus accessibles aux administrés. Les réponses collectées sont représentées dans les graphiques suivants :

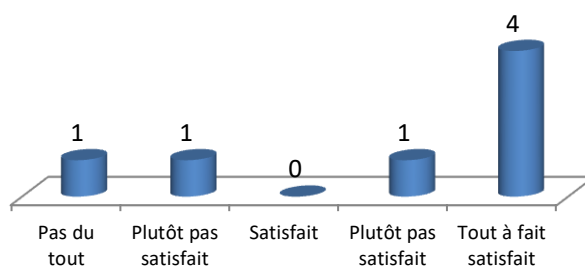
la transparence s'exprime à travers une comptabilité plus accessible aux administrés qui peuvent la consulter?



la transparence s'exprime à travers une comptabilité plus accessible aux administrés qui peuvent la consulter?



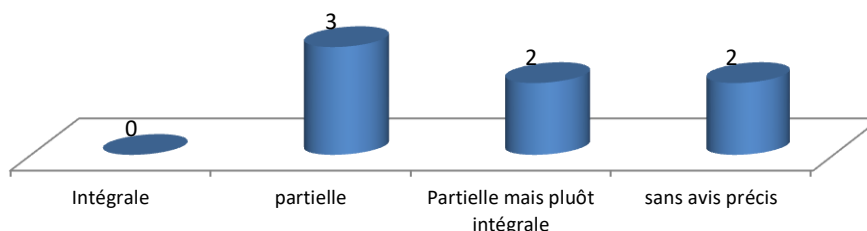
la transparence se comprend à travers une comptabilité plus précise?



Q9 - Le service dans lequel vous travaillez applique-t-il les IPSAS de façon intégrale ou partielle ?

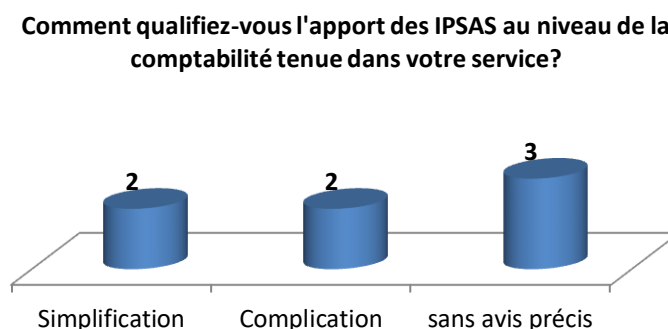
Les réponses collectées sont représentées dans le graphique suivant :

Le service dans lequel vous travaillez applique-t-il les IPSAS de façon intégrale ou partielle ?



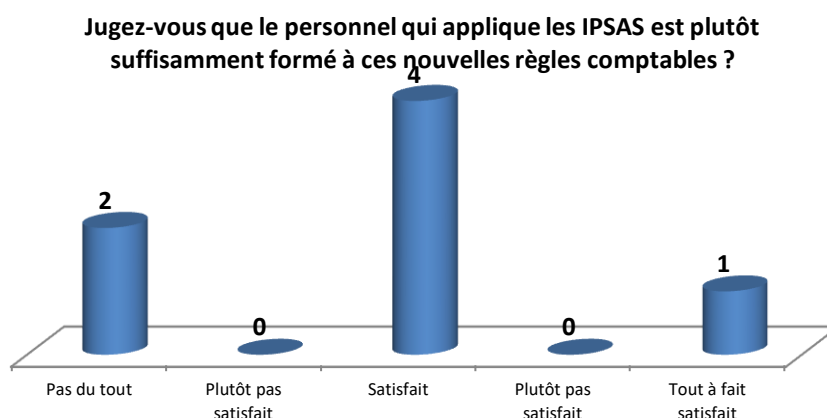
On constate que les personnes contactées appliquent à 42,85%, les normes IPSAS de manière partielle dans leur champ d'exercice. Pour 2 autres responsables, le recours aux dites normes est partiel mais tend à être par la suite intégral. Aucune personne contactée ne confirme le caractère intégral d'application des normes internationales. 2 autres responsables estiment n'être en mesure de qualifier ni de partielle ni de globale l'appropriation des dites normes dans le cadre de la comptabilité qu'ils tiennent, l'échelon régional n'étant encore que l'écho du chantier de réforme d'envergure nationale de la comptabilité publique.

Q10 - Comment qualifiez-vous l'apport des IPSAS au niveau de la comptabilité tenue dans votre service ?



3 personnes interviewées n'ont pas d'avis précis, la propagation des normes IPSAS dans leurs services étant en cours. 2 répondants évoquent un apport simplificateur et 2 autres parlent d'un effet totalement opposé. Pour ces derniers, le respect méticuleux pose des problèmes non seulement au niveau technique mais aussi au niveau de la nomenclature.

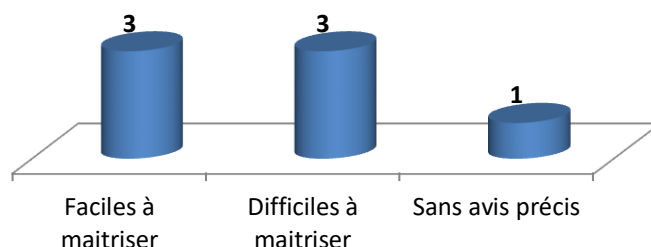
Q11 - Jugez-vous que le personnel qui applique les IPSAS est plutôt suffisamment formé à ces nouvelles règles comptables ?



Les réponses assemblées montrent que 4 responsables sont d'avis que le personnel qui applique les IPSAS est globalement formé à ces nouvelles règles comptables. 2 personnes estiment que cette formation n'est pas du tout satisfaisante ou suffisante.

Q12 - Les normes IPSAS sont-elles accessibles techniquement pour le plus grand nombre de comptables et ordonnateurs publics ou bien leur application est-elle trop complexe?

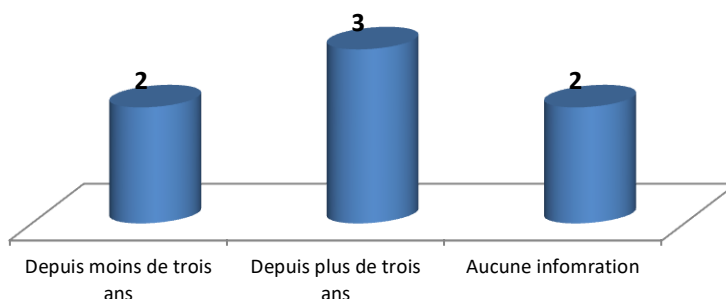
Les normes IPSAS sont-elles accessibles techniquement pour le plus grand nombre de comptables et ordonnateurs publics ou bien leur application est-elle trop complexe?



Sur les 7 personnes interrogées, 3 déclarent que les IPSAS sont de nature à faciliter la maîtrise technique par les acteurs concernés. 3 autres responsables sont d'un avis diamétralement opposé, évoquant de réelles difficultés qui devraient, dans l'immédiat, être maîtrisées de manière probante et satisfaisante. Pour ces personnes, les normes IPSAS devraient être mises en place progressivement notamment via des plans de formation spéciaux dédiés à cet effet.

Q13 - Depuis quand votre service recourt-il aux IPSAS pour effectuer sa comptabilité ?

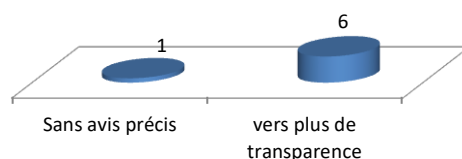
Depuis quand votre service recourt-il aux IPSAS pour effectuer sa comptabilité ?



Au niveau central de la TGR et de la Cour des Comptes, les réponses affirment que la mise en place des normes IPSAS s'est faite depuis plus de trois ans. 2 personnes de notre échantillon déclarent que leur expérience avec les IPSAS remontent à moins de trois ans.

Q14 - Que pensez-vous que les IPSAS ont changé au niveau des finances publiques ?

Que pensez-vous que les IPSAS ont changé au niveau des finances publiques ?

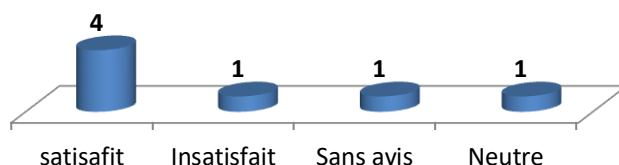


6 personnes sur 7 indiquent que les IPSAS contribuent significativement à favoriser la transparence dans la gestion des finances publiques. Cette transparence se ressent notamment par l'apport important offert par le système d'information GID qui couvre l'ensemble des dépenses hormis celles afférentes à la dette publique et aux rémunérations du personnel, la totalité des actes de la dépense publique, depuis l'ouverture des crédits jusqu'à l'élaboration de la loi de règlement pour l'ensemble des composantes du budget de l'État (Budget Général, Compte Spéciaux du Trésor et les Services d'État gérés de manière autonome (SEGMA)).

Q15 - Comment jugez-vous votre expérience avec les IPSAS ?

4 personnes jugent leur expérience avec les IPSAS satisfaisante.

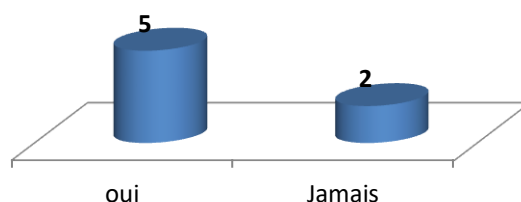
Jugez-vous votre expérience avec les IPSAS satisfaisante?



Q16 - Dans votre service, est-ce que vous avez déjà essayé de vérifier comment vous organisez vos dépenses ?

5 personnes avancent que la façon d'organiser les dépenses est vérifiée dans leurs services.

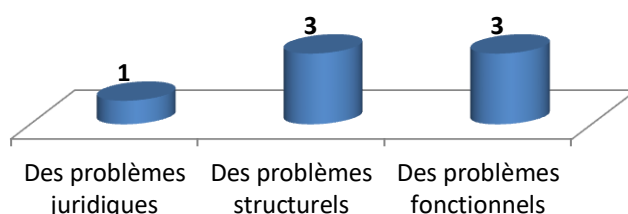
Dans votre service, est-ce que vous avez déjà essayé de vérifier comment vous organisez vos dépenses ?



Q17 - Quels sont les principaux problèmes liés selon vous à l'application des IPSAS ?

Les principaux problèmes liés à l'application des IPSAS sont structurels et fonctionnels. Une seule personne évoque des problèmes de portée juridique.

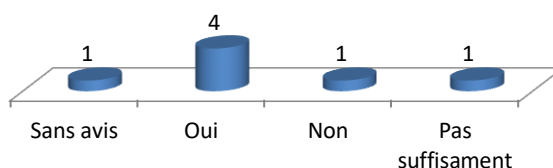
Quels sont les principaux problèmes liés selon vous à l'application des IPSAS ?



Q18 - Pensez-vous que les normes IPSAS améliorent le contrôle des dépenses publiques ?

4 avis sur 7 prouvent que ces normes impactent vraisemblablement les règles de contrôle dans les dépenses publiques.

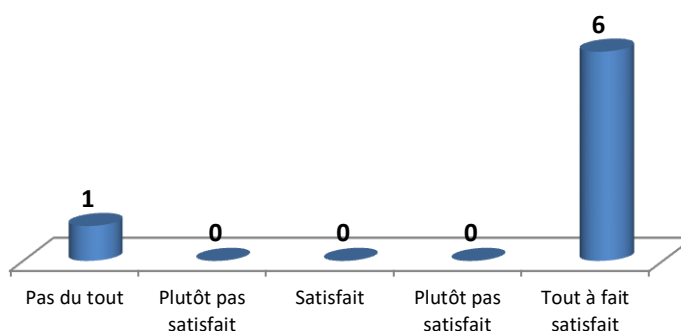
Pensez-vous que les normes IPSAS améliorent le contrôle des dépenses publiques ?



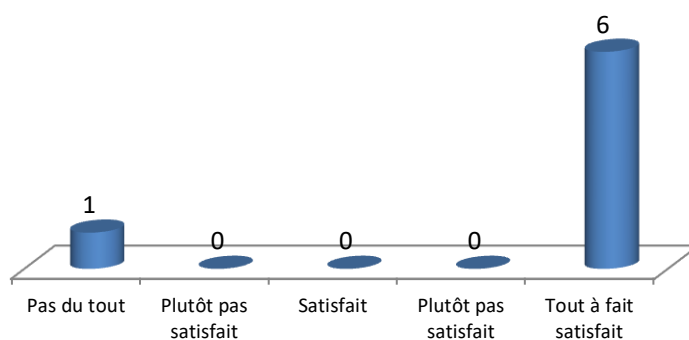
Q19 - Une bonne réforme comptable permet-elle une comptabilité plus claire?

Parmi les 7 personnes contactées, 6 sont d'avis qu'une bonne réforme comptable est avant tout une réforme dont les finalités sont celles de la clarté des écritures, de la précision des états et des comptes, sans oublier la communication autour des matières comptables.

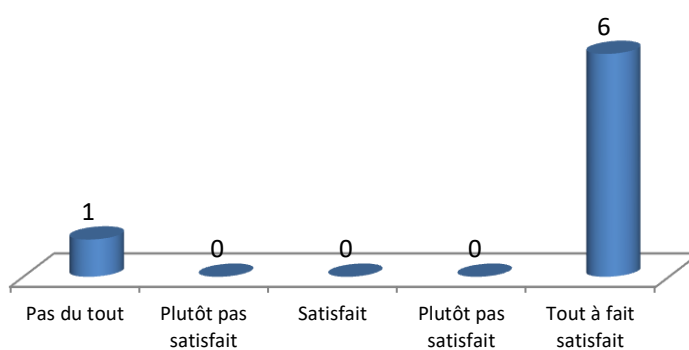
Une bonne réforme comptable permet une comptabilité plus claire?



Une bonne réforme comptable aboutit à une comptabilité plus précise?



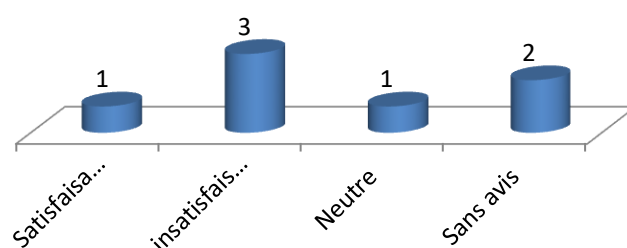
une bonne réforme comptable améliore la communication autour de ce qui a été comptabilisé?



Q20 - Comment jugez-vous votre expérience avec les IPSAS?

L'expérience naissante avec les IPSAS ne peut être évaluée dans l'état actuel des choses. Néanmoins, 3 personnes se disent insatisfaites et une seule satisfaite.

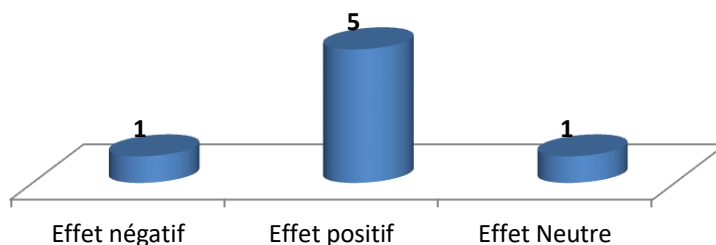
Comment jugez-vous votre expérience avec les IPSAS?



Q21 - Comment qualifiez-vous l'effet des normes IPSAS ?

5 personnes affirment que l'effet est positif.

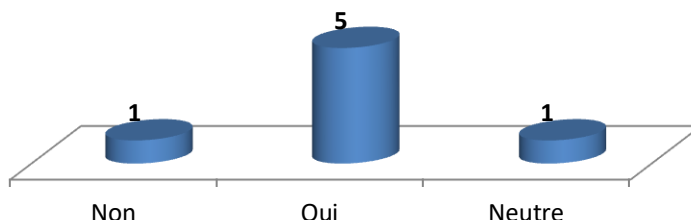
Selon votre expérience, comment qualifiez vous l'effet des normes comptables IPSAS?



Cette prédominance s'explique par le besoin de nos interlocuteurs énorme en matière de modernisation de l'administration marocaine, actuellement au stade d'une réforme aussi désirée qu'imposée. La réduction de la bureaucratie, l'encouragement de l'initiative et de l'investissement privé semblent répondre aux besoins grandissants d'ouverture économique étant les principales raisons plaidant en faveur des IPSAS.

Q22 - Pensez-vous que la façon de gérer les finances publiques au Maroc est efficace ?

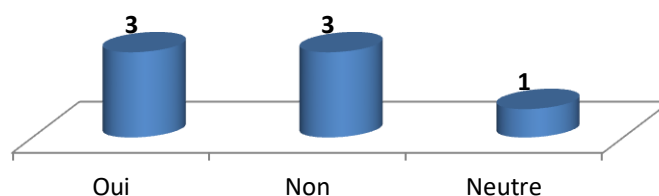
Pensez-vous que la façon de gérer les finances publiques au Maroc est efficace ?



La plupart des interviewés estiment que la gestion des finances publiques marocaines est efficace. Cette satisfaction a trait au dispositif réglementaire émanant de la loi de finance et au constat de son exécution par la loi de règlement.

Q23 - Pensez-vous que les textes juridiques et les lois actuelles facilitent l'application des normes IPSAS dans tous les secteurs publics ?

Pensez-vous que les textes juridiques et les lois actuelles facilitent l'application des normes IPSAS dans tous les secteurs publics ?



3 réponses expriment un effet globalement facilitateur, avec des pratiques en vigueur dans toute la sphère planétaire. 3 personnes estiment au contraire que le dispositif juridique et réglementaire en la matière ne facilite pas l'application généralisée. Mais ce chantier nécessite du temps, des moyens et de la mobilisation.

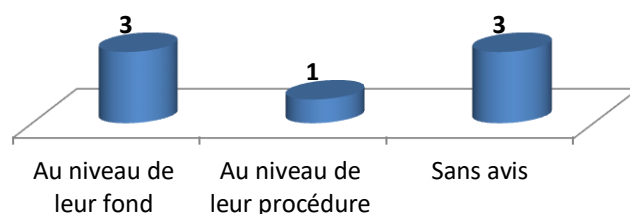
Q24 - Pensez-vous que l'État marocain a encore besoin de parfaire sa comptabilité ?

Les responsables interrogés estiment de façon unanime que le Maroc a besoin de parfaire davantage la comptabilité dans l'ensemble des administrations marocaines.

Q25 - A quel niveau les normes IPSAS doivent-elles encore être améliorées?

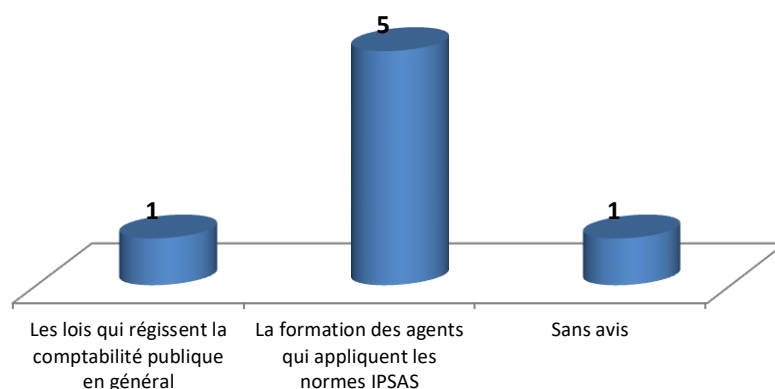
3 interviewés précisent qu'il s'agit d'un travail de fond, 1 seul est d'avis que l'amélioration doit concerner les procédures.

A quel niveau les normes IPSAS doivent-elles encore être améliorées?



Q26 - Quels sont les chantiers de réforme que vous jugez prioritaires ?

Quels sont les chantiers de réforme que vous jugez prioritaires ?



Les responsables contactés estiment pour leur majorité qu'il est urgent de s'attacher à la formation des ressources humaines, notamment celles qui doivent mettre en application les normes IPSAS. Sans des actions de formation bien ciblées et bien étudiées, le chantier de réforme tarde à porter les fruits escomptés en matière de modernisation de l'administration marocaine.

Le cas belge avec une expérience de 10 ans

1 connaissez-vous le type de comptabilité de votre établissement ?

On travaille en parallèle avec le budget : une fois avec le budget, une fois avec le plan comptable classique. On utilise la comptabilité des SEC.

En effet, J'ai commencé en 1985 dans une commune en travaillant avec une comptabilité de caisse, recettes dépenses, comme un ménage. Ce qui a changé en 1995 où on a muté vers une comptabilité de droit constaté (factures). Suite aux règles européennes, le secteur public est fortement influencé par les règles européennes, le SEC 1995 obligeait à une comptabilité patrimoniale. Donc on a dû mettre en place aussi un bilan avec les articles qui rentrent dedans et c'était fini la vue de caisse, c'était plutôt la gestion de factures, le droit constaté.

Le changement d'une comptabilité de caisse vers une comptabilité double demande et nécessite beaucoup de formations pour les agents communaux. On a dû chercher aussi des comptables en provenance du privé, parce que c'était eux seulement qui avaient une vue d'un bilan ou d'un compte de résultat. Mais le plus difficile était de convaincre et de faire travailler les acteurs politiques avec cette nouvelle situation. Parce que, je me souviens très bien le premier bilan que nous avons remis en 1995 au bourgmestre (je travaillais encore à la commune) c'était un bilan avec un actif d'un milliard de francs belges et un passif d'un milliard. Et pour lui, c'était bien, "on a un milliard de francs sur les comptes de la commune, donc on est riches". Mais pour lui, c'était comme les liquides, comme pour un ménage. J'ai dû lui expliquer que c'était un bilan, et c'était très difficile pour lui de faire le lien. Les acteurs politiques n'ont plus travaillé à la fin avec les informations en provenance de la comptabilité financière. Ils ont continué à travailler avec un budget. Ils ont compris que ce n'était plus les dépenses et recettes, mais l'imputation du droit constaté. Quand j'ai remis le budget et le compte aux états, on le regardait même plus, c'était fini. Parce que pour un politicien, dans sa vie politique, c'est très important de connaître le budget qu'on lui octroie pour pouvoir mener une action.

2 Quel est le degré d'efficacité du système comptable au niveau de votre établissement ?

Il faut d'abord choisir un système informatique convenable qui tienne la route. C'est déjà avec ça que ça commence. Nous, je crois qu'on a fait une chose tout à fait différemment que les autres. On a d'abord acheté le système informatique et puis on a rédigé le décret, suit aux possibilités du système, qui est leader mondial dans le secteur privé. A mon avis, on n'est pas les seuls à être confrontés à un bilan de résultat et ça a été difficile à mettre en place. Donc on a d'abord acheté le système informatique, on a travaillé avec et on a seulement rédigé le décret. C'est pour ça en 2005 on l'a mis

en place et on a attendu le 1er janvier 2010 pour rédiger le décret, suite aux expériences qu'on a su mener avec. Les autres, très souvent, ils ont fait l'inverse.

3-Connaissiez-vous les normes IPSAS destinées au secteur public ?

Je connais les normes IPSAS un peu, mais on n'a pas analysé les EPSAS dans le détail. Pour le moment on s'est orienté très fortement sur le secteur privé avec tous les mécanismes de contrôle et de concordance qu'on a mis en place ici pour pouvoir gérer un bilan et un compte de résultat à la fois transparent et certifié.

Depuis 2010 on reçoit pour les comptes de notre administration un compte ou une exécution du budget une certification sur le bilan et le compte de résultat.

4 Etes-vous favorable au changement de la comptabilité publique avec les nouvelles normes IPSAS ?

Si on devait respecter les IPSAS, peut-être, mais au-delà, il y a toujours les règles européennes que tout secteur public européen doit respecter. Les fameuses SEC 2010, le traité Maastricht, sont contre politiques et ne contribuent pas au développement de l'économie, c'est juste le contraire. Les règles européennes sont plus fortes que les IPSAS surtout dans le secteur public. EUROSTAT dirige les règles comptables statistiques, les sec 2010 systèmes des comptes européens. Il se trouve un peu quelque part, d'une certaine manière les règles IPSAS sont respectées mais il y a d'autres contraintes et c'est là-dessus que le secteur public doit se diriger. C'est ça le problème, si on n'avait que les IPSAS, ça pourrait faire avancer l'économie. Mais nous avons d'autres contraintes que les IPSAS.

5 Pensez-vous qu'il y aurait des résistances au changement avec les normes IPSAS dans le secteur public ?

Jusqu'à présent si on est obligé on va appliquer et je serai le premier. Seulement si on me demande mon avis je vais dire non, si cela décide on le fait, je pense que si il ya (on fait pas la comptabilité pour la comptabilité) , est ce qu'il ya une utilité pour l'Etat belge et pour faire alors dans ce cas oui on serai moderne et on peut le faire, d'ici 5 ans pourquoi on commence pas pour changer et appliquer IPSAS, mais les IPSAS pour moi notre cadre de référence n'est pas nécessairement , pour moi on doit faire la comptabilité par les normes exiger par le public et actuellement on a beaucoup du travail pour cela le moment de l'imputation c'est l'exemple type on arrive à faire parfaitement on sera IPSAS, mais cela c'est pas le but c'est pas logique ce qu'on fait aujourd'hui.

Il y avait un grand problème quand on a informatisé le processus sur les schémas comptables derrière on avait le plan comptable et quelques notes techniques qui expliquent comment interpréter les comptes dans cette optique-là on essaye d'avancer et puis récemment depuis comme même 2 ans

maintenant on essaye de faire quand on donne un avis ou un schéma comptable on essaye de le cadrer dans les normes IPSAS. Pour être complet mais on a beaucoup de difficultés parce que il ya plein de produits financiers à la dette et aussi on n'a pas la compétence pour pouvoir les comprendre mais on c'est pas en ce moment si quelle opération utilise la dette. Donc c'est difficile pour nous de donner les schéma comptable parce que la connaissance comment traiter les instruments financiers en IPSAS c'est très compliqué. Et c'est pas évident de trouver des explications quand on est dans le secteur privé ou bancaire etc. C'est une étude pour l'instant qui est difficile à gérer et on essaye maintenant de faire un pas en avant avec les normes IPSAS d'avancer vite et plus cohérent avec la philosophie IPSAS.

6 Pourquoi selon vous a-t-on attendu jusqu'à maintenant pour appliquer les IPSAS ?

Absolument. C'est une question de décret, maintenant, c'est fini. Ils ont une vue permanente sur le système. Il y a même un bureau ici avec un représentant de la Cour des comptes. Ils ont vue en réel sur le système.

Nous avons sorti les premiers bilans en 2008, mais c'était des bilans de test. Parce qu'on a créé notre propre décret qui court à partir du 1er janvier 2010 et pour ça on a dû mettre en route un bilan d'ouverture. Donc, le premier bilan officiel, c'était le bilan d'ouverture du 31 décembre 2009.

Il y a plusieurs raisons : il y a une problématique de coût. Pour mettre en œuvre les règles IPSAS, ça nécessite à la base les systèmes informatiques à mettre en place ; il faut former les gens, il faut trouver les profils, pour pouvoir aussi vivre dans la vie quotidienne ces règles. C'est un coût supplémentaire qu'il faut envisager et mettre en contrepartie la plus-value pour certains ministères ou certains acteurs politiques. Ce n'est pas toujours donné.

7 Quel est l'impact des nouvelles normes IPSAS dans votre établissement ?

Les normes IPSAS ont une satisfaisante transparence, efficacité à 100%. Au-delà, on a encore mis d'autres procédures en place, parce qu'on a maintenant une comptabilité qui fonctionne, qui travaille bien, mais parce qu'on a à la base un système fiable avec des règles bien connues qu'on a pu mettre autour de ça encore des plus-values, des systèmes de reporting automatisé pour pouvoir renvoyer aux responsables l'information financière sur le budget, ça c'est une chose. On a mis d'autres procédures en place justement pour pouvoir gérer aussi le patrimoine actif d'une institution. Pour mieux le gérer, on a mis en place un système de bon de commande qui est créé à la base pour acheter quelque chose, un bien durable en actif. Déjà à ce moment-là le bien on sait où est-ce qu'il va être implémenté. Donc, il y a encore au-delà d'autres procédures de transparence beaucoup plus efficaces qu'on a dû mettre en place. Je crois d'ailleurs qu'on est une des seules communautés, où on reçoit depuis quelques années une certification de la Cour des comptes. C'est une règle qu'on a mise en place, suite aux IPSAS. On a

mis des entreprises en place qui travaillent pour nous, les comptables, qui regardent la comptabilité avec nous et à la fin, c'est la Cour des comptes qui certifie.

8-Que vont changer ces normes dans la pratique de la comptabilité à caractère public ?

J'ai commencé en 2001 ici au niveau de cette administration , j'avais déjà vécu le changement des règles comptables à la commune, et à partir de 2003, il y avait une loi fédérale qui obligeait aussi les communautés de régions et l'état fédéral à travailler avec la comptabilité de droit constaté et avec comptabilité financière. Alors l'ancien vice-président m'avait demandé de pouvoir faire la même chose que j'avais fait à la commune X, mais cette fois-ci pour la communauté X, un truc plus grand. Et c'est comme ça que j'ai commencé en 2005. Donc j'ai mis un système informatique en place et finalement j'ai refait ce que j'avais déjà fait à la commune X, mais d'un niveau plus élevé. On n'a pas demandé, on a imposé. On a rédigé un décret propre à la comptabilité de la communauté en 2009, et depuis le 1er janvier 2010 toute organisation qui se trouve dans le périmètre de la communauté X est obligée de suivre ces règles. Ce n'était pas du tout facile. Et pour plusieurs raisons. Le décret est valable pour des comptes de gestion séparés, surtout les écoles de la communauté. Chaque école doit travailler avec les mêmes règles comptables, mais à la base dans une école ce sont surtout des instituteurs et pas des comptables. Donc déjà de venir chez eux et de leur expliquer : maintenant il faut travailler avec une comptabilité financière.

9 Que signifie pour vous la notion d'un nouveau management public en dehors des IPSAS ?

Au niveau du secteur privé il y a un management. Il y a un travail en équipe, mais dans un cadre de management pour améliorer, pour donner plus à l'entreprise. Car l'entreprise n'a besoin que de bénéfices. Par contre je ne sais pas parler pour toute la Belgique. Je ne sais parler que pour le ministère de la communauté X; Il y a une culture de management public, certainement parce qu'on met en œuvre toutes les actions politiques, on les communique ; il y a une communication très étroite avec les citoyens, surtout parce qu'on est petit, on n'est pas très grand, alors la communication est encore plus facile par rapport à d'autres entités. Il y a un flux permanent d'informations, non seulement de chiffres, de finances, mais aussi des actions entreprises. C'est certainement une plus-value parce qu'il faut savoir qu'à la fin on travaille pour les citoyens et pas pour soi-même.

10 Par ressemblance à l'adoption internationale des normes IPSAS dans le nombreux pays avancés et par différence à l'adoption dans certains pays PMA(Pays Moins Avancées), le (Maroc ,Belgique) est-il en mesure de rattraper le retard des normes comptables internationales ?

Je ne connais pas le degré de satisfaction ou d'implémentation dans d'autres pays, mais je suis persuadé qu'on doit y arriver, parce qu'il y a une vue aussi transparente sur toutes les gestions de

finances en mettant ces règles en place. D'autant plus que l'Europe exige encore en plus beaucoup plus que la mise en œuvre de ces règles IPSAS. Donc il y a déjà la forte pression de l'Europe, donc déjà pour ces raisons-là, on ira si on veut ou si on ne veut pas.

Je reviens sur la communauté X. J'ai compris que vous vous occupez de 9 communes et d'autres instituts comme des écoles, des services culturels, des services pour les gens handicapés et vous travaillez depuis 1985 au sein du secteur public.

11 Avez-vous une idée sur l'actualité et l'évolution mondiale des normes IPSAS destinées au secteur public de tous les pays ?

Par exemple on n'a pas la même base que l'Europe ou l'Afrique sur les mêmes bases en termes d'implémentation et de conceptualisation. Pour moi c'est un peu le parallèle de ce qui s'est passé en Europe. On n'avait pas la même base entre Europe de l'Est et l'Europe de l'ouest. On avait nous des bases légales bien approfondies que certain pays de l'Est et il était plus facile pour les pays de l'Est. Nous on est partis de rien donc on prend ce qui existe, on se base sur les standards et si on applique un peu cela partout dans le monde il ya pas de mauvais et je pense que les pays Africain ont un peu le même raisonnement et de dire plus que rien d'inventer l'eau chaude partant sur les choses qui existent et qui sont appliquées dans les pays anglo-saxons depuis déjà bien longtemps, dans une certaine mesure et dans d'autres pays et qui ne sont pas basés sur des situations spécifiquement nationales comme souvent le cas. Par contre en Europe de l'ouest où chacun avait ces règles et chacun obtient ces règles par ce qu'on ne veut pas que quelqu'un vienne dire comment on doit faire . Donc dans ce sens là les IPSAS c'est une bonne base pour les pays qui partent de rien et partent de quelque chose qui est internationalement reconnu en Europe. Par contre il ya des systèmes nationaux, des règlements nationaux des lois nationales qui font parfois qu'on nous inscrit dans un carcan et quand on a plus difficile de vouloir sembler faire on dit ok on accepte finalement de revenir à des standards qui restent plus généraux qu'une loi nationale qui permet à mon sens de très bien pouvoir tenir une comptabilité d'une manière toute à faire correcte voir plus correcte avec une base commune à d'autres, une base qui permet aussi encore une interprétation à un moment donné pour aller dans un sens plutôt qu'un autre en fonction des spécificités de terrain ou de pays.

On a la Tchéquie et l'Autriche qui sont passés au IPSAS et ils ont présenté leurs problèmes etc et concernant les meeting organisés, on a des présentations sur d'autres pays comme la Corée , la Malaisie et pour nous je pense qu'on bloque tous sur le même problème de faire comprendre à des gens qu'ils n'ont pas une formation solide du jour au lendemain et doivent faire une comptabilité en partie double et c'est un changement très important en gestion de changement et surtout la manière de travailler des gens, et aussi le besoin de formation de faire savoir et de comprendre aux gens de quoi

on a besoin et exactement. L'esprit comptable après les problèmes de systèmes utilisés c'est pas gratuit quand même.

12 Pensez vous que la mise en place des nouvelles normes comptables nécessite une formation urgente et continue pour le personnel de la fonction publique ?

A 80%, oui. Il y a encore un petit chemin à parcourir, notamment pour tout ce qui concerne le contrôle interne. Il y a encore des lacunes. Ce sont les procédures qu'on est en train d'affiner. C'est bien de mettre en route un système informatisé, c'est bien de former les gens, et j'aurais tendance à dire que tout fonctionne bien, il y a une transparence complète, mais ce qui nous manque encore autour de ça, et là la région X est même plus loin que nous, c'est un système de controlling de procédures. Est-ce qu'il n'y a pas quelqu'un qui sait détourner d'une manière ou d'une autre un flux financier. Et ça c'est quelque chose que l'on a mis dans notre décret, il y a un chapitre dédié au controlling et depuis quelques années on est en train de rédiger et d'affiner tout ça. A mon avis, on a besoin de 2 ans pour terminer ça.

Les logiciels coûtent très cher parce qu'on a pris un logiciel leader mondial pouvant gérer 15 comptabilités à la fois, donc 15 organismes sont reliés à ce système informatique. Et le coût de licence, le coût de paramétrage, ça coûte cher. La formation ça va, parce qu'on a dû la faire nous-mêmes. Et tout à la fin, j'ai engagé un certain nombre de personnes au sein de mes services. Tenez les personnes que vous avez entre autres rencontrées. Ce sont les comptables que moi j'ai engagés depuis des années, au fur et à mesure, qui gèrent maintenant à partir de mon service, la comptabilité d'un organisme.

Concernant les fonctionnaires on a investi beaucoup dans les formations des différents départements et encore des étapes à franchir pour les gens qui appliquent la comptabilité de caisse surtout pour les gens qui ont fait seulement le primaire et qui exercent certains travaux au niveau de la comptabilité. Je suis fière sur mon organisation d'avoir réalisé un tel trajet dans les 5 ans prévus et avec les résultats qu'on a aujourd'hui. C'est la première étape et maintenant il faut grandir je suis fière de ces résultats, je suis convaincu qu'il faut aller une étape plus loin mais je ne suis pas convaincue qu'il faut le faire sur la même plateforme unique mais je suis convaincue de le faire avec les mêmes règles il faut que tout le monde travaille avec les IPSAS ou EPSAS et je pense que cela se fera avec le temps.

13 Jugez-vous utile pour n'importe quel administré de pouvoir consulter à tout moment les dépenses et les recettes de l'Etat ?

Oui, pour autant que ça soit présenté et que le compte d'exécution des budgets soit présenté de manière utile aux citoyens, oui ça peut être utile, mais ça ne sert à rien puisqu'ils ne s'y retrouveront pas.

Une transparence c'est bien parce que nous travaillons pour les citoyens. J'aurais donc tendance à dire oui, donc de mettre à disposition des chiffres. C'est certainement une plus-value, mais il faut respecter aussi la vie privée de certains acteurs y compris les acteurs politiques. Donc faire une transparence totale, pouvoir consulter chaque dépense en détail, c'est trop.

Les règles européennes sont plus fortes que les IPSAS surtout dans le secteur public. EUROSTAT dirige les règles comptables statistiques, les sec 2010 systèmes des comptes européens. Il se trouve un peu quelque part, d'une certaine manière les règles IPSAS sont respectées mais il y a d'autres contraintes et c'est là-dessus que le secteur public doit se diriger.

C'est ça le problème, si on n'avait que les IPSAS, ça pourrait faire avancer l'économie. Mais nous avons d'autres contraintes que les IPSAS.

14 Avez-vous déjà entendu parler des EPSAS

Cela dépend si tu parles du fédéral ou de la Belgique. Du moment où des autres peuvent le faire nous aussi on peut le faire, le seul problème pour la Belgique si toutes les collectivités locales, toutes les institutions sont d'accord pour le faire cela demande beaucoup de temps. La Belgique est un état fédéral, mais j'ai déjà parlé de la loi 2003. Cette loi qui fixe les principes comptables budgétaires pour les communautés, les régions, l'état fédéral. La même comptabilité, c'est vraiment les principes très basiques à suivre aussi le plan comptable à suivre pour toutes les régions et les communautés, le fédéral, mais dans la pratique ils ne le font pas, je suis sûre qu'ils ne le font pas, la Flandre applique la comptabilité double donc par définition donc très proche et le canevas (régions, communauté, Etat fédérale) pas les pouvoirs locaux. Chaque région peut dire de quelle manière elle fait le travail. Je pense qu'ils sont en comptabilité double, la Wallonie je ne sais pas, la sécurité sociale à son propre règlement. Le jour où l'Europe vient avec les IPSAS pour dire pourquoi pas on travaille pas ici dans ce pays avec le même système unique, je pense c'est un avantage mais il y a pas une obligation de le faire puisque chacun a ses règles, sa couleur. Mais si on a IPSAS on aura une seule comptabilité, donc c'est l'extérieur qui va décider de faire IPSAS donc ce sera un avantage « la seule chose qui peut faire que les IPSAS puissent être appliquées ici en Belgique, c'est l'union européenne ». Je crois que c'est pour cela à court terme on a déjà eu je ne vois pas comment on peut motiver les pouvoirs publics pour suivre les IPSAS, c'est un peu double puisque la commission européenne est entrain d'inventer ses propres EPSAS, en fédéral on a une comptabilité double et on essaye d'avoir une comptabilité double

correcte avec une définition semblable à L'IPSAS. Tu pourras dire si on force un peu plus loin cela nous facilite le passage à l'IPSAS. C'est le seul avantage que je vois aujourd'hui en disant un seul argument si tu veux vendre l'application des IPSAS la transparence c'est pas un vrai argument peut être théoriquement un argument mais politiquement non je pense si on dit cela à notre ministre il va dire non ,je ne vois pas de raison pour le faire. D'ici 5 ans peut être bien et si on fait cela on peut être en ligne cela oui peut être vu l'expérience de FEDCOM , et aussi du point de vue argent et effort des fonctionnaires on le fait pas tout le temps, mais on se prépare pour les IPSAS , on a l'instrument la comptabilité actuelle envers les IPSAS,C'est pas noir ou blanc, on peut dire que c'est gris. Il ya des choses à changer, mais le système et la logique à la jeter tout ce travail et de commencer à O.La plus grande trajectoire a déjà été faite. Je ne sais pas combien il reste, jusqu'à quand, mais pour le moment nous pour faire un autre changement c'est un travail, la plus grande différence c'est la méthode comptable, il ya beaucoup de changement déjà on doit s'adapter à notre nouveau changement et avoir des réponses à tous nos interrogations.

Le cas marocain avec une expérience de 18 ans

1-connaissiez-vous le type de comptabilité de votre établissement ?

Une comptabilité qui reconnaît les transactions de leur date de création que l'actif et passif plus la comptabilité de caisse l'encaissement et le décaissement du cache.

2 quel est le degré d'efficacité du système comptable au niveau de votre établissement ?

Le degré d'efficacité, c'est la façon de changer d'une comptabilité de caisse vers une comptabilité de partie double je pense que c'est un défi, on change même les principes de caisse au moment où on a reçu l'argent. Maintenant par rapport à la comptabilité en partie double, l'équipe a trouvé des problèmes pour les gens qui ne comprennent pas le processus. Il faut d'abord bien comprendre ce qu'il faut faire et savoir comment traduire ça vers le nouveau logiciel et la nouvelle façon de travailler.

3- Connaissez-vous les normes IPSAS destinées au secteur public ?

Oui, je connais l'histoire d'abandonner la comptabilité de caisse pour avoir une comptabilité patrimoniale qui contient les immobilisations, les créances de l'Etat, le niveau d'efficience.

Pour la comptabilité de caisse c'est plus du tout la même chose. L'Entreprise privée n'est pas suffisante et la position de systèmes démocratiques, le parlement et la loi de finances gouvernent. La loi de finances observe si pour les règlements on a respecté l'autorisation ou non, alors que la comptabilité de caisse manque d'information sur la situation financière.

On a besoin de 2 choses : la gestion de patrimoine, et utiliser une partie de patrimoine pour régler une affaire.

La comptabilité patrimoniale c'est la suite de l'évolution dans le monde ; la banque mondiale encourage l'Etat pour l'application de ce nouveau système.

Je suis membre d'IPSAS Bord et je représente le Maroc au conseil des Normes IPSAS. Actuellement il y a 38 normes, bientôt 39. Pour la TGR, la réforme de la comptabilité et améliorer l'information comptable, pour la suite la question de démarrage est de s'inspirer des IPSAS, l'équipe qui a proposé ces recherches et cette équipe est chargée par la réforme, c'est l'équipe PCE (plan comptable de l'Etat), la proposition a été acceptée jusqu'au niveau supérieur et cela depuis 2008.

4-êtes-vous favorables au changement de la comptabilité publique avec les nouvelles normes IPSAS ?

Bien sûr que oui, déjà on a commencé par les activités les plus importantes, les transactions les plus significatives. L'ancien système était complètement anarchique sur le plan conceptuelle (le système de

caisse) et sur le plan de la pratique. Donc l'ancien système ne donnait pas une bonne image de la situation de l'Etat, il retraçait les flux de l'encaissement et de décaissement de façon très limitée.

L'Etat a besoin de rigueur et de transparence, la comptabilité mesure la valorisation et rend compte au parlement et aux citoyens (basée sur l'approche patrimoniale en matière de l'information comptable juste et pertinente et fiable).

Les normes sont actuellement en cours de test et on attend 2017 pour avoir la première étape d'élaboration de bilan d'ouverture. Jusqu'à maintenant aucun pays qui applique les IPSAS à 100% d'une part dans les normes IPSAS. Il ya une certaine marge de flexibilité qui consiste à donner des dérogations à l'entité, flexible. L'IPSAS Board donne 3 ans comme souplesse à une faveur aux entités pour l'application des IPSAS donc c'est un encouragement.

5-pensez-vous qu'il y aurait des résistances au changement avec les normes IPSAS dans le secteur public ?

La situation actuelle complique le système (l'Etat peut avoir son budget) au niveau des années 80 il y avait (dépense, recette) un simple système qui fonctionne mais les finances publiques n'ont rien changé, et je ne suis pas d'accord avec les IPSAS puisque toujours la question se pose de quelle information nous permettrait de prendre une décision avec le même bilan et le CPC et est-ce que ce serait les bonnes sources pour prendre une décision. Débit, crédit sont des normes universelles standards même au Japon on a de la matière grise. Le secteur public doit appliquer obligatoirement une comptabilité selon le CGNC, mais on a besoin de moyens (personnel, contrôle...) et des sanctions.

6-Pourquoi selon vous a-t-on attendu jusqu'à maintenant pour appliquer les IPSAS ?

Déjà ces normes doivent être auditées à partir de 2017 pour certifier l'opinion sur les comptes de l'Etat et pour avoir une assurance raisonnable à partir de 2020 selon la Loi Organique 130-13.

Pour l'audit, ce sera sur 2 parties : 1- situation raisonnable, 2- est-ce que ces normes sont appliquées ou non pour donner une image fidèle et transparente de l'Etat.

7- Quel est l'impact des nouvelles normes IPSAS dans votre établissement ?

L'impact des normes IPSAS se situe surtout au niveau de la transparence pour avoir connaissance de la situation financière de l'Etat, le manque de la transparence, le pouvoir de la transparence et de la décision. Donc le fait qu'il n'ya que cette comptabilité est une limite au niveau des ministères. On a un critère bien défini, c'est l'égalité des chances pour le développement de l'Etat.

Donc la transparence c'est une responsabilité (critère de performance). A l'exemple des pensions.

La comptabilité est une responsabilité des opérations sur laquelle doit être appréciée la transparence. Au niveau de budget de l'Etat, il reste une question politique au niveau de partage des budgets et question de système donc la cour des comptes doit vérifier est ce que vous avez bien utilisé les bien et est-ce que vous avez respecté la réglementation et les dépenses.

Actuellement la responsabilité des acteurs de leur utilise des moyens propre pour cette réforme et la cour des comptes on donne des observations dans le cas des gaspillages, achat non pas respecte la réglementation. La responsabilisation c'est le contrôle de la situation (résultat) et l'importance significative une grand boite donc on a besoin d'une grande porte et pas une petite porte

8-Que vont changer ces normes dans la pratique de la comptabilité à caractère public ?

Les normes IPSAS vont changer plusieurs choses au niveau de la comptabilité mais déjà on a des difficultés comme le besoin en personnel (la paperasse n'est pas complémentaire de l'information et n'est pas suffisante ce qui retarde les opérations) et aussi trop d'opérations nouvelles. Il y a aussi un problème d'information spécifique à l'auditeur par exemple le prix des fournisseurs. Pour une comparaison entre les prix, cette information on ne peut pas l'avoir par le système alors qu'au niveau du privé, le patron peut déléguer le contrôle par un contrôle hors gestion et auditeur interne après la réalisation des écritures. Au niveau de l'Etat on a un contrôleur financier qui contrôle les opérations financières par des règles de contrôle, soit avec le contrôle de matière, soit avec les IPSAS, alors qu'avec la comptabilité elle-même, on n'a pas de contrôle.

Les normes IPSAS permettent de connaître la situation financière de l'Etat avec des informations très complètes.

9- Que signifie pour vous la notion d'un nouveau management public en dehors des IPSAS ?

Dans le management public , manager cela veut dire responsable de service public soit dans une entreprise soit dans une institution financière et les tâches (principe de manager) sont les mêmes partout. Le fait qu'il yait le mot public veut dire que tu travailles dans un environnement public. L'objectif principal n'est pas que votre institut atteigne l'objectif ou réalise un chiffre d'affaires, mais de faire du service public. Je ne fais pas de différence entre public et privé, mais l'objectif est différent, du point de vue déontologique. Il ya peut-être des choses que donne le privé pour aller vers l'objectif. Pour le public, l'important c'est de contrôler, mais dans le privé, on a un protocole et une délégation. Par exemple, on peut manger dans un resto très cher (exemple pour signer un contrat, mais pour manager on est responsable de la gestion et on doit faire cela plus correctement. Le travail doit être correct avec le personnel. La seule différence pour moi : le service public est un peu strict.

10-Par ressemblance à l'adoption internationale des normes IPSAS dans de nombreux pays avancés et par différence à l'adaptation dans certains pays PMA (Pays Moins Avancés), le Maroc est-il en mesure de rattraper le retard des normes comptables internationales ?

Oui, le Maroc peut être un pays leader au niveau de l'application des IPSAS. Le Maroc est membre du conseil et peut bénéficier de l'expertise d'un membre du conseil et mis au courant de l'évolution des IPSAS, ou qu'une nouvelle loi organique a été mise en place. Les normes IPSAS c'est un projet des normes et l'applicabilité des IPSAS aux établissements publics facilite la chose. Il ya 2 sortes de normes. L'IPSAS, organe relatif à l'IFAC (fondement interne des experts comptables) se compose de 130 pays avec 1000 membres et 5 conseils IPSAS Board, comprenant des auditeurs,des experts comptables, une éthique et des experts comptables.Au début c'était une communication et en 2002 c'est devenu un conseil composé de plus de 15 membres, proposés par des institutions de leur pays avec recommandation de l'ordre des experts comptables du pays.Trois autres sont des membres publics nommés à titre individuel par mandat.

11 avez-vous une idée sur l'actualité et l'évolution mondiale des normes IPSAS destinées au secteur public de tous les pays ?

Le Maroc est en route vers les IPSA. Théoriquement,on peut attendre pour réaliser une comparaison. Exemple : le PIB du Maroc est de 10% de celui des USA. On parle de comptabilité internationale, mais les états financiers n'appliquent pas les mêmes canevas. De plus la FMI, la banque internationale et l'agence de notation ont besoin et exigent des informations au niveau financier. Par exemple la Grèce est en situation actuelle de crise. Les institution sont vigilentes et demandent que les pays soient plus fiables. L'application des IPSAS est un élément important. Par exemple, en Tunisie, au Maroc, c'est un acteur international qui gère les pays ; la transparence et chercher aussi sur le niveau interne et externe par le citoyen d'une partie et par les institutions politiques des pays.

12-Pensez-vous que la mise en place des nouvelles normes comptables nécessite une formation urgente et continue pour le personnel de la fonction publique ?

La communication au niveau de l'administration. Il ya un manque de communication et aussi un manque de ressources au niveau de la TGR. Manque de formation également, l'équipe qui chapote se compose de 5 ou 6 personne seulement. Alors que les IPSAS pour une bonne gouvernance et pour une légitimité de notre rôle, on doit les maitriser.

13-Jugez-vous utile pour n'importe quel administré de pouvoir consulter à tout moment les dépenses et les recettes de l'Etat ?

La dépense au Maroc n'est pas liée à un objectif déterminé, elle est liée beaucoup plus au respect de la réglementation. Mais est-ce que cela concerne le citoyen ? Est-ce que c'est un objectif démocratique ?

Depuis la dernière réforme constitutionnelle, la situation est clarifiée : on aura x % des créances et x % de dettes. L'information financière pour le parlement est importante ; il faut connaître la dette publique exacte et si ce sera bien la même chose pour les créances.

Egalement il ya une commission de contrôle des dépenses publiques, en relation avec la cour des comptes, qui demande des informations sur chaque établissement. Il ya un contrôle après la réforme constitutionnelle au Maroc. C'est le parlement qui décide et qui contrôle le gouvernement. Les informations des IPSAS doivent se baser sur : partie prenante – citoyen – agent économique (entreprise , consommateur, organisme financier , Etat , reste du monde) afin de donner une bonne image aux investisseurs étrangers pour les encourager ; les investisseurs bailleurs de fonds à l'intérieur de l'Etat, donc des Etat financiers + la loi de finances+ le rapport de la Cour des comptes permettent de donner un image fidèle et transparente puisque l'autorisation budgétaire aide pour avoir une transparence et aussi la prise de décision.

Pour le cas d'une entreprise par exemple j'ai besoin d'informations sur la situation des impôts et combien je peux payer, un pays qui s'endette (Etat financier).

En France la constitution financière par la LOLF permet d'avoir des comptes transparents donc la Cour certifie les comptes de l'Etat, puisque la constitution a des mesures comptables qui aident l'Etat à prendre une décision : la démocratie = finances. Les institutions (les finances publiques) en tant que consommateurs, entreprises, banques et le reste du monde au niveau du contrôle (selon l'information financière). La loi organique des finances des nations unies approche par exemple la situation des femmes et des enfants, et conçoit l'état financier des investissements pour la femme et enfants.

La manière de représenter les comptes au parlement est très importante. La loi de finance prévoit un vote de 70 jours pour les projets préparés par le ministère pour le parlement. Pour une totale transparence, il y aura des certifications de la Cour des comptes par l'engagement des commissaires aux comptes, des équipements militaires au niveau des bilans et un engagement du privé pour avoir des guides de vérification d'audit, les logiciels, des formations, le recrutement de magistrats pour les normes IPSAS.

14-Avez-vous déjà entendu parler des EPSAS

Dans le but de moderniser la comptabilité de l'Etat avec des règles comptables, on a commencé par la partie double. Mais en principe avec les normes IPSAS ou même les EPSAS on a quand même une

référence et un cadre référentiel sur lequel on se base surtout au sein de l'Etat. Les EPSAS restent une expérience de l'Europe.

ANNEXE 6 QUESTIONNAIRE DE L'ENQUETE QUANTITATIVE



المدرسة الوطنية للإدارة والتسيير
Hochschule für Verwaltungswissenschaften
Ecole Nationale Supérieure de Gestion - AGOR



Questionnaire

Objectif

Analyse des conditions d'application des normes IPSAS au sein de l'administration publique et de l'impact de ces normes sur la bonne gouvernance et l'application d'un nouveau management public.

Cible

Ce questionnaire est destiné, dans toutes les institutions publiques qui appliquent les règles IPSAS, aux personnes travaillant dans les différents services : cadres, chefs de division de normalisation comptable, cadres gestionnaires, chefs de service financier, auditeur réviseur, inspecteur du département comptabilité, division de la coopération internationale, service qualité, service du contrôle des dépenses de l'Etat, services comptables et guichet, service de programmation et des marchés.

Ce questionnaire est structuré en 4 parties :

- A. Les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS
- B. La bonne gouvernance par rapport à l'application des normes IPSAS
- C. L'uniformisation des règles comptables entre Etats ou au sein d'un même Etat
- D. L'application des normes IPSAS, façonnera un management de type nouveau

Les réponses à ce questionnaire vous prendront 15 à 20 minutes.

Merci de cocher la case qui correspond le mieux à votre situation et merci pour votre participation !

Selon l'échelle de mesure ci-après, veuillez juger de manière objective votre degré d'accord ou de désaccord pour les affirmations relatives à chaque groupe de paramètres-clés, en cochant sur une échelle de 1 à 5 le chiffre qui convient le mieux à votre appréciation.

1	2	3	4	5
Tout à fait en désaccord	En désaccord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord

Identification

Nom

Âge

Prénom

Ancienneté

Fonction actuelle

Etablissement d'attache

A. les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS	Tout à fait en désaccord → Tout à fait d'accord				
	1	2	3	4	5
A.1-Facteurs culturels					
1-L'héritage culturel favorise la transmission des pratiques comptables et managériales d'une génération à l'autre.					
2-Les fonctionnaires sont réfractaires à l'évolution des pratiques comptables et managériales dans l'administration publique.					
3-L'héritage culturel favorise le maintien des pratiques comptables et managériales des normes IPSAS dans l'administration publique.					
4-La nouvelle génération de fonctionnaires adopte facilement les anciennes pratiques comptables et managériales utilisées au sein de l'administration publique.					
5-Les fonctionnaires de l'administration publique s'affranchissent facilement des anciennes pratiques comptables et managériales et en adoptent de nouvelles.					
6-Malgré la facilité d'apprentissage, les comportements relatifs aux anciennes habitudes au niveau de la gestion de la chose publique et de la comptabilité publique continuent à sévir au sein de l'administration publique.					
7-Le comportement des fonctionnaires vis-à-vis des nouvelles pratiques comptables et managériales au sein de l'administration publique est suffisamment avenant.					
A.2-Facteurs géographiques					
1-L'adoption des normes IPSAS dans un pays influence positivement leur mise en application dans les pays limitrophe.					
2-Le découpage territorial influence positivement la mise en application des normes IPSAS au sein de l'administration publique.					
3-Un pays qui présente une bonne image au niveau de sa comptabilité publique influence positivement les pays limitrophes.					
4-La stabilité politique et économique d'un pays représente un facteur favorisant un terrain pour l'application d'une gestion publique saine.					
5-La situation géopolitique d'un pays influence positivement la mise en application des nouvelles normes comptables IPSAS.					
6-Les grands groupements économiques favorisent l'uniformisation des normes comptables publiques dans les pays y appartenant.					
A.3-Facteurs politiques					
1-Les décideurs politiques ne font pas assez preuve de volontarisme pour accélérer l'application des normes IPSAS.					
2-L'absence de volontarisme des décideurs politiques est de nature à entraver, voire à empêcher, la mise en application des normes IPSAS					

3-Les décideurs politiques sont davantage portés sur les résultats (budget) que sur les moyens (comptabilité), ce qui explique qu'ils se désintéressent des normes IPSAS.					
4-Le volontarisme politique est un facteur déterminant pour la mise en application des normes IPSAS.					
5-L'administration publique est suffisamment autonome vis-à-vis des pouvoirs publics.					
6-Les pouvoirs publics doivent être davantage éloignés des décisions de l'administration publique.					
7-L'ingérence des pouvoirs publics dans l'administration publique est de nature à ralentir l'application des normes IPSAS.					
A.4-Facteurs économiques					
1-L'administration publique assure une gestion suffisamment efficace des deniers publics.					
2-La gestion des deniers publics sera meilleure avec l'adoption des normes IPSAS.					
3-Les comptes publics sont suffisamment transparents.					
4-Les normes IPSAS apporteraient davantage de transparence au niveau des comptes publics de l'administration.					
5-Les dépenses liées à l'administration publique sont suffisamment contrôlées.					
6-Les normes IPSAS permettraient de mieux rationaliser les dépenses publiques.					
7-L'administration publique opère à un suivi et à une reddition assez réguliers de ses comptes.					
8-L'adoption des normes IPSAS améliorera le dispositif de reddition des comptes au niveau de l'administration publique.					
9-L'adoption des normes IPSAS contribue au développement économique du pays					
10-L'adoption des normes IPSAS permet d'augmenter la capacité des investissements directs étrangers.					
11-L'adoption des normes permet de favoriser les échanges commerciaux internationaux					

B. La bonne gouvernance dans un pays représente-t-elle un terreau fertile pour l'application des normes IPSAS ?	Tout à fait en désaccord Tout à fait d'accord				
	1	2	3	4	5
B.1. Transparence					
1-La transparence de la comptabilité publique représente un élément important de la bonne gouvernance d'un pays.					
2-L'image fidèle aux états financiers d'une administration publique garantit une transparence suffisante.					
3-La comparabilité des écrits comptables est l'un des piliers de la transparence au sein de l'administration publique.					
4-La neutralité a un impact sur la transparence au sein de l'administration publique.					
5-L'accessibilité est importante pour le déploiement de la transparence au sein de l'administration publique.					
6-La qualité des écritures comptables est un gage de transparence de celles-ci.					
7-La lisibilité des écrits comptables est une condition importante pour le maintien de la transparence.					
B.2. Information financière					
1-Une bonne information financière garantit le respect de la bonne gouvernance d'un pays.					
2-L'intelligibilité influence la qualité de l'information financière au sein de l'administration publique.					
3-La pertinence influence la qualité de l'information financière.					
4-La fiabilité joue un rôle dans l'amélioration de la qualité de l'information financière.					
5-La prudence est une condition sine qua non de la qualité de l'information financière.					
6-L'exhaustivité joue un rôle dans la qualité de l'information financière.					
B.3. Citoyenneté					
1-La participation des citoyens joue un rôle déterminant dans l'éclosion des valeurs liées à la citoyenneté.					
2-Les citoyens doivent être davantage impliqués dans la gestion de la chose publique.					
3-Les citoyens doivent avoir un droit de regard sur la comptabilité publique.					
4-Les citoyens doivent être force de propositions dans la gestion de la chose publique.					
5-Les citoyens doivent être mieux représentés au sein de l'administration publique.					
6-Les élus représentent suffisamment les citoyens en matière de gestion de la chose publique.					
7-La société civile joue un rôle de représentation des citoyens au niveau de la gestion de la chose publique.					
B.4. GRH : Gestion des Ressources Humaines					
1-La focalisation sur l'élément humain est une condition d'un développement intégré.					
2-Les compétences au sein de l'administration publique se développent de manière continue.					

3-L'intégration de nouveaux profils et de nouvelles carrières au sein de l'administration publique permet d'aboutir à un professionnalisme plus poussé.					
4- Les nouveaux systèmes d'aide à la prise de décision modernisent l'administration publique.					
5-L'introduction de la notion de mérite et de performance renforce la motivation des effectifs au sein de l'administration publique.					
6- La promotion de l'égalité des sexes au sein de l'administration publique renforce la productivité					
7- Basée sur les besoins réels de l'administration publique, la politique de recrutement permet de mieux répondre aux besoins des usagers.					
B.5.La décision					
1-La déconcentration permet une autonomie de la prise de décision au sein des administrations publiques.					
2-La décentralisation permet une meilleure gestion de la chose publique au niveau local.					
3-Les quantités de ressources propres sont suffisantes pour pallier les difficultés financières et les manques de compétences.					
4-Les organes décentralisés ont la possibilité de délibérer et de décider librement.					
5-Le droit de dépenser est une manifestation concrète de l'autonomie financière.					
6-La contractualisation entre l'Etat central et les organes décentralisés permet une harmonisation comptable et une bonne gestion de la chose publique.					
7-La décentralisation permet de mieux contrôler les dépenses au sein de l'administration publique.					
8-Les décisions prises en interne au sein de l'administration doivent s'accommoder de réseaux de pouvoir externes.					
9-Le développement de l'administration publique représente un processus ascendant au niveau de la prise de décision.					

C. Pensez-vous que l'uniformisation des règles comptables entre Etats ou au sein d'un même Etat soit une bonne décision ?	Tout à fait en désaccord Tout à fait d'accord				
	1	2	3	4	5
1-L'uniformisation des règles comptables entre États ou au sein d'un même Etat est une bonne décision.					
2-La mondialisation est un vecteur d'uniformisation des règles comptables entre Etats.					
3-Les groupements économiques et les marchés communs contribuent à l'uniformisation des règles comptables entre les États.					
4-La décentralisation défavorise l'uniformisation des règles comptables dans un pays.					
5-La multiplication des règles comptables rend complexe l'uniformisation.					
6-L'uniformisation des normes comptable (IPSAS) améliore la comparabilité de l'information financière au niveau international.					
7-L'uniformisation des normes comptables (IPSAS) améliore la comparabilité public/privé.					
8-On s'attend à avoir le même degré de réussite des normes IPSAS que dans d'autres pays où elles sont déjà appliquées.					

D. L'application des normes IPSAS, en dépit de toute forme de résistance, façonnera-t-elle un management de type nouveau ?	Tout à fait en désaccord Tout à fait d'accord				
	1	2	3	4	5
D.1. Efficacité de l'action des entités publiques					
1-La production de prestations de service public de qualité dans un laps de temps réduit est un critère de bon management public.					
2-L'administration publique a vraiment besoin d'être efficace.					
3-L'administration publique, telle qu'elle existe aujourd'hui n'est pas suffisamment efficace.					
D.2. Efficience d'optimisation des ressources					
1-L'efficience est un élément important de service public pour garantir un management public de qualité.					
2-L'administration publique actuelle est suffisamment efficiente.					
3-Les moyens actuels déployés dans l'administration publique garantissent l'efficience de celle-ci.					
D.3. Performance de l'administration publique					
1-La performance est érigée en véritable valeur au sein de l'administration publique.					
2-L'administration publique se doit d'être performante.					
3-La performance est un critère déterminant pour une prestation de service public de qualité.					
D.4. Responsabilité					
1-L'administration publique et les fonctionnaires opérant au sein de cette administration doivent engager leur responsabilité en matière de gestion des deniers publics.					
2-La non-observation du principe de responsabilité doit faire l'objet de sanction.					
3-La responsabilité de l'administration publique est de rendre des comptes aux citoyens contribuables.					
D.5. Responsabilisation					
1-Les fonctionnaires opérant au sein des administrations publiques devraient être davantage responsabilisés quant à leurs actions et leurs décisions.					
2-La responsabilisation est un élément important pour optimiser le management public.					
D.6. PPP : partenariat public privé					
1-Le PPP est un moyen efficace pour résoudre les problèmes de l'administration publique les plus urgents.					
2-Le PPP aura dans l'avenir une place déterminante au sein de l'administration publique.					
3-Le PPP est un élément véritablement important du management public.					
D.7. GAR : gestion axée sur les résultats					
1-La gestion axée sur le résultat est un modus operandi réellement efficace au sein de l'administration publique.					
2-La GAR est un outil fiable de planification au sein de l'administration publique.					
3-La GAR est un moyen suffisamment puissant pour asseoir un bon management public.					

D. 8. Formation et renforcement de capacité					
1-Les fonctionnaires de l'administration publique sont suffisamment formés au nouveau référentiel comptable.					
2-La formation continue change réellement quelque chose au sein de l'administration publique.					
3-Les fonctionnaires devraient être davantage formés aux nouvelles techniques de management public.					
4-Il faut privilégier la formation continue au détriment des formations ponctuelles.					
5-Intégrer une formation continue améliore les compétences des ressources humaines en permanence et renforce la culture d'apprentissage.					
D.9.Outil informatique					
1-L'outil informatique contribue vraiment à aider les agents de l'administration publique dans les missions qui leur sont dévolues.					
2-Le choix de bons outils informatiques pose problème.					
3-Les outils informatiques actuels sont suffisants.					
D.10.Accessibilité et ouverture					
1-L'accessibilité et l'ouverture de l'administration publique est une condition pour la mise en place d'un management public efficace.					
2-L'administration publique devrait être davantage ouverte et accessible aux citoyens.					
3-L'administration publique devrait considérer le citoyen comme un client exigeant plutôt que comme un simple administré.					
4-La manière utilisée aujourd'hui par l'administration publique pour publier ses comptes est suffisamment pédagogique.					
5-La bureaucratie est un élément utile en matière de management public.					

ANNEXE 7 CODAGE DES ITEMS DU QUESTIONNAIRE DE L'ENQUETE QUANTITATIVE

A.A. les conditions de mise en œuvre les normes IPSAS	Codage
<i>Facteur culturel</i>	CHTPC
1-L'héritage culturel favorise la transmission des pratiques comptables et managériales d'une génération à l'autre	CFREPC
2-Les fonctionnaires sont réfractaires à l'évolution des pratiques comptables et managériales dans l'administration publique.	CFMPC
3-L'héritage culturel favorise le maintien des pratiques comptables et managériales des normes IPSAS dans l'administration publique.	CNGFFA
4-La nouvelle génération de fonctionnaires adopte facilement les anciennes pratiques comptables et managériales utilisées au sein de l'administration publique.	CFAPA
5-Les fonctionnaires de l'administration publique s'affranchissent facilement des anciennes pratiques comptables et managériales et en adoptent de nouvelles.	CACAPA
6-Malgré la facilité d'apprentissage, les comportements relatifs aux anciennes habitudes au niveau de la gestion de la chose publique et de la comptabilité publique continuent à sévir au sein de l'administration publique.	CCCNPC
7-Le comportement des fonctionnaires vis-à-vis des nouvelles pratiques comptables et managériales au sein de l'administration publique est suffisamment avenant.	GPIPA
<i>Facteur géographique</i>	
1-L'adoption des normes IPSAS dans un pays influence positivement leur mise en application dans les pays limitrophe.	GDTIAP
2-Le découpage territorial influence positivement la mise en application des normes IPSAS au sein de l'administration publique..	GBICPP
3-Un pays qui présente une bonne image au niveau de sa comptabilité publique influence positivement les pays limitrophes.	GSPGPS
4-La stabilité politique et économique d'un pays représente un facteur favorisant un terrain pour l'application d'une gestion publique saine.	GIPAC
5-La situation géopolitique d'un pays influence positivement la mise en application des nouvelles normes comptables IPSAS.	GGGCP
6-Les grands groupements économiques favorisent l'uniformisation des normes comptables publiques dans les pays y appartenant.	PPVAA
<i>Facteur politique</i>	
1-Les décideurs politiques ne font pas assez preuve de volontarisme pour accélérer l'application des normes IPSAS.	PPNA
2-L'absence de volontarisme des décideurs politiques est de nature à entraver, voire à empêcher, la mise en application des normes IPSAS.	PDRM
3-Les décideurs politiques sont davantage portés sur les résultats (budget) que sur les moyens (comptabilité), ce qui explique qu'ils se désintéressent des normes IPSAS.	PDMA
4-Le volontarisme politique est un facteur déterminant pour la mise en application des normes IPSAS.	PAPSA
5-L'administration publique est suffisamment autonome vis-à-vis des pouvoirs publics.	PPDAP
6-Les pouvoirs publics doivent être davantage éloignés des décisions de l'administration publique.	PAPPN
7-L'ingérence des pouvoirs publics dans l'administration publique est de nature à ralentir l'application des normes IPSAS.	EAPSP
<i>Facteur économique</i>	
1-L'administration publique assure une gestion suffisamment efficace des deniers publics.	EDPMA
2-La gestion des deniers publics sera meilleure avec l'adoption des normes IPSAS	ECPST
3-Les comptes publics sont suffisamment transparents.	ENADT
4-Les normes IPSAS apporteraient davantage de transparence au niveau des comptes publics de l'administration.	EDLAP
5-Les dépenses liées à l'administration publique sont suffisamment contrôlées	EPMR
6-Les normes IPSAS permettraient de mieux rationaliser les dépenses publiques	EAPRR
7-L'administration publique opère à un suivi et à une reddition assez réguliers de ses comptes.	ENCDE
9-L'adoption des normes IPSAS contribue au développement économique du pays	EANAC
10-L'adoption des normes IPSAS permet d'augmenter la capacité des investissements directs étrangers.	EANEC
11-L'adoption des normes permet de favoriser les échanges commerciaux internationaux	
B. La bonne gouvernance dans un pays représente-t-elle un terreau fertile pour l'application des normes IPSAS ?	
<i>B.1. Transparence</i>	TCPIB

1-La transparence de la comptabilité publique représente un élément important de la bonne gouvernance d'un pays.	
2-L'image fidèle aux états financiers d'une administration publique garantit une transparence suffisante.	TFGTS
3-La comparabilité des écrits comptables est l'un des piliers de la transparence au sein de l'administration publique.	TCPTA
4-La neutralité a un impact sur la transparence au sein de l'administration publique.	TITAP
5-L'accessibilité est importante pour le déploiement de la transparence au sein de l'administration publique.	TADTP
6-La qualité des écritures comptables est un gage de transparence de celles-ci.	TQET
7-La lisibilité des écrits comptables est une condition importante pour le maintien de la transparence.	TLCMT
B.2. Information financière	IFGRG
1-Une bonne information financière garantit le respect de la bonne gouvernance d'un pays.	
2-L'intelligibilité influence la qualité de l'information financière au sein de l'administration publique.	IQIFA
3-La pertinence influence la qualité de l'information financière.	IPIQF
4-La fiabilité joue un rôle dans l'amélioration de la qualité de l'information financière.	IFAIF
5-La prudence est une condition <i>sine qua non</i> de la qualité de l'information financière.	IRQIF
6-L'exhaustivité joue un rôle dans la qualité de l'information financière.	IRQF
B.3. Citoyenneté	YCDE
1-La participation des citoyens joue un rôle déterminant dans l'éclosion des valeurs liées à la citoyenneté.	
2-Les citoyens doivent être davantage impliqués dans la gestion de la chose publique.	YDDI
3-Les citoyens doivent avoir un droit de regard sur la comptabilité publique.	YDCP
4-Les citoyens doivent être force de propositions dans la gestion de la chose publique.	YDFP
5-Les citoyens doivent être mieux représentés au sein de l'administration publique.	YRSA
6-Les élus représentent suffisamment les citoyens en matière de gestion de la chose publique.	YRSC
7-La société civile joue un rôle de représentation des citoyens au niveau de la gestion de la chose publique.	YRRG
B.4. GRH : Gestion des Ressources Humaines	HEHD
1-La focalisation sur l'élément humain est une condition d'un développement intégré	
2-Les compétences au sein de l'administration publique se développent de manière continue.	HAPD
3-L'intégration de nouveaux profils et de nouvelles carrières au sein de l'administration publique permet d'aboutir à un professionnalisme plus poussé.	HNCP
4-Les nouveaux systèmes d'aide à la prise de décision modernisent l'administration publique.	HAPDM
5-L'introduction de la notion de mérite et de performance renforce la motivation des effectifs au sein de l'administration publique.	HPRM
6-La promotion de l'égalité des sexes au sein de l'administration publique renforce la productivité	HSAPR
7-Basée sur les besoins réels de l'administration publique, la politique de recrutement permet de mieux répondre aux besoins des usagers.	HAPP
B.5. La décision	DAPA
1-La déconcentration permet une autonomie de la prise de décision au sein des administrations publiques.	
2-La décentralisation permet une meilleure gestion de la chose publique au niveau local.	DPMG
3-Les quantités de ressources propres sont suffisantes pour pallier les difficultés financières et les manques de compétences.	DQRC
4-Les organes décentralisés ont la possibilité de délibérer et de décider librement.	DODD
5-Le droit de dépenser est une manifestation concrète de l'autonomie financière.	DMCAF
6-La contractualisation entre l'Etat central et les organes décentralisés permet une harmonisation comptable et une bonne gestion de la chose publique.	DODGP
7-La décentralisation permet de mieux contrôler les dépenses au sein de l'administration publique.	DPMCA
8-Les décisions prises en interne au sein de l'administration doivent s'accommoder de réseaux de pouvoir externes.	DIADA
9-Le développement de l'administration publique représente un processus ascendant au niveau de la	DAPAPD

prise de décision.	
C. Pensez-vous que l'uniformisation des règles comptables entre Etats ou au sein d'un même Etat soit une bonne décision ?	
1-L'uniformisation des règles comptables entre États ou au sein d'un même Etat est une bonne décision.	SUEEB
2-La mondialisation est un vecteur d'uniformisation des règles comptables entre Etats.	SMVUR
3-Les groupements économiques et les marchés communs contribuent à l'uniformisation des règles comptables entre les États.	SGEUE
4-La décentralisation défavorise l'uniformisation des règles comptables dans un pays.	SDDUC
5-La multiplication des règles comptables rend complexe l'uniformisation.	SMCRC
6-L'uniformisation des normes comptable (IPSAS) améliore la comparabilité de l'information financière au niveau international.	SUNCC
7-L'uniformisation des normes comptables (IPSAS) améliore la comparabilité public/privé.	SNCAC
8-On s'attend à avoir le même degré de réussite des normes IPSAS que dans d'autres pays où elles sont déjà appliquées.	SAMAA
D. L'application des normes IPSAS, en dépit de toute forme de résistance, façonnera-t-elle un management de type nouveau ?	
D.1.Efficacité de l'action des entités publiques	BPPSQ
1-La production de prestations de service public de qualité dans un laps de temps réduit est un critère de bon management public.	
2-L'administration publique a vraiment besoin d'être efficace.	BAPVB
3-L'administration publique, telle qu'elle existe aujourd'hui n'est pas suffisamment efficace.	BAPES
D.2.Efficience d'optimisation des ressources	OEISQ
1-L'efficience est un élément important de service public pour garantir un management public de qualité.	
2-L'administration publique actuelle est suffisamment efficiente.	OPASE
3-Les moyens actuels déployés dans l'administration publique garantissent l'efficience de celle-ci.	OADAP
D.3.Performance de l'administration publique	WPVVA
1-La performance est érigée en véritable valeur au sein de l'administration publique.	
2-L'administration publique se doit d'être performante.	WAPP
3-La performance est un critère déterminant pour une prestation de service publicde qualité.	WCDPS
D.4.Responsabilité	RAPRG
1-L'administration publique et les fonctionnairesopérant au sein de cette administration doivent engager leur responsabilité en matière de gestion des deniers publics.	
2-La non-observation du principe de responsabilité doit faire l'objet de sanction.	RNOR
3-La responsabilité de l'administration publique est de rendre des comptes aux citoyens contribuables.	RRAPC
D.5.Responsabilisation	QAEDL
1-Les fonctionnaires opérant au sein des administrations publiques devraient être davantage responsabilisés quant à leurs actions et leurs décisions.	
2-La responsabilisation est un élément important pour optimiser le management public.	QRIMP
D.6.PPP : partenariat public privé	LPPAP
1-Le PPP est un moyen efficace pour résoudre les problèmes de l'administration publique les plus urgents.	
2-Le PPP aura dans l'avenir une place déterminante au sein de l'administration publique.	LPPASA
3-Le PPP est un élémentvéritablement important du management public.	LPPMP
D.7.GAR : gestion axée sur les résultats	NGARM
1-La gestion axée sur le résultat est un <i>modus operandi</i> réellement efficace au sein de l'administration publique.	
2-La GAR est un outil fiable de planification au sein de l'administration publique.	NGARP
3-La GAR est un moyen suffisamment puissant pour asseoir un bon management public.	NGARS
D. 8. Formation et renforcement de capacité	JFARC
1-Les fonctionnaires de l'administration publique sont suffisammentformésau nouveau référentiel comptable.	
2-La formation continue change réellement quelque chose au sein de l'administration publique.	JFCAP

3-Les fonctionnaires devraient être davantage formés aux nouvelles techniques de management public.	JFTMP
4-Il faut privilégier la formation continue au détriment des formations ponctuelles.	JFCDFP
5-Intégrer une formation continue améliore les compétences des ressources humaines en permanence et renforce la culture d'apprentissage.	JFCIA
D.9.Outil informatique	KCVMD
1-L'outil informatique contribue vraiment à aider les agents de l'administration publique dans les missions qui leur sont dévolues.	
2-Le choix de bons outils informatiques pose problème.	KIPP
3-Les outils informatiques actuels sont suffisants.	KOIAS
D.10.Accessibilité et ouverture	XAAPE
1-L'accessibilité et l'ouverture de l'administration publique est une condition pour la mise en place d'un management public efficace.	
2-L'administration publique devrait être davantage ouverte et accessible aux citoyens.	XOAC
3-L'administration publique devrait considérer le citoyen comme un client exigeant plutôt que comme un simple administré.	XAPSA
4-La manière utilisée aujourd'hui par l'administration publique pour publier ses comptes est suffisamment pédagogique.	XAPSP
5-La bureaucratie est un élément utile en matière de management public.	XBMP



Cour des comptes

Rapport sur la certification du
compte général de l'entité
régionale et sur celle du compte
général des services du
gouvernement de la Région de
Bruxelles-Capitale pour l'année
2013



Approuvé en assemblée générale du 29 octobre 2014

Conformément aux dispositions de l'article 60 de l'ordonnance organique du 23 février 2006 portant les dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle, la Cour des comptes fait rapport dans le cadre de sa mission de certification du compte général 2013 de l'entité régionale, tel que communiqué par lettre du ministre des finances reçue le 8 septembre 2014.

La certification de ce compte implique que le compte général des services du gouvernement et les comptes des organismes administratifs autonomes (OAA) compris dans le périmètre de consolidation régional soient préalablement certifiés. La Cour des comptes fait donc également rapport sur sa mission de certification du compte général des services du gouvernement, les comptes des OAA faisant l'objet de rapports de certification distincts.

La présente certification ne porte, pour ce qui concerne la comptabilité générale des services du gouvernement, que sur le compte présenté suivant le schéma du PCMN. Le compte présenté selon le schéma du PCN est considéré, en accord avec les services de la Région, comme étant indicatif. Les éléments principaux du compte général des services du gouvernement et du compte général de l'entité régionale sont présentés ci-après :

Compte général des services du gouvernement

		Montants (milliers d'euros)
Comptabilité générale	Total du bilan	12.307.683
	Résultat comptable (perte)	-516.761
Comptabilité budgétaire	Total des recettes constatées	3.179.829
	Total des dépenses (engagements)	3.692.024
	Total des dépenses (liquidations)	3.273.085
Solde budgétaire brut		-93.256

Compte général de l'entité régionale

		Montants (milliers d'euros)
Comptabilité générale	Total du bilan	13.306.190
	Résultat comptable (perte)	-318.061
Comptabilité budgétaire	Total des recettes constatées	4.074.063
	Total des dépenses (engagements)	5.836.935
	Total des dépenses (liquidations)	4.120.333
Solde budgétaire brut		-46.270

1. Responsabilité du gouvernement

L'établissement du compte général de l'entité régionale et du compte général des services du gouvernement relève de la responsabilité du gouvernement. Cette responsabilité comprend la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et à la présentation sincère du compte général, ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, le choix et l'application de règles d'évaluation appropriées ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

2. Responsabilité de la Cour

La mission de la Cour est de certifier le compte général de l'entité régionale. La Cour a effectué son contrôle conformément aux dispositions des lois, ordonnances et arrêtés applicables et sur la base des normes de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI). Ces normes requièrent que son contrôle soit organisé et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes certifiés ne comportent pas d'anomalies significatives.

3. Conclusions de la Cour

3.1. Opinion relative au compte général des services du gouvernement

La Cour considère que les éléments probants recueillis durant son audit du compte général des services du gouvernement sont suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable à l'opinion exprimée dans ce rapport.

Opinion avec réserve

À l'exception des réserves évoquées ci-dessous, la Cour considère, avec une assurance raisonnable, que le compte général présenté pour l'année 2013 fournit une image fidèle de la situation financière et des résultats financiers et budgétaires des services du gouvernement de la Région, conformément au cadre légal et réglementaire applicable.

Justification de l'opinion avec réserve

1. Aucune provision n'a été constituée pour couvrir les risques liés aux garanties accordées (atteignant 2.688,4 millions d'euros) et l'agence de la dette n'est pas actuellement en mesure de déterminer le montant de la partie non amortie des emprunts garantis correspondant à l'encours de la dette garantie.
2. Des erreurs et omissions dans l'imputation de dépenses ont été constatées qui induisent, entre autres, la non-imputation en dépenses budgétaires de droits à la charge de la Région propres à l'exercice à concurrence d'au moins 30,2 millions d'euros, ainsi :
 - suite à l'absence de crédits budgétaires disponibles ou à des instructions communiquées par le gouvernement régional, des droits à la charge de la Région, constituant des dettes propres à l'exercice, d'un montant de 18,7 millions d'euros n'ont pas été liquidés, ni imputés au compte d'exécution du budget ;
 - le droit, à la charge des services du gouvernement, actant l'accord avec l'État fédéral portant sur l'abandon d'une créance de 10,4 millions d'euros relative au solde des droits de tirage de 2004, dans le cadre des programmes de remise au travail des

chômeurs, n'a pas été constaté. Cette décision n'a en conséquence pas été traduite dans le compte d'exécution du budget ;

- des charges à concurrence de 7,6 millions d'euros, résultant de corrections d'enrôlement et de taxes devenues irrécouvrables, ont été comptabilisées au cours de l'exercice 2013. La Cour des comptes n'est pas en mesure de déterminer le montant afférent à chacune de ces corrections. La partie relative aux corrections d'enrôlement aurait dû être imputée en dépenses budgétaires et ne l'a pas été. Celle relative aux taxes devenues irrécouvrables aurait dû l'être également, lors de la confirmation de leur irrécouvrabilité par l'ordonnateur compétent, ce qui n'a pas été fait ;
 - des annulations de créances non fiscales d'un montant de 1,1 million d'euros ont été enregistrées en tant que produits négatifs et non en tant que charges. Elles n'ont erronément pas été imputées au budget ;
 - des subventions accordées à la SDRB à concurrence de 5,5 millions d'euros ont été erronément imputées sur un code économique réservé à des octrois de crédits au sein du groupe institutionnel n'intervenant pas dans le calcul du solde de financement ;
 - des exonérations de taxes et des non-valeurs ont été erronément comptabilisées à la fois en réduction de recettes et en dépenses budgétaires à concurrence de 3,0 millions d'euros.
3. Lors de l'imputation des voiries sous de nouveaux numéros d'inventaire, réalisée au cours de l'exercice 2013, un paramétrage erroné du calcul automatique des amortissements a induit un excédent de dotation aux amortissements de quelque 300 millions d'euros qui impacte directement le résultat économique.

Autres constatations

Sans remettre en cause son opinion exposée ci-dessus, la Cour attire l'attention sur les points suivants :

1. La procédure d'établissement de nombreux inventaires et leur tenue présentent des lacunes en matière de fiabilité de sorte qu'il n'est pas possible d'y recourir pour confirmer les montants comptabilisés au bilan. Ainsi, les biens payés par des tiers ne sont pas repris à l'inventaire et n'ont pas été comptabilisés, soit essentiellement les investissements payés par l'État fédéral via l'accord de coopération Beliris et les œuvres d'art de la collection Gillion Crowet, estimés respectivement à six millions et à une trentaine de millions d'euros.
2. Suite à l'omission d'une partie d'une écriture comptable rectificative, la valeur de l'immobilisation financière ARP est sous-estimée de 42,4 millions d'euros. Cette omission a également pour conséquence la sous-évaluation du résultat à due concurrence.
3. La Cour des comptes n'a pas été en mesure de valider l'évaluation de la vétusté des ponts et viaducs routiers qui a servi de base à la réévaluation de l'ordre de 3,3 milliards d'euros de leur valeur nette.
4. La frontière comptable entre les services du gouvernement et le Parlement n'a pas été clairement définie, ce qui entraîne des difficultés de comptabilisation des biens régionaux utilisés par le Parlement. Il en est de même pour les infrastructures de métro, dont la part relevant du patrimoine de la STIB reste imprécise.

5. Le solde des créances sur la Société du logement de la Région de Bruxelles-Capitale (SLRB) relatif aux dettes à court terme n'a pu être réconcilié avec la dette correspondante mentionnée dans les comptes de cet organisme à concurrence de 6,2 millions.
6. Les provisions constituées pour les litiges en cours ne tiennent compte que de ceux nés après le 31 décembre 2010.
7. Les charges de personnel relatives au mois de décembre 2013, de l'ordre d'au moins 7,7 millions d'euros, n'ont été imputées ni en comptabilité générale, ni en comptabilité budgétaire. Ce problème étant récurrent, 12 mois de charges de personnel ont cependant été imputés sur l'exercice.

3.2. Opinion relative au compte général de l'entité régionale

Impossibilité d'exprimer une opinion

Pour les motifs exposés dans le paragraphe suivant, la Cour des comptes n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion d'audit. En conséquence, elle s'abstient d'exprimer une opinion sur le compte général de l'entité régionale.

Justification de l'impossibilité d'exprimer une opinion

La certification du compte général de l'entité régionale nécessite la certification préalable des comptes des entités consolidées en son sein. Or, en contradiction avec l'article 90 de l'OOBCC, seuls les comptes de quatre OAA parmi les quinze consolidés lui ont été transmis par le gouvernement régional avant le 31 août 2014, date limite pour l'envoi du compte de l'entité régionale. L'absence d'approbation et/ou de transmission des comptes de certains OAA dont le budget est important a rendu impossible leur certification, et en conséquence, celle du compte de l'entité régionale.

Bruxelles, le 29 octobre 2014

Par ordonnance :

La Cour des comptes :

Jozef Van Ingelgem
Greffier en chef

Ignace Desomer
Président

CRlc N°106-Budget13 (2014-2015)

CRlc N°106-Budget13 (2014-2015)

Commission du Budget, de la Fonction publique et de la
Simplification administrative du

PARLEMENT
DE LA
COMMUNAUTÉ FRANÇAISE

Session 2014–2015

11 MAI 2015

COMPTE RENDU INTÉGRAL

SÉANCE DU LUNDI 11 MAI 2015 (APRÈS-MIDI)

Présidence de M. Olivier Destrebecq, président.

– L'heure des questions et interpellations commence à 16 h 20.

M. le président. – Mesdames, Messieurs, nous entamons l'heure des questions et interpellations.

1 Questions orales (Article 81 du règlement)

1.1 Question de M. Benoît Drèze à M. André Flahaut, ministre du Budget, de la Fonction publique et de la Simplification administrative, intitulée «Logiciel comptable GCOM»

M. Benoît Drèze (cdH). – Monsieur le Ministre, je voudrais revenir sur un sujet évoqué brièvement lors de la commission du 30 avril dernier lorsque la Cour des comptes a présenté son rapport portant sur le contrôle du compte général de la Communauté française pour l'année 2013. À cette occasion, il a été fait mention des contrôles internes à l'administration, qui ont suscité différentes questions portant notamment sur l'outil informatique et comptable GCOM. Vous avez alors souligné le caractère très ancien de ce logiciel en phase de remplacement. L'objectif serait en effet de procéder notamment à un enregistrement informatique centralisé des factures entrantes, comme cela se fait en Région wallonne, et d'éviter des reports sur des années ultérieures.

Dans la mesure où la réforme du système informatique est un immense enjeu de gestion, j'aimerais connaître l'échéance fixée pour le remplacement de l'outil informatique et comptable GCOM. Je vous ai déjà interrogé à ce sujet, mais peut-être aurez-vous eu l'occasion de mieux vous documenter à la suite du dépôt de ma question.

Mme Vienne a indiqué que le logiciel était déjà déployé dans certains services tels que la direction du support logistique du secrétariat général alors que les administrations générales de la culture et des sports devraient en bénéficier en 2015 et 2016.

Monsieur le Ministre, quel est le calendrier relatif au remplacement complet du logiciel? Les administrations générales de la culture et des sports sont-elles déjà dans le processus de remplacement? Durant cette période transitoire, quels sont le suivi et le soutien apportés aux administrations?

M. André Flahaut, ministre du Budget, de la Fonction publique et de la Simplification administrative. – Je partage votre point de vue, Monsieur Drèze, selon lequel la réforme du système informatique est un «immense enjeu de gestion». Les visites que j'ai effectuées dans divers services de

l'administration de notre Fédération ont renforcé ma conviction qu'il faut agir rapidement.

Je souhaite que l'Etnic fasse le nécessaire pour installer le système d'information, de gestion et de communication, système dénommé ERP dans le jargon informatique. Un module de gestion budgétaire comme le GCOM est assurément l'un des modules prioritaires à réaliser.

Du point de vue de notre Fédération, la sortie du GCOM et l'entrée en vigueur d'une nouvelle solution doivent intervenir avant la date initialement prévue par mes prédécesseurs, à savoir le 31 décembre 2018.

L'Etnic doit donc se préparer à avancer rapidement dans ce dossier. Elle s'y emploie déjà et a profité de son expérience dans l'implémentation de fonctionnalités logistiques – inventaire, gestion des stocks, traçabilité des denrées alimentaires – par l'intermédiaire de l'outil GLADIS (Gestion logistique de l'administration).

Ce système est aujourd'hui mis en œuvre au centre de prêt de Naninne, au musée de Mariemont et à l'AGMJ. Il est en cours d'installation à l'AG Culture et dans les centres ADEPS. En projet pour fin 2015, début 2016, tous les comptables sur avance de fonds qui utilisent aujourd'hui une application en Access développée par la DGBF – dite application Carlier – migreront vers GLADIS.

À chaque jour suffit sa peine.

M. Benoît Drèze (cdH). – Je remercie le ministre pour sa réponse précise.

La date du 31 décembre 2018 est effectivement lointaine, mais je comprends que la mise sur pied d'un plan des ERP ne se fasse pas en un tour de main. Je me réjouis que des migrations soient prévues d'ici quelques mois, comme cela a été évoqué au niveau de l'outil GLADIS.

1.2 Question de M. Philippe Knaepen à M. André Flahaut, ministre du Budget, de la Fonction publique et de la Simplification administrative, intitulée «Non-renouvellement des conseils d'administration de l'Etnic et de l'école d'administration publique commune à la Région wallonne et à la FWB»

M. Philippe Knaepen (MR). – Monsieur le Ministre, le conseil d'administration (CA) de l'école d'administration publique et celui de l'Etnic auraient dû être renouvelés depuis plusieurs semaines. L'accord de coopération relatif à la création de l'école prévoit que le CA doit être renouvelé dans les cinq mois qui suivent les élections régionales et communautaires. Vous semblez opiner, tant mieux! Le décret sur l'Etnic précise que les mandats des administrateurs s'achèvent à la fin de la législature. Ces mandats sont donc

arrivés à échéance. Le renouvellement de ces deux CA doit se faire selon la représentation proportionnelle des groupes politiques reconnus au sein du Parlement de la Fédération, en application de la clé D'Hondt. Si le principe de continuité du service public s'applique, on peut s'étonner du non-renouvellement du CA. Ce principe n'est qu'une exception au respect du prescrit légal.

Monsieur le Ministre, avez-vous lancé la procédure de renouvellement de ces conseils d'administration? Dans la négative, quelles en sont les raisons? Ne faudrait-il pas respecter le prescrit légal qui encadre ces deux organismes d'intérêt public? Je vous remercie d'avance pour votre *mea culpa*, Monsieur le Ministre!

M. André Flahaut, ministre du Budget, de la Fonction publique et de la Simplification administrative. – Cela vous fera certainement plaisir, Monsieur Knaepen: *mea culpa, mea culpa, mea maxima culpa!*

Vous savez ce que je pense de tout ce qui a été entrepris et des délais très restreints. Plutôt que d'envoyer dans le platane des administrateurs fraîchement désignés selon la loi D'Hondt et de céder à l'enthousiasme des débuts de législature, j'ai préféré le pragmatisme. J'ai privilégié le principe de droit public de continuité du service et la volonté d'y voir un peu plus clair dans la «maison» Etnic. Une note sera prochainement déposée pour corriger les défauts, améliorer ce qui peut l'être et donner un nouveau souffle à cet organisme d'intérêt public de type B.

Le processus sera identique pour l'école d'administration publique. J'ai demandé à plusieurs reprises une évaluation la plus complète possible de son fonctionnement et de s'assurer qu'elle produise une réelle valeur ajoutée à l'ensemble des formations administratives. Cette école est sous la gestion partagée de la Région wallonne et de la Fédération Wallonie-Bruxelles. Nous terminons à peine la politique des mandats, des brevets ont notamment dû être refaits. Avant de doter ces deux institutions de nouveaux organes pour respecter pleinement et dans les délais – trop limités – le prescrit légal, j'essaie d'y voir plus clair. C'est sur la base d'une analyse et dans un contexte nettoyé qu'on pourra faire travailler les nouveaux administrateurs.

M. Philippe Knaepen (MR). – J'ai bien entendu le ministre et je reste sur ma faim. Le décret sur l'Etnic date de 2002. Lors de la dernière législature, le conseil d'administration a été renouvelé dans les délais. Je suis quelque peu étonné. Vous m'aviez dit qu'on allait procéder à l'analyse, mais dans quels délais? Nous sommes un an après les élections!

M. André Flahaut, ministre du Budget, de la Fonction publique et de la Simplification administrative. – Je ne suis pas encore en fonction depuis un an et je travaille durant les vacances.

1.3 Question de M. Philippe Knaepen à M. André Flahaut, ministre du Budget, de la Fonction publique et de la Simplification administrative, intitulée «Gestion des logiciels et applications informatiques au sein du ministère de la Fédération Wallonie-Bruxelles»

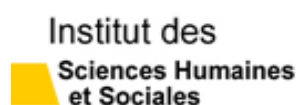
M. Philippe Knaepen (MR). – Monsieur le Ministre, le 31 mars dernier, j'ai adressé à la ministre de l'Éducation une question écrite sur les logiciels utilisés dans les écoles. Dans sa réponse, elle indique que l'ETNIC utilise plus de 110 logiciels et applications pour assurer ses missions, notamment dans ses services envers l'administration générale de l'Enseignement. Confirmez-vous ce nombre de 110 logiciels et applications? Pouvez-vous fournir la liste des logiciels libres ou sous licence utilisés par l'administration? Pouvez-vous également fournir la liste des logiciels créés par l'administration ainsi que leur nombre?

En tant que ministre en charge de la Simplification administrative, vous savez que l'informatique prend une part de plus en plus importante dans la gestion de toute organisation. Nous cherchons à utiliser chaque euro d'argent public le plus efficacement. Quel est votre sentiment sur le nombre – que je trouve trop important – d'applications et de logiciels développés? Comment se décide le développement d'un nouveau logiciel? Quel est le montant accordé pour la gestion et le développement des ressources informatiques? L'Etnic est-il seul compétent pour le développement informatique ou chaque administration a-t-elle son propre service? Recourrez-vous à un consultant externe? Y a-t-il des échanges de ressources entre les différentes entités du pays? Envisagez-vous un plan de simplification ou une évaluation des logiciels utilisés afin d'en diminuer le nombre?

M. André Flahaut, ministre du Budget, de la Fonction publique et de la Simplification administrative. – On dénombre 40 logiciels système, 57 applications projets et 16 demandes en attente de moyens. Je tiens la liste des logiciels à votre disposition. La lecture en constituerait un exercice fastidieux. Leur nombre est en effet trop important. Il résulte d'un historique de plus de 25 ans de travail au sein de l'administration, notamment avant même la création de l'ETNIC.

Cet organisme d'intérêt public (OIP) entre aujourd'hui dans un processus de rationalisation que j'entends encourager. Le projet *Subside*, par exemple, est mené au sein de l'administration générale de la Culture et a pour vocation de remplacer les différentes applications utilisées par l'ensemble des services qui allouent des subsides en Fédération Wallonie-Bruxelles. La dotation de l'ETNIC contribue aux développements informa-

ANNEXE 10 LETTRE AU PRESIDENT DE LA COUR DES COMPTES DE BELGIQUE



Université
de Liège



المدرسة الوطنية للتجارة والتسيير - أكادير
+212 541 88 00 1 80 41 88 88 - 80 41 88 88
ÉCOLE NATIONALE DE COMMERCE ET DE GESTION - AGADIR



Liège le : 14/04/2015

A Monsieur Philippe Roland.
Le Premier Président de la Cour des Comptes.
Bruxelles, Belgique.

Monsieur le Premier Président,

Je m'appelle Amina IDRISSE CHOUAHDI. Je suis doctorante à l'école Nationale du Commerce et de Gestion d'Agadir (Maroc) sous l'encadrement du Professeur Rachid Boutti. Je suis inscrite également en cotutelle de thèse à l'université de Liège en Belgique sous la supervision de Monsieur Frédéric Schoenars.

Mon sujet de thèse porte sur le référentiel comptable international IPSAS pour le secteur public. Je suis actuellement entrain de réaliser une enquête de terrain sur la comptabilité publique (Normes IPSAS) belge. Suite à cette enquête, je serais amenée à effectuer une comparaison entre la Belgique et le Maroc sur leurs systèmes comptables respectifs. Ceci devrait m'aider à déterminer avec précision les mécanismes de fonctionnement des normes IPSAS dans ces deux pays. Or il se trouve que votre établissement et votre système comptable m'intéressent beaucoup pour mon enquête de terrain.

Je vous sollicite donc afin de vous demander la permission pour que cette enquête puisse se dérouler sous la forme de questionnaires et d'entrevues au sein de l'établissement que vous représentez.

Je vous remercie par avance de tout l'intérêt que vous porterez à ma demande, de même que je me tiens à votre disposition pour vous expliquer plus en détail la démarche méthodologique et scientifique sur laquelle j'articule mon travail.

Je vous prie d'accepter, Monsieur, l'expression de mes salutations distinguées.

Signature

Amina IDRISSE CHOUAHDI

ANNEXE 11 LETTRE AU PRESIDENT DE LA COUR DES COMPTES DU MAROC



Agadir le : 11/08/2015

A Monsieur Driss Jettou.

Le Président de la Cour des Comptes.

Rabat, Maroc.

Monsieur le Président,

Je m'appelle Amina IDRISSI CHOUAHDI. Je suis doctorante à l'école Nationale du Commerce et de Gestion d'Agadir (Maroc) sous l'encadrement du Professeur Rachid Boutti. Je suis inscrite également en cotutelle de thèse à l'université de Liège en Belgique sous l'encadrement de Monsieur Frédéric Schoenars.

Mon sujet de thèse porte sur le référentiel comptable international IPSAS pour le secteur public. Je suis actuellement entrain de réaliser une enquête de terrain sur la comptabilité publique (Normes IPSAS) Marocain. Suite à cette enquête, je serais amenée à effectuer une comparaison entre la Belgique et le Maroc sur leurs systèmes comptables respectifs. Ceci devrait m'aider à déterminer avec précision les mécanismes de fonctionnement des normes IPSAS dans ces deux pays. Or il se trouve que votre établissement et votre système comptable m'intéressent beaucoup pour mon enquête de terrain.

Je vous sollicite donc afin de vous demander la permission pour que cette enquête puisse se dérouler sous la forme de questionnaires et d'entrevues au sein de l'établissement que vous représentez.

Je vous remercie par avance de tout l'intérêt que vous porterez à ma demande, de même que je me tiens à votre disposition pour vous expliquer plus en détail la démarche méthodologique et scientifique sur laquelle j'articule mon travail.

Je vous prie d'accepter, Monsieur, l'expression de mes salutations distinguées.

Signature

Amina IDRISSI CHOUAHDI

Dahir n° 1-15-62 du 14 chaabane 1436 (2 juin 2015) portant promulgation de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances.

LOUANGE A DIEU SEUL !

(Grand Sceau de Sa Majesté Mohammed VI)

Que l'on sache par les présentes – puisse Dieu en élever et en fortifier la teneur !

Que Notre Majesté Chérifienne,

Vu la Constitution, notamment ses articles 42, 50, 85 et 132 ;

Vu la décision du Conseil constitutionnel n° 961/15 du 29 rejab 1436 (18 mai 2015) par laquelle il déclare que les dispositions de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances ne sont pas contraires à la Constitution,

A DÉCIDÉ CE QUI SUIT :

Est promulguée et sera publiée au *Bulletin officiel*, à la suite du présent dahir, la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances, telle qu'adoptée par la Chambre des représentants et la Chambre des conseillers.

Fait à Rabat, le 14 chaabane 1436 (2 juin 2015).

Pour contresigner :

Le Chef du gouvernement,

ABDEL-ILAH BENKIRAN.

•
•

Loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances

TITRE PREMIER

DE LA DÉFINITION ET DU CONTENU DES LOIS DE FINANCES

Chapitre premier

Des lois de finances et des principes budgétaires

Article Premier

La loi de finances détermine, pour chaque année budgétaire, la nature, le montant et l'affectation de l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat, ainsi que l'équilibre budgétaire et financier qui en résulte. Elle tient compte de la conjoncture économique et sociale qui prévaut au moment de sa préparation, ainsi que des objectifs et des résultats des programmes qu'elle détermine.

Article 2

Au sens de la présente loi organique, on entend par loi de finances :

- la loi de finances de l'année ;
- les lois de finances rectificatives ;
- la loi de règlement de la loi de finances.

Article 3

La loi de finances de l'année prévoit, évalue, énonce et autorise, pour chaque année budgétaire, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat, par référence à la programmation budgétaire prévue à l'article 5 ci-dessous.

L'année budgétaire commence le 1^{er} janvier et se termine le 31 décembre de la même année.

Article 4

Seules des lois de finances rectificatives peuvent en cours d'année modifier les dispositions de la loi de finances de l'année.

Article 5

La loi de finances de l'année est élaborée par référence à une programmation budgétaire triennale actualisée chaque année en vue de l'adapter à l'évolution de la conjoncture financière, économique et sociale du pays.

Cette programmation vise notamment à définir, en fonction d'hypothèses économiques et financières réalistes et justifiées, l'évolution sur trois ans de l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat.

Le contenu et les modalités d'élaboration de cette programmation sont fixés par voie réglementaire.

Article 6

Les lois de finances ne peuvent contenir que des dispositions concernant les ressources et les charges ou tendant à améliorer les conditions de recouvrement des recettes et le contrôle de l'emploi des fonds publics.

Article 7

Les dispositions des traités de commerce, des conventions ou des accords, engageant les finances de l'Etat, et celles relatives aux garanties accordées par l'Etat, à la gestion de la dette publique ainsi que de la dette viagère, aux autorisations d'engagement par anticipation pour lesquelles les crédits doivent être ouverts au titre de l'année budgétaire suivante, aux crédits d'engagement et aux programmes pluriannuels, peuvent engager l'équilibre financier des années budgétaires ultérieures.

Article 8

Il est fait recette du montant intégral des produits, sans contraction entre les recettes et les dépenses, l'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses.

Toutes les recettes et toutes les dépenses sont imputées au budget général.

Peuvent être intégrées parmi les composantes du budget de l'Etat, les recettes et les dépenses relatives à la gestion des fonds publics résultant de certains comptes de trésorerie et qui sont fixés par la loi de finances selon les conditions prévues par voie réglementaire.

Toutefois, certaines recettes peuvent être affectées à certaines dépenses dans le cadre des budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome, des comptes spéciaux du Trésor ou de procédures comptables particulières telles que prévues aux articles 34 et 35 ci-dessous.

Article 9

Le solde budgétaire prévisionnel est fixé notamment sur la base des hypothèses selon lesquelles le projet de loi de finances de l'année a été élaboré.

Le solde budgétaire prévisionnel est calculé sur la base de la différence entre les ressources hors produits des emprunts, et les charges hors dépenses relatives aux amortissements de la dette à moyen et long terme.

Article 10

Les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat. La sincérité des ressources et des charges s'apprécie compte tenu des informations disponibles au moment de leur établissement et des prévisions qui peuvent en découler.

Chapitre II

De la détermination des ressources et des charges de l'Etat

Section première. - Des ressources de l'Etat

Article 11

Les ressources de l'Etat comprennent :

- les impôts et taxes ;
- le produit des amendes ;
- les rémunérations de services rendus et les redevances ;
- les fonds de concours, dons et legs ;
- les revenus du domaine de l'Etat ;
- le produit de cession des biens meubles et immeubles ;
- le produit des exploitations, les redevances et les parts de bénéfices ainsi que les ressources et les contributions financières provenant des établissements et entreprises publiques ;
- les remboursements de prêts et avances et les intérêts y afférents ;
- le produit des emprunts ;
- les produits divers.

La rémunération des services rendus par l'Etat est instituée par décret pris sur proposition du ministre intéressé et du ministre chargé des finances.

Section 2. - Des charges de l'Etat

Article 12

Les charges de l'Etat comprennent :

- les dépenses du budget général ;
- les dépenses des budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome ;
- les dépenses des comptes spéciaux du Trésor.

Chapitre III

Du budget général

Article 13

Le budget général comporte deux parties : la première partie concerne les ressources et la seconde est relative aux charges.

Les ressources du budget général comprennent les ressources visées à l'article 11 ci-dessus.

Les charges du budget général comprennent les dépenses de fonctionnement, les dépenses d'investissement et les dépenses relatives au service de la dette publique.

Article 14

Les dépenses de fonctionnement comprennent :

- les dotations des pouvoirs publics ;
- les dépenses de personnel et du matériel afférentes au fonctionnement des services publics ;
- les dépenses diverses relatives à l'intervention de l'Etat notamment en matière administrative, économique, sociale et culturelle et environnementale ;
- les dépenses relatives à l'exécution des arrêts et décisions judiciaires prononcés à l'encontre de l'Etat ;
- les dépenses de la dette viagère ;
- les dépenses relatives aux charges communes ;
- les dépenses relatives aux remboursements, dégrèvements et restitutions, fiscaux ;
- les dépenses imprévues et les dotations provisionnelles.

Article 15

Les dépenses de personnel comprennent :

- les traitements, salaires et indemnités,
- et les cotisations de l'Etat au titre de la prévoyance sociale et de la retraite.

Article 16

Les crédits ouverts au titre des dépenses de fonctionnement sont annuels.

Les dépenses de fonctionnement du budget général ne peuvent faire l'objet d'autorisations d'engagement par anticipation.

Article 17

Les dépenses d'investissement sont destinées principalement à la réalisation des plans de développement stratégiques et des programmes pluriannuels en vue de la préservation, la reconstitution ou l'accroissement du patrimoine national.

Elles ne peuvent comprendre des dépenses de personnel ou du matériel afférentes au fonctionnement des services publics.

Article 18

Les crédits relatifs aux dépenses d'investissement comprennent les crédits de paiement et les crédits d'engagement qui constituent la limite supérieure des dépenses que les ordonnateurs sont autorisés à engager pour l'exécution des investissements prévus.

Les crédits de paiement augmentés, le cas échéant, des versements des services de l'Etat gérés de manière autonome prévus à l'article 22 et des versements des comptes d'affectation spéciale prévus à l'article 27, des fonds de concours prévus à l'article 34 et des crédits reportés prévus à l'article 63, ci-dessous, constituent la limite supérieure des dépenses susceptibles d'être ordonnancées dans le cadre de l'année budgétaire.

Les crédits d'engagement sont fixés notamment, sur la base des prévisions des plans et des programmes prévus à l'article 17 ci-dessus.

Article 19

Les dépenses relatives à la dette publique comprennent les dépenses en intérêts et commissions et les dépenses relatives aux amortissements de la dette à moyen et long termes.

Article 20

En vue de préserver l'équilibre des finances de l'Etat prévu à l'article 77 de la Constitution, le produit des emprunts ne peut pas dépasser la somme des dépenses d'investissement et du remboursement du principal de la dette au titre de l'année budgétaire. Le Gouvernement peut procéder aux opérations nécessaires à la couverture des besoins de trésorerie.

Chapitre IV

Des services de l'Etat gérés de manière autonome

Article 21

Constituent des services de l'Etat gérés de manière autonome, les services de l'Etat, non dotés de la personnalité morale, dont certaines dépenses, non imputées sur les crédits du budget général, sont couvertes par des ressources propres. L'activité de ces services doit tendre essentiellement à produire des biens ou à rendre des services donnant lieu à rémunération.

Les services de l'Etat gérés de manière autonome sont créés par la loi de finances. Cette loi prévoit les recettes de ces services et fixe le montant maximum des dépenses qui peuvent être imputées sur les budgets desdits services.

La création d'un service de l'Etat géré de manière autonome est conditionnée par la justification de l'existence de ressources propres provenant de la rémunération de biens ou de services rendus.

Les ressources propres doivent représenter, à compter de la 3^{ème} année budgétaire suivant la création desdits services, au moins trente pour cent (30%) de l'ensemble de leurs ressources autorisées au titre de la loi de finances de ladite année, et ce pour les services de l'Etat gérés de manière autonome créés à partir du 1^{er} janvier 2016. Les services de l'Etat gérés de manière autonome qui ne répondent pas à cette condition sont supprimés par la loi de finances suivante.

Article 22

Il est interdit d'imputer au budget d'un service de l'Etat géré de manière autonome les dépenses de personnel.

Aucun versement au profit d'un compte spécial du Trésor ou d'un service de l'Etat géré de manière autonome ne peut être effectué à partir du budget d'un service de l'Etat géré de manière autonome.

Des versements peuvent être effectués, en cours d'année, au profit du budget général, à partir du budget d'un service de l'Etat géré de manière autonome. Dans ce cas, des crédits d'égale montant peuvent être ouverts en addition aux crédits accordés par la loi de finances selon les modalités fixées par voie réglementaire.

Article 23

Les opérations des budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome sont prévues, autorisées et exécutées dans les mêmes conditions que les opérations du budget général sous réserve des dispositions qui suivent.

Le budget de chaque service de l'Etat géré de manière autonome comprend une partie relative aux recettes et aux dépenses d'exploitation et, le cas échéant, une deuxième partie concernant les dépenses d'investissement et les ressources affectées à ces dépenses.

Les autorisations d'engagement par anticipation ne peuvent être accordées aux services de l'Etat gérés de manière autonome.

L'insuffisance des recettes d'exploitation est compensée par le versement d'une subvention d'équilibre prévue au titre I du budget général.

L'excédent éventuel des recettes d'exploitation sur les dépenses est affecté au financement des dépenses d'investissement, le cas échéant.

L'insuffisance des recettes propres affectées aux dépenses d'investissement est compensée par une subvention d'équilibre prévue au titre II du budget général.

L'excédent des recettes réalisées sur les paiements effectués est reporté d'année en année.

Le solde du budget des services de l'Etat gérés de manière autonome supprimés par une loi de finances est pris en recette au budget général.

Les services de l'Etat gérés de manière autonome peuvent être dotés de crédits d'engagement correspondant à leurs programmes d'investissement pluriannuels.

Les engagements n'ayant pas donné lieu à ordonnancement au titre d'une année budgétaire sont imputés en priorité sur les crédits ouverts au titre du budget de l'année suivante.

Article 24

Les projets d'opérations programmées dans le cadre des services de l'Etat gérés de manière autonome sont présentés aux commissions parlementaires concernées en accompagnement des projets de budgets des départements ministériels ou institutions auxquels ils se rattachent.

Chapitre V

Des comptes spéciaux du Trésor

Article 25

Les comptes spéciaux du Trésor ont pour objet :

- soit de décrire des opérations qui, en raison de leur spécialisation ou d'un lien de cause à effet réciproque entre la recette et la dépense, ne peuvent être commodément incluses dans le cadre du budget général ;
- soit de décrire des opérations en conservant leur spécificité et en assurant leur continuité d'une année budgétaire sur l'autre ;
- soit de garder trace, sans distinction d'année budgétaire, d'opérations qui se poursuivent pendant plus d'une année.

Ces opérations comptables sont liées à l'application d'une législation, d'une réglementation ou d'obligations contractuelles de l'Etat, précédant la création du compte.

Article 26

Les comptes spéciaux du Trésor sont créés par la loi de finances à l'intérieur de l'une des catégories visées à l'article 27 ci-après. Cette loi prévoit les recettes et les dépenses de ces comptes et fixe le montant maximum des dépenses qui peuvent être imputées sur ceux-ci.

Des autorisations d'engagement par anticipation peuvent être accordées au profit des comptes d'affectation spéciale et aux comptes de dépenses sur dotation, par la loi de finances de l'année, dans la limite d'un montant maximum qu'elle prévoit.

En cas d'urgence et de nécessité impérieuse et imprévue, des comptes spéciaux du Trésor peuvent être créés, en cours d'année budgétaire, par décrets, conformément à l'article 70 de la Constitution. Les commissions parlementaires chargées des finances en sont préalablement informées. Ces décrets doivent être soumis au Parlement pour ratification dans la plus prochaine loi de finances.

Article 27

Les comptes spéciaux du Trésor comprennent les catégories suivantes :

a- les comptes d'affectation spéciale qui retracent les recettes affectées au financement d'une catégorie déterminée de dépenses et l'emploi donné à ces recettes.

Ces comptes sont alimentés par le produit de taxes, de ressources affectées et, le cas échéant, de versements du budget général.

Aucun versement au profit d'un compte spécial du Trésor ou d'un service de l'Etat géré de manière autonome ne peut être effectué à partir d'un compte d'affectation spéciale.

Des versements peuvent être effectués, en cours d'année budgétaire, au profit du budget général à partir d'un compte d'affectation spéciale. Dans ce cas, des crédits d'égale montant peuvent être ouverts en addition aux crédits accordés par la loi de finances selon les modalités fixées par voie réglementaire.

Les ressources des comptes d'affectation spéciale provenant du produit des taxes et/ou des recettes qui leur sont affectées doivent représenter, à compter de la 3^{ème} année budgétaire suivant la création desdits comptes, au moins quarante pour cent (40%) de l'ensemble de leurs ressources autorisées au titre de la loi de finances de ladite année, et ce pour les comptes d'affectation spéciale créés à partir du 1^{er} janvier 2016. Les comptes d'affectation spéciale qui ne répondent pas à cette condition sont supprimés par la loi de finances suivante ;

b- les comptes d'adhésion aux organismes internationaux qui décrivent les versements et les remboursements au titre de la participation du Maroc aux organismes internationaux. Seules peuvent être portées à ces comptes les sommes dont le remboursement est prévu en cas de retrait ;

c- les comptes de financement qui décrivent les versements sous forme de prêts de durée supérieure à 2 ans, ou d'avances remboursables de durée inférieure ou égale à 2 ans, effectués par l'Etat sur les ressources du Trésor et accordés pour des raisons d'intérêt public.

Ces prêts et avances sont productifs d'intérêts ;

d- les comptes d'opérations monétaires qui décrivent les mouvements de fonds d'origine monétaire.

Le découvert des comptes d'opérations monétaires est limité par la loi de finances de l'année. La tenue de ces comptes est assurée de manière à faire ressortir les résultats définitifs ;

e- les comptes de dépenses sur dotation qui retracent des opérations relatives à une catégorie spéciale de dépenses dont le financement est assuré par des dotations du budget général.

Article 28

Les opérations des comptes spéciaux du Trésor sont prévues, autorisées et exécutées dans les mêmes conditions que les opérations du budget général, sous réserve des dispositions qui suivent.

Le solde de chaque compte spécial est reporté d'année en année.

Toutefois, les profits et les pertes constatés, au titre d'une année budgétaire considérée, sur les comptes d'opérations monétaires, sont pris en recette ou en charge au budget général

au plus tard la deuxième année suivant celle au cours de laquelle ils sont dégagés.

Les revenus éventuellement produits par les sommes inscrites aux comptes d'adhésion aux organismes internationaux sont pris en recette au budget général au titre du produit des participations financières.

Les soldes des comptes d'affectation spéciale et des comptes de dépenses sur dotation sont toujours créditeurs.

Sauf dérogations prévues par une loi de finances, il est interdit d'imputer à un compte spécial du Trésor les dépenses résultant du paiement des traitements ou salaires ou indemnités à des fonctionnaires et agents de l'Etat et des collectivités territoriales et au personnel des établissements et entreprises publics.

Les comptes spéciaux du Trésor, ne remplissant plus l'objet pour lequel ils ont été créés sont supprimés. Leur solde et, le cas échéant, leurs recettes ou leurs dépenses, afférentes aux opérations antérieures à leur suppression, sont pris en recettes ou en charges au budget général.

Les comptes d'affectation spéciale qui n'ont pas donné lieu à dépenses pendant trois années consécutives sont supprimés au terme de la troisième année par la loi de finances qui suit et leur solde pris en recette au budget général.

Article 29

Toute somme afférente à une avance ou un prêt consenti par l'Etat et non recouvrée dans les cinq ans de son échéance est portée en dépenses au budget général par ouverture de crédits d'égale montant dans la loi de finances qui suit. Les recouvrements postérieurs sont portés en recettes au budget général.

Article 30

Les projets d'opérations programmées dans le cadre des comptes d'affectation spéciale sont présentés aux commissions parlementaires concernées en accompagnement des projets de budgets des départements ministériels ou institutions auxquels ils se rattachent.

Chapitre VI

Des comptes de l'Etat

Article 31

L'Etat tient une comptabilité budgétaire des recettes et des dépenses.

Il tient également une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations.

Il peut tenir une comptabilité destinée à analyser les coûts des différents projets engagés dans le cadre des programmes.

Les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière.

La Cour des comptes certifie la régularité et la sincérité des comptes de l'Etat.

Article 32

Pour la comptabilité budgétaire :

- les recettes sont prises en compte au titre de l'année budgétaire au cours de laquelle elles sont encaissées par un comptable public ;

- les dépenses sont prises en compte au titre de l'année budgétaire au cours de laquelle les ordonnances ou mandats sont visés par les comptables assignataires ; elles doivent être payées sur les crédits de ladite année, quelle que soit la date de la créance.

Article 33

La comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date d'encaissement ou de paiement.

Les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises de droit privé qu'en raison des spécificités de son action.

Les comptables publics sont chargés de la tenue et de l'élaboration des comptes de l'Etat. Ils veillent au respect des principes et des règles comptables en s'assurant notamment du respect de la sincérité des enregistrements comptables, du respect des procédures et de la qualité des comptes publics.

Chapitre VII

Des procédures comptables particulières

Article 34

Les fonds de concours versés par des personnes morales autres que l'Etat ou physiques pour concourir avec ceux de l'Etat à des dépenses d'intérêt public ainsi que le produit des dons et legs, sont directement portés en recettes, selon le cas, au budget général, aux budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome ou aux comptes spéciaux du Trésor. Un crédit d'égale montant peut être ouvert en addition aux crédits accordés par la loi de finances.

Les fonds de concours ne peuvent, en aucun cas, être alimentés par des recettes fiscales.

Toutefois, lorsque le produit du don octroyé ne peut être versé préalablement au budget général, aux budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome ou aux comptes spéciaux du Trésor pour permettre l'engagement de la dépense à laquelle il se rapporte, il peut être ouvert les crédits nécessaires à l'engagement et au paiement de cette dépense en addition aux crédits accordés par la loi de finances.

L'affectation des fonds de concours et les modalités de leur utilisation doivent être conformes à ce qui est convenu avec la partie versante ou le donateur.

Le reliquat des fonds de concours est pris en recettes au budget général.

Article 35

Peuvent donner lieu à rétablissement de crédits, les recettes provenant de la restitution à l'Etat de sommes payées indûment ou à titre provisoire sur des crédits budgétaires, dans les conditions et selon les modalités fixées par voie réglementaire.

TITRE II

DE LA PRESENTATION DES LOIS DE FINANCES

Article 36

La loi de finances de l'année comprend deux parties.

La première partie arrête les données générales de l'équilibre financier et comporte :

- l'autorisation de perception des recettes publiques et d'émission des emprunts ;
- les dispositions relatives aux ressources publiques que la loi de finances peut créer, modifier ou supprimer ;
- les dispositions relatives aux charges de l'Etat, aux services de l'Etat gérés de manière autonome et aux comptes spéciaux du Trésor ;

- les dispositions relatives au recouvrement des créances publiques, au contrôle de l'emploi des fonds publics et à la responsabilité pécuniaire et personnelle des gestionnaires des services de l'Etat, le cas échéant ;
- l'évaluation globale des recettes du budget général, des budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome et des catégories des comptes spéciaux du Trésor ;
- les plafonds des charges du budget général, par titre, de l'ensemble des budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome groupées par dépenses d'exploitation et dépenses d'investissement et des comptes spéciaux du Trésor, par catégorie.

Le tableau d'équilibre est présenté de manière à faire ressortir l'intégralité des éléments de l'équilibre budgétaire et des besoins de financement.

La deuxième partie arrête :

- par chapitre, les dépenses du budget général ;
- par service, les dépenses des services de l'Etat gérés de manière autonome ;
- et par compte, les dépenses des comptes spéciaux du Trésor.

Article 37

Les ressources du budget général sont présentées en chapitres subdivisés, s'il y a lieu, par service et par nature de recettes.

Les ressources des services de l'Etat gérés de manière autonome sont présentées par service groupées selon les départements ministériels ou institutions auxquels ils sont rattachés.

Les ressources des comptes spéciaux du Trésor sont présentées à l'intérieur de chaque catégorie par compte spécial du Trésor.

Article 38

(1) Les dépenses du budget général sont groupées sous trois titres :

Titre I : dépenses de fonctionnement ;

Titre II : dépenses d'investissement ;

Titre III : dépenses relatives au service de la dette publique.

(2) Les dépenses du budget général sont présentées, à l'intérieur des titres, par chapitres, subdivisés en programmes, régions et projets ou actions.

Les dépenses des services de l'Etat gérés de manière autonome sont présentées, à l'intérieur de chaque chapitre, dans un programme et, le cas échéant, dans des programmes subdivisés en régions et projets ou actions.

Les dépenses des comptes d'affectation spéciale sont présentées dans un programme et, le cas échéant, dans des programmes subdivisés en régions et projets ou actions.

(3) Pour chaque département ministériel ou institution, il est prévu, en ce qui concerne les dépenses de fonctionnement, un chapitre pour le personnel et un chapitre pour le matériel et les dépenses diverses. Il est prévu pour les dépenses d'investissement un chapitre par département ministériel ou institution.

Article 39

Un programme est un ensemble cohérent de projets ou actions relevant d'un même département ministériel ou d'une même institution et auquel sont associés des objectifs définis en fonction des finalités d'intérêt général ainsi que des indicateurs chiffrés permettant de mesurer les résultats escomptés et faisant l'objet d'une évaluation qui vise à s'assurer des conditions d'efficacité, d'efficience et de qualité liées aux réalisations.

Un responsable par programme, désigné au sein de chaque département ministériel ou institution, est chargé de définir les objectifs et indicateurs dudit programme et d'assurer le suivi de sa mise en œuvre.

Les objectifs d'un programme et les indicateurs y afférents sont repris dans le projet de performance élaboré par le département ministériel ou l'institution concerné. Ledit projet de performance est présenté à la commission parlementaire concernée, en accompagnement du projet du budget dudit département ministériel ou institution.

L'aspect genre est pris en considération lors de la fixation des objectifs et des indicateurs cités ci-dessus.

Les crédits afférents à un programme sont répartis, selon le cas, à l'intérieur :

- des chapitres relatifs au budget du département ministériel ou institution concerné ;
- des chapitres relatifs aux services de l'Etat gérés de manière autonome rattachés au département ministériel ou institution concerné ;
- des comptes d'affectation spéciale rattachés au département ministériel ou institution concerné.

Article 40

Un projet ou une action est un ensemble délimité d'activités et d'opérations entreprises dans le but de répondre à un ensemble de besoins définis.

Les crédits afférents à un projet ou à une action d'un même programme sont répartis, selon le cas, à l'intérieur :

- des chapitres relatifs au budget du département ministériel ou institution concerné ;
- des chapitres relatifs aux services de l'Etat gérés de manière autonome rattachés au département ministériel ou institution concerné ;
- des comptes d'affectation spéciale rattachés au département ministériel ou institution concerné.

Article 41

Un projet ou une action est décliné en lignes budgétaires qui renseignent sur la nature économique des dépenses afférentes aux activités et opérations entreprises.

La déclinaison des projets ou actions en lignes est présentée dans le projet de loi de règlement de la loi de finances soumis au Parlement.

Article 42

Sont ouverts au titre I du budget général :

- le chapitre des dépenses imprévues et des dotations provisionnelles, qui n'est affecté à aucun service.

Des prélèvements peuvent être opérés en cours d'année sur ce chapitre pour assurer, par un crédit complémentaire, la couverture de besoins urgents ou non prévus lors de l'établissement du budget ;

- le chapitre des dépenses relatives aux remboursements, dégrèvements et restitutions, fiscaux.

Article 43

Un chapitre des charges communes est ouvert aux titres I et II du budget général, pour la prise en charge des dépenses y afférentes et qui ne peuvent comprendre que les charges ne pouvant être imputées sur les budgets des départements ministériels ou institutions.

Article 44

Les dépenses relatives à la dette publique sont présentées en deux chapitres :

- le premier comporte les dépenses en intérêts et commissions se rapportant à la dette publique ;
- le second comporte les dépenses relatives aux amortissements de la dette publique à moyen et long termes.

Article 45

Les virements de crédits entre chapitres sont interdits.

Des virements de crédits peuvent être effectués à l'intérieur d'un programme et entre les programmes d'un même chapitre dans les conditions et selon les modalités fixées par voie réglementaire.

TITRE III

DE L'EXAMEN ET DU VOTE DES LOIS DE FINANCES

Chapitre premier

De l'examen des lois de finances

Article 46

Sous l'autorité du Chef du Gouvernement, le ministre chargé des finances prépare les projets de lois de finances conformément aux orientations générales ayant fait l'objet de délibérations au Conseil des ministres conformément à l'article 49 de la Constitution.

Article 47

Le ministre chargé des finances expose aux commissions des finances du Parlement, avant le 31 juillet, le cadre général de préparation du projet de loi de finances de l'année suivante. Cet exposé comporte :

- (a) l'évolution de l'économie nationale ;

- (b) l'état d'avancement de l'exécution de la loi de finances en cours à la date du 30 juin ;

- (c) les données relatives à la politique économique et financière ;

- (d) la programmation budgétaire triennale globale.

Ledit exposé donne lieu à un débat sans vote.

Article 48

Le projet de loi de finances de l'année est déposé sur le bureau de la Chambre des représentants, au plus tard le 20 octobre de l'année budgétaire en cours.

Il est accompagné des documents suivants :

- (1) note de présentation de la loi de finances comportant des données concernant les investissements du budget général ainsi que les impacts financiers et économiques des dispositions fiscales et douanières proposées ;

- (2) rapport économique et financier ;

- (3) rapport sur les établissements et entreprises publics ;

- (4) rapport sur les services de l'Etat gérés de manière autonome ;

- (5) rapport sur les comptes spéciaux du Trésor ;

- (6) rapport sur les dépenses fiscales ;

- (7) rapport sur la dette publique ;

- (8) rapport sur le budget axé sur les résultats tenant compte de l'aspect genre ;

- (9) rapport sur les ressources humaines ;

- (10) rapport sur la compensation ;

- (11) note sur les dépenses relatives aux charges communes ;

- (12) rapport sur le foncier public mobilisé pour l'investissement ;

- (13) note sur la répartition régionale de l'investissement.

Le projet de loi de finances de l'année peut être également accompagné d'un rapport sur les comptes consolidés du secteur public.

Il est immédiatement soumis à l'examen de la commission chargée des finances de la Chambre des représentants.

La programmation pluriannuelle des départements ministériels ou institutions, ainsi que celle des établissements et entreprises publics soumis à leur tutelle et bénéficiant de ressources affectées ou de subventions de l'Etat, est présentée, pour information, aux commissions parlementaires concernées en accompagnement des projets de budgets desdits départements ministériels ou institutions.

Article 49

La Chambre des représentants se prononce sur le projet de loi de finances de l'année dans un délai de trente (30) jours suivant la date de son dépôt.

Dès le vote du projet ou à l'expiration du délai prévu à l'alinéa précédent, le Gouvernement saisit la Chambre des conseillers du texte adopté ou du texte qu'il a initialement présenté, modifié, le cas échéant, par les amendements votés par la Chambre des représentants et acceptés par lui.

La Chambre des conseillers se prononce sur le projet dans un délai de vingt deux (22) jours suivant sa saisine.

La Chambre des représentants examine les amendements votés par la Chambre des conseillers et adopte en dernier ressort le projet de loi de finances dans un délai n'excédant pas six (6) jours.

Article 50

Conformément à l'article 75 de la Constitution, si au 31 décembre, la loi de finances de l'année n'est pas votée ou n'est pas promulguée en raison de sa soumission à la Cour Constitutionnelle, le gouvernement ouvre, par décret, les crédits nécessaires à la marche des services publics et à l'exercice de leur mission, en fonction des propositions budgétaires soumises à approbation.

Dans ce cas, les recettes continuent à être perçues conformément aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur les concernant à l'exception, toutefois, des recettes dont la suppression est proposée dans le projet de loi de finances. Quant à celles pour lesquelles ledit projet prévoit une diminution de taux, elles seront perçues au nouveau taux proposé.

Pour l'application de l'alinéa précédent, les dispositions relatives aux recettes dont la suppression est proposée dans le projet de loi de finances ainsi que celles pour lesquelles ledit projet prévoit une diminution de taux sont reprises dans un décret.

Il est mis fin à l'application desdits décrets dès l'entrée en vigueur de la loi de finances.

Article 51

Le projet de loi de finances rectificative est voté par le Parlement dans un délai n'excédant pas quinze (15) jours après son dépôt par le Gouvernement sur le bureau de la Chambre des représentants.

La Chambre des représentants se prononce sur le projet de loi de finances rectificative dans un délai de huit (8) jours suivant la date de son dépôt.

Dès le vote dudit projet ou à l'expiration du délai prévu à l'alinéa précédent, le Gouvernement saisit la Chambre des conseillers du texte adopté ou du texte qu'il a initialement présenté, modifié, le cas échéant, par les amendements votés par la Chambre des représentants et acceptés par lui.

La Chambre des conseillers se prononce sur le projet dans un délai de quatre (4) jours suivant sa saisine.

La Chambre des représentants examine les amendements votés par la Chambre des conseillers et adopte en dernier ressort le projet de loi de finances rectificative dans un délai n'excédant pas trois (3) jours.

Chapitre II

Du vote de la loi de finances

Article 52

La seconde partie du projet de loi de finances de l'année ne peut être soumise au vote de l'une des deux Chambres du Parlement avant le vote de la première partie.

Dans le cas où la première partie est rejetée, la seconde partie ne peut être soumise au vote. Le rejet de la première partie par l'une des deux Chambres du Parlement est considéré comme rejet du projet dans son ensemble par la même Chambre.

En cas de rejet du projet par la Chambre des conseillers, la Chambre des représentants est saisie pour examen, dans le cadre de la deuxième lecture, du texte rejeté par la Chambre des conseillers.

Article 53

Les dispositions de la loi de finances sont votées article par article.

Toutefois, l'une des deux Chambres du Parlement peut procéder au vote d'ensemble de la deuxième partie à la demande du Gouvernement ou du bureau de la Chambre concernée.

Article 54

Les évaluations de recettes font l'objet d'un vote d'ensemble pour le budget général et les budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome et d'un vote par catégorie pour les comptes spéciaux du Trésor.

Article 55

Les dépenses du budget général font l'objet d'un vote par titre et à l'intérieur d'un même titre par chapitre.

Les dépenses des budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome font l'objet d'un vote d'ensemble par département ministériel ou institution auquel ils sont rattachés.

Les dépenses des comptes spéciaux du Trésor sont votées par catégorie de comptes spéciaux.

Article 56

Conformément au 2^{ème} alinéa de l'article 77 de la Constitution, le Gouvernement peut opposer, de manière motivée, l'irrecevabilité à des articles additionnels ou amendements ayant pour objet soit une diminution de ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique.

S'agissant des articles additionnels ou amendements, la charge publique s'entend des crédits ouverts au titre du chapitre.

A l'intérieur d'un même chapitre, des articles additionnels ou amendements, qui doivent être justifiés et accompagnés des ajustements nécessaires aux objectifs et indicateurs relatifs aux programmes concernés, peuvent augmenter ou diminuer les crédits afférents à un programme, dans la limite des crédits prévus au titre dudit chapitre.

Les amendements non conformes aux dispositions de la présente loi organique sont irrecevables.

Tout autre article additionnel ou amendement doit être justifié.

Article 57

Les lois de finances rectificatives sont présentées et votées dans les mêmes formes que la loi de finances de l'année sous réserve de l'article 51 ci-dessus.

Chapitre III*De la portée de l'autorisation parlementaire***Article 58**

Les crédits ouverts sont limitatifs. Les dépenses ne peuvent être engagées, ordonnancées et payées que dans la limite des crédits ouverts.

Pour les dépenses de personnel, elles ne peuvent être engagées, ordonnancées et payées que dans la limite des crédits ouverts au titre du chapitre.

Toutefois, les crédits relatifs aux dépenses se rapportant à la dette publique et à la dette viagère et aux remboursements, dégrèvements et restitutions, fiscaux, ont un caractère évaluatif. Ces dépenses peuvent s'imputer au-delà des dotations inscrites aux rubriques qui les concernent.

Les dépassements éventuels des crédits ouverts au titre des dépenses visées à l'alinéa précédent sont constatés et autorisés à titre de régularisation par la loi de règlement de la loi de finances de l'année concernée.

Article 59

Seules sont prises en compte les dispositions statutaires régissant les personnels, applicables à la date d'entrée en vigueur de la loi de finances de l'année et dont les crédits sont évalués et autorisés par ladite loi de finances.

Article 60

En cas de nécessité impérieuse et imprévue d'intérêt national, des crédits supplémentaires peuvent être ouverts par décret en cours d'année conformément à l'article 70 de la Constitution. Les commissions parlementaires chargées des finances en sont préalablement informées.

Article 61

Les créations, les suppressions et la répartition de postes budgétaires entre les départements ministériels ou les institutions ne peuvent résulter que des dispositions prévues dans la loi de finances.

Les transformations de postes budgétaires peuvent être opérées en cours d'année selon les modalités fixées par voie réglementaire.

Les redéploiements de postes budgétaires, en cours d'année, ne peuvent être opérés qu'à l'intérieur du même chapitre du personnel relatif au département ministériel ou institution concerné.

Il peut être procédé à des redéploiements de postes budgétaires entre les chapitres du personnel, en vertu de la loi de finances.

Article 62

Lorsque la conjoncture économique et financière l'exige, le Gouvernement peut, en cours d'année budgétaire, surseoir à l'exécution de certaines dépenses d'investissement. Les commissions parlementaires chargées des finances en sont préalablement informées.

Article 63

Les crédits ouverts au budget général au titre d'une année budgétaire donnée ne peuvent être reportés sur l'année suivante.

Toutefois, les crédits de paiement ouverts au titre des dépenses d'investissement du budget général et les reliquats d'engagement, visés et non ordonnancés, sont reportés, sauf dispositions contraires prévues par la loi de finances, dans la limite d'un plafond de trente pour cent (30%) des crédits de paiement ouverts au titre du budget d'investissement pour chaque département ministériel ou institution au titre de l'année budgétaire.

Les modalités de report sont fixées par voie réglementaire.

Le plafond précité peut être revu à la baisse en vertu d'une loi de finances.

Les crédits reportés s'ajoutent aux crédits de paiement ouverts par la loi de finances de l'année.

TITRE IV**DU REGLEMENT DU BUDGET****Article 64**

La loi de règlement de la loi de finances constate et arrête le montant définitif des recettes encaissées, des dépenses dont les ordonnances sont visées, se rapportant à une même année budgétaire, et arrête le compte de résultat de l'année.

Elle approuve le compte de résultat de l'exercice de l'année concernée, établi à partir des recettes et dépenses constatées conformément aux dispositions de l'article 32 ci-dessus. Elle affecte au bilan le résultat comptable de l'exercice.

Le cas échéant, la loi de règlement de la loi de finances :

- ratifie les crédits supplémentaires ouverts conformément aux dispositions de l'article 60 ci-dessus ;
- constate et autorise à titre de régularisation les dépassements des crédits ouverts et ouvre les crédits nécessaires pour les régulariser tout en donnant les justificatifs nécessaires ;
- et constate l'annulation des crédits n'ayant pas été consommés.

Article 65

Conformément à l'article 76 de la Constitution, le projet de loi de règlement de la loi de finances est déposé annuellement, en priorité, sur le bureau de la Chambre des représentants, au plus tard, à la fin du premier trimestre du deuxième exercice qui suit celui de l'exécution de la loi de finances concernée.

Article 66

Le projet de loi de règlement de la loi de finances est accompagné :

- 1) du compte général de l'Etat appuyé du bilan et des autres états financiers ainsi que d'une évaluation des engagements hors bilan ;
- 2) d'une annexe relative aux crédits supplémentaires ouverts, accompagnée de tous les justificatifs nécessaires, le cas échéant ;
- 3) du rapport annuel de performance élaboré par le ministère chargé des finances. Ce rapport constitue la synthèse et la consolidation des rapports de performance élaborés par les départements ministériels et institutions ;

4) du rapport sur les ressources affectées aux collectivités territoriales ;

5) et du rapport d'audit de performance.

Le rapport sur l'exécution de la loi de finances et la déclaration générale de conformité entre les comptes individuels des comptables et le compte général du Royaume sont communiqués par la Cour des comptes au Parlement. Copie en est transmise au Gouvernement.

TITRE V

DISPOSITIONS DIVERSES

Article 67

Les taxes parafiscales, perçues dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public autre que l'Etat et les collectivités territoriales, ou d'une personne morale de droit privé chargée des missions de service public, sont établies par décret, pris sur proposition du ministre intéressé et du ministre chargé des finances.

Article 68

Sont fixées par décret pris sur proposition du ministre chargé des finances toutes les dispositions de nature à assurer la bonne gestion des finances publiques notamment, les règlements relatifs à la comptabilité publique, à la passation des marchés de l'Etat et au contrôle des dépenses de l'Etat.

TITRE VI

ENTREE EN VIGUEUR

Article 69

Les dispositions de la présente loi organique entrent en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2016, sous réserve de ce qui suit :

- les dispositions du 1^{er} alinéa de l'article 58 s'appliquent aux dépenses de personnel à compter du 1^{er} janvier 2017 ;
- les dispositions des articles 31 (2^{ème} alinéa), 38 (paragraphe 2), 39, 40, 41 et 63 (2^{ème} alinéa) entrent en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2018 ;
- les dispositions des articles 5, 47 (d) et 48 (dernier alinéa) entrent en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019 ;
- les dispositions des articles 15, 31 (alinéas 3^{ème} et 5^{ème}) et 66 (1^{er} alinéa, 1), 3) et 5)) entrent en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2020.

TITRE VII

ABROGATION ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Article 70

Sont abrogées, à compter du 1^{er} janvier 2016, les dispositions de la loi organique n° 7-98 relative à la loi de finances, promulguée par le dahir n° 1-98-138 du 7 chaabane 1419 (26 novembre 1998), telle qu'elle a été modifiée et complétée.

Toutefois, demeurent en vigueur les dispositions des articles 25 (dernier alinéa), 41 (2^{ème} alinéa, paragraphe 2) et 46 (2^{ème} alinéa) de la loi organique précitée n° 7-98 jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions correspondantes de la présente loi organique, conformément aux dispositions de l'article 69 ci-dessus.



Objet : Lettre de recommandation

Madame, Monsieur,

En ma qualité de Président de l'Institut des Sciences Humaines et Sociales à l'Université de Liège, je tiens à vous recommander Mademoiselle Amina Idrissi Chouahdi, dont j'encadre la thèse de doctorat qui traite de la thématique des normes comptables IPSAS au Maroc.

Pour avoir eu l'occasion de travailler de près avec cette chercheuse, il s'agit d'une personne assidue, énergique et motivée dans ce qu'elle entreprend. Méthodique, elle a déjà effectué de nombreuses communications et participé à plusieurs manifestations académiques.

C'est donc avec enthousiasme que je vous demande d'accepter l'accueil de Mademoiselle Amina Idrissi Chouahdi au sein de votre établissement pour une étude de terrain. Cette dernière apportera, très certainement, une valeur ajoutée à son travail de comparaison des normes comptables et de leur application en Belgique et au Maroc.

Je reste à votre entière disposition pour tous renseignements complémentaires.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, mes meilleures salutations.


Signature

Frédéric Schoenaers
Président de l'Institut des Sciences Humaines et Sociales
Université de Liège



Dr & professeur Rachid BOUTTI
boutti_expert@live.fr
boutti_expert@yahoo.fr
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion
d'Agadir

Agadir le : 30/01/2014

Object : Lettre de recommandation

Madame, Monsieur,

En ma qualité de Docteur et Professeur en Finances et en Management à l'ENCG d'Agadir, je tiens à vous recommander Mademoiselle Amina Idrissi Chouahdi, dont j'encadre la thèse qui traite de la thématique des normes comptables IPSAS au Maroc dans le cadre d'une cotutelle avec le professeur Frederic Schoenaers.

Pour avoir eu l'occasion de travailler de près avec cette étudiante chercheuse, je peux vous assurer qu'il s'agit d'une personne assidue, énergique et très talentueuse dans tout ce qu'elle entreprend. Rigoureusement scientifique et studieuse, elle est aussi très pointilleuse sur la méthode et sur les techniques de recherche. Elle a déjà réalisé de nombreuses communications et participé à plusieurs manifestations scientifiques nationale et internationale.

Je veux vous recommander d'impliquer Mademoiselle Amina Idrissi Chouahdi comme membre participant à votre colloque avec un projet de poster, car elle peut avoir, une valeur ajoutée au plan scientifique et académique.

Il me fait plaisir de rester à votre entière disposition pour tous renseignements supplémentaires dont vous aimeriez prendre connaissance. Veuillez agréer mes meilleures salutations.

Signature

Dr & Pr Rachid BOUTTI
Professeur des Universités,
Détenteur de la chaire Euro-Arabe du Développement Durable,
Consultant International accrédité



TABLE DES MATIERES

Remerciements	1
Résumé	3
Abstract.....	4
Liste des abréviations	5
Sommaire	7
INTRODUCTION GENERALE.....	9
1 - Contexte de l'étude	9
2 - Problématique traitée	10
3 - Intérêt et objectifs de l'étude	11
4 - Pertinence de la recherche.....	13
5 - Démarche méthodologique	16
5.1 - Approche épistémologique	16
5.2 – Méthodologie de la recherche	16
PREMIÈRE PARTIE.....	21
Cadre conceptuel des conditions d'application des normes IPSAS au Maroc et en Belgique	21
<i>Introduction de la première partie</i>	<i>23</i>
CHAPITRE 1. CONTEXTE DE L'ETUDE : L'ADMINISTRATION MAROCAINE ENTRE HIER ET AUJOURD'HUI.....	25
INTRODUCTION DU CHAPITRE 1	25
Section 1 : La sociologie historique comme démarche d'approche	26
1.1 - Introduction.....	26
1.2 - Consistance de l'approche socio-historique.....	26
1.2.1 - Définition de la sociologie	26
1.2.2 - Objet de la sociologie	28
1.2.3 - Définition de l'histoire	29
1.2.4 - Objet de l'histoire.....	30
1.2.5 - définition de l'approche socio-historique.....	32
1.2.6 - Objet de la sociologie historique	34
1.3 - Conclusion	35
Section 2 : Pertinence et richesse d'appréhender la problématique d'évolution des règles régissant l'administration selon une approche socio-historique	35
2.1 - Introduction.....	35
2.2 - Le néo-institutionnalisme comme outil de prospection.....	36
2.3 - Le néo-institutionnalisme historique	38
2.4 - L'administration publique en tant qu'institution se portant à l'analyse de type socio-historique	39
2.5 - Retour sur les notions d'institution et d'administration	42
2.5.1 - Définition de l'institution	43

2.5.2 - Définition de l'administration.....	44
2.6 - Conclusion	46
Section3 : Évolution de l'administration marocaine.....	46
3.1 - Introduction.....	46
3.2 - Avant le protectorat.....	47
3.3 – Sous le protectorat	52
3.4 - Période de l'indépendance.....	59
3.4.1 - Programme d'Ajustement Structurel (PAS).....	63
3.4.2 - Les programmes de priorités sociales (BAJ).....	66
3.4.3 - Des années 2000 à nos jours	68
3.5 - Conclusion	75
CHAPITRE 2. DE LA REFORME BUDGETAIRE ET COMPTABLE AU MAROC.....	79
INTRODUCTION DU CHAPITRE 2	79
Section 1 : Caractéristiques marquantes de l'évolution de l'administration publique marocaine	81
1.1 - Introduction.....	81
1.2 - Prédominance des pratiques makhzénienne adossées à certaines règles de la Charia.....	81
1.3 - Enracinement de la coexistence de deux systèmes dans une société composite pendant le protectorat .	84
1.4 - Échec de transposition du système comptable à la française	86
1.5 - La réforme de l'administration publique	88
1.5.1 - Assouplissement des conditions générales d'exécution du budget	89
1.5.2 - Consolidation de la déconcentration au sein de l'administration publique.....	90
1.5.3 - Instauration de relations de partenariat notamment entre les services extérieurs et les acteurs locaux	91
1.5.4 - Allègement progressif du contrôle a priori et renforcement du contrôle de la performance	91
1.5.5 - Introduire de nouvelles pratiques liées à l'audit de performance et de la reddition des comptes	91
1.6 - La nouvelle constitution du Maroc	92
1.7 - Conclusion	92
Section 2 : Réformes du dispositif juridique régissant les finances publiques au Maroc	93
2.1 - Introduction.....	93
2.2 - Du budget et de la Loi de Finances	94
2.2.1 - Notion de budget	94
2.2.2 - Notion de Loi de Finances	95
2.2.3 - Entre budget et Loi de Finances	98
2.3 - Du Droit budgétaire marocain.....	99
2.3.1 - De la constitution	99
2.3.2 - De la loi organique des finances et du décret de son application	101
2.3.3 - Décret portant règlement général de comptabilité publique	102
2.3.4 - Évolution de la Constitution et des lois organiques des finances	104
2.4 - Conclusion	108

Section 3 : Vers une rénovation profonde de la gestion financière et comptable de l'État.....	108
3.1 - Introduction.....	108
3.2 - Principes régissant les finances publiques	109
3.3 - Facteurs en faveur de la rénovation de la gestion financière de l'État	115
3.4 - La corruption comme forme du dysfonctionnement administratif au Maroc.....	118
3.5 - Capitalisation de l'expérience marocaine en matière de réforme de la comptabilité	120
3.5.1 - De la transparence et de la bonne gouvernance comme principes à consolider dans les réformes menées au Maroc.....	124
3.6 - Convergence vers les normes IPSAS comme étape ultime de la rénovation	127
3.7 - Conclusion	135
CONCLUSION DU CHAPITRE 2.....	136
CHAPITRE 3. QUESTIONS SOUS-JACENTES A LA MODERNISATION DE L'ADMINISTRATION PUBLIQUE.....	139
INTRODUCTION DU CHAPITRE 3.....	139
Section 1 : La modernisation : une notion polysémique	140
1.2 - Un concept-clé de réforme	140
1.3 – Un processus de mutation	141
1.4 – Une nouvelle vision du monde	142
1.5 – La modernisation de l'État.....	142
1.6 – Conclusion	143
Section 2 : La gouvernance concomitante à la modernisation	144
2.1 - Introduction.....	144
2.2 – Un dispositif de régulation.....	144
2.3 – À la recherche du bien commun	145
2.4 - Conclusion	147
CONCLUSION DU CHAPITRE 3.....	147
CHAPITRE 4. LA NORMALISATION COMPTABLE	149
INTRODUCTION DU CHAPITRE 4.....	149
Section 1. La normalisation IPSAS	150
1.1 - Introduction.....	150
1.2 – L'influence de la globalisation	150
1.3 – Les principes d'harmonisation comptable	151
1.4 - Conclusion	153
Section 2 : Éléments d'arrimage des normes nationales belges aux IPSAS	154
2.2 - Organisation administrative de la Belgique.....	154
2.3 - Organisation comptable de la Belgique	159
2.4 – Conclusion	167
Section 3 : Éléments d'arrimage des normes nationales marocaines aux IPSAS	168

3.1 - Introduction.....	168
3.2 - Organisation administrative marocaine	168
3.3 - Organisation comptable au Maroc	170
3.4 – Conclusion	176
<i>Conclusion de la première partie</i>	<i>179</i>
DEUXIEME PARTIE : Étude comparative de l’application des normes IPSAS au Maroc et en Belgique	183
<i>Introduction de la deuxième partie.....</i>	<i>185</i>
CHAPITRE 5. POSITIONNEMENT EPISTEMOLOGIQUE ET METHODOLOGIE DE RECHERCHE.....	187
INTRODUCTION DU CHAPITRE 5.....	187
Section 1 : Étude des paradigmes épistémologiques et des méthodologies de recherche.....	188
1.1 - Introduction.....	188
1.2 - Définitions	188
1.2.1 - Épistémologie.....	188
1.2.2 - Un paradigme	188
1.2.3 - La méthodologie.....	189
1.2.4 - La méthode.....	189
1.2.5 - La technique	190
1.3 - Le choix épistémologique	190
1.3.1 - Le paradigme positiviste.....	192
1.3.2 – Le constructivisme.....	194
1.3.3 - Les modes de raisonnement	198
1.3.4 – Approche quantitative, approche qualitative	204
1.4 - Conclusion	208
Section 2 : Positionnement épistémologique et méthodologie de recherche retenus.....	208
2.1 – Introduction	208
2.2 – Cadre épistémologique.....	209
2.3 - Méthodologie de recherche retenue	209
2.4 – Conclusion	216
CONCLUSION DU CHAPITRE 5.....	216
CHAPITRE 6. ÉTUDE COMPARATIVE QUALITATIVE DE L’APPLICATION DES NORMES IPSAS AU MAROC ET EN BELGIQUE	217
INTRODUCTION DU CHAPITRE 6.....	217
Section 1 : Réalisation de l’étude	217
1.1 – Introduction.....	217
1.2 – Méthode d’analyse.....	217
1.3 - Contenu de l’entretien.....	218
1.4 – Conduite de l’entretien	219
1.5 – Conclusion	220

Section 2 : Résultats de l'étude qualitative en Belgique	220
2.1 – Introduction	220
2.2 - L'influence des normes européennes sur les conditions d'application des normes IPSAS en Belgique 221	
2.2.1 - Des disparités existent entre les normes IPSAS et les normes EPSAS	221
2.2.2 - Les normes SEC freinent l'application des normes IPSAS	222
2.3 - la complexité de l'administration belge	225
2.3.1 - Un système comptable très complexe.....	225
2.3.2 - Des normes disparates	226
2.3.3 - Un manque d'uniformité informatique	227
2.4 - Les objectifs de mise en application des IPSAS	233
2.4.1 - Les objectifs propres au contexte de la Belgique	233
2.4.2 - Les objectifs généraux de mise en œuvre des IPSAS	234
2.5 - Conclusion	235
Section 3 : Résultats de l'étude qualitative au Maroc	237
3.1 – Introduction	237
3.2 - Les objectifs du Maroc	237
3.2.1 - Cadre général de la nouvelle comptabilité publique au Maroc	237
3.2.2 - Les objectifs de mise en œuvre des IPSAS au Maroc	239
3.2.3 - Les résultats attendus de la mise en place des IPSAS	240
3.3 - La position du Maroc sur la scène internationale	244
3.4 - L'influence socioculturelle sur les conditions d'application des IPSAS	245
3.4.1 - La place des Pouvoirs locaux au Maroc	245
3.4.2 - Les facteurs de résistance au changement.....	246
3.5 - Vers un nouveau management public.....	247
3.5.1 - Améliorer la qualité des ressources humaines : un chantier prioritaire	247
3.5.2 – Adapter le système informatique	249
3.6 - Conclusion	251
Section 4. Quantification des résultats de l'étude qualitative.....	251
4.2 - Connaissance des répondants en comptabilité et normes IPSAS	251
4.3 - Objectifs et principes de mise en place des IPSAS.....	252
4.4 - Apport attendu par la mise en place des IPSAS	252
4.5 - Satisfaction vis-à-vis de l'adoption des IPSAS comme nouvelles règles comptables	253
4.6 - Appréciation des IPSAS par rapport aux normes et pratiques antérieures	254
4.7 – Conclusion	255
CONCLUSION DU CHAPITRE 6.....	255
CHAPITRE 7. ÉTUDE COMPARATIVE QUANTITATIVE DE L'APPLICATION DES NORMES IPSAS AU MAROC ET EN BELGIQUE.....	259
INTRODUCTION DU CHAPITRE 7	259

Section 1 : Réalisation de l'étude	260
1.1 – Introduction	260
1.2 – Réalisation du questionnaire	260
1.2.1 - Fondements du questionnaire.....	260
1.2.2 Choix des construits des échelles de mesure	268
1.2.4 - Structure du Questionnaire	269
1.2.5 – Administration du questionnaire.....	270
1.2.6 – Description du questionnaire	270
1.3 - Détermination de l'échantillon.....	271
1.3.1 - Méthodologie d'échantillonnage.....	271
1.3.2 – Composition de l'échantillon constitué.....	272
1.4 – Réalisation de l'enquête	274
1.4.1 - Mode d'administration du questionnaire	274
1.4.2 - Déroulement de l'enquête	275
1.5 – Exploitation des résultats.....	275
1.5.1 – Préparation des données	275
1.5.2 - Traitement des données collectées	276
1.6 – Conclusion	278
Section 2 : Résultats de l'étude quantitative	279
2.1 – Introduction	279
2.2 – Profil des répondants	279
2.2.1 - Âge des répondants.....	279
2.2.2 – Ancienneté professionnelle des répondants.....	280
2.2.3 - Fonction des répondants	281
2.2.4 – Administrations enquêtées	283
2.2.5 – Formation des personnes enquêtées	284
2.3 – Réponses au questionnaire.....	285
2.3.1 – Facteur culturel	285
2.3.2 – Facteur géographique	286
2.3.3 – Facteur politique	286
2.3.4 – Facteur économique	287
2.3.5 – La bonne gouvernance	288
2.3.6 - Gestion des ressources humaines	289
2.3.7 - La décision.....	290
2.3.8 – Uniformisation des règles comptables	291
2.3.9 - Nouveau management public	291
2.4 – Conclusion	294
Section 3 : Modélisation des résultats.....	295
3.2 - Conditions de réalisation de la modélisation	295

3.2.1 - Évaluation de la fiabilité et construction des facteurs	295
3.2.2 - Régression linéaire multiple par estimation des Moindres Carrées Ordinaires (MCO).	298
3.2.3 – Réalisation de la modélisation.....	299
3.3 – Modélisation des résultats de la Belgique	301
3.3.1 - Évaluation de la fiabilité	301
3.3.2 - Analyse en Composante Principale ACP.....	305
3.3.3 – Taille de l'échantillon	306
3.3.4 – Modélisation des résultats de l'hypothèse 1	306
3.3.5 – Modélisation des résultats de l'hypothèse 2	310
3.3.6 – Modélisation des résultats de l'hypothèse 3	313
3.3.7 – Modélisation des résultats de l'hypothèse 4.....	316
3.4 – Modélisation des résultats du Maroc	321
3.4.1 - Évaluation de la fiabilité	321
3.4.2 - Analyse en Composante Principale ACP.....	323
3.4.3 – Taille de l'échantillon	324
3.4.4 – Modélisation des résultats de l'hypothèse 1	324
3.4.4 – Modélisation des résultats de l'hypothèse 1	324
3.4.5 – Modélisation des résultats de l'hypothèse 2	327
3.4.6 – Modélisation des résultats de l'hypothèse 3	331
3.4.7 – Modélisation des résultats de l'hypothèse 4	333
3.5 - Conclusion	338
CONCLUSION DU CHAPITRE 7.....	339
CHAPITRE 8. ANALYSE ET INTERPRÉTATION DES RÉSULTATS DE RECHERCHE	341
INTRODUCTION DU CHAPITRE 8.....	341
Section 1 : ANALYSE DES RÉSULTATS DE LA BELGIQUE.....	342
1.1 – Introduction.....	342
1.2 - L'influence de la situation de la Belgique sur les conditions de mise en œuvre des IPSAS	342
1.2.1 - L'influence culturelle	342
1.2.2 – L'influence géographique	343
1.2.3 – L'influence politique.....	344
1.2.4 – L'influence économique.....	344
1.2.5 – Influence de la Belgique sur les conditions de mise en application des IPSAS	344
1.3 - La bonne gouvernance : un terrain fertile pour l'application des IPSAS	345
1.3.1 – Transparence et information financière.....	345
1.3.2 – Niveau de décision et citoyenneté	345
1.3.3 – Gestion des ressources humaines.....	346
1.3.4 – Influence de la bonne gouvernance sur les conditions de mise en œuvre des IPSAS	346
1.4 - L'uniformisation et la comparabilité des pays appliquant les IPSAS.....	347
1.5 - Le management de type nouveau façonné par l'application des IPSAS	348

1.5.1 – Efficacité, efficience et performance	348
1.5.2 – Responsabilité et responsabilisation	348
1.5.3 - Accessibilité et ouverture.....	348
1.5.4 – Autres éléments du nouveau management public.....	349
1.5.5 – Le nouveau management public	349
1.6 – Conclusion	350
Section 2 : ANALYSE DES RÉSULTATS DU MAROC	351
2.1 – Introduction	351
2.2- L’influence de la situation du Maroc sur les conditions de mise en œuvre des IPSAS	351
2.2.1 - L’influence culturelle	351
2.2.2 – L’influence géographique	351
2.2.3 – L’influence politique.....	352
2.2.4 – L’influence économique.....	352
2.2.5 - Influence du Maroc sur les conditions de mise en application des IPSAS	352
2.3 - La bonne gouvernance : un terrain fertile pour l’application des IPSAS	353
2.3.1 – Transparence et information financière.....	353
2.3.2 – Niveau de décision et citoyenneté	353
2.3.3 – Gestion des ressources humaines.....	354
2.3.4 - Influence de la bonne gouvernance sur les conditions de mise en œuvre des IPSAS	354
2.4 - L’uniformisation et la comparabilité des pays appliquant les IPSAS	355
2.5 - Le management de type nouveau façonné par l’application des IPSAS	356
2.5.1 – Efficacité, efficience et performance	356
2.5.2 – Responsabilité et responsabilisation	356
2.5.3 - Accessibilité et ouverture.....	356
2.5.4 – Autres éléments du nouveau management public.....	357
2.5.5 – Le nouveau management public	357
2.6 – Conclusion	358
Section 3 : Synthèse et discussion des résultats de la recherche	359
3.1 - Introduction.....	359
3.2 - L’influence culturelle	359
3.3. L’influence Géographique.....	361
3.4 - Le facteur Politique	361
3.5 - Le facteur économique.....	363
3.6 - Vers la réalisation d’une Bonne gouvernance.....	365
3.6.1 - La gestion de Ressources humaines, indicateur d’une bonne gouvernance.....	367
3.6.2 – La citoyenneté et la prise de décision, clés de la bonne gouvernance	368
3.7 - Uniformisation, comparabilité, quelle réussite ?.....	371
3.8 - de la Bureaucratie à un nouveau management public	373

3.8.1 - Le triangle efficacité, efficience, performance.....	374
3.8.2 - Le PPP, un chemin vers le NMP	374
3.8.3 - Gestion axée sur les résultats, un mode de NMP	375
3.8.4 - Un bon outil informatique.....	376
3.9 - Responsabilité et responsabilisation, renforcement des capacités des fonctionnaires	377
3.10 - Conclusion	378
CONCLUSION DU CHAPITRE 8.....	380
<i>Conclusion de la deuxième partie</i>	383
CONCLUSION GÉNÉRALE	385
1 - L'application des IPSAS en Belgique et au Maroc	385
2 - Normes IPSAS, adoption ou adaptation ?.....	387
3 - Les apports pour la recherche en sciences sociales et en sciences de gestion.....	389
4 - Les limites de notre recherche	390
4.1 - La juste valeur du patrimoine.....	390
4.2 - La comparaison entre les états appliquant les IPSAS.....	390
5 - Un pont vers le futur	391
Bibliographie.....	393
Liste des tableaux	419
Liste des figures.....	421
ANNEXES	423
TABLE DES MATIERES	513

