

La comptabilité de l'Etat et la transparence au Maroc : Etude qualitative

Government Accounting and transparency in Morocco: Qualitative research

AZEGAGH Jalal

Enseignant chercheur

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion - Kenitra

Université Ibn Tofail

Laboratoire de recherche en sciences de gestion des organisations
Maroc

ZYANI Mohamed

Doctorant

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion - Kenitra

Université Ibn Tofail

Laboratoire de recherche en sciences de gestion des organisations
Maroc

Date de soumission : 18/02/2024

Date d'acceptation : 04/03/2024

Pour citer cet article :

AZEGAGH.J & ZYANI.M. (2024) « La comptabilité de l'Etat et la transparence au Maroc : Etude qualitative »,
Revue Française d'Économie et de Gestion «Volume 5 : Numéro 4 » pp : 103 – 126.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons

Attribution License 4.0 International License



Résumé

Cet article offre une exploration approfondie de la comptabilité de l'État au Maroc et de son rôle essentiel dans le renforcement de la transparence des finances publiques. Dans le but de fournir un cadre complet, il commence par une revue de la littérature, mettant en évidence les principales thèses entourant cette thématique cruciale.

Une attention particulière a été portée sur les apports de la loi organique relative à la loi de finances (LOF) en matière de comptabilité. L'article examine également l'impact des normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) sur la transparence financière.

Enfin, nous présenteront les résultats de notre étude qualitative basée sur des entretiens semi-directifs avec des acteurs clés du domaine de la comptabilité de l'État. Ces entretiens révèlent les perceptions, les défis et les opportunités liés à la contribution de la comptabilité de l'État au renforcement de la transparence des finances publiques au Maroc.

Dans l'ensemble, cette recherche offre un aperçu de la manière dont la comptabilité de l'État au Maroc évolue pour répondre aux exigences croissantes au niveau international, tout en soulignant la nécessité d'une collaboration continue entre les décideurs, les praticiens et les chercheurs pour poursuivre cette progression.

Mots clés : Comptabilité de l'Etat; IPSAS; Transparence; LOF; Gouvernance financière

Abstract

This article provides an in-depth exploration of government accounting in Morocco and its crucial role in enhancing transparency in public finances. To provide a comprehensive framework, we will start with a literature review, highlighting the key thesis surrounding this critical issue. Special attention has been given to the contributions of the organic budget law on in accounting matters.

The article also examines the impact of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) on financial transparency. Finally, we will present the results of our qualitative study based on semi-structured interviews with key stakeholders in the field. These interviews reveal perceptions, challenges, and opportunities related to the government accounting's contribution to transparency in Morocco's public finances.

Overall, this research offers insights into how government accounting in Morocco is evolving to meet growing international standards while emphasizing the need for ongoing collaboration among decision-makers, practitioners, and researchers to continue this progress.

Keywords : Government accounting; IPSAS; Transparency; Organic budget law; Financial governance

Introduction

Au cours des années 1990, plusieurs États ont assaini leurs finances publiques en lançant d'ambitieux programmes de réformes. Ceux-ci incluaient généralement la réforme de leur comptabilité. L'introduction de la comptabilité d'exercice dans le secteur public a poussé plusieurs pays à adopter ou s'inspirer des normes comptables internationales.

Les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) sont l'équivalent pour le secteur privé des normes internationales d'information financière (IFRS). Ces dernières ont le mérite de fournir un aperçu financier plus transparent et plus précis des entreprises du monde entier, en utilisant la comptabilité d'exercice par opposition à la comptabilité de caisse (HILMI et al. 2020). L'adoption des normes IPSAS dans le secteur public pourrait changer radicalement la pratique de la comptabilité et de l'information financière dans ce secteur, tout comme les normes IFRS l'ont fait dans le secteur privé.

Le Maroc a connu un tournant historique à travers l'adoption de la constitution de 2011, qui préserve un meilleur équilibre des pouvoirs et une nouvelle organisation des approches de la gestion publique ainsi que la consécration des principes de transparence, de responsabilité et de reddition des comptes. Cette constitution a été consolidée par la promulgation d'une nouvelle loi organique relative à la loi de finances (LOF) en 2015, dans le but de donner un nouvel élan à la modernisation de l'Etat en renforçant la transparence des finances publiques et en réorientant la gestion financière d'une perspective de moyens et de ressources vers une logique basée sur les résultats et la performance.

L'objectif de ce papier est de répondre à la problématique suivante : comment la mise en place de la comptabilité de l'Etat contribue au renforcement de la transparence des finances publiques ?

Nous essayerons de présenter une revue de littérature traitant de la nouvelle réforme de la comptabilité, ensuite nous allons présenter les normes IPSAS et leur contribution à la transparence pour en finir avec les principaux enseignements de notre étude qualitative menée auprès de professionnels dans le domaine de la comptabilité de l'Etat.

1. Revue de littérature

Dans son travail de recherche sur les conditions d'application des normes IPSAS au Maroc en comparaison avec la Belgique, Idrissi Chouahdi (2019) a opté pour un positionnement constructiviste compte tenu de la nature et de la nouveauté du sujet à ses yeux. Les conditions de mise en œuvre des normes IPSAS en Belgique ou au Maroc ont conduit le chercheur à choisir une étude inductive. Cette dernière est basée sur la combinaison d'une approche qualitative,

destinée à mieux comprendre le terrain et mieux filtrer les hypothèses de recherche, et d'une approche quantitative.

Le modèle conceptuel de recherche proposé par Idrissi Chouahdi (2019) avance que les concepts fondamentaux de modernisation sont apparus comme des impératifs visant à améliorer et simplifier la réforme au sein de l'administration publique. La gouvernance émerge comme une source de démocratie où les citoyens participent aux principes d'éthique, de transparence et de rationalisation, les encadrant dans un nouveau modèle de gestion publique (NPM). Ce dernier repose essentiellement sur la satisfaction du citoyen en tant que client, la décentralisation, la clarté, l'autonomie, le recrutement par contrats et la focalisation sur la performance basée sur des objectifs clairs.

Le contexte dans lequel la réforme est menée en vue de l'adoption des normes IPSAS, à la fois en Belgique et au Maroc, exerce une influence significative sur l'ampleur de la réforme, son contenu, l'exploitation des expériences passées et la manière dont le processus de changement est administré.

Les résultats modélisés de la recherche quantitative menée par Idrissi Chouahdi (2019) ont permis de vérifier les hypothèses de recherche ci-après :

- La situation d'un pays influence fortement les conditions de mise en œuvre des normes 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 toutes formes de résistance, façonnera un management de type nouveau.

Par ailleurs, dans sa thèse intitulée « L'introduction d'une comptabilité d'exercice au sein des centres hospitaliers universitaires (CHU) au Maroc : caractéristiques et analyse des facteurs d'adoption et de succès » et en s'appuyant sur un cadre de référence riche et varié, notamment les approches et les travaux sur la diffusion des innovations en système d'information et sur le nouveau management public, Hantem (2019) a proposé deux modèles théoriques : Le premier porte sur le choix d'adoption d'une comptabilité d'exercice qui examine les facteurs explicatifs de la décision d'adoption de ce système comptable. Le deuxième observe les déterminants du succès global de la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice.

Afin de vérifier ses modèles de recherche, Hantem (2019) a opté pour un raisonnement hypothético-déductif. Il a mis l'accent sur la collecte des données à travers la méthode d'enquête. Il a élaboré un questionnaire sur la base des travaux de recherche similaires à la problématique de recherche, notamment les travaux précédents sur la mise en place d'un nouveau système comptable et la diffusion du système d'information comptable, puis il a été amélioré et adapté au secteur public marocain grâce à des entretiens approfondis avec un groupe de travail et à un test de pré-enquête réalisé au centre hospitalier Ibn Sina.

L'administration du questionnaire a été réalisée auprès de cinq centres hospitaliers universitaires au Maroc.

Le premier modèle de recherche vise à étudier l'impact de quatre facteurs contextuels sur la décision d'adoption d'une comptabilité d'exercice. Ces facteurs composent donc les quatre premières hypothèses du travail de recherche. Il s'agit des hypothèses sur la taille du CHU, la réorganisation comptable, les objectifs du système de la comptabilité d'exercice et le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision.

Les résultats modélisés de la recherche quantitative menée par Hantem (2019) pour ce premier modèle de recherche ont permis de vérifier les hypothèses de recherche ci-après :

- La taille du CHU n'a pas d'impact significatif sur le choix d'adoption d'une comptabilité d'exercice ;
- La réorganisation comptable, basée sur l'approche patrimoniale, contribue positivement à l'introduction d'une comptabilité d'exercice ;
- Les objectifs du système de la comptabilité d'exercice orientent de manière significative le choix d'adoption d'une comptabilité générale ;
- Le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision oriente de manière positive et significative le choix d'adoption d'une comptabilité d'exercice.

Le deuxième modèle de recherche vise à étudier l'impact de quatre facteurs sur le succès global de la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice. Il s'agit des hypothèses sur le soutien de la Direction Générale, la formation, le lien de la comptabilité d'exercice avec le système de mesure de la performance et la complexité perçue du système de la comptabilité d'exercice.

Les résultats modélisés de la recherche quantitative menée par Hantem (2019) pour ce deuxième modèle de recherche ont permis de vérifier les hypothèses de recherche ci-après :

- Le soutien de la Direction Générale influence de manière positive et significative le succès global de la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice ;

- La formation des opérationnels sur la comptabilité d'exercice influence de manière positive et significative le succès global de la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice ;
- Le lien du système de la comptabilité d'exercice avec la mesure de la performance n'a pas d'impact significatif sur le succès global de la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice ;
- La complexité perçue du système de la comptabilité d'exercice influence de manière négative et significative le succès global de la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice.

Dans son travail de recherche intitulé « Les enjeux de la réforme de la comptabilité de l'Etat et le passage aux normes IPSAS au Maroc », Ibouazzaouine (2022) a procédé, quant à lui, par une démarche mixte composée d'une démarche qualitative exploratoire et une démarche quantitative confirmatoire avec un mode de raisonnement hypothético-déductif.

L'approche qualitative exploratoire a consisté à récolter le maximum d'informations factuelles et ce, par l'enquête et l'observation participante à travers la réalisation de plusieurs entretiens individuels avec des responsables de la Trésorerie Générale du Royaume (TGR). Ces derniers ont participé au chantier de la réforme de la comptabilité de l'Etat notamment le basculement à une comptabilité d'exercice convergente vers les normes IPSAS.

En ce qui concerne l'approche quantitative, il a opté pour un questionnaire qui lui a permis d'interroger un grand nombre de répondants. Une enquête terrain a été menée afin de collecter des réponses sur les objectifs de la réforme comptable au Maroc, les facteurs clés de succès de cette réforme ainsi que les défis et les obstacles qui peuvent entraîner la réussite du basculement de la comptabilité de l'Etat et l'adoption des normes IPSAS.

Les résultats de l'analyse des données de l'enquête, ont permis de vérifier les hypothèses suivantes :

- L'ancien système de comptabilité publique a fait preuve de défaillance et de contre-performances ;
- La réforme de la comptabilité de l'Etat ne réduira pas la corruption dans le secteur public ;
- La réforme du système comptable permet d'améliorer la qualité comptable et la transparence de la communication financière de l'Etat ;
- L'adoption 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'adoption d'une comptabilité d'exercice convergente vers les normes IPSAS améliore la performance des entités publiques ;
- La réussite de la réforme de la comptabilité publique est conditionnée par la réunion de plusieurs facteurs clés de succès ;
- Il existe plusieurs facteurs qui peuvent entraver la réforme de la comptabilité publique et l'adoption des normes IPSAS.

A travers les résultats de l'étude empirique menée par Ibouazzaouine (2022), les conclusions suivantes ont été tirées :

- *« L'ancien système comptable de l'Etat présente de nombreuses failles, notamment en l'absence d'une perspective de divulgation de l'information financière et de droits constatés. Ainsi, la décision de l'État de réformer le système de la comptabilité publique bénéficie d'un large soutien.*
- *Il y a une quasi-unanimité sur la nécessité de réformer la comptabilité publique au Maroc en adoptant une approche progressive et en adaptant les normes comptables internationales à l'environnement marocain.*
- *Il existe un large soutien pour s'appuyer sur les normes comptables internationales dans le secteur public dans la réforme comptable, en raison de leurs effets positifs sur la pratique comptable, en assurant la transparence et la responsabilité, en améliorant la comparabilité et en répondant aux besoins des décideurs ».*

Après avoir présenté dans la première partie les principales thèses traitant de la nouvelle comptabilité de l'Etat, nous allons s'atteler dans la seconde partie sur les apports de la loi organique relative à la loi de finances en matière de comptabilité

2. Les apports de la LOF de 2015 en matière de comptabilité

La loi organique n°130-13 relative à la loi de finances du 2 juin 2015 réserve une place importante à la comptabilité générale de l'Etat faisant ainsi de la réforme comptable une dimension complémentaire indissociable de la dimension budgétaire.

D'après l'instruction relative à la tenue de la comptabilité (2019), la comptabilité de l'Etat, dans ses dimensions de comptabilité budgétaire, de comptabilité générale et de comptabilité d'analyse des coûts est, en termes de champ d'application, étroitement liée à la personnalité juridique de l'institution étatique. Elle englobe ainsi tous les services relevant de l'Etat qui ne disposent pas d'une personnalité juridique propre à savoir, le budget général (BG), les services de l'Etat gérés de manière autonome (SEGMA) et les comptes spéciaux du trésor (CST), à

l'exclusion des établissements publics et autres organismes assimilés, les collectivités territoriales notamment.

Il en résulte que toutes les opérations ayant pour but de créer ou de modifier des droits et des obligations, effectuées par l'ensemble des services ou entités situés à l'intérieur de ce périmètre doivent en principe être intégrées dans la comptabilité générale de l'Etat, selon les règles et méthodes propres à cette comptabilité, indépendamment du fait que les services reçoivent des dotations globales du budget de l'Etat et qu'ils tiennent des comptabilités spéciales. A ce titre, ces dernières peuvent alimenter la comptabilité générale de l'Etat, dans la mesure où les principes comptables demeurent identiques et que les retraitements nécessaires peuvent aisément être opérés.

Il demeure entendu que conformément à la LOF et au Décret Royal de la comptabilité publique, les comptables publics sont tenus de veiller 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.

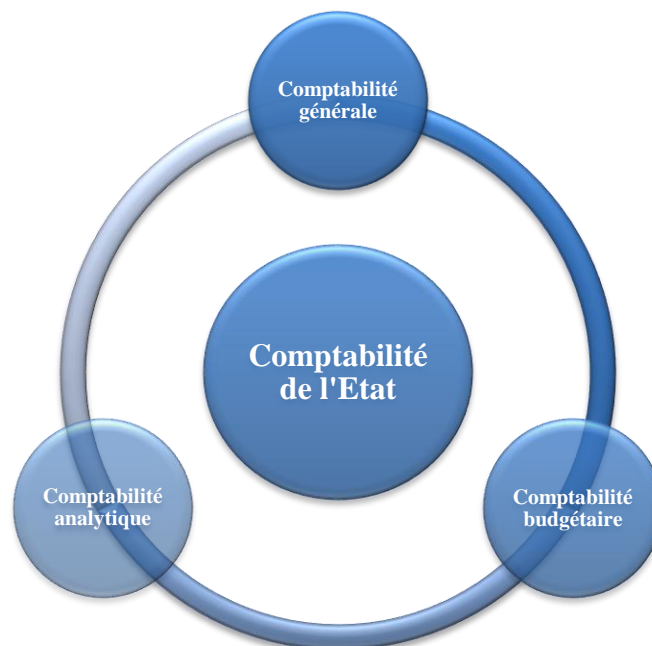
Selon l'instruction relative à la tenue de la comptabilité de l'Etat (2019), le champ d'application de la comptabilité de l'Etat sera limité, dans un premier temps, aux opérations des administrations publiques, du Parlement et des juridictions financières et ce pour des considérations liées à la progressivité de mise en œuvre. Cependant, les autres institutions relevant de l'Etat et qui reçoivent uniquement des dotations globales seront incorporées dès que leur comptabilité pourra être intégrée dans celle de l'Etat.

2.1. Objectifs de la comptabilité de l'Etat

La comptabilité de l'Etat consiste à décrire et à contrôler les opérations budgétaires et financières et l'information des autorités de l'Etat en charge des missions de contrôle et de gestion. Selon l'instruction relative à la tenue de la comptabilité (2019), elle vise :

- La connaissance et le contrôle des opérations budgétaires et de trésorerie de l'Etat ;
- La détermination des résultats annuels d'exécution des opérations budgétaires et financières ;
- Le recensement du patrimoine de l'Etat ;
- La connaissance des engagements à l'égard des tiers ;
- Le calcul des prix de revient, du coût et du rendement des services ;
- L'intégration des opérations comptables de l'Etat au niveau des comptes nationaux.

Figure N°1 : Les composantes de la comptabilité de l'Etat



Source : Auteur

2.2. La comptabilité budgétaire

La comptabilité budgétaire retrace l'exécution du BG, des CST et des SEGMA dans une optique de caisse. Elle est fondée sur le principe d'enregistrement des flux d'encaissement et de décaissement (opérations de recettes et de dépenses).

Elle permet principalement de :

- Suivre l'exécution de la loi de finances ;
- Retracer les opérations de recettes et de dépenses au titre de l'exercice comptable au cours duquel elles ont été encaissées ou payées ;
- Vérifier la conformité de ces opérations aux autorisations données par le Parlement.

D'après l'article 32 de la LOF, les recettes sont prises en compte au titre de l'année budgétaire au cours de laquelle elles sont encaissées par le comptable public concerné ; Les dépenses sont par contre prises en compte au titre de l'année budgétaire au cours de laquelle les ordonnances de paiement sont visées par les comptables assignataires ; elles doivent être payées sur les crédits de ladite année, quelle que soit la date de la créance.

2.3. La comptabilité générale

En parallèle à la tenue d'une comptabilité budgétaire, l'Etat dispose désormais, d'une comptabilité générale qui retrace l'ensemble des éléments d'actif et de passif du patrimoine de l'Etat. Elle décrit ainsi l'ensemble des opérations budgétaires et de trésorerie, les opérations

faites avec les tiers créanciers et débiteurs, les mouvements du patrimoine et les valeurs d'exploitation. Elle tend à donner une image régulière, sincère et fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'Etat.

Selon l'article 33 de la LOF, la comptabilité générale de l'État est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations de l'Etat qui constituent les faits générateurs de la passation des écritures comptables.

Elle retrace les opérations au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement.

Le principe des droits constatés préconisé par la comptabilité générale de l'Etat signifie que sont constatés :

- En recettes budgétaires, le montant des ordres de recettes émis par l'ordonnateur concernant l'exercice intéressé et pris en charge par le comptable public et non pas le montant des encaissements effectivement réalisés ;
- En dépenses budgétaires, le montant des mandats émis par l'ordonnateur concernant l'exercice intéressé et pris en charge par le comptable public et non pas le montant des paiements effectués.

La comptabilité générale de l'État est conçue et tenue conformément aux normes et standards comptables en vigueur à l'international notamment les normes IPSAS (Instruction relative à la tenue de la comptabilité de l'Etat, 2019).

L'article 33 de la LOF stipule que les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent par conséquent, de celles applicables aux entreprises du secteur privé qu'en raison des spécificités propres à l'action de l'Etat.

2.4. La comptabilité analytique

En plus de la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, l'Etat a la possibilité de tenir une comptabilité analytique dite d'analyse des coûts qui puise ses sources de la comptabilité générale. Elle est destinée à retracer, en les analysant, les coûts des différents projets engagés dans le cadre des programmes budgétaires (Article 31 de la LOF).

D'après l'instruction relative à la tenue de la comptabilité de l'Etat (2019), la comptabilité analytique constitue un véritable outil de gestion, de pilotage et d'arbitrage budgétaire qui valorise l'information financière et comptable extraite de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale.

3. Les normes IPSAS et la transparence

La comptabilité d'exercice est basée sur le principe des droits constatés, qui prévoit la comptabilisation des opérations au moment où peut être établi avec certitude leur fait générateur, et non pas lors de l'entrée ou de la sortie des flux de trésorerie (Instruction relative à la tenue de la comptabilité de l'Etat, 2019), ce qui exige la comptabilisation des opérations financières dans les livres comptables et la tenue des écritures comptables dans les états financiers des exercices où se produisent ces faits générateurs selon les principes des normes comptables internationales du secteur public (IPSAS).

Les normes IPSAS constituent un ensemble de documents comptables élaborés et publiés à l'initiative de la Fédération Internationale des Experts Comptables (IFAC), qui codifient les meilleures pratiques comptables internationales. L'IFAC est une « *organisation internationale fondée en 1977, composée actuellement de 180 membres et associés dans 135 pays ou juridictions, représentant plus de 3 millions de professionnels comptables, dans l'enseignement, la fonction publique, l'industrie et le commerce* » (IPSASB, 2022)

Pour Escaffre (2011), l'IFAC contribue à la transparence, la reddition des comptes, et la comparabilité de l'information financière et participe au développement de la profession comptable.

Comme précisé par Mattret (2016), les normes IPSAS sont définies par L'*IPSAS Board* (Conseil des normes comptables internationales du secteur public). En effet, le conseil établit des normes pour répondre aux besoins de la communauté financière internationale (comptables publics des administrations publiques, nationales et internationales) et sont destinées à l'ensemble des pouvoirs publics (gouvernements nationaux, régionaux, locaux et déconcentrés) (Gilles, 2009).

Actuellement, les normes IPSAS publiées par le Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (IPSASB) sont au nombre de 44. Le conseil publie également des documents non officiels fournissant des recommandations sur le passage de la comptabilité de caisse vers la comptabilité d'exercice et de droits constatés.

D'après le manuel des normes comptables du secteur public (2022), le groupe consultatif de l'IPSASB (*Consultative Advisory Group CAG*) est une partie importante du processus formel de consultation de l'IPSASB.

Les représentants des organisations membres du CAG fournissent des conseils dans plusieurs domaines, notamment :

- « *La stratégie, le programme de travail et l'agenda de l'IPSASB, y compris les priorités des projets ;*
- *Les projets de l'IPSASB, y compris les points de vue sur les principaux problèmes techniques ou les questions susceptibles d'entraver l'adoption ou l'efficacité des projets de l'IPSASB.*
- *La mise en œuvre des IPSAS ;*
- *Autres questions pertinentes pour les activités de normalisation de l'IPSASB. »*

Selon Okolieaboh (2013) : « l'introduction des normes IPSAS est un rappel constant que l'évolution de la comptabilité n'est pas changeante. À tort ou à raison, les IPSAS ont été acceptées comme les normes phares de comptabilité et d'information pour le secteur public. Au niveau mondial, l'acceptation et le taux d'adoption augmentent de jour en jour. »

Pour Dieudonné (2015), les normes IPSAS favorisent l'émergence d'un recueil normatif international pour l'amélioration de la bonne gestion financière, la reddition des comptes et la présentation des comptes dans le secteur public. Les objectifs des IPSAS consistent en la promotion des normes comptables internationales, en l'acceptation des pratiques comptables internationales et la publication des documents, des guides et des expériences sur le reporting des états financiers dans le secteur public (Christiaens & Neyt, 2015).

Ngama (2012) a noté que l'adoption des IPSAS fournirait la base pour l'établissement d'un système budgétaire harmonisé pour le gouvernement. Il a également souligné que l'ère des normes IPSAS améliorerait également l'éligibilité pour accéder aux avantages économiques des organismes donateurs, du secteur privé, des institutions financières et des institutions financières mondiales telles que la Banque mondiale. La préparation des états financiers des pays selon les normes IPSAS encouragerait certainement les investisseurs.

Pour Olusegun (2019), la nécessité d'une transparence et d'une responsabilité accrues dans les rapports financiers des gouvernements a été consolidée par la crise financière mondiale, qui a réduit les ressources dont disposaient les gouvernements. Certains auteurs ont émis l'hypothèse que le manque de transparence et de responsabilité a facilité la croissance de la dette de certains pays à cause du manque de gouvernance.

D'autres chercheurs, dont Ameer (2018), ont affirmé que la transparence budgétaire est aussi bien pertinente dans la mesure que les pays du monde entier sont confrontés à une baisse

d'investissements (nationaux et étrangers), et à des recettes fiscales limitées, ce qui rend les décisions sur la manière de dépenser les deniers publics de plus en plus douteuses.

Pour Otuya & Denedo (2020), la responsabilité et la transparence sont deux éléments indispensables à la gestion des finances publiques. La responsabilisation est définie comme le fait de donner une explication satisfaisante ou de rendre compte des actions de gérance et des résultats de l'effort. Elle implique d'être responsable de ses décisions ou de ses actions et de donner des explications lorsqu'on le lui demande. Une responsabilisation efficace exige bien plus qu'un simple compte rendu des performances, mais implique une évaluation, des actions correctives appropriées et un traitement direct des conséquences probables pour les individus. Le service public est responsable lorsqu'il conduit les affaires du gouvernement de manière ouverte, transparente et réactive. La transparence, quant à elle, fait référence à l'ouverture avec laquelle les affaires publiques sont menées. La transparence permet aux parties prenantes de voir clairement les activités du gouvernement et de comprendre ce qu'il fait. Elle exige une ouverture qui permet aux personnes extérieures au gouvernement de suivre et d'évaluer plus facilement les performances de ce dernier et sa ténacité par rapport aux intentions politiques d'intégrité et de bonne gouvernance.

Selon plusieurs études, l'adoption et la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice dans le secteur public renforcerait la responsabilité et la transparence et, par extension, améliorerait la bonne gouvernance. La Fédération Internationale des Experts Comptables (IFAC) dans son rapport (2012), indique que les gouvernements doivent prendre les mesures nécessaires pour améliorer la transparence et la responsabilité de la gestion financière du secteur public. L'application de la comptabilité d'exercice fait partie intégrante de ces mesures.

Plusieurs études ont montré qu'une information comptable de qualité grâce à l'adoption de normes comptables internationales peut constituer un bon mécanisme pour renforcer la transparence et la responsabilité dans les pays en développement.

4. Méthodologie

4.1. Méthode de collecte des données

Afin d'approfondir notre compréhension des opinions et des perspectives des participants concernant la nouvelle comptabilité de l'Etat et la transparence des finances publiques nous avons choisi de préconiser l'utilisation des entretiens semi-directifs comme méthode de collecte de données.

Dans cette étude, nous avons choisi cette méthode en raison de sa capacité à fournir des informations riches et nuancées, tout en permettant aux répondants de s'exprimer librement.

Un total de huit réponses a été obtenu grâce à cette approche. Les participants ont été sélectionnés en fonction de leur pertinence et de leur expertise par rapport à notre domaine d'étude. Les entretiens ont été menés en face à face, ce qui a permis d'établir un lien plus personnel avec les participants, créant ainsi un environnement propice à des échanges ouverts et honnêtes.

La sélection des participants pour les entretiens semi-directifs a suivi une méthode d'échantillonnage ciblée et réfléchi. Dans le but d'assurer une représentation adéquate des perspectives et des connaissances liées au sujet, un échantillon diversifié a été constitué. Des critères spécifiques ont été définis pour identifier les individus dont l'expérience et les connaissances étaient pertinentes pour la recherche en cours.

Pour ce faire, une combinaison de méthodes d'échantillonnage a été employée, un échantillonnage intentionnel a été utilisé pour sélectionner des participants qui possèdent une expertise reconnue dans le domaine d'étude. Cette approche a permis de garantir que des individus clés, ayant des connaissances approfondies, soient inclus dans l'échantillon.

Afin de bien mener nos entretiens semi-directifs, nous avons établi un guide d'entretien dans l'optique de répertorier l'ensemble des sujets que nous allons aborder lors de ces entretiens semi-directifs. Ces sujets sont déterminés en fonction des besoins d'informations nécessaires pour formuler les hypothèses de recherche. Le guide garantit ainsi que tous les sujets prédéfinis sont couverts lors de l'entretien. De plus, le guide d'entretien inclut des phrases de relance visant à approfondir les réponses du répondant et à guider l'entretien à travers les différents thèmes.

Pour construire notre instrument de recherche, le guide d'entretien semi-directif, nous nous sommes appuyés sur la structure suggérée par Jolibert & Jourdan (2011). Cette structure se compose des quatre phases suivantes :

- *Phase 1 : Introduction* - Cette phase établit le cadre de la rencontre, ses objectifs et rappelle les règles liées à la rencontre ainsi qu'au traitement ultérieur des éléments. Elle permet également au chercheur de s'assurer que l'interviewé est en disposition favorable de collaboration, et si ce n'est pas le cas, d'essayer de modifier cet état en valorisant l'expertise de la personne interrogée ou en minimisant son appréhension.
- *Phase 2 : Début de l'entretien* - Cette phase prépare davantage l'interviewé à répondre aux questions fondamentales en se concentrant sur le cœur du sujet, adoptant une approche progressive. Elle peut également servir à obtenir des informations contextuelles pour une meilleure compréhension lors des phases ultérieures de l'entretien.

- *Phase 3 : Corps de l'entretien* - Les thèmes abordés dans cette partie sont plus précis, les questions abordées étant fondamentales pour la compréhension du phénomène qui a déclenché cette recherche.
- *Phase 4 : Conclusion de l'entretien* - Cette dernière phase vise à s'assurer qu'aucun élément important n'a été omis lors de l'entretien, et à recueillir les « impressions générales » du répondant. Elle permet également à l'interviewé d'exprimer des points qu'il juge importants à aborder en complément des thèmes préétablis.

Afin de bien mener notre étude, nous avons élaboré un guide d'entretien (annexe 1) qui nous a servi de feuille de route pour la réalisation de plusieurs entretiens semi-directifs avec une panoplie de spécialistes dans le domaine de la comptabilité de l'Etat au Maroc en l'occurrence des chefs de service chargé de la comptabilité, des comptables publics, un inspecteur général des finances ainsi qu'un responsable relevant de la Cour des comptes. Le choix de ces huit intervenants n'était pas arbitraire, mais cela avait comme objectif de recueillir les avis d'acteurs clés intervenant dans le domaine de la comptabilité de l'Etat.

4.2. Analyse des résultats de l'étude qualitative

L'analyse qualitative de notre sujet a révélé des insights significatifs quant à la manière dont les participants perçoivent et interagissent avec le sujet étudié. Les données recueillies à travers les entretiens semi-directifs ont mis en évidence des nuances dans la compréhension de comment les professionnels de la comptabilité évaluent la mise en place de la nouvelle comptabilité de l'Etat et sa contribution à la transparence des finances publiques. Les participants ont partagé leurs expériences, opinions et préoccupations, offrant ainsi une perspective riche sur les aspects clés de cette variable. Les thèmes récurrents qui ont émergé de ces entretiens comprennent la bonne gouvernance, les indicateurs de la transparence, la dématérialisation de la chaîne comptable et le renforcement de la transparence des finances publiques, la consolidation des comptes et finalement la certification des comptes publics. Les divergences d'opinions entre les différents groupes d'âge, genres, et années d'ancienneté ont également été observées. Les commentaires des participants ont permis d'identifier des points forts, mais aussi des domaines nécessitant des améliorations. Cette analyse qualitative constitue une base solide pour l'élaboration de recommandations spécifiques pour garantir une intégration harmonieuse des pratiques comptables dans la gouvernance financière. Les réponses de nos participants ont été analysées à travers le logiciel NVivo. Ci-après les principales réponses répertoriées par thème discuté :

4.2.1. La bonne gouvernance

Les différents points de vue sur la bonne gouvernance des finances publiques soulignent la convergence sur plusieurs aspects clés. La bonne gouvernance est associée à la transparence, à l'intégrité, à la responsabilisation des acteurs, à la gestion efficiente des ressources financières, à la reddition des comptes et à la participation citoyenne. Elle vise à garantir la stabilité économique, la croissance et le développement durable d'un pays en optimisant la gestion des fonds publics. Les concepts de traçabilité, d'efficacité, d'efficience et de performance sont également étroitement liés à une gouvernance financière réussie. L'accent est mis sur la nécessité de prévenir les pratiques abusives, la corruption et de respecter la primauté du droit. En fin de compte, une relation de confiance entre les parties prenantes et la responsabilisation des acteurs de la gestion des finances publiques semblent être des éléments clés pour assurer une bonne gouvernance financière. Cependant, il est important de noter que, malgré ces points de convergence, il n'existe pas encore de définition universellement acceptée de la bonne gouvernance des finances publiques, soulignant ainsi le caractère complexe et multidimensionnel de ce concept. Ci-dessous nous citons certains extraits :

- Transparence : *"La transparence, avec des règles de gestion et de mobilisation des deniers publics."*
- Responsabilité : *"La responsabilisation des acteurs de l'État, en leur donnant plus d'autonomie dans le choix d'affectation de la ressource financière."*
- Efficacité : *"Elle concerne tout le processus budgétaire de la préparation jusqu'au contrôle."*
- Intégrité : *"Une gestion des affaires publiques essentiellement exempte de pratiques abusives et de corruption."*
- Développement : *"Contribuer ainsi à la stabilité économique, la croissance et le développement durable du pays."*
- Citoyens : *"Implication des citoyens dans le processus d'utilisation des moyens de financement des projets publics."*
- Confiance : *"Une relation de confiance est instaurée entre les parties prenantes."*
- Primauté du droit : *"Respecte la primauté du droit."*
- Performance : *"Optimiser la gestion des fonds publics."*
- Traçabilité : *"Règles claires et bien préalablement déterminées."*

4.2.2. Les indicateurs de la transparence

Les répondants ont exploré divers indicateurs essentiels pour évaluer la transparence des finances publiques, mettant ainsi en lumière les dimensions cruciales de cette évaluation. Ils mentionnent des éléments tels que l'accessibilité de l'information, la clarté des rapports, la fréquence des rapports financiers, la vérification indépendante, et la participation citoyenne dans le processus budgétaire. De plus, ils soulignent l'importance d'une sincérité comptable et budgétaire, ainsi que la publication de rapports d'activité et de performance des instances concernées par les finances publiques. Les répondants insistent sur l'impact des finances publiques sur la vie des citoyens, allant au-delà des aspects purement financiers. Ces critères d'évaluation varient selon les systèmes et contextes nationaux, mais ils convergent tous vers la recherche d'une meilleure gouvernance des finances publiques, favorisant la transparence, la participation, et l'efficacité au service de la société.

Les indicateurs communs mentionnés par les répondants :

- Indicateur de transparence fiscale : *" permettant l'évaluation de la qualité et la quantité d'informations fiscales publiées par le gouvernement, telles que les règles fiscales, les taxes et les exonérations fiscales."*
- Indicateur de reddition de comptes : *" Il évalue la qualité et la fréquence des rapports financiers publiés, les audits financiers indépendants, et l'accès du public à l'information financière."*
- Accessibilité de l'information : *" Il est important que les informations financières publiques soient facilement accessibles au public. Cela peut inclure la disponibilité des rapports budgétaires, des comptes nationaux, des états financiers et d'autres documents connexes sur les sites web gouvernementaux ou dans des publications officielles."*
- Clarté et exhaustivité : *" Les informations financières publiques doivent être présentées de manière claire, compréhensible et complète. Les budgets, les états financiers et les rapports doivent contenir des détails suffisants sur les recettes, les dépenses, les passifs, les actifs et les politiques fiscales afin de permettre une analyse approfondie."*
- Fréquence des rapports : *" La régularité des rapports financiers est également importante pour assurer la transparence. Des rapports réguliers, tels que des rapports mensuels, trimestriels ou annuels, permettent de suivre l'évolution des finances publiques et d'identifier les tendances à long terme."*
- Vérification indépendante : *" Les finances publiques doivent être vérifiées de manière indépendante par des organismes externes tels que des institutions de vérification ou*

des auditeurs externes la Cour des comptes notamment. Cela garantit l'intégrité des informations financières et renforce la confiance du public."

- **Participation citoyenne :** *" La participation citoyenne dans le processus budgétaire est un indicateur clé de la transparence. Des mécanismes tels que des consultations publiques, des débats parlementaires ouverts et des plateformes de commentaires permettent aux citoyens de s'impliquer dans la prise de décisions financières publiques."*

4.2.3. La dématérialisation de la chaîne comptable et renforcement de la transparence des finances publiques

Le renforcement de la transparence des finances publiques s'illustre principalement par une amélioration de l'efficacité et de la rapidité des opérations financières, facilitées par les systèmes d'information (SI). Ces systèmes, tels que le SI-PCE (Plan Comptable de l'Etat), permettent une meilleure gestion des informations financières, favorisant ainsi la qualité de l'information accessible aux citoyens, investisseurs et bailleurs de fonds. Bien que des progrès significatifs ont été réalisés au niveau du Ministère de L'Economie et Finances, des défis subsistent et requièrent une approche globale impliquant tous les acteurs dans la gestion des finances publiques. Les nouvelles réformes comptables, comme celles introduites par la LOF, contribuent également à renforcer la transparence en fournissant des informations comptables et financières fiables, essentielles pour mieux comprendre l'utilisation des ressources publiques et renforcer la confiance dans le système financier de l'État.

Ci-après certains passages extraits des entretiens réalisés :

- *« Les systèmes d'information (SI) jouent un rôle crucial dans le renforcement de la transparence des finances publiques. Les SI ont permis une meilleure traçabilité et vérifiabilité des finances de l'État, réduisant les risques de fraude. Le SI-PCE, par exemple, permet une gestion plus efficace et une analyse plus fine des informations financières, améliorant ainsi la qualité de l'information financière mise à la disposition des parties prenantes telles que les citoyens, les investisseurs et les organes de contrôle. »*
- *« La dématérialisation de la chaîne comptable, avec des systèmes comme le SI-GID (Gestion Intégrée de la Dépense) et le SI-GIR (Gestion Intégrée de la Recette), renforce la transparence en assurant une traçabilité des circuits de budgétisation, d'engagement, de gestion des crédits et de paiement, ainsi que de l'émission, la prise en charge et la gestion du recouvrement. L'intégration de ces systèmes opérationnels au système*

comptable assure une comptabilisation en temps réel des opérations de dépenses et de recettes, renforçant ainsi la transparence et la fiabilité des données financières. »

- *« Les nouveautés apportées par la LOF en matière de comptabilité contribuent également à renforcer la transparence des finances publiques en fournissant des informations comptables et financières fiables et accessibles au public. La certification de la régularité et de la sincérité des comptes de l'État par la Cour des comptes ajoute une couche supplémentaire de transparence et de confiance dans le système. Le SI-PCE, en regroupant la comptabilité générale, budgétaire et celle des engagements, facilite la transmission d'informations en version numérique, renforçant ainsi l'efficacité de la gestion budgétaire et permettant un suivi précis des règlements entre les comptables. »*

4.2.4. La consolidation des comptes publics

La consolidation des comptes publics au Maroc est perçue comme un moyen essentiel pour renforcer la transparence des finances publiques. Elle nécessite une qualité optimale des données financières collectées auprès des entités publiques et une coordination efficace entre les parties prenantes (Etat, collectivités territoriales et établissements publics). Cela permet d'instaurer une clarté et une transparence des comptes publics, favorisant la compréhension de la situation financière par les citoyens, le parlement et les autorités. Bien que complexe, cette consolidation offre une vue globale et lisible, renforçant le contrôle exercé par le citoyen et le parlement sur l'emploi des dépenses publiques. Elle permet également de surveiller la dette publique, contribuant ainsi à une meilleure transparence et à une évaluation plus précise des politiques gouvernementales. La convergence vers les pratiques de consolidation vise à offrir des informations riches, bien que certains critiquent la complexité de ce processus. Il est important de noter que la consolidation des comptes publics est perçue comme un moyen de renforcer la cohérence budgétaire, financière et comptable entre les différentes entités publiques, plutôt que de cacher la dette publique.

Selon les répondants :

- *"La consolidation des comptes publics au Maroc est perçue comme un moyen essentiel pour renforcer la transparence des finances publiques."*
- *"Elle nécessite une qualité optimale des données financières collectées auprès des entités publiques et une coordination efficace entre les parties prenantes."*
- *"Cela permet d'instaurer une clarté et une transparence des comptes publics, favorisant la compréhension de la situation financière par les citoyens, le parlement et les organes de contrôle."*

- *"Elle offre une vue globale et lisible, renforçant le contrôle exercé par le citoyen et le parlement sur l'emploi des dépenses publiques."*
- *"Elle permet également de surveiller la dette publique, contribuant ainsi à une meilleure transparence et à une évaluation plus précise des politiques gouvernementales."*
- *"La convergence vers les pratiques de consolidation vise à offrir des informations riches, bien que certains critiquent la complexité de ce processus."*
- *"Il est important de noter que la consolidation des comptes publics est perçue comme un moyen de renforcer la cohérence budgétaire, financière et comptable entre les différentes entités publiques, plutôt que de cacher la dette publique."*

4.2.5. La certification des comptes et la transparence

La quasi-majorité de nos répondants affirme que la certification des comptes de l'État par la Cour des comptes est un élément clé pour renforcer la transparence des finances publiques. Cette certification garantit la fiabilité des informations financières de l'État, inspirant confiance aux citoyens et partenaires internationaux. Elle implique une vérification indépendante des états financiers, assurant leur conformité aux normes comptables, leur fidélité à la situation financière et l'absence d'erreurs significatives ou de fraudes. Ce changement, prévu dans la LOF, ouvre une nouvelle ère de transparence en offrant une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'État. Cette certification, attribuée à la Cour des comptes, une institution constitutionnelle, vise à renforcer la confiance et à rassurer les tiers, y compris les bailleurs de fonds et les agences de notation. Elle devrait débiter par les comptes de l'année budgétaire 2020 et contribuer à une meilleure compréhension des finances publiques. La transparence des finances publiques, quant à elle, doit être renforcée en amont par la bonne gouvernance, le contrôle, et la rationalisation des dépenses, en s'assurant de la conformité des travaux aux demandes formulées.

Pour récapituler, il importe de préciser que pour l'ensemble des répondants, la nouvelle comptabilité de l'État peut jouer un rôle crucial dans le renforcement de la transparence des finances publiques compte tenu des aspects suivants :

- *« La certification des comptes de l'État par la Cour des comptes est cruciale pour renforcer la transparence des finances publiques. Cette certification garantit la fiabilité des informations financières produites par l'État, ce qui renforce la confiance des citoyens et des partenaires internationaux dans la gestion des fonds publics. Elle consiste en une vérification indépendante des états financiers de l'État, assurant leur*

conformité aux normes comptables, leur fidélité à la situation financière, et leur absence d'erreurs significatives ou de fraudes. »

- *« Le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité de l'exercice inspirée des normes IPSAS est une étape importante pour renforcer la régularité et la sincérité des comptes produits par la Trésorerie Générale du Royaume (TGR). Cette transition permettra de fournir des informations plus précises sur la performance financière et le patrimoine de l'État, contribuant ainsi à une meilleure compréhension de la situation financière globale. »*
- *« L'article 31 de la loi organique 130-13 attribue à la Cour des comptes la certification de la régularité et de la sincérité des comptes de l'État. Cette nouvelle responsabilité marque le début d'une ère de transparence, offrant une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'État. La certification par la Cour des Comptes est d'autant plus pertinente du fait de sa position en tant qu'institution constitutionnelle. »*
- *« La consolidation des comptes publics, notamment en incluant la dette publique, peut renforcer la transparence des finances publiques en fournissant une vue d'ensemble sur le niveau d'endettement de l'État, ainsi que des établissements et des entreprises publics. Cette consolidation est susceptible de rassurer les tiers, tels que les bailleurs de fonds nationaux et internationaux, sur la sincérité des indicateurs chiffrés présentés par l'État. »*

Conclusion

Dans cet article, nous avons essayé de scruter en profondeur la contribution de la comptabilité de l'État au Maroc dans le renforcement de la transparence des finances publiques. À travers une revue minutieuse de la littérature, plusieurs thèses ont été explorées, soulignant le rôle central de la comptabilité dans la gouvernance financière responsable et la prise de décision éclairée. L'introduction de la loi organique des finances a marqué un tournant significatif, en fournissant un cadre juridique solide qui oriente les pratiques comptables vers plus de rigueur et de transparence.

L'alignement sur les normes IPSAS s'est avéré être un catalyseur crucial pour la transparence, permettant une comparabilité accrue des informations financières à l'échelle internationale. Cette convergence normative a renforcé la crédibilité des rapports financiers et a favorisé la confiance des parties prenantes.

L'étude qualitative menée à travers les entretiens semi-directifs a apporté des éclairages supplémentaires en mettant en lumière les opinions et les perceptions des professionnels du

domaine. Les témoignages recueillis ont corroboré l'importance de la comptabilité de l'État et sa contribution de manière significative à renforcer la transparence des finances publiques en améliorant la normalisation comptable, la qualité des rapports financiers, la gestion des fonds publics et la responsabilité. Cependant, il est essentiel que la réforme soit mise en œuvre de manière globale, avec des mécanismes de contrôle et de suivi appropriés, pour assurer son efficacité à long terme.

En conclusion, la comptabilité de l'État au Maroc a incontestablement évolué en tant qu'outil puissant pour renforcer la transparence des finances publiques. Cependant, des efforts continus sont nécessaires pour surmonter les obstacles identifiés et garantir une intégration harmonieuse des pratiques comptables dans la gouvernance financière. Cette étude appelle ainsi à une collaboration continue entre les décideurs, les praticiens et les chercheurs pour consolider les avancées réalisées jusqu'à présent et poursuivre l'amélioration du paysage de la transparence financière au Maroc.

ANNEXES

Annexe 1 : Guide d'entretien semi-directif

Phase 1 : Introduction (Familiarisation avec l'interviewé en lui exposant notre sujet de recherche, notre problématique centrale ainsi que les questions de recherches...)

Phase 2 : Début de l'entretien (Questions d'ordre général)

- **Question 1** : Comment évaluez-vous l'évolution des finances publiques (FP) marocaines durant cette dernière décennie ?
- **Question 2** : Pour vous, c'est quoi la bonne gouvernance des FP ?
- **Question 3** : D'après vous, quelles sont les principales innovations introduites par la LOF en matière de transparence des FP ?
- **Question 4** : Selon vous, quels sont les indicateurs pertinents de la transparence des FP ?

Phase 3 : Corps de l'entretien (Approfondissement)

- **Question 5** : Selon vous, en quoi les nouveautés apportées par la LOF en matière de comptabilité contribuent-elles au renforcement de la transparence des FP ?
- **Question 6** : A votre avis, dans quelle mesure la dématérialisation de la chaîne comptable et financière de l'État ainsi que l'implémentation d'un nouveau système

d'information (SI) propre à la tenue de la comptabilité de l'Etat en l'occurrence le SI-PCE renforceront-ils la transparence des FP ?

- **Question 7** : Que pensez-vous du référentiel comptable adopté par le Maroc, inspiré des normes IPSAS ?
- **Question 8** : Quel est votre avis sur la consolidation des comptes publics dans le monde et au Maroc ?
- **Question 9** : Peut-elle (La consolidation des comptes) renforcer la transparence des comptes publics ?
- **Question 10** : Selon vous, la certification des comptes de l'Etat par la cour des comptes renforcera-t-elle la transparence des FP ?
- **Question 11** : Quelles sont, selon vous, les difficultés rencontrées lors de l'application des principes de la comptabilité de l'Etat dans le contexte marocain ?

Phase 4 : Conclusion de l'entretien

- **Question 12** : Dans quelle mesure la réforme de la comptabilité de l'Etat contribuera-t-elle au renforcement de la transparence des finances publiques ?
- **Question 13** : En tant que connaisseur en matière de finances publiques, quels sont, selon vous, les chantiers qui nécessitent une réforme afin d'atteindre un niveau élevé en matière de transparence des finances publiques ?

Remercier le répondant et lui laisser un champ libre pour un mot de la fin

BIBLIOGRAPHIE

- Ameer, S. & Touab, O. (2018). Can We Talk About Transparency in Moroccan Public Finances? European Scientific Journal, 14(16), 85-105.
- Christiaens, J. & Neyt, S. (2015), International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), New York: Routledge.
- Dieudonné, N. M. (2015). Le cadre technique des normes comptables OHADA-IFRS-IPSAS : La cohérence des écritures comptables. CreateSpace Independent Publishing Platform.
- Escaffre, L. (2011). De la légitimité politique des normes comptables en général et de leur pertinence technique en particulier. Petites affiches n°44, p.23.
- Gilles, W. (2009), Les principes budgétaires et comptables publics, Paris : LGDJ.

- HILMI, Y., ZOUINE, A., & FATINE, F. E. (2020). La mise en place d'un manuel de procédure d'application des IAS/IFRS, comme outil du contrôle interne. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 3(2).
- Hantem, A. (2019) : « L'introduction d'une comptabilité d'exercice au sein des centres hospitaliers universitaires (CHU) au Maroc : caractéristiques et analyse des facteurs d'adoption et de succès » Thèse de doctorat en gestion Université Hassan II Casablanca
- Ibouazzaouine, Y. (2022) : « Les enjeux de la réforme de la comptabilité de l'Etat et le passage aux normes IPSAS au Maroc » Thèse de doctorat en gestion Université Mohammed V Rabat
- Idrissi Chouahdi, A. (2019) : « Conditions d'application des normes IPSAS au Maroc en comparaison avec la Belgique » Thèse de doctorat en gestion Université Ibn Zohr Agadir & Université de Liège
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2022), *Handbook of International Public Sector Pronouncements*.
- Instruction n° : TGR-INST-COMPT-03 Instruction relative à la tenue de la comptabilité des Trésoreries Ministérielles, Rabat le 14 Novembre 2019.
- Jolibert, A. & Jourdan, P. (2006), *Marketing Research : méthodes de recherche et d'études en marketing*, Paris : Dunod.
- Loi organique n°130-13 relative à la loi de finances promulguée le 15 juin 2015.
- Mattret, J. B. (2016), *La comptabilité publique*, Bruxelles : Bruylant.
- Ngama, A. (2012). *Fraud and Development of Sound Financial Institutions in Nigeria*. *Nigerian Journal for Development Research*, 1 (1), 49-56.
- Okolieaboh, M. J. (2013). *New local government accounting in Portugal*. *Public Money & Management*, 26 (4), 211-216.
- Olusegun, E. A. (2019). *The effect of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) implementation on public financial management*. *International Journal of Economics & Business*, 6 (2), 140-151.
- Otuya, S. & Denedo, E.O. (2020). *IPSAS Implementation, Accountability and Transparency in Public Sector Organizations in Bayelsa State Nigeria*. *Journal of Accounting and Financial Management*, 6(3), 33-41.