

Les Normes Comptables internationales pour le Secteur Public (IPSAS) au Maroc et prise de décisions stratégiques

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in Morocco and strategic decision making

Fadoua RECHKA, (Doctorante)

*École Nationale de Commerce et de Gestion de Casablanca
Université Hassan II, Casablanca, Maroc*

Smail KABBAJ, (Enseignant-Chercheur, PES)

*École Nationale de Commerce et de Gestion de Casablanca
Université Hassan II, Casablanca, Maroc*

Adresse de correspondance :	École Nationale de Commerce et de Gestion Casablanca Beau site, B.P 2725 Ain Sebaâ, Casablanca 20250 Université Hassan II, Casablanca, Maroc Maroc (Casablanca) fadoua.rechka@gmail.com
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	RECHKA, F., & KABBAJ, S. (2022). Les Normes Comptables internationales pour le Secteur Public (IPSAS) au Maroc et prise de décisions stratégiques. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 3(1-2), 569-595. https://doi.org/10.5281/zenodo.5914539
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: September 09, 2021

Published online: January 31, 2022

Les Normes Comptables internationales pour le Secteur Public (IPSAS) au Maroc et prise de décisions stratégiques

Résumé

Les Normes Comptables internationales du Secteur Public (IPSAS) constituent désormais une révolution mondiale au niveau des réformes de la comptabilité publique, de nombreuses organisations gouvernementales nationales et internationales ont commencé à mettre en œuvre des réformes comptables pour s'aligner les IPSAS. Le Maroc est parmi les pays qui ont adopté ces Normes, et la mise en œuvre a commencé depuis des années. L'adoption des Normes IPSAS se traduit par la mobilisation d'un cadre théorique et conceptuel constitué de la théorie néo-institutionnelle, du New Public Management (NPM) et de la théorie de la valeur publique. Le présent article étudiera l'impact de l'adoption des Normes IPSAS au Maroc, consistant à générer des informations comptables et financières sur la prise de décisions, en se focalisant sur la Norme IPSAS 1-*Présentation des états financiers*, et la Norme IPSAS 2-Tableaux des flux de trésorerie. Méthodes : Pour approcher notre question de recherche, les données ont été recueillies à travers un questionnaire distribué auprès d'un échantillon des comptables publics. La validité et la fiabilité du questionnaire ont été assurées par le biais du coefficient de Cronbach. La vérification des hypothèses a été réalisée en se basant sur les résultats de l'estimation des paramètres du modèle linéaire multiple. Résultats : La présente étude met en avant le rôle et l'impact positif et significatif des informations des états financiers sur la pertinence de la prise de décisions stratégiques.

Mots clés : Normes IPSAS, États financiers, nouveau management public, théorie de nouvelle la valeur publique, théorie néo-institutionnelle, Comptabilité publique, Utilisateurs, Prise de décision.

Classification JEL : M41

Type de l'article : Recherche appliquée

Abstract

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) is now a global revolution in public accounting reforms, many national and international government organizations have started implementing accounting reforms to align with IPSAS. Morocco is among the countries that have adopted these Standards, and implementation has started years ago. The adoption of IPSAS Standards results in the mobilization of a theoretical and conceptual framework made up of neo-institutional theory, New Public Management (NPM) and the theory of public value. From a managerial perspective, this article will allow us to study the impact of the adoption of IPSAS Standards in Morocco, consisting in generating accounting and financial information on decision-making, focusing on IPSAS 1-Presentation of financial statements, and IPSAS 2-Cash flow statements. Methods: To approach our research question, data were collected through a questionnaire distributed to a sample of public accountants. The validity and reliability of the questionnaire was ensured through the Cronbach's coefficient. The verification of the hypotheses was carried out based on the results of the estimation of the parameters of the multiple linear model. Results: The present study highlights the role and the positive and significant impact of financial statement information on the relevance of strategic decision making.

Keywords: IPSAS, Financial statements, New public management, theory of new public value, neo-institutional theory, public accounting, Users, Decision making.

Classification JEL : M41

Paper type: Empirical research

1. Introduction

Le creusement du déficit public constaté par nombreux pays, et qui a été lié à la crise financière mondiale et à la lourdeur des dettes ont met l'accent sur la maîtrise des dépenses publiques et des dettes, ainsi que sur le contrôle qui est devenu le débat de l'ensemble des gouvernements. D'autre part, cette crise a engendré le besoin d'avoir des états financiers comparables, lisibles et plus compréhensibles, permettant de rendre compte de la soutenabilité des politiques publiques, des décisions prises et des choix de financement. Les Membres de la Commission européenne ont constaté que la solution utile pour maîtriser la crise de la dette souveraine et le déficit consiste à adopter les données issues de la comptabilité d'exercice qui permettent une comparabilité et une imputabilité au niveau de la micro-comptabilité (Lüder, 2000).

La nécessité d'avoir des informations comparables s'est accrue durant les dernières décennies, avec l'avènement de la mondialisation et la multitude des traités internationaux, et comme le traité de Maastricht et le traité sur l'Union européenne par exemple. D'autre part, la conclusion des accords internationaux ainsi que le marché des obligations d'État pourraient profiter de l'harmonisation des informations comptables et financières harmonisées (Brusca&Martínez, 2016).

La synthèse des informations comptables et financières est présentée dans des documents et des situations de la comptabilité publique. Toutefois, la lecture de ces états ne doit pas être faite avec la même logique que celle des états d'une entreprise privée. Les entités du secteur public ne sont pas des entreprises, en plus leur mission n'a pas pour objectif principal la réalisation des profits. Toutefois, la mission d'intérêt général, et avec toutes ses diversités n'a pas de mission équivalente dans le monde des entreprises. Beaucoup de différences et de particularités qui militent en faveur d'une lecture divergente des comptes d'une entité publique et d'une entreprise privée.

Il s'agit d'une vraie révolution, voire plus importante que celle des normes internationales les IFRS pour les entreprises, vu que, désormais, les entités du secteur public seront gérées comme des entreprises avec la tenue d'une comptabilité d'exercice. Notant que « Les IPSAS sont devenues la référence internationale pour le développement des systèmes de comptabilité du secteur public partout dans le monde ».

Notre étude consiste à identifier la contribution de l'adoption de la comptabilité selon les Normes IPSASS à la prise de décisions, nous allons se focaliser sur les Normes ayant pour vocation « la présentation des états financiers et la production des rapports », nous allons les identifier dans le présent article par Les Normes de « présentation et des rapports », à savoir la Norme IPSAS 1- *Présentation des états financiers* et la Norme IPSAS 2- *Tableaux des flux de trésorerie*. Ces deux Normes se caractérisent par les Normes pivots vues leurs importances, car elles préconisent l'édition des états financiers afin de générer des informations comptables et financières aux différentes utilisations dont : le citoyen, le parlement, les agences de notation, les gestionnaires, les organismes internationaux et les bailleurs de fonds. En effet, le périmètre des Normes IPSAS porte sur le secteur public à savoir (État, collectivités territoriales, établissements et entreprises publics et les organismes de retraite et de prévoyance sociale).

Dans cette perspective problématique s'intitule comme suit : Quel est l'impact des informations issues des états financiers selon les IPSAS sur la prise de décisions stratégiques ?

Quant aux questions dérivées : Quelles sont les Normes qui permettent la présentation des états financiers et la génération des reportings ? Quels sont les états financiers édités selon les Normes IPSAS ? Quelles sont les caractéristiques des informations issues de ces états financiers ?

À travers la lecture bibliographique faite des différents paradigmes épistémologiques, nous pouvons affilier notre travail de recherche dans le courant positiviste, car il ambitionne à traduire une perspective objectiviste du monde (les objets existent naturellement indépendamment de nos expériences), à déceler des régularités, à saisir et expliquer des observations empiriques en mobilisant des théories dites positivistes.

En outre, l'approche quantitative est plus recommandée dans le cadre de notre étude du moment où le cadre théorique sur lequel nous appuyons notre recherche est déjà établi, vu que l'analyse des normes IPSAS s'est établie d'une manière neutre et objective en se basant sur le manuel des normes établies par l'IFAC (International Federation of Accountants) dont nous avons décelé l'apport de la mise en œuvre de ces normes par le biais des informations générées par les états financiers à la prise de décisions stratégiques.

Dans le cadre de cette recherche, le choix du questionnaire s'impose comme instrument de collecte des données. Le test de la validité du questionnaire était nécessaire sur le plan méthodologique. L'élaboration du questionnaire a été basée sur des concepts de mesure comme le but est de recueillir des données pour tester le modèle, les propositions ou les hypothèses de la recherche (Jackson, 1993). La qualité du questionnaire peut également conditionner la crédibilité dans la recherche (Sekaran 2003) et les questions devraient porter sur les besoins de données (Ticehurst & Veal, 2000).

Notre article comporte trois sections, une première qui se focalise sur la revue de littérature visant à mettre en relief le champ d'application des Normes IPSAS et spécifiquement les Normes IPSAS 1 et IPSAS, vu qu'elles consistent à la présentation et l'identification des états financiers qui produisent les informations financières et comptables utiles pour la prise des décisions stratégiques faisant objet de notre étude. Par ailleurs, nous allons mettre en exergue un recensement des différentes théories qui se rapportent à la légitimité de l'adoption des normes IPSAS et à la modernisation de la comptabilité publique, ainsi qu'une identification du rapport entre les informations issues des états financiers selon les IPSAS et la prise des décisions stratégiques. En outre, une deuxième section visant à traiter la méthodologie de recherche, qui s'articule au niveau du paradigme positiviste, il s'agit d'un courant qui permet d'appréhender la science comme étant un ensemble de connaissances et d'études qui sont sujettes à une démarche méthodologique basée sur des critères objectivement et empiriquement vérifiables. Dans le cadre de cette recherche, le choix du questionnaire s'impose comme instrument de collecte des données, notre échantillon consiste à se focaliser sur les comptables publics de la Trésorerie Générale du Royaume (TGR) au niveau de la Trésorerie Centrale (Siège) et du réseau relevant de l'ensemble des régions du Maroc. Finalement, une troisième section consiste à une présentation des résultats issus de l'étude quantitative établie dans le cadre de notre étude.

2. Revue de littérature

Les IPSAS sont destinées à s'appliquer aux états financiers à usage général de toutes les entités du secteur public. Les entités du secteur public comprennent des gouvernements nationaux, des gouvernements régionaux (par exemple à l'échelle étatique, provinciale ou territoriale), les collectivités locales (villes, communes, par exemple) et leurs composantes (par exemple les services, les administrations, les comités et commissions), sauf mention contraire. Les Normes ne s'appliquent pas aux entreprises publiques. Les entreprises publiques appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB).

Les IPSAS énoncent des dispositions relatives à la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et aux informations à fournir pour les opérations et les événements, dans les états financiers à usage général. En effet, les états financiers à usage général sont des états financiers permettant une satisfaction des besoins des différents utilisateurs, qui ne sont pas en mesure d'imposer un rapport financier adapté à leurs besoins d'informations spécifiques. Les utilisateurs des états financiers à usage général sont notamment les citoyens, les contribuables, les élus, les créanciers, les fournisseurs, les médias et les membres du personnel (IFAC, 2018).

2.1. Les Normes IPSAS 1 et Norme IPSAS 2

La Norme IPSAS 1 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS .Elle est publiée en Décembre 2006 et applicable à compter du 1 er Janvier 2008.La présente Norme a pour objectif de prescrire le mode de présentation générale des états financiers, afin qu'ils soient comparables tant aux états financiers de l'entité pour les exercices antérieurs qu'aux états financiers d'autres entités. Un jeu complet d'états financiers comprend (IFAC, 2018):

- Un état de la situation financière ;
- Un état de la performance financière ;
- Un état des variations de l'actif net/situation nette ;
- Un tableau des flux de trésorerie ;

Lorsque l'entité rend public son budget approuvé, une comparaison des montants budgétés et des montants réels, soit sous la forme d'un état financier complémentaire distinct, soit sous la forme d'une colonne « budget » dans les états financiers ;

Par ailleurs la Norme IPSAS 2-Tableaux des flux de trésorerie permet de présenter les sources concernant des entrées de trésorerie, des sorties de trésorerie pendant l'exercice, tout en identifiant le solde de trésorerie à la date de clôture (reporting).les utilisateurs des états financiers ont besoin des informations portant sur la manière dont l'entité s'acquitte de son mandat, savoir comment une entité a généré la trésorerie pour faire face au financement de ses activités et la manière d'utiliser cette trésorerie , les flux de trésorerie d'une entité permettent de leur dégager des informations utiles dans ce sens.

En effet, les informations générées par les flux de trésorerie permettent aux différents utilisateurs une prise de décisions et une évaluation vis-à-vis des ressources affectées, à titre d'exemple, afin d'évaluer la continuité d'activité d'une entité, les utilisateurs doivent comprendre les échéances et le caractère certain des flux de trésorerie.

Un tableau des flux de trésorerie permettant de classer les flux de trésorerie de l'exercice en activités opérationnelles¹, activités d'investissement ²et activités de financement³,consisté l'objectif de la présente Norme qui impose l'identification d'une information portant sur l'historique des évolutions de la trésorerie et des équivalents de trésorerie.

¹ Les activités opérationnelles sont les activités de l'entité qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.

² Les activités d'investissement sont l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et d'autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.

³ Les activités de financement sont les activités qui ont pour résultat des changements dans l'importance et la composition des apports en capital et des emprunts de l'entité.

2.2. Les Caractéristiques qualitatives de l'information financière (IFAC, 2018)

La Norme IPSAS 1-*Présentation des états financiers*, exige la mise au point de méthodes comptables en vue de garantir que les états financiers fournissent des informations répondant à certaines caractéristiques qualitatives. De ce fait, une synthèse des caractéristiques qualitatives de l'information financière.

Les caractéristiques qualitatives des informations financières incluses au niveau des rapports financiers à usage général sont les attributs qui permettent de fournir des informations utiles aux utilisateurs. Les quatre principales caractéristiques qualitatives sont l'intelligibilité, la pertinence, l'image fidèle, la fiabilité et la comparabilité (IFAC,2018).

L'information est intelligible lorsqu'elle consiste à une compréhension raisonnable de sa signification par les utilisateurs. C'est pour cette raison que les utilisateurs sont supposés disposer d'une connaissance raisonnable, concernant l'environnement de l'entité (parties prenantes) ainsi que les activités qu'elles opèrent, mais aussi consentir à étudier l'information, vu qu'elle constitue le pivot de toute décision concernant l'entité.

Une information est pertinente pour les utilisateurs si elle consiste à évaluer les événements passés, présents ou futurs ou encore à confirmer ou corriger des évaluations passées. De ce fait, l'information doit également être présentée en temps opportun, pour être pertinente.

L'information est significative si son omission ou son inexactitude peut avoir une incidence sur les décisions ou les évaluations des utilisateurs reposant sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la nature ou de la portée de l'élément ou de l'erreur, jugée dans les circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude. En conséquence, l'importance relative fournit un seuil ou un point critique plus qu'une caractéristique qualitative principale que l'information doit posséder pour être utile.

Une information fiable est une information exempte d'erreur et de biais significatifs et à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

L'information est neutre si elle est exempte de parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si l'information qu'ils contiennent a été sélectionnée ou présentée d'une manière destinée à influencer les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminée.

La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.

Si l'information doit représenter fidèlement des opérations et autres événements, il est nécessaire qu'elle soit présentée en accord avec la substance des opérations et autres événements, et non pas uniquement selon leur forme juridique.

Si l'information doit présenter une image fidèle des opérations et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique. La substance d'opérations ou d'autres événements n'est pas toujours cohérente avec leur forme juridique.

L'information contenue dans les états financiers est 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. La comparabilité s'applique à la comparaison d'états financiers d'entités différentes, et à la comparaison des états financiers de la même entité dans le temps.

2.3. Diminution de l'asymétrie de l'information par les Normes IPSAS

La divulgation des comptes publics selon les normes IPSAS consiste à réduire l'asymétrie de l'information entre les différentes parties prenantes. Cette asymétrie trouve son origine dans les données et autres informations connues par les parties internes inconnues, mais méconnues par les parties externes (Dumortier&Maghraoui, 2006). D'ailleurs plusieurs études suisses et allemandes ont prouvé que l'application des normes IFRS réduit, au niveau de ces deux pays, cette asymétrie par rapport aux normes locales (Dumortier&Maghraoui, 2006). En effet, les Norme IPSAS s'inspirent essentiellement des Normes IFRS ,publiées par l'IASB en les adoptant au contexte du secteur public lorsque cela est approprié., ceci nous permet d'induire que la mise en œuvre des Normes IPSAS consiste également à réduire l'asymétrie des informations. Cette réduction a été analysée via les fourchettes de prix des titres qui démontrent l'amélioration du contenu informationnel des données comptables des normes IFRS par rapport aux normes nationales suisse et allemande (Disle& Janin, 2015).

2.4. Théories relatives à l'adoption des Normes IPSAS et à la modernisation de la comptabilité publique

En effet, (Y.Pesqueux, 2006) souligne que les théories du Nouveau Management Public (*New Public Management*)est d'introduire « l'esprit d'entreprise » au niveau de la sphère publique en instaurant des logiques de marché, principes de la gouvernance privée comprise (Hughes, 2003), cela consiste à intégrer la variable liée à la concurrence, caractérisée par sa capacité à générer l'efficacité du marché comme étant substituable au principe.

Aujourd'hui, nous ne pouvons pas travailler avec un système fondé sur un dirigeant et des exécutants, mais plutôt un ensemble d'acteurs devant, à tout moment, prendre des décisions dans leurs domaines de responsabilités respectifs (Boutti, 2003).

Une saine gouvernance permet d'instaurer un processus de prise de décisions efficace visant à définir les résultats souhaités, à obtenir et à gérer les ressources, et à établir des obligations redditionnelles en vue de l'atteinte des résultats, ainsi qu'une communication d'informations suffisantes en temps opportun via des voies de communication claires pour la prise de décisions. De ce fait, une prise de décision, efficace et pertinente nécessite une communication des informations en temps opportun et des voies de communication claire.

En outre, le développement du *New Public Management* est apparue lors de la nécessité d'accorder une plus grande responsabilité économique au regard des services publics, il réside sur le fait de considérer l'aspect financier comme un pivot de contrôle à distance par le pouvoir central , d'où le slogan qui lui est propre, introduit par (M.Power, 2004), et qui consiste sur les trois « E » : « Economie », « Efficacité » et « Efficience » et du très « thatchérien » *Best Value for Money* érigé comme « cauchemar » bureaucratique adressé à la supposée rigidité des services publics.

Par ailleurs (Mack, & Ryan, 2006) souligne que l'application correcte de la théorie du nouveau management public NPM devrait permettre d'améliorer la prise de décision dans les institutions du secteur public grâce à l'utilisation de meilleures techniques de prise de décision. De ce fait, l'application appropriée des réformes de la NPM par un pays tel que le Maroc devrait faire face au gaspillage, améliorer les prestations de services, éliminer l'inefficacité et les dépenses excessives qui sont actuellement omniprésentes dans la plupart des institutions du secteur public.

H1a : Les informations issues de l'état de la situation financière contribueraient à la pertinence de la prise de décisions stratégiques.

Selon (IFAC ,2018) les conséquences financières de nombreuses décisions prises au cours de la période comptable ne sont apparentes qu'avec un décalage qui s'étale sur plusieurs années, par la simple raison, de la longévité des gouvernements et de beaucoup de leurs programmes, c'est pour cette raison, une évaluation des informations présentées au niveau des états financiers sur la situation financière à un moment donné et la performance financière et les flux de trésorerie de la période comptable dans une perspective du long terme

Tableau n° 1: Les différentes actions s'inscrivant au niveau du champ du NMP

Fonction stratégique	<ul style="list-style-type: none"> •Gestion par les résultats • Mise en place d'une planification stratégique • Privatisation d'entreprises publiques, externalisation (faire-faire) • Mise en place de partenariats public/privé • Séparation des fonctions politique (conception) et administrative (mise en œuvre) • Déconcentration et/ou décentralisation • Utilisation des nouvelles technologies de l'information et de la communication en interne (l'intranet permet de décloisonner les services) • Généralisation de l'évaluation (culture de la performance) • Simplification des formalités administratives
Fonction Finance	<ul style="list-style-type: none"> •Réduction des déficits • Budgétisation par programme • Plus grande transparence de la comptabilité (par exemple par la mise en place d'une comptabilité analytique pour comparer les résultats aux prévisions)
Fonction Marketing	<ul style="list-style-type: none"> •Développement du marketing public (consultations, enquêtes, sondages, observatoires, etc.) • Utilisation des nouvelles technologies de l'information et de la communication en externe (pour une meilleure communication)
Fonction des ressources humaines	<ul style="list-style-type: none"> •Réduction des effectifs •Responsabilisation et motivation des fonctionnaires (individualisation des rémunérations, primes au rendement, etc.) • Développement de la participation

Source : (AMAR & BERTHIER, 2007)

Le NMP est un concept qui emprunte les théories des différents courants de pensée, dont la recherche de performance constitue l'enjeu ultime (la théorie de l'agence, théorie des organisations, courant néoclassique,...).La privatisation et la sous-traitance devraient remplacer la bureaucratie, la hiérarchie excessive et la rigidité qui ont caractérisé le secteur public, depuis des décennies, vu qu'il s'est organisé selon les principes de la bureaucratie wébérienne. L'avènement d'un nouveau concept du NMP a constitué la clé vers la souplesse, l'efficacité et la performance.

Ainsi, que pour mieux cerner les besoins et les attentes des citoyens, des contribuables, qui sont les clients des organisations publiques.

le NPM apparaît comme « un construit hybride, processuel et évolutif » (Eymery-Douzans, 2008) ou comme un slippery label (Manning, 2000, in Dunleavy et al., 2006), de sorte que l'innovation au niveau de la gestion dans la sphère publique a pu s'en rattacher. C'est ce que fait ressortir l'analyse, selon deux niveaux proposés par (Dunleavy et al., 2006).

En effet, les décisions prises par un gouvernement ou une entité du secteur public durant une période donnée au regard des futurs programmes de prestations de services et de leur financement impliquent des conséquences importantes, en vertu, des citoyens qui seront dépendants de ces services à l'avenir et des générations actuelles et futures de contribuables qui s'acquittent des impôts, taxes et prélèvements destinés à financer les politiques publiques.

H1b : Les informations issues de l'état de la performance financière contribueraient à la pertinence de la prise de décisions stratégiques.

Pour (Moore, 1995), la valeur publique est créée par les organismes publics au bénéfice des citoyens et des parties prenantes et sa conceptualisation sous la forme d'une théorie (la « nouvelle valeur publique », de ce fait cela doit conduire à une résolution vis-à-vis des limites du NPM inspirées par la recherche des « valeurs privées » du marché, ce qui a induit un manque d'information concernant le processus mis en place afin d'atteindre les cibles de performances considérées comme « valeurs publiques ».

Pour (Stoker, 2006), la « nouvelle valeur publique » devrait être une réponse à la vision utilitaire du NPM, mais, en se concentrant sur les résultats, elle définit les préférences des citoyens autour du respect de quelques valeurs (collaboration, transparence, participation, équité) sans déterminer quelles valeurs guident l'action des gestionnaires ou agents publics.

Pour (Moore, 1995), les organismes publics ont créé la valeur publique au bénéfice des citoyens et des parties prenantes, d'où, la conceptualisation sous la forme d'une théorie « nouvelle valeur publique » doit permettre de dépasser les méthodes de management du NPM inspirées par la recherche des « valeurs privées » du marché et pour lesquelles les valeurs publiques deviennent des cibles de performance qui n'informent qu'assez peu sur les processus mis en œuvre pour les atteindre. En effet, l'adoption des normes IPSAS a engendré des moyens énormes, qui a été initié par les organisations internationales, qui avaient comme objectif principal, le reflet d'une bonne image visant à conduire, les différents pays du monde entier à suivre la voie de ces organisations en termes d'adoption de ces normes, comme l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), la Commission Européenne (CE) et l'organisation Nations unies (ONU), de ce fait cette initiative a entraîné « un effet de mimétisme ».

La légitimité de l'adoption des normes comptables du secteur public au Maroc est justifiée par la théorie néo-institutionnelle, les organisations, dans un milieu particulier, vont avoir tendance à imiter les autres dans un souci de conformité. L'adaptation de ces modèles « *visé avant tout à mettre l'organisation en phase avec les attentes des autorités publiques et d'un environnement socio-économique dominé par le culte de la raison* » (Boiral, 2004).

Par ailleurs (Di Maggio et Powell, 1983) soulèvent de leurs travaux le concept d'« isomorphisme » définissent comme « un processus d'homogénéisation croissante des organisations ». Trois types d'isomorphismes émergent : coercitif lorsqu'il est généré par des pressions sociales et institutionnelles, mimétique lorsqu'il s'agit de l'imitation du comportement d'autres firmes et normatif issue de la professionnalisation et de ses normes.

2.5. Les facteurs favorisant l'adoption des Normes IPSAS au Maroc

En effet, les théories du nouveau management public constituent un terrain fertile pour l'adoption des normes IPSAS, vu qu'il stipule une modernisation des administrations du secteur public, en appliquant les meilleures pratiques de gestion, ayant pour légitimité une contribution, une bonne gouvernance des finances publiques, que ce soit, au niveau de la comptabilité générale ou budgétaire. D'ailleurs, l'adoption de la Loi organique relative à la Loi des Finances (LOLF n°130-13, 2015) s'inscrit dans la perspective du nouveau management public (NMP) et cela à travers, d'une part, une refonte de la nomenclature budgétaire qui s'aligne également à la mise en œuvre de la régionalisation avancée, et d'autre part, par le renforcement de la performance de la gestion publique, l'accroissement du rôle du parlement dans le débat budgétaire et son contrôle sur les finances, ainsi par le renforcement des principes et règles financiers.

En outre, en ce qui concerne la comptabilité générale, la LOLF n°130-13 a également favorisé l'établissement de la réforme comptable de l'État (RCE) qui s'intitule par l'adoption des normes IPSAS, ainsi que la certification par la Cour des comptes de la régularité et de la sincérité des comptes de l'État et l'introduction d'une comptabilité d'analyse des coûts, permettant un suivi du coût global des services publics et des efforts menés pour la maîtrise de l'ensemble des dépenses y afférentes. En outre, l'adoption des normes IPSAS s'est introduite sous les auspices du nouveau management public.

Tableau n°2: Les facteurs favorisant l'adoption des Normes IPSAS au Maroc

Types de facteurs	Vocation
Réglementation	<p>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 l'ONU et de l'Union européenne (Kaufmann & al.). Les indices de bonne gouvernance développés par la banque mondiale sont au nombre de six, à savoir : <i>voix et responsabilisation, stabilité politique et absence de violence, efficacité gouvernementale, qualité de la réglementation, état de droit et contrôle de la corruption</i>).</p> <p>En effet, les axes de la LOLF n°130-13,2015 qui s'intitulent autour du renforcement de la performance de la gestion publique ; du renforcement des principes et règles financiers et l'approfondissement de la transparence des finances publiques et L'accroissement du rôle du parlement dans le débat budgétaire et de son contrôle parlementaire sur les finances publiques.</p>
Régionalisation avancée	<p>La mise en œuvre effective de la régionalisation avancée s'est accompagnée par la mise en œuvre des Normes IPSAS au Maroc. Ce qui a constitué un changement radical de la vision trop centralisatrice qui entravait le succès du RCB en France, à titre d'exemple.</p>

Instances internationales	La Banque Mondiale, le Fonds Monétaire International (FMI) Les Nations Unies et L'OCDE ont vivement recommandés, l'adoption des Normes IPSAS afin d'apprécier la soutenabilité des politiques publiques financée par des fonds octroyés par ces organismes ainsi que pour une comparabilité à l'échelle internationale.
Modernisation de la gestion publique « NPM » et « nouvelle valeur publique »	En s'inspirant dans une optique de la modernisation de la gestion publique qui s'inspire du Nouveau Management Public « NPM » pour introduire des réformes et des innovations dans l'administration publique et du concept de la « nouvelle valeur publique ». Le Maroc a adopté les Normes IPSAS qui se basent sur le principe de la comptabilité d'exercice.
Recherche et mesure de la performance	Le déficit budgétaire ainsi que les différents investissements entamés au cours des dernières années, vu que le Maroc se trouve parmi les pays qui consacrent une part importante de sa richesse aux investissements, tout en intégrant le citoyen qui cherche un retour des informations sur la performance des politiques publiques. Cette adoption des Normes IPSAS va permettre de rendre compte de l'exécution des deniers publics, d'offrir une visibilité pour la recherche des alternatives au financement pour faire face au déficit budgétaire, de pouvoir déceler des rations sur les investissements exécutés ou en cours d'exécution, ainsi que de formuler un diagnostic sur la situation financière de l'État : mesurer sa rentabilité, son niveau d'endettement ... par le biais des informations générées par les états financiers à usage général selon les IPSAS.
Investissements Directs Étrangers (IDE)	L'adoption de ces Normes va permettre de refléter une bonne image du Maroc, qui a pris un bon positionnement comme étant un pays solvable en ce qui concerne le remboursement des dettes et un initiateur en matière d'adoption des meilleures pratiques internationales et cela dans plusieurs domaines, cette image va se renforcer également par l'adoption de ces Normes IPSAS , qui vont faciliter la lisibilité du patrimoine étatique par les différents investisseurs à l'échelle internationale, en leur permettant de dénicher les secteurs les plus promoteurs et d'avoir une visibilité sur la pertinence économique du pays.

Source : Auteur

2.6. Rôle et fondements des décisions stratégiques

Les Normes IPSAS internationales ont pour objectif d'harmoniser le langage comptable et de favoriser la comparaison entre les pays à l'échelle mondiale. Elles consistent à publier des informations comptables qualitatives reflétant au mieux la réalité économique des entités, ce qui aurait comme conséquence de rapprocher leur résultat net comptable de leur solde budgétaire pour une meilleure gestion des deniers publics. Ces informations qualitatives aideraient également les

parties prenantes, et plus spécifiquement les décideurs (gouvernement et parlement), dans leurs prévisions, leurs évaluations de la performance financière des entités publiques et dans leurs prises de décisions.

Pour P. Drucker, « planifier » est « un instrument d'action » qui donne à l'entreprise « le moyen d'agir sur le futur » puisqu'il permet de prendre des décisions aujourd'hui en fonction de leurs conséquences à venir. C'est aussi un « instrument de cohérence » qui assure les ajustements entre les personnes, les divisions, et les échéances. C'est encore un « instrument de motivation ».

Selon cet auteur, la planification stratégique est « *un processus continu par lequel on prend de façon systématique des décisions stratégiques en cherchant à en prévoir le mieux possible les conséquences, à édifier un plan qui en précise les moyens d'exécution et à en mesurer les résultats relativement aux prévisions par une série de contre-épreuves* ».

Le reporting est Originellement associé à la sphère financière, en s'appuyant sur des indicateurs clés pour mesurer la performance d'une activité. En parallèle de sa vocation à « rendre des comptes », le reporting est utile non seulement à la hiérarchie qui se tient ainsi informée des progrès de toute organisation, mais également aux opérationnels qui peuvent en extraire des analyses et des enseignements pour le pilotage de leurs projets. À ce niveau, la présentation des indicateurs de performance doit aboutir à la déclinaison des plans d'action. Les chiffres amènent à se poser des questions sur les résultats, à chercher des pistes d'amélioration et des solutions pour les améliorer : « que s'est-il passé ? Pour quelles raisons ? Quelles sont les prochaines étapes ? ». Combiné à la data visualisation, qui permet d'éclairer les informations récoltées en les traduisant par des représentations visuelles claires et compréhensibles. Le reporting offre aux équipes l'opportunité de comprendre des sujets complexes, ceci permet de renforcer la cohésion des experts, des décideurs et des opérationnels constituant les niveaux de l'organisation et le processus décisionnel.

En outre le rôle du reporting dans la sphère publique se traduit par la liaison entre le gouvernement et le parlement qui s'établit désormais par le biais des informations financières générées par les états financiers selon les IPSAS. En effet, selon (Y.Pesqueux, 2006) la performance se traduit par la combinaison « *Efficacité – Efficience* » en vertu d'un référentiel toute en prenant en compte les marges de manœuvre accordées aux administrations. Le *New Public Management* porte à une révision et un ajustement de l'ensemble des modalités de l'action de la fonction publique, de gestion des ressources humaines appliquées aux fonctionnaires, une révision des organigrammes. De ce fait, cela conduit à rétablir un nouveau rapport « *administration – politique* », le politique s'instaurant alors dans le concept du contrôle, en intégrant le « contrôle de gestion ») d'où une pratique de reportings sera mise en œuvre entre fonctionnaires et parlementaires.

Par ailleurs (IFAC, 2018) soulignent que les informations relatives aux flux de trésorerie peuvent être utiles, afin de faire une évaluation des flux de trésorerie par les différents utilisateurs, de s'assurer de la conformité de l'entité par rapport à la législation et à la réglementation, ainsi que par rapport aux budgets préétablis et pour pouvoir prendre une décision pour une allocation des ressources à l'entité ou pour une conclusion des opérations avec elle.

H1c : Les informations issues du tableau des flux de trésorerie contribueraient à la pertinence de la prise de décisions stratégiques.

2.7. Décisions stratégiques et états financiers selon les Normes IPSAS

Une prise de décision consiste à choisir une solution en comparant plusieurs alternatives afin de piloter une organisation vers la performance qui constitue désormais l'Objectif ultime des décideurs (Politiciens, responsables, hauts fonctionnaires, investisseurs, bailleurs de fonds...) qui font en permanence des choix. Sans prise de décision, une organisation ne peut pas fonctionner.

Selon Igor Ansoff (1918 – 2002) les décisions stratégiques sont prises par les plus hauts niveaux hiérarchiques, elles sont uniques, imprévisibles et irréversibles, ainsi qu'elles ciblent l'ensemble de l'organisation par l'engagement de la survie de l'organisation sur le long terme.

En ce qui concerne, les décisions opérationnelles, selon Ansoff elles sont prises par le plus haut niveau hiérarchique et engagent l'organisation sur une longue période (plus de 5 ans). Ainsi, elles se focalisent sur les orientations générales de l'entité et elles comportent un risque important.

Selon (IFAC, 2018) les informations qui se rapportent aux activités de prestation de services envisagées, leurs objectifs, leur impact au regard des futurs besoins en ressources de l'entité et les origines probables de ces ressources seront primordiales pour établir une évaluation de la capacité de l'État ou d'une entité du secteur public à tenir ses engagements financiers ainsi que ses prestations de services au futur. Selon Ansoff « *Les décisions stratégiques sont celles qui concernent le choix d'affectation des ressources* ». Ceci nous permet de conclure que les états financiers constituent le noyau des décisions stratégiques.

Par ailleurs, les décisions stratégiques comportent un risque important. *Exemples* Emprunt (IPSAS 5), Choix des moyens de financement optimaux (IPSAS 2), Partenariats (IPSAS 37), Trésorerie et équivalents de trésorerie : émissions des obligations, les dépôts (IPSAS 2), les instruments financiers (IPSAS Instruments financiers : Présentation, Comptabilisation et évaluation et Informations à fournir (IPSAS 28) (IPSAS 29) et (IPSAS 30).

Les normes IPSAS permettent d'établir des états de synthèse pertinents qui se conforment aux standards internationaux. Les décideurs sauront désormais les charges imputées concernant une facture, ils se disposent de toutes les informations utiles et au moment adéquat pour une prise de décision fondée sur une base assainie; ainsi, que grâce au respect du principe de l'exhaustivité, il y a plus de responsabilisation des gestionnaires concernés lors de la durée de leur gestion, car aucune charge ne sera prise pour plus d'un an, les charges sont comptabilisées durant l'exercice ou elles se rattachent par le biais du fait générateur de leur prise en charge, et non en les reportant à la date de paiement afin de ne pas se répercuter sur la responsabilité des gestionnaires suivants.

H1d : Les informations issues de l'état des variations de l'actif net/situation nette contribueraient à la pertinence de la prise de décisions stratégiques.

Une vision globale et détaillée de la pertinence des politiques publiques et leur, compte rendu, pour savoir qui fait quoi ? Dans quelle mesure les décisions prises a pu générer un rendement ?

(Lebas, 1995) « La performance n'existe pas de façon intrinsèque. Elle est définie par un utilisateur de l'information par rapport à un contexte décisionnel caractérisé par un domaine et un horizon temps ».

(Chan, 2006) a également souligné que les IPSAS resteront un catalyseur de premier plan pour la préparation et la présentation de rapports financiers solides et transparents aux différents groupes d'utilisateurs.

Il existe un lien direct et significatif entre le respect des normes IPSAS et la qualité d'informations financières mise à la disposition des groupes d'utilisateurs de l'information financière du secteur public par le biais des états financiers. Selon (Bellanca et Vandernoot, 2014)

le taux de conformité aux IPSAS a un impact direct sur les caractéristiques que les états financiers des gouvernements présentent.

En effet, chaque Norme IPSAS stipule une disposition et une manière de comptabilisation qui doivent être respectées afin de s'aligner à ces Normes, ainsi que l'ensemble de cette conformité est illustré au niveau des états financiers. Selon (IFAC, 2018) la Norme IPSAS 1 et la Norme IPSAS 2 sont « *des normes qui fournissent des considérations générales de présentation des états financiers et donne des commentaires sur la structure et établit les dispositions minimums pour le contenu des états financiers préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice* ». Elles sont intitulées au niveau du présent article par les Normes de « *présentation et des rapports* ».

En ce qui concerne, les autres Normes sont des normes qui portent sur la comptabilisation, l'évaluation et les informations à fournir sur des événements et des opérations spécifiques. En effet, ces normes répondent au *Comment* au regard de la comptabilisation et de l'évaluation des événements et opérations traduits par des comptes adéquats selon la nature et la vocation (Immobilisations, stocks, produits, charges, dettes...).

En outre (IFAC, 2018) soulignent que la manière d'utilisation de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie d'une entité intéresse les différents utilisateurs. Ceci est le cas, quelle que soit la nature des activités de l'entité, même si la trésorerie peut être considérée comme la base de l'activité même de l'entité, comme cela peut être le cas pour une institution financière du secteur public. Ceci indique que les bailleurs de fonds ainsi que toute institution financière se basent sur les informations relatives aux flux de trésorerie (IPSAS 2) afin de pouvoir établir des décisions au regard de l'octroi des emprunts et des différents moyens de financement.

En fait, aucune décision n'est identique à une autre : chaque décision a une incidence différente sur le fonctionnement, la rentabilité, la performance est parfois même la résilience aux chocs exogènes.

Par ailleurs, selon le conteste des IPSAS portant sur le secteur public, les décisions stratégiques peuvent porter sur : Le lancement d'une campagne publicitaire pour le paiement des impôts et taxes, acquisition des actifs par le contrat de location financement et non par les fonds propres (IPSAS13), Planification du recrutement (Normes IPSAS 39-Avantages du personnel). Une panoplie de décisions stratégiques qui peuvent être prises par le biais des informations issues des états financiers selon les IPSAS.

Par ailleurs, l'évaluation de la performance à tous les niveaux du secteur public est généralement considérée comme la pierre angulaire des réformes de la gestion publique (Kong, 2005). L'accès aux informations sur la performance facilite les décisions des utilisateurs et renforce l'imputabilité du secteur public (IPSASB, 2011). En d'autres termes, l'utilisation et la disponibilité des informations sur la performance pourraient contribuer à la qualité du régime démocratique (Pollitt, 2006).

H1e : Les informations issues des notes contribueraient à la pertinence de la prise de décisions stratégiques.

Le tableau n°3 présente la première hypothèse et leurs sous-hypothèses émises dans la cadre de cette recherche.

Tableau n°3 : Synthèse des hypothèses de l'étude

	Hypothèses	Signe attendu
H1a	Les informations issues de l'état de la situation financière contribueraient à la pertinence de la prise de décisions stratégiques	+
H1b	Les informations issues de l'état de la performance financière contribueraient à la pertinence de la prise de décisions stratégiques	+
H1c	Les informations issues du tableau des flux de trésorerie contribueraient à la pertinence de la prise de décisions stratégiques	+
H1d	Les informations issues de l'état des variations de l'actif net/situation nette contribueraient à la pertinence de la prise de décisions stratégiques	+
H1e	Les informations issues des notes contribueraient à la pertinence de la prise de décisions stratégiques	+

Source : Auteur

3. Méthodologie de recherche

Cette section explicite l'approche méthodologique, la stratégie adoptée de l'étude ainsi que le cadre empirique dans lequel l'étude a été conduite.

3.1. Questionnaire de l'étude

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.

Tableau n°4 : Résultats des tests de fiabilité et de cohérence interne par Alpha de Cronbach

Dimensions du questionnaire	Nombre d'items	Alpha de Cronbach
Les informations issues de l'état de la situation financière (X1)	10	0.605
Les informations issues de l'état de la performance financière (X2)	9	0.614
Les informations issues du tableau des flux de trésorerie (X3)	3	0.721
Les informations issues de l'état des variations de l'actif net/situation nette (X4)	4	0.650
Les informations issues des notes (X5)	2	0.734

Source : Auteur

Tableau n°5: Résultats de l'analyse factorielle des items et l'alpha de Cronbach

Dimensions du questionnaire	Nombre d'items	Test de Bartlett : Sig	Indice de KMO	Variance expliquée par la première dimension
Les informations issues de l'état de la situation financière (X1)	10	<0.05	0,55	61,13%
Les informations issues de l'état de la performance financière (X2)	9	<0.05	0,61	56,20%
Les informations issues du tableau des flux de trésorerie (X3)	3	<0.05	0,62	54,03%
Les informations issues de l'état des variations de l'actif net/situation nette (X4)	4	<0.05	0,67	57,08%
Les informations issues des notes (X5)	2	<0.05	0,51	53,33%

Source : Auteur

D'après le tableau n°5 les résultats nous ont permis de justifier l'utilisation d'une analyse en ACP dans le cadre de notre étude. En effet les indices de KMO sont tous approximativement supérieurs ou égaux à 0.5. De même pour le test de Bartlett 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. Par conséquent, nous concluons ainsi que l'analyse en ACP est valide, et nous procédons à l'extraction d'un facteur représentant chaque sous-catégorie et reflétant de manière significative le maximum des informations contenues dans l'ensemble des items correspondants. Par la suite nous utilisons chacun de ces facteurs comme variable explicative dans notre modèle de régression au niveau des sections suivantes.

3.2 Échantillon de l'étude

Après avoir défini et préparé le questionnaire, nous avons procédé à sa distribution auprès des participantes que nous avons choisies selon le critère suivant : être comptable au niveau des trésoreries du royaume ou tout participant ayant capitalisé une expérience dans le domaine de la comptabilité. Dans le cadre de la présente étude, il a été question de combiner deux modes d'administrations du questionnaire à savoir le contact par mail, en raison de la dispersion des trésoreries régionales, préfectorales et provinciales et régionales. En parallèle avec l'enquête par mail, nous avons fait appel à l'enquête face à face, le remplissage du questionnaire était au moment de la visite pour certains participants et plus tard par voie électronique pour d'autres.

La taille d'échantillon de notre étude a été fixée à 370 comptables publics au Maroc présentant l'ensemble des régions du Maroc. Cette taille a été déterminée via la plateforme web Raosoft en considérant une marge d'erreur fixée à 5%, un intervalle de confiance de 95% et un écart-type de 50%. L'échantillonnage pas convenance a été retenu comme méthode d'échantillonnage non probabiliste plus adaptée à notre contexte d'étude en raison de l'absence d'une base de sondage actualisée d'une part et la volonté de participer ou non à l'enquête.

3.3. Modèle économétrique

Le modèle de régression linéaire multiple est composé de deux blocs de variables à savoir la variable dépendante (Y) qu'on cherche à expliquer à travers les facteurs extraits issus de l'analyse en composante principale (les variables indépendantes (X1,..... , X5)).

Variable dépendante :

Y : Pertinence des décisions stratégiques mesurée à travers le score obtenu par le biais de la formule suivante : Somme des valeurs/ (Nombre d'items *5))

Variabes indépendantes :

Regroupent les différents facteurs extraits par le biais de l'Analyse en Composante Principale.

- Facteur extrait 1 : Les informations issues de l'état de la situation financière (X1);
- Facteur extrait 2 : Les informations issues de l'état de la performance financière (X2);
- Facteur extrait 3 : Les informations issues de tableau des flux de trésorerie(X3);
- Facteur extrait 4 : Les informations issues de l'état des variations de l'actif net/situation (X4);
- Facteur extrait 5 : Les informations issues des notes (X5);

Tableau n°6 : Analyse descriptive incluant tous les construits et les variables créées ou transformées

Variabes indépendantes	Min	Max	Moyenne	Écart-type
Les informations issues de l'état de la situation financière (X1)	1,00	5,00	4,22	0,66
Les informations issues de l'état de la performance financière (X2)	1,00	5,00	4,29	0,33
Les informations issues de tableaux des flux de trésorerie(X3)	1,00	5,00	4,31	0,56
Les informations issues de l'état des variations de l'actif net/situation (X4)	1,00	5,00	4,11	0,41
Les informations issues des notes (X5)	1,00	5,00	3,78	0,73

Source : Auteur

Paramètres de tendance centrale et de dispersion calculés afin de décrire l'ensemble des facteurs extraits par le biais de l'analyse en composante principale (ACP) montre que les moyennes fluctuent entre 4,11 et 4,29. La variance était faible pour l'ensemble des facteurs avec une légère différence entre les variances relatives à chaque facteur.

3.4. Spécification du modèle économétrique

Le modèle économétrique retenu pour la validation de nos hypothèses portera sur la régression linéaire multiple avec cinq paramètres à estimer. A rappeler qu'une analyse de régression linéaire multiple vise à étudier l'impact des variables indépendantes ou explicatives sur notre variable d'intérêt « Pertinence des décisions stratégiques ». Le modèle spécifié est formulé ainsi :

$$Y = \beta_0 + \beta_1 * X_1 + \beta_2 * X_2 + \beta_3 * X_3 + \beta_4 * X_4 + \beta_5 * X_5 + e \quad (1)$$

Y: La variable dépendante (Pertinence de prise de décision stratégique)

X₁, X₂, X₃, X₄, X₅ : sont les variables indépendantes ou explicatives

β₀ : Constante

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5$: Les coefficients estimés

e_i : reflète l'erreur captant d'autres facteurs non expliqués par le modèle.

Tableau n°7 : Matrice de Corrélation entre les variables du modèle

Variables	1	2	3	4	5
Les informations issues de l'état de la situation financière	1				
Les informations issues de l'état de la performance financière	0.23	1			
Les informations issues de tableaux des flux de trésorerie	0.18	0.21	1		
Les informations issues de l'état des variations de l'actif net/situation	0.29	0.22	0.41	1	
Les informations issues des notes	0.12	0.17	0.31	0.33	1

Source : Résultats de l'enquête

Le tableau 7 montre les coefficients de corrélations entre les variables du modèle. Les coefficients de corrélation de Pearson sont tous inférieurs à 0.7 un seuil dessus duquel une multicolinéarité entre es variables pourrait avoir lieu (Cohen, West, & Aiken, 2003).

4. Résultats et discussions

4.1. Description de l'échantillon

Le tableau n°8dresse un état descriptif des caractéristiques de notre échantillon en fonction de plusieurs variables de contrôle.

Tableau n°8 : Description de l'échantillon

Variable	Effectif (N=370)	Pourcentage (%)
Âge		
Moyenne \pm (Écart-type)	43,50 \pm (12,33 ans)	
Moins de 30 ans	34	9,02%
30 à 45 ans	144	38,20%
45 à 55 ans	102	27,06%
55 et plus	90	23,87%
Education		
Bac+2 ans	26	7%
Licence	63	17%
Master	229	62%
Doctorat	88	24%
Genre	0	
Masculin	229	62%
Féminin	141	38%
Ancienneté		
Moins de 15 ans	115	31%
Plus de 15 ans	255	69%
Formation IPSAS		

Oui	238	64%
Non	132	36%
Responsabilité		
Oui	229	62%
Non	141	38%

Source : Auteur

L'âge moyen de l'échantillon étudié était de 43,50 ans avec un écart-type de 12,3 ans. La répartition des enquêtés par tranche d'âge montre la prédominance de la tranche d'âge 30 à 45 ans en première. Sur un total de 370 comptables, 62% ont niveau d'éducation équivalent à un master. Le pourcentage des enquêtés ayant un niveau de licence voir moins est de 24%. La répartition des comptables par sexe montre que presque 62% de l'échantillon est de sexe masculin contre 38% des féminins. Relativement au critère de l'ancienneté, on relève que 69% ont une ancienneté supérieure à 15 ans. Par rapport à la formation sur les normes IPSAS, nous avons interrogé notre échantillon de comptables publics, s'ils ont bénéficié d'une formation relative aux IPSAS, les résultats obtenus font montrer que 64% des comptables soit 238 ont bénéficié d'une formation sur les Normes IPSAS contre 36%. La part des comptables qui occupe un poste de responsabilité représente presque 62% par rapport au total des enquêtés.

3.2. Statistiques descriptives

Le tableau n°9 décrit les réponses des comptables publics enquêtés par questionnaire explorant les items relatifs à la prise de décision stratégique. En observant le tableau n°6, nous pouvons d'abord constater que les comptables perçoivent généralement les Normes IPSAS relatives à la prise de décision comme étant très utiles à primordiale, vu la forte concentration des résultats aux échelons 4 et 5 de l'échelle de Likert à 5 à 1 point. Cela suggère donc que la distribution de probabilités est asymétrique étalée vers la gauche ce qui dénote le rôle et l'utilité des normes IPSAS dans la pertinence de la prise de décision.

Tableau n°9: Analyse descriptive

Normes	Pas du tout (1)	Complémentaire (2)	Peu utile (3)	Très utiles (4)	Primordiale (5)	Moyenne
Les états financiers à usage général (IPSAS 1)	0%	4,9%	0%	51,2%	43,9%	4,341
Traitement comptable des Etats, gouvernements et organismes publics comme des entreprises (IPSAS 1)	10%	0%	0%	0%	90%	4,600
La situation bilancielle (IPSAS 1)	2,4%	7,1%	9,5%	45,2%	35,7%	4,044
L'analyse financière et génération des ratios (IPSAS1)	0%	0%	4,8%	57,1%	38,1%	4,333
Reportings financiers et élaboration du budget (IPSAS1)	0%	4,9%	7,3%	53,7%	34,1%	4,170
Prévisionnel des mouvements de trésorerie pour les bailleurs de fonds (IPSAS 2)	0%	2,4%	2,4%	46,3%	48,8%	4,412
Le montant des flux de trésorerie net et capacité de l'entité (IPSAS 2)	2,4%	0%	7,3%	43,9%	46,3%	4,314
Flux de trésorerie liés au financement et déficit budgétaire (IPSAS 2)	0%	2,4%	4,9%	63,4%	29,3%	4,196
Coûts d'emprunt comptabilisés en charge ou incorporés en actif (IPSAS 5)	4,9%	0%	7,3%	51,2%	36,6%	4,146
Élimination des opérations réciproques / croisées (IPSAS 35) et (IPSAS 36)	0%	5%	10%	37,5%	47,5%	4,275
Méthode du pourcentage d'avancement et rattachement de l'amortissement des installations et des équipements et des coûts d'emprunt utilisé pour le contrat (IPSAS 11)	0%	0%	3,9%	6.7 %	89.4%	4.604
Avantages économiques et le potentiel de service représentatif d'un actif (IPSAS 17)	4,9%	7,3%	4,9%	34,1%	48,8%	4,146
Cumul d'amortissement, / cumul éventuel des pertes de valeur (IPSAS 17)	0%	0%	20%	40%	40%	4,200
Test de dépréciation et estimation de la valeur des services recouvrables de l'actif générateur ou non générateur de trésoreries (IPSAS 21) et (IPSAS 26).	4,3%	7,3%	4,9%	34,1%	48,8%	4,140
Événement postérieurs à la date de clôture (IPSAS 14)	0%	7,3%	0%	56,1%	36,6%	4,220
Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels (IPSAS 19)	0%	2,5%	5%	35%	57,5%	4,475
Comptabilisation des avantages du personnel et incidence des charges sur les ressources futures (IPSAS 39)	0%	6,7%	13,3%	46,7%	33,3%	4,066

Comptabilisation des immobilisations incorporelles et visibilité des investissements en cours (IPSAS 31)	0%	7,1%	0%	42,9%	50%	4,358
Passif éventuel et reflet de la situation patrimoniale de l'état (IPSAS 19)	2,5%	0%	5%	57,5%	35%	4,225
Le plan Comptable de l'ÉTAT (PCE) et instauration des indicateurs de suivi de la capacité de gestion des services ordonnateurs (IPSAS 24)	6,3%	0%	6,3%	43,8%	43,8%	0,446
Le Passage entre le résultat budgétaire et le résultat comptable (IPSAS 24)	0%	0%	4,8%	52,4%	42,9%	0,383
États financiers et prise de décisions stratégiques	0%	0%	0%	50%	50%	4,500
Faire des prévisions et des évaluations	0%	7,3%	0%	51,2%	41,5%	4,269
Satisfaction des besoins des parties prenantes	0%	4,9%	7,3%	56,1%	31,7%	4,146
États financiers et déclinaison des objectifs en plans d'action	0%	0%	7,3%	58,5%	43,1%	4,714
Augmentation des ressources de l'État	0%	4,9%	7,3%	56,1%	31,7%	4,146

Source : Résultat de l'analyse du questionnaire

4.3 Analyse Multivariée.

Après avoir rappelé nos hypothèses, nous allons mettre en exergue notre modèle de régression linéaire multiple qui nous permet de montrer l'impact des normes IPSAS par rapport à la pertinence des décisions stratégiques.

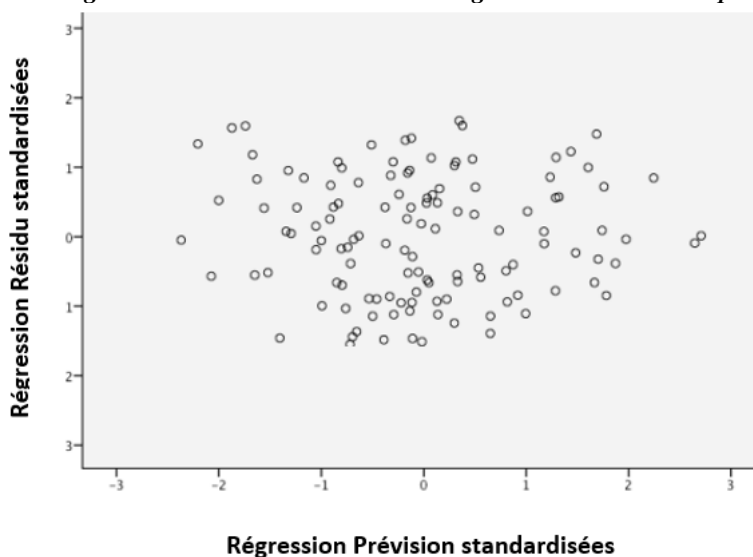
Tableau n°11: Résultats de la modélisation linéaire multiple

Variables	Coefficients standardisés		T	Sig.
	Bêta	Erreur standard		
Constante	3,460	,672	54,685	p<0.05
Les informations issues de l'état de la situation financière	,512	,058	7,297	p<0.05
Les informations issues de l'état de la performance financière	,194	,075	6,189	p<0.5
Les informations issues du tableau des flux de trésorerie	,822	,087	13,779	p<0.05
Les informations issues de l'état des variations de l'actif net/situation nette	,231	,076	8,516	p<0.05
Les informations issues des notes	,023	,073	7,174	p<0.05
Modèle	R	R ²	R ² ajusté	
	,816	,666	,659	

Source : SPSS version 26

La figure 1 montre la forme de distribution des résidus. Autrement dit, les résidus du modèle de régression estimé sont aléatoirement distribués autour de zéro. Ceci dit que le modèle en question ne souffre pas du problème d'hétéroscédasticité (non constance des résidus).

Figure n°1 : Résidus du Modèle de régression linéaire multiple



Source : Sortie SPSS version 26

Les résultats issus des analyses de régression linéaire multiple nous montrent que la relation entre les variables est une relation linéaire de pente positive, et nous permet de décrire notre modèle ainsi :

$$Y = 3,460 + 0,512X_1 + 0,194X_2 + 0,822X_3 + 0,231X_4 + 0,023X_5$$

(Coefficient de détermination $R^2 = 0,66$)

La lecture des résultats du modèle de régression linéaire multiple mobilisant la méthode des moindres carrés comme méthode d'estimation montre les constats suivants :

Les informations issues de l'état de la situation financière impactent positivement et significativement la pertinence des décisions stratégiques ($\beta = 0,0512$; $p < 0,01$).

Les informations issues de l'état de la performance financière impactent positivement et significativement la pertinence des décisions stratégiques ($\beta = 0,194$; $p < 0,05$).

De même, on constate également les informations issues du tableau des flux de trésorerie impactent d'une façon positive et significative l'optimisation des publiques. ($\beta = 0,822$; $p < 1\%$).

Quant aux informations issues de l'état des variations de l'actif net/situation nette, l'impact au regard de la pertinence stratégique est positif et significatif au seuil de signification de 5% ($\beta = 0,231$; $p < 1\%$).

Les informations issues des notes ont un effet significativement positif au regard de la pertinence des décisions stratégiques ($\beta = 0,023$; $p < 0,05$).

A la lumière des résultats de la régression linéaire multiple, nous présenterons dans le tableau 9 la synthèse des hypothèses émises

Tableau n°9 : Synthèse des hypothèses

	Hypothèses	Signe attendu	Résultats
H1a	Les informations issues de l'état de la situation financière contribueraient à la pertinence de la prise de décisions stratégiques	+	Acceptée
H1b	Les informations issues de l'état de la performance financière contribueraient à la pertinence de la prise de décisions stratégiques	+	Acceptée
H1c	Les informations issues du tableau des flux de trésorerie contribueraient à la pertinence de la prise de décisions stratégiques	+	Acceptée
H1d	Les informations issues de l'état des variations de l'actif net/situation nette contribueraient à la pertinence de la prise de décisions stratégiques	+	Acceptée
H1e	Les informations issues des notes contribueraient à la pertinence de la prise de décisions stratégiques	+	Acceptée

Source : Auteur

5. Discussion

La présentation des résultats issus de la revue de la littérature et de l'étude empirique que nous avons menées au Maroc, à l'égard de notre échantillon qui se constitue des comptables publiques de la Trésorerie Générale du Royaume (TGR), nous permet de faire un rapprochement entre les

deux volets. En effet, nous pouvons constater que les Normes IPSAS 1-*Présentation des états financiers* et l'IPSAS 2- *Tableaux des flux de trésorerie*, désignées dans le cadre de notre étude par les Normes de *présentation et de rapport*, sont deux Normes pivots permettant de générer des informations comptables et financières utiles pour avoir une vision globale de la situation patrimoniale de l'État, des charges et des produits et appréhender la situation financière à tout moment, par le biais, des ratios financiers qui constituent des indicateurs utilisés pour conduire des analyses financières, et qui sont le plus souvent utilisées par les dirigeants (gouvernement, parlement, agent de notation, bailleurs de fonds, organisations internationales...) qui sont notamment ceux qui prennent des décisions stratégiques. Par ailleurs (Y.Pesqueux, 2006) a souligné qu'au niveau de la sphère de la gestion financière et comptable, le nouveau management public (NMP) consiste au développement du contrôle de gestion au sein du secteur public permettant des analyses en termes de « coûts – performances » par activités. Il a ainsi souligné que Le NMP se caractérise par la mise en œuvre d'indicateurs d'activité, de suivi, d'outils de gestion budgétaire et comptable, d'outils de mesure des coûts qui s'inscrivent sans la perspective de répondre à trois dimensions d'action visant : « L'efficacité de gestion, l'efficacité socio-économique et la qualité de service ».

La prise de décision est un processus non linéaire qui consiste à effectuer un choix supposé éclairé par de l'information (Kaplan et Norton, 2000). En effet, selon (IFAC, 2018) la Norme IPSAS1-*Présentation des états financiers*, les Etats, gouvernements et organismes publics doivent désormais, comme les entreprises ; enregistrer comme actifs et non comme dépenses en capital, tous les biens immobilisés (matériels informatiques, matériels roulants, aménagements, constructions et terrains), ce qui se traduit par l'alignement aux pratiques du secteur privé et au reflète de l'image fidèle du patrimoine.

D'un autre côté la présente Norme IPSAS 1 permettant la présentation les états financiers à usage général qui peuvent également jouer un rôle prédictif ou prospectif, en fournissant des informations utiles pour prévoir le niveau de ressources requis pour une exploitation continue. Ainsi que, la base d'évaluation utilisée au niveau des états financiers (coût historique, coût actuel, valeur nette de réalisation, juste valeur...) affecte leur analyse de manière significative (IFAC, 2018). En outre, les dispositions de La norme IPSAS 1 exige la présentation de l'état de la situation financière (Bilan) et de l'état de la performance financière (Compte de résultat), parmi les états financiers, ce qui permet une compréhension de la performance atteinte et une prévision des résultats futurs, à titre d'exemple la situation bilancielle présentée selon la Norme IPSAS 1 consiste à prendre la décision concernant la cession ou la conservation d'une immobilisation.

Par ailleurs, le modèle de la rationalité limitée (Simon, 1977) présuppose que l'incertitude est difficile à gérer et que l'information requise pour prendre des décisions est incomplète, ce qui implique que la disponibilité de l'information agit sur la rationalité.

Finalement, les états financiers à usage général édités selon la Norme IPSAS 1 peuvent être exploités sur le plan des reportings financiers et lors de l'élaboration du budget qui constituent des éléments principaux de prise de décisions stratégiques.

Concernant la Norme IPSAS2 - *Tableau des flux de trésorerie*, lorsque le remboursement en trésorerie d'un emprunt porte à la fois sur les intérêts et le capital, l'élément capital est classé en tant qu'activité de financement, tandis que l'élément intérêts peut être classé en tant qu'activité opérationnelle. Ceci est important afin d'évaluer les emprunts qui sont notamment des décisions stratégiques.

Par ailleurs, la Norme IPSAS 2 - *Tableau des flux de trésorerie*, le flux de trésorerie issu de l'activité de financement est important pour établir un prévisionnel des mouvements de trésorerie pour les bailleurs de fonds. Ainsi que, le montant des flux de trésorerie net contribue à montrer la

capacité de l'entité à maintenir sa capacité opérationnelle, à rembourser ses emprunts, à verser des dividendes à ses contributeurs, et à consentir de nouveaux investissements sans recourir à des sources externes de financement, ce qui est important pour une prise de décisions stratégiques par les différents utilisateurs.

Finally, the Norme IPSAS 2- *Tableau des flux de trésorerie*, concerning the information relative to cash flows linked to financing (External Debt, Internal Debt, Variation of deposits at the Treasury and Treasury Bonds) contribute to choosing the most optimal financing means to face the budget deficit, which also constitutes strategic decisions.

6. Conclusion

The International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) constitute a notable leap in the field of public accounting reforms. The adherence of Morocco to this field has been concretized by the alignment with the IPSAS standards. We have tried through this study to approach the problem of the adoption of IPSAS standards from practitioners and professionals of public accounting by mobilizing a quantitative analysis that led to results that show that the information from financial statements impacts the pertinence of the strategic decision. Future research should focus on the role and impact of IPSAS standards on the optimization of public spending.

The specificities of financial statements of the State lead to taking into account the specificities of the public sector, aiming to disconnect the notion of net position from the concept of wealth creation. In fact, the financial statement (the balance sheet), is certainly established in conformity with the major principles of the accounting exercise in force for the public sector, by aligning with the IPSAS standards which are inspired by the IFRS (International Financial Reporting Standards) relative to the private sector, however, this would not imply an identical interpretation to that of the balance sheet of the enterprise.

At the level of the private sector, the pertinence of financial information rests on two pillars: the existence of a body of objective standards that do not bow to the will of the user as well as the existence of an independent control body whose technique and deontology guarantee the good implementation of existing standards. Moreover, at the level of the public sector, the pertinence of financial information is also realized by the bias of the realization of these two objectives, which are guaranteed by the elaboration of the international public sector accounting standards (IPSAS), endowed with high quality and objectivity, as well as by the role of the IPSAS Board which is characterized by its independence and deontology guaranteed by the IFAC.

The present article is dedicated to the presentation of the results of the literature review, of the empirical study that we have carried out in Morocco, regarding our sample which consists of the public accounts of the General Treasury of the Kingdom (TGR). In addition, it allows us to make a synthesis of the results of our literature review and the results of our quantitative study aiming to approach the impact of the adoption of IPSAS standards regarding the strategic decisions in Morocco, by biasing the accounting and financial information generated by the different states of synthesis.

In conclusion, our study has allowed us to interpret the whole of the results generated by the literature review as well as by the quantitative study by bringing our comments on the results of our research. This has allowed us to validate the hypotheses generated by the literature review and the quantitative study of this study.

Références

- (1) ALLARD-POESI.F, DRUCKER-GODARD.C & EHLINGER.S, (2003), «Analyse de représentations et de discours », dans THIETART R-A.
- (2) Ansoff H.I., *Corporate Strategy*, New York : MacGraw-Hill, 1965.
- (3) Basingstoke, 2003 (3rd edn) ou encore L. M. Salamon (Ed.), *The Tools of Government : A Guide to the New Governance*, Oxford;
- (4) Bellanca, S., Vandernoot, J. (2014), International public sector accounting standards (IPSAS) implementation in the European Union (EU) member states. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 3, 257-269.
- (5) Boiral O. (2004), « Mettre en œuvre ISO 14001: de la quête de légitimité à l'émergence d'un "mythe rationnel" », XIIIème Conférence de l'AIMS, Normandie, Vallée de Seine, juin.
- (6) BOUTTI R. (2003), La mise à niveau organisationnelle dans les entreprises marocaines: la conduite et l'accompagnement d'un projet de changement. *Revue Marocaine d'Audit et de Développement*, n° 16, pp. 55-61.
- (7) Brusca Isabel, Martínez Juan Carlos, « L'adoption des IPSAS : un défi pour la modernisation et l'harmonisation de la comptabilité du secteur public », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 2016/4 (Vol. 82), p. 761-781.
- (8) Brusca Isabel, Martínez Juan Carlos, « L'adoption des IPSAS : un défi pour la modernisation et l'harmonisation de la comptabilité du secteur public », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 2016/4 (Vol. 82), p. 761-781.
- (9) Churchill G.A. Jr (1979), A paradigm for developing better measures of marketing constructs, *Journal of Marketing Research*, 19, 2, 64-73.
- (10) Cohen, J., Cohen, P., West, S. G., & Aiken, L. S. (2003). *Applied multiple regression/correlation analysis for the behavioral sciences*, 3rd edition. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- (11) 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.
- (12) Disle, C., & Janin, R. (2015). La qualité de la communication financière sur le goodwill en IFRS: Pratiques et déterminants du reporting des sociétés du SBF 120 en 2010-2011. *Revue française de gestion*, 249(4), 113-131. doi: 10.3166/RFG.249.113-131 ;
- (13) Dumontier P. et Maghraoui R. (2006) " Adpotion volontaire des IFRS, asymétrie d'information et fourchettes de prix : L'impact du contexte informationnel", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 12, Vol. 2, pp. 27-48.
- (14) Evrard Y., Pras B. et Roux E. (2000), *Market : Etudes et recherches en marketing*, Dunod ;
- (15) Hughes Cf. O., *Public Management and Administration : an Introduction*, Palgrave MacMillan ;
- (16) IFAC, 2018: *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* , International Federation of Accounting (IFAC), 2018.
- (17) IGALENS J. et ROUSSEL P., « Méthodes de recherche en gestion des ressources humaines » Ed. Economica, 1998, 203 p. op. cit.
- (18) Kaufmann & al. (2010), " the Worldwide governance indicators", World Bank, Working paper, n° 2195, Washington, DC septembre 2010.
- (19) Kong, D. (2005) "Performance-based budgeting : The U.S. experience", *Public Organizational Review : A Global Journal*, 5 : 91-107.

- (20) LE MOIGNE J.-L. (1995) « Science des Systèmes », Encyclopedia Universalis, (CD-ROM, 21-1032);
- (21) Lebas, M.J. (1995) Performance Measurement and Performance Management. International Journal of Production Economics, 41, 23-35.
- (22) Lüder K (2000) National Accounting, Governmental Accounting and Cross-Country Comparisons of Government Financial Condition. Financial Accountability & Management 16 (2) : 117-128.
- (23) M. Power, *La société de l'audit : l'obsession du contrôle*, Editions La Découverte, Paris, 2004 ;
- (24) M. Power, *La société de l'audit : l'obsession du contrôle*, Editions La Découverte, Paris, 2004 ;
- (25) Mack, & Ryan, 2006: Reflections on the theoretical underpinnings of the general purpose financial reports of Australian government departments. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 19 (4), 592-612.
- (26) Moore, M. H. (1995), *Creating Public Value: Strategic Management in Government*, Cambridge, MA, US: Harvard University Press.
- (27) P. DRUCKER, cité par J. ORSONI, Management Stratégique, Edition VUIBERT, 2ème édition, Septembre 1994 ;
- (28) Perret, V., & Séville, M. (2003). Fondements épistémologiques de la recherche. , in R.A. Thiétart et coll., Méthodes de recherche en management, Paris, Dunod, p 13-33, 2003.
- (29) Peter, J.P. (1979). Reliability: A Review of Psychometric Basics and. Recent Marketing Practices. Journal of Marketing Research. Vol. XVI, 6-17.
- (30) Pollitt Christopher (2006). Performance Information for Democracy: The Missing Link? First Published January 1, 2006 ;
- (31) Raymond-Alain Thiétart et coll , Méthodes de Recherche en Management, 3 ème édition, 2007, DUNOD.
- (32) Stoker, G. (2006), « Public Value Management: A New Narrative for Networked Governance? », *The American Review of Public Administration*, 36 (1), 41 à 56.
- (33) Yvon Pesqueux. Le “ Nouveau management public ” (ou New Public Management). 2006. hal- 00510878.