

Les Normes IPSAS et le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'exercice au Maroc

IPSAS Standards and the transition from cash accounting to accrual accounting in Morocco

Mme. RECHKA FADOUA

Doctorante en 4^{ème} année

Au LRPFPG De l'ENCG

Casablanca-Université Hassan II

Fadoua.rechka@gmail.com

Pr. KABBAJ SMAIL

Professeur Universitaire

Directeur du LRPFPG de l'ENCG

Casablanca-Université Hassan II

kabbaj_69@yahoo.fr

Date de soumission : 01/03/2019

Date d'acceptation : 27/03/2019

Pour citer cet article :

RECHKA F. & KABBAJ S. (2019) « Les Normes IPSAS et le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'exercice au Maroc », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 8 : Mars 2019 / Volume 3 : numéro 4 » p : 649- 678

Résumé

Les normes IPSAS sont des normes comptables internationales du secteur public qui consistent à la modernisation de la comptabilité du secteur public, à la publication des États financiers ainsi qu'au suivi de la soutenabilité des politiques publiques. Ces normes permettent de favoriser la comparabilité des rapports financiers publics à l'échelle internationale et à l'implication du citoyen qui exige un retour d'information clair et intelligible sur l'utilisation des ressources de financement du secteur public et sur les résultats de l'exécution la loi de finance. Le Maroc est parmi les pays qui ont adopté les normes IPSAS, hors cette adoption sera introduite par différents changements selon les spécificités du secteur public au Maroc ; ainsi que la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice qui constate les droits et les obligations. Ce présent article va permettre d'analyser l'impact de la mise en œuvre effective de la comptabilité d'exercice pour une convergence aux normes IPSAS. Notre échantillon se compose de cinq perceptions de Casablanca-Maroc qui sont rattachées à une même Trésorerie Préfectorale (Casablanca Centre Ouest) ; l'ensemble des percepteurs (comptables de base) rendent compte de leur gestion au Trésorier Préfectorale du Centre Ouest (comptable pré-centralisateur).

Mots clés : la comptabilité publique ; Normes Comptables Internationales du Secteur Public (IPSAS), La comptabilité d'exercice, comptabilité de caisse, Performance.

Abstract

International public sector accounting standards (IPSAS) that consist of the modernization of public sector accounting; the publication of financial statements and the monitoring of the sustainability of public policies. These standards allow the comparability of public financial reporting and citizen engagement that requires clear and intelligible feedback on the use of public sector financing resources and on the outcomes of enforcement the finance law. Morocco is among the countries that have adopted the IPSAS standards, except this adoption will be introduced by different changes according to the specificities of the public sector in Morocco; and the implementation of accrual accounting that recognizes rights and obligations. This article will analyze the impact of the effective implementation of accrual accounting for convergence to IPSAS.

Our sample consists of five tax offices of Casablanca-Morocco which are attached to the same Prefectural Treasury (Casablanca Center West); all the tax collectors (basic accountants) report to the Treasurer of the West Center (pre-centralizing accountant).

Keywords: Government accounting, International Public Sector Accounting Standards, Accrual accounting, cash accounting, performance.

Introduction

L'administration cherche explicitement à importer les techniques de management issues du secteur privé afin d'atteindre une plus grande performance, les IPSAS se sont inspirés des normes IFRS du secteur privé tout en gardant les spécificités du secteur public.

Le rôle des citoyens évolue dès lors : leur attitude autrefois passive (bénéficiaires de services publics et électeurs) est devenue active (interlocuteurs, consommateurs et citoyens) (Gyford, 1991). Le citoyen exige un retour d'information clair et intelligible sur l'utilisation des ressources de financement du secteur public. Les comptes établis selon ces normes ont pour finalité de présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie.

Produire une information financière fiable et pertinente est devenue une exigence, pour une bonne prise de décision, pour une meilleure protection des deniers publics et pour rendre compte sur les actions menées.

Parmi les nombreux changements dans la comptabilité publique au cours des dernières années, l'émergence de normes internationales (les IPSAS) se révèle comme le développement le plus significatif (voir Stuccliffe, 2003). En fondant les premières normes IPSAS sur celles de l'IASC, les IPSAS ont bénéficié de la réputation populaire d'intégrité et de rigueur financière de la comptabilité des entreprises (au moins avant le scandale Enron/Andersen de 2002) (CHAN J.L, 2004).

Le Maroc est l'un des pays qui favorise l'adoption des normes comptables internationales du secteur public IPSAS, qui comprennent un ensemble de principes qui s'intitulent autour de la présentation des États financiers, la consolidation des comptes, l'évaluation des éléments du patrimoine et la prise en compte des opérations, au titre de l'exercice auquel elles se rattachent indépendamment des paiements et des décaissements.

La Comptabilité dite « **d'exercice** » ou « **de droits constatés** » lorsque les droits et obligations sont constatés à leur naissance dès qu'il est possible de les évaluer, indépendamment des dates de paiement. Les droits et obligations sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont survenus. Au Maroc la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice qui constitue un principe fondamental des normes IPSAS a été introduit par le nouveau plan comptable (PCE) dès janvier 2018. Ce qui a dégagé un changement radical, sur différents niveaux pour la pertinence (compréhensibilité, comparabilité et ponctualité) et la fiabilité.

Le présent article va permettre d'analyser l'adoption du principe de la comptabilité d'exercice, par les comptables publics de la trésorerie Générale du Maroc. Notre

problématique : Quel est l'impact de la mise en œuvre effective de la comptabilité d'exercice sur la performance de la comptabilité publique de l'État, et sur les pratiques quotidiennes des comptables publics de la Trésorerie Générale du Royaume au Maroc?

Nous avons opté pour une démarche de recherche qui repose sur l'échantillonnage non probabiliste afin de mener une étude empirique qui répond parfaitement aux exigences de la problématique.

L'article se constitue de trois axes, le premier consiste à une revue de littérature qui se focalise sur l'adoption des normes IPSAS, la comptabilité publique, la performance et la pratique des comptables publics. Le deuxième porte sur le dispositif réglementaire et normatif du nouveau système comptable au Maroc qui se base sur : la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances ; le décret royal n°330-66 du 1967 ; et le référentiel comptable de l'État et le troisième permet d'analyser la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice (Nouveau plan comptable de l'État) depuis Janvier 2018 au Maroc et de vérifier les hypothèses par le biais d'un échantillon et d'un questionnaire.

1. Adoption des normes IPSAS et rôle des comptables publics au Maroc

1.1. Adoption des normes comptables internationales du secteur public au Maroc

La comptabilité publique est un biais de contrôle de la pertinence des politiques publiques, ainsi que les informations financières peuvent être utiles pour valoriser et contrôler le respect des contrats économiques, sociaux et politiques. Seuls les pays démocratiques sont obligés d'ouvrir leurs livres de comptes – directement aux auditeurs et indirectement au peuple à travers les rapports financiers (Chan, J. L. (2003),

Depuis quelques années, les économies émergentes et en transition (les pays EET) mettent en œuvre, sous la pression d'organismes internationaux, que ce soit en raison de leur adhésion à l'Union européenne (économies en transition) ou de leur dépendance financière à l'égard d'organismes financiers internationaux, comme le Fonds monétaire international, la Banque interaméricaine de développement et la Banque mondiale, des processus de réforme administrative basés sur la philosophie du nouveau management public (NMP). L'une des principales réformes administratives dans ces pays concerne la modernisation du système comptable du secteur public afin d'améliorer la transparence des informations et l'imputabilité (Banque mondiale, 2000 ; Caba et López, 2007).

L'adaptation du secteur public aux nouveaux défis de nos sociétés et aux exigences accrues des citoyens apparaît comme une nécessité. La normalisation comptable internationale du secteur public menée par l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

se veut une réponse à ces exigences réelles et pragmatiques de transparence des finances publiques.

Les IPSAS pourraient faciliter l'entrée de comptables et d'auditeurs du secteur privé dans le secteur public. Elles pourraient même servir de catalyseur pour que les comptables publics intègrent les connaissances inhérentes au métier de comptable. Finalement, l'aide financière des organisations internationales, telles que la Banque mondiale et le FMI, constitue une évaluation positive des contributions attendues des normes IPSAS pour l'amélioration de la responsabilité financière des collectivités publiques. (Chan, J. L. (2003).

1.2. Rôle des comptables publics au Maroc

La Comptabilité Publique s'entend de l'ensemble des règles qui régissent, sauf dispositions contraires, les opérations financières et comptables de l'État, des collectivités locales, de leurs établissements et de leurs groupements et qui déterminent les obligations et les responsabilités incombant aux agents qui en sont chargés (Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 portant règlement général de comptabilité publique).

Un ordonnateur public de recettes et de dépenses, toute personne ayant qualité au nom d'un organisme public pour engager, constater, liquider ou ordonner soit le recouvrement d'une créance, soit le paiement d'une dette (Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 portant règlement général de comptabilité publique).

Un comptable public, tout fonctionnaire ou agent ayant qualité pour exécuter au nom d'un organisme public des opérations de recettes, de dépenses ou de maniement de titres, soit au moyen de fonds et valeurs dont il a la garde, soit par virements internes d'écritures, soit encore par l'entremise d'autres comptables publics ou de comptes externes de disponibilités dont il ordonne ou surveille les mouvements (Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 portant règlement général de comptabilité publique).

Les comptables publics sont seuls chargés : De la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes qui leur sont remis par les ordonnateurs, des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou autre titre dont ils assurent la conservation, ainsi que de l'encaissement des droits au comptant (Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 portant règlement général de comptabilité publique).

Ils sont chargés du paiement des dépenses, soit sur ordre émanant des ordonnateurs accrédités, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative, ainsi que de la suite à donner aux oppositions et autres significations (Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 portant règlement général de comptabilité publique).

1.2.1. Le contrôle de régularité pour les recettes

En matière de recettes, les comptables assignataires sont tenus d'exercer le contrôle de la régularité de la perception et de l'imputation ainsi que la vérification des pièces justificatives (Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 portant règlement général de comptabilité publique).

Selon l'article 11 de la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances, les **ressources** de l'État comprennent:

- ❖ les impôts et taxes;
- ❖ le produit des amendes;
- ❖ les rémunérations de services rendus et les redevances;
- ❖ les fonds de concours, dons et legs;
- ❖ les revenus du domaine de l'État;
- ❖ le produit de cession des biens meubles et immeubles;
- ❖ le produit des exploitations, les redevances et les parts de bénéficiaires ainsi que les ressources et les contributions financières provenant des établissements et entreprises publics;
- ❖ les remboursements de prêts et avances et les intérêts y afférents;
- ❖ le produit des emprunts;
- ❖ les produits divers.

La rémunération des services rendus par l'État est instituée par décret pris sur proposition du ministre intéressé et du ministre chargé des finances.

Les recettes sont réalisées par versement d'espèces, par remise de chèques bancaires ou postaux, par versement ou virement à un compte ouvert au nom du comptable public, et dans les cas prévus par les lois et règlements, par remise de valeurs ou d'effets de commerce. Les recettes peuvent également être réalisées par paiement au moyen de cartes bancaires dans les conditions fixées par arrêté du ministre chargé des finances(Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 portant règlement général de comptabilité publique).

1.2.2. Le contrôle de validité pour les dépenses

Selon l'article 12 de la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances, les **charges** de l'État comprennent: les dépenses du budget général; les dépenses des budgets des services de l'État gérés de manière autonome ainsi que les dépenses des comptes spéciaux du Trésor.

Les comptables assignataires sont tenus d'exercer, avant visa pour paiement, le contrôle de la validité de la dépense portant sur :

L'exactitude des calculs de liquidation ;

L'existence de la certification ou du visa préalable d'engagement, lorsque ledit visa ou ladite certification sont requis ;

Le caractère libératoire du règlement ;

Ils sont en outre chargés de s'assurer :

- de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ;

- de la disponibilité des crédits ;

- de la production des pièces justificatives exigées par la réglementation en vigueur. Hormis les cas où ce contrôle leur est expressément confié, les comptables publics ne peuvent exercer le contrôle de régularité des engagements de la dépense.

Les dépenses des organismes publics doivent être prévues à leur budget et être conformes aux lois et règlements (Article 41 du Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 portant règlement général de comptabilité publique).

1.2.3. Le paiement

Le paiement est l'acte par lequel l'organisme public se libère de sa dette.

Sous réserve des exceptions prévues par les lois et règlements, le paiement ne peut intervenir avant, soit l'exécution du service, soit l'échéance de la dette, soit la décision individuelle d'attribution de subvention ou d'allocation.

Toutefois, des acomptes ou avances peuvent être consentis au personnel, soit par voie de régie, soit par voie de mandatement direct, dans les conditions fixées par instructions prises ou visées par le ministre des finances.

Des acomptes ou avances peuvent également être consentis aux fournisseurs et entrepreneurs dans les conditions qui sont fixées par décret. Pour les acquisitions réalisées à l'étranger, les organismes publics sont habilités, dans le cadre de conventions, accords ou marchés passés avec des États étrangers ou des entreprises étrangères, à ouvrir des accreditifs bancaires.

Une instruction conjointe du ministre chargé des finances et du ministre concerné fixera les modalités d'application des dispositions du présent alinéa.

Tous les comptables de l'État sont soumis aux vérifications de l'inspection générale des finances dans les conditions fixées par le dahir n° 1-59-269 du 17 chaoual 1379 (14/avril/1960) relatif à l'inspection générale des finances (Article 132 du décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 portant règlement général de comptabilité publique).

1.2.4. La performance et la pratique des comptables publics

Dans tous les pays examinés, des lois ont été modifiées afin d'améliorer l'efficacité, la transparence et l'imputabilité. Ces changements concernent des lois financières et des décrets, des ordonnances ministérielles, de nouveaux manuels comptables et des projets de réformes comptables (Abushamsieh, et al., 2014).

Plusieurs auteurs ont décelé le rôle de la comptabilité publique sur la performance, nous avons choisi le reflet de cette dernière au niveau de la transparence de l'information financière et la prise décision.

-« quel est le système de comptabilité et d'information financière le plus approprié pour répondre aux besoins des utilisateurs de l'information financière, compte tenu des obligations de rendement et comptables actuellement applicables à l'environnement du secteur public ? » (OCDE, 1993, cf. Carnegie, 2005).

- Pour répondre aux besoins en information d'un État moderne dans le cadre de la prise de décisions et de la comptabilité, la comptabilité et l'information financière doivent viser à offrir, premièrement, des informations clairement structurées sur les coûts et les résultats et, deuxièmement, une information financière, pour donner au Parlement et aux citoyens un aperçu objectif et complet de l'ensemble des activités du secteur public.(Papenuß Ulf et Schaefer Christina,2009).

- la transparence de l'information financière dans le secteur public exige non seulement une exhaustivité des informations sur l'actif et le passif du secteur public propre ment dit, mais aussi une information financière sur l'ensemble des activités qui font intervenir des entités gouvernementales connexes (FIC, 2006).

- le choix entre la comptabilité de caisse et d'exercice reste dans l'optique de l'amélioration et l'adoption des normes IPSAS, ainsi que l'objectif ultime de la comptabilité est « d'offrir des informations utiles pour éclairer la prise de décisions ainsi que les plus adaptées pour répondre au besoin de responsabilité des ressources (cependant définies) » (OCDE, 1993, cf. Benito/Brusca/Montesinos, 2007, Naik, 2005, Lüder, 2007).

-Le premier type de redevabilité s'est développé avec la popularisation des valeurs de transparence et de performance qui sont volontiers associées au *New public management* (Christensen et Laegreid, 2015) .

-la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) de 2001, fait apparaître une reddition de la performance au niveau de l'État en complément de la reddition des comptes traditionnellement structurée par la loi de règlement, cette reddition complète mais ne se substitue pas à la reddition comptable traditionnelle(Gibert&Benzerafa-Alilat,2016).

-Les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'État. La sincérité des ressources et des charges s'apprécie compte tenu des informations disponibles au moment de leur établissement et des prévisions qui peuvent en découler.(Art 10 LOLF n° 130-13,2015).

-L'absence de définition de la performance et son remplacement de facto par une mesure des réalisations et des impacts d'une politique ou d'une organisation publique est aussi fréquente dans la littérature académique (par exemple, McDavid et Hawthorn, 2006 parmi beaucoup d'autres). (Gibert & Benzerafa-Alilat,2016).

-La performance est mesurée à des niveaux variables de la chaîne d'action publique : la variété des niveaux d'appréhension est revendiquée au travers de la trilogie officielle des indicateurs que Mordacq et alii (2006) explicitent et élargissent à quatre niveaux : contribuable, usager, citoyen et impact socio-économique.(Gibert & Benzerafa-Alilat,2016).

-Il ne faut pas oublier l'objectif premier de toutes les réformes de la gestion financière publique (Papenfuß Ulf et Schaefer Christina, 2009): offrir une base d'information et de gestion de sorte à ce que les activités du secteur public puissent être effectuées de façon efficiente et efficace (Pollitt, 2001).

2. Dispositif réglementaire et normatif du nouveau système comptable au Maroc

Le plan comptable de l'État (PCE) se base sur trois volets qui portent sur **la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances ; le décret royal n°330-66 du 1967 ; et le référentiel comptable de l'État.**

Un des principaux changements impliqué par cette réforme fut de créer 3 systèmes de comptabilité différents, qui s'intitulent autour du passage d'une comptabilité budgétaire et de caisse vers une comptabilité budgétaire ; une comptabilité patrimoniale et une comptabilité analytique.

2.1. La loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances;

La mise en œuvre du nouveau plan comptable de l'État selon le principe de la comptabilité d'exercice avait comme dispositif réglementaire et normatif la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances qui consiste à tenir une comptabilité budgétaire des recettes et des dépenses, une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations, ainsi qu'une comptabilité destinée à analyser les coûts des différents projets engagés dans le cadre des programmes. Elle porte également sur les comptes de l'État qui doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. La Cour des comptes certifie la régularité et la sincérité des comptes de l'État (Article 31 de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances (2 juin 2015).

2.1.1. La comptabilité budgétaire

Selon l'Article 32 de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances (2 juin 2015) la comptabilité budgétaire retrace ;

- les recettes sont prises en compte au titre de l'année budgétaire au cours de laquelle elles sont encaissées par un comptable public;
- les dépenses sont prises en compte au titre de l'année budgétaire au cours de laquelle les ordonnances ou mandats sont visés par les comptables assignataires; elles doivent être payées sur les crédits de ladite année, quelle que soit la date de la créance.

2.1.2. La comptabilité générale

La comptabilité générale de l'État est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date d'encaissement ou de paiement.

Les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises de droit privé qu'en raison des spécificités de son action.

Les comptables publics sont chargés de la tenue et de l'élaboration des comptes de l'État. Ils veillent au respect des principes et des règles comptables en s'assurant notamment du respect de la sincérité des enregistrements comptables, du respect des procédures et de la qualité des comptes publics (L'Article 33 de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances 2015).

Le nouveau plan comptable de l'État (PCE) permet de dégager une synthèse de la comptabilité qui retrace à la fois la comptabilité générale (comptes, débit, crédit) et une comptabilité budgétaire (les crédits de par rubrique budgétaire).

H1 : Les comptables publics maîtriseraient le principe de la comptabilité d'exercice

H2 : la synthèse de la comptabilité éditée par le PCE serait synthétique et donne une image claire sur les opérations effectuées durant la journée.

- La synthèse de la comptabilité qui est éditée par le Plan comptable de l'État permet de retracer la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire au niveau du même État.

2.2 Décret Royal n° 330.66 (21 avril 1967) portant règlement général de comptabilité publique

Les principes généraux, le champ d'application et les règles d'enregistrement de la comptabilité de l'Etat ont été définis au niveau du règlement général de comptabilité publique (Décret royal du 21 Avril 1967). Il permet de définir les attributions et obligations des ordonnateurs et des comptables, de préciser les règles relatives aux opérations de recettes et celles de dépenses, ainsi que les opérations de trésorerie et le contrôle de la gestion des comptables publics.

3. Référentiel comptable de l'État

3.1. Objectifs du nouveau référentiel comptable(PCE)

Les objectifs du référentiel comptable de l'État consistent à la Constatation des droits et des obligations; à une Convergence de la comptabilité de l'État avec les normes comptables internationales applicables au secteur public (International Public Sector Accounting Standards) IPSAS; ainsi qu'un passage d'une logique de reddition des comptes à une logique de certification des comptes par la cour des comptes.

La comptabilité d'exercice : son principe consiste à la constatation des droites et obligations, elle permet de la comptabilisation des ordres de recettes dès la prise en charge, ainsi que pour les dépenses dès la constatation du service fait, chose qui n'était pas réalisé au niveau de la comptabilité de caisse.

H 3:Ce principe serait très bénéfique pour la prise de décision par les comptables publics et le suivi des ordres de recettes et des dépenses ordonnancées.

3.2. Enjeux et finalité du nouveau référentiel comptable(PCE)

Un cadre normatif formalisé constitué par un référentiel adopté en 2008 par le conseil national de comptabilité et qui comprend un cadre conceptuel, un recueil des normes (13), un plan de comptes et des modalités de fonctionnement de comptes ainsi qu'une édition des États financiers.

Une comptabilité à partie double retraçant un éventail d'opérations plus large qui comprend outres les produits et les charges des :

- Immobilisations
- Stocks
- Créances
- Charges à payer

- Produits constatés d'avances
- Amortissements et provisions
- Engagement hors bilan

-Les États de synthèse : Une édition des États de synthèse qui va répondre aux besoins des utilisateurs (gouvernement, parlement...)

- Le Bilan
- Le Compte de résultat
- Les Tableaux de flux de trésorerie
- Les Notes aux États financiers

3.2.1. Les cinq composants de la réforme comptable de l'État

- **Le Référentiel comptable** : comporte le cadre conceptuel, le recueil des normes comptables de base, le plan de comptes, les modalités de fonctionnement des comptes ainsi que les instructions élaborées par catégorie de comptes de l'État. Le Référentiel comptable de la TGR (Trésorerie Générale du Royaume) se doit d'être conforme aux normes internationales, tout en respectant les spécificités de l'État.
- **Le bilan d'ouverture**: Le bilan d'ouverture a été élaboré dans le cadre de la concrétisation normative et technique de la réforme comptable de la TGR avec date d'effet le 01/01/2011.
- **La Qualité de l'Information Comptable** : est une exigence pour le système d'information du Plan Comptable de l'État(SI-PCE) étant donné que l'objectif principal de la réforme se situe au niveau de la fiabilité et de la pertinence de l'information comptable.
- **La conduite de changement** : vise à maîtriser le fonctionnement et l'évolution des structures de la TGR suite à la mise en place du SI-PCE. Elle permettra à terme à la TGR de faire adhérer l'ensemble des comptables et de diminuer la période de moindre productivité.
- **Le système d'information** : solution progicielle adaptée, apte à satisfaire les besoins de la comptabilité, à traiter les processus et le volume des opérations comptables de l'État conformément au nouveau référentiel. Le Système d'Information du Plan Comptable de l'État « SIPCE » s'inscrit dans l'optique de l'accompagnement de la mise en place de la Réforme Comptable.

3.3. Présentation du plan de comptes de l'État(PCE)

Les Comptes de bilan ou de situation qui permettent de décrire les éléments du patrimoine de l'État

- Classe 1: Situation nette et comptes de financement
- Classe 2: Comptes d'actifs immobilisés
- Classe 3: Comptes d'actif circulant (hors trésorerie) et comptes de
- Classe 4: Comptes de passif circulant (hors trésorerie)
- Classe 5: Comptes de trésorerie

Les comptes qui donnent une présentation économique (charges et produits par nature) des opérations de l'État:

- Classe 6: Comptes de charges
- Classe 7: Comptes de produits
- Classe 8:Engagement hors bilan : il retrace les engagements hors bilan ;
- Classe 9:Comptabilité analytique budgétaire, comptes d'ordre et lois de règlement.Ils permettent une présentation budgétaire des opérations relatives à l'exécution des lois de finances.

H4 : les classes et les comptes du nouveau Plan Comptable de l'État (PCE) seraient plus pratiques que celles de l'ancienne comptabilité (comptabilité de caisse).

H 5:la mise en œuvre du PCE impacterait les pratiques quotidiennes des comptables publics.

- la mise en œuvre du plan comptable de l'État(PCE) a permis d'annuler les avis de règlement matérielle, et d'établir le versement mensuelle et la pré-centralisation par système.

H6 :L'implémentation du nouveau Plan Comptable de l'État permettrait de faciliter la visibilité des opérations effectuées au cours de la journée.

H 7 :il existerait une discordance au niveau des intitulés des comptes entre la comptabilité de caisse et la comptabilité générale.

4. Problématique et traits de recherche

4.1. Problématique

Quel est l'impact de la mise en œuvre effective de la comptabilité d'exercice sur la performance de la comptabilité publique de l'État, et sur les pratiques quotidiennes des comptables publics de la Trésorerie Générale du Royaume au Maroc?

4.2. Les traits de recherche

Ils s'intitulent autour de : la comptabilité générale selon le respect du principe de la comptabilité d'exercice ; les pratiques quotidiennes des comptables publics ; et le rôle du trésorier générale du royaume du Maroc vu qu'il est le comptable supérieur du Royaume.

4.2.1. La comptabilité générale selon le principe de la comptabilité d'exercice

Parmi les réalisations de La loi organique relative à la loi de finance 2015 n°**130-13**, le plan comptable de l'État (**PCE**) qui va permettre à une innovation radicale de la comptabilité publique, sur le plan des principes de fond et de forme, ainsi qu'une flexibilité et développement au niveau des pratiques quotidiennes des comptables publiques.

La mise en œuvre du plan comptable de l'État depuis janvier 2018 a permis à la constatation des droits et obligations, pour les dépenses sont prise en charge lors de la constatation du service fait ; et pour les Recettes la prise en charge au titre de l'exercice au cours desquelles elles sont encaissées.

La comptabilité générale est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur **date de paiement ou d'encaissement**.

Les apports attendus de la comptabilité générale vont permettre :

- **Une meilleure transparence des comptes publics ;**
- **Un support d'information ; un outil de gestion et un instrument de contrôle ;**
- **Une meilleure connaissance de la situation financière de l'État et de la « soutenabilité » des finances publiques ;**

La comptabilité est tenue par les comptables, par année budgétaire, selon la méthode de la partie double et elle comprend :

- une **comptabilité budgétaire** qui retrace l'exécution des autorisations budgétaires,
- et une **comptabilité générale** qui retrace à la fois les opérations budgétaires et les opérations de trésorerie.

Le nouveau plan comptable (**PCE**) va permettre de dégager une description combinant une comptabilité générale et une comptabilité budgétaire sur un même fichier dont il représente une synthèse de la comptabilité :

- **Une comptabilité budgétaire** : elle Retrace l'ensemble des opérations résultant de l'exécution des budgets des CT en recettes, dépenses et des opérations de trésorerie. Elle est composée d'une comptabilité deniers et une autre valeur

- **Comptabilité générale** : C'est une comptabilité qui s'inspire de la comptabilité privée des entreprises avec des spécificités de l'État, elle est basée sur les droits constatés et la situation patrimoniale ;

4.2.2. Les pratiques quotidiennes des comptables publics

Selon l'Article 3 du décret du 21 avril 1967 portant règlement général de comptabilité publique : « Est comptable public tout fonctionnaire ou agent ayant qualité pour exécuter au nom d'un organisme public des opérations de recettes, de dépenses ou de maniement de titres, soit au moyen de fonds et valeurs dont il a la garde, soit par virements internes d'écritures, soit, encore, par l'entremise d'autres comptables publics ou de comptes externes de disponibilités dont il ordonne ou surveille les mouvements ».

Selon l'Article 3 de la loi 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques : « Sont seuls chargés du recouvrement des créances publiques les comptables ci-après :

- Le trésorier général du Royaume;
- Les trésoriers régionaux, préfectoraux et provinciaux;
- Les percepteurs, les receveurs de région et les receveurs communaux;
- Les receveurs des douanes et impôts indirects;
- Les receveurs de l'enregistrement;
- Les secrétaires greffiers de juridictions du Royaume pour les amendes et condamnations pécuniaires, frais de justice et taxes judiciaires;
- Les agents comptables des établissements publics pour les créances desdits établissements, lorsque l'application des dispositions de la présente loi est expressément prévue par leur textes de création. »

Chaque comptable rattaché (comptable de base) est lié au trésorier préfectoral par un support de liaison (Avis de règlement) et un compte de règlement.

Les opérations comptables peuvent recevoir, selon le cas, une imputation provisoire ou une imputation définitive.

Les comptables assignataires sont seuls habilités à donner une imputation définitive aux opérations de recettes et de dépenses.

4.2.2.1. Les comptables publics relevant de la Trésorerie Générale du Royaume TGR :

- ❖ Direction des Comptes Publics
- ❖ Direction des Finances Publiques
- ❖ Direction des Dépenses du Personnel
- ❖ Trésorerie Centrale de Recouvrement

- ❖ 14 Trésoreries Ministérielles
- ❖ 53 Trésoreries Préfectorales/Provinciales
- ❖ 184 Perceptions
- ❖ 5 Agences Bancaires
- ❖ 98 Agences Comptables à l'Étranger

4.2.2.2. Les comptables rattachés à la Trésorerie Générale du Royaume :

- ❖ 31 Receveurs des douanes
- ❖ 92 Receveurs de l'administration fiscale
- ❖ 557 Secrétaires greffiers

les comptables de base sont :(percepteurs, receveurs de douane, receveurs d'administration fiscale et secrétaires greffiers),qui doivent rendre compte aux Trésoriers préfectoraux et provinciaux, ainsi que ces derniers rendent compte aux trésoriers régionaux et à la centrale(Direction des comptes publiques).les comptables de base rendent compte aux pré-centralisateurs(trésoriers préfectoraux et provinciaux)via des comptes de règlements, chaque comptable de base à un compte de règlement selon leur poste comptable.

La centralisation comptable est basée sur un système de versements mensuels de comptabilité:

- les comptables de base effectuent le versement mensuel de comptabilité à leur comptable de rattachement;
- les autres comptables versent leur comptabilité à la Centralisation.

4.2.3. Le Rôle de la Trésorier Général du Royaume

Aux termes de l'article 66 du Décret Royal portant règlement de la comptabilité publique, « le trésorier général est le comptable supérieur du Royaume ; en cette qualité, il centralise l'exécution comptable du budget de l'État, des budgets annexes, des comptes spéciaux et des opérations de trésorerie ».

Il est comptable assignataire des ordonnateurs de l'État. Il a la responsabilité de présenter annuellement au juge des comptes, à savoir la Cour des comptes, un compte de gestion pour ses opérations

La comptabilité au sein de la Trésorerie Générale du Royaume est tenue selon le principe du transfert des écritures entre la centrale ;le trésorier préfectorale ou provinciale et les comptables de base(percepteurs, receveurs de douane, receveurs administrations fiscales et secrétaires greffiers).

Une Organisation déconcentrée du système comptable de la TGR

- écriture de base : Percepteurs – RAF – Douanes ;
- pré-centralisation : TP ;
- centralisation comptable : Le TGR – qualité de comptable supérieur de l'État ;

Le compte annuel de gestion rendu par le trésorier général en qualité de comptable de l'État présente :

- ❖ la situation du comptable envers l'État au premier jour de l'année budgétaire ;
- ❖ le développement des opérations de toute nature en recette et en dépense effectuées pendant la même année, avec distinction des opérations budgétaires, des opérations des comptes spéciaux et des opérations de trésorerie ;
- ❖ la situation du comptable envers l'État, à la fin de l'année budgétaire pour laquelle le compte est rendu.

Les écritures et les livres du trésorier général sont arrêtés au 31 décembre de chaque année budgétaire. A cette date, une situation de caisse et de portefeuille est établie par le comptable et vérifiée contradictoirement par l'inspection générale des finances. Une expédition de cette situation est produite par le trésorier général à l'appui de son compte de gestion (Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 portant règlement général de comptabilité publique, p. 452).

Le Trésorier Général du royaume en sa qualité de comptable supérieur de l'État:

- centralise et contrôle les opérations effectués par les autres comptables du Trésor;
- Procède à l'ouverture ou à la clôture de comptes sur décision du ministre;
- Procède par l'entremise de l'entité chargée de la centralisation comptable à toutes les opérations de répartition, d'ordre ou de redressement ne pouvant être effectué par aucun autre comptable;
- Présente les situations budgétaires et comptables devant servir à l'élaboration du projet de loi de règlement et la déclaration générale de conformité
- Effectue par l'entremise de l'entité chargée de la centralisation comptable aux opérations afférentes au règlement du budget.

Les comptables du Trésor tiennent la comptabilité de leurs postes :

- La nomenclature des comptes qu'ils mouvementent fait l'objet d'instructions du trésorier Général du Royaume;
- Ils effectuent des opérations pour leurs propres comptes ou pour le compte de collègues;
- Ils justifient leurs propres opérations à la Cour des comptes.

5. Étude de cas et analyse des résultats

5.1. Échantillon du Questionnaire

Notre échantillon se compose de cinq perceptions de Casablanca-Maroc et une Trésorerie Préfectorale (Casablanca Centre Ouest) ; les cinq perceptions sont rattachées à la même Trésorerie Préfectorale, et les percepteurs (comptables de base) rendent compte de leur gestion au Trésorier Préfectorale du Centre Ouest (comptable pré-centralisateur). La population mère est la Trésorerie Générale du Royaume (TGR) ainsi que les Perceptions et la Trésorerie Préfectorale dont relève notre échantillon sont des services décentralisés.

Notre échantillonnage est non probabiliste, dans le cas où nous avons supposé que la distribution des caractéristiques à l'intérieur de la population est égale. C'est ce qui fait que n'importe quel échantillon serait représentatif et que les résultats, par conséquent, seront exacts.

La **perception** est un poste comptable, service déconcentré relevant de la Trésorerie Générale du Royaume du Maroc. Il est chargé du recouvrement des créances publiques : Impôts et taxes et de la gestion des budgets des CT qui y sont rattachées.

Le Percepteur : comptable principal et comptable subordonné

- Comptable subordonné pour les opérations de recettes et dépenses effectuées pour le compte de l'État et des correspondants (opérations reprises et agrégées dans les écritures du comptable supérieur) ;
- Comptable principal pour les opérations effectuées pour le compte des collectivités territoriales CT ou de groupement professionnel (liaison direct avec le juge des comptes) ;

La **trésorerie Préfectorale (TP)** : est un poste comptable, service déconcentré relevant de la Trésorerie Générale du Royaume. Il est chargé de la pré-centralisation auprès des comptables de base. Les opérations des comptables rattachés (de base) sont réintégrées dans les écritures du TP par le jeu des fiches d'écritures via les comptes de règlements.

5.2. Méthodologie

Notre méthodologie de recherche prenait en considération l'idée que la performance de la comptabilité publique de l'État, et les pratiques quotidiennes des comptables publics de la trésorerie générale du Royaume au Maroc sont susceptibles d'être influencées par le passage de la comptabilité de caisse à la comptabilité d'exercice.

De plus, selon certaines recherches, le principe de la comptabilité d'exercice adopté par le nouveau plan comptable de l'État depuis janvier 2018 par la Trésorerie Générale du Royaume

consiste à la performance de la comptabilité publique en premier lieu ainsi ; que la modernisation des pratiques et méthodes des comptables publics au Maroc.

C'est compte tenu de ces considérations que nous avons produit une étude quantitative bi variée. Dont l'enquête causale : qui vise à l'identification de la cause d'un phénomène observé. La démarche prend la forme d'une expérimentation par laquelle on fait varier une variable dite « indépendante » afin d'observer les variations sur une variable dite « dépendante ». L'impact de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice (variable indépendante) sur la performance (variable dépendante) d'une part, et sur les pratiques quotidiennes des comptables publics de la Trésorerie Générale (variable dépendante) d'autre part.

Nous avons choisi deux groupes ; le premier appelé « performance » qui se focalise sur l'efficacité et l'efficacité de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice pour une convergence aux normes IPSAS. Et le deuxième groupe appelé « pratiques comptables », qui sont menés par les comptables publics de cinq perceptions au niveau de Casablanca.

5.3. Analyse des résultats

5.3.1. Analyse factorielle

Indice KMO et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,679
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	345,268
	Ddl	136
	Signification de Bartlett	,000

Qualité de représentation

	Initial	Extraction
App/Ancien p/compt	1,000	,689
Maitrise du principe	1,000	,876
Synthétisation	1,000	,637
Image de la compt	1,000	,561
Perception	1,000	,733
Satisfaction/permission de comptabilisation	1,000	,725
Visibilité	1,000	,490
La mise en ouvre de la compta1	1,000	,486
La mise en ouvre de la compta 2	1,000	,702
La mise en ouvre de la compta 3	1,000	,555
La mise en ouvre de la compta 4	1,000	,667
La mise en ouvre de la compta 4	1,000	,600
Imputation	1,000	,720
Discordance des comptes	1,000	,494
App/Ancien p/compt	1,000	,665
Maitrise du principe	1,000	,438
Synthétisation	1,000	,546

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus			Somme des carrés des facteurs retenus pour la rotation ^a
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés	Total
1	4,586	26,975	26,975	4,586	26,975	26,975	3,536
2	1,852	10,897	37,872	1,852	10,897	37,872	2,028
3	1,655	9,734	47,606	1,655	9,734	47,606	2,017
4	1,277	7,511	55,118	1,277	7,511	55,118	1,530
5	1,214	7,141	62,259	1,214	7,141	62,259	2,936
6	,993	5,843	68,102				
7	,974	5,730	73,832				
8	,856	5,037	78,869				
9	,692	4,069	82,938				
10	,598	3,520	86,458				
11	,518	3,046	89,505				
12	,508	2,991	92,496				
13	,367	2,156	94,652				
14	,312	1,837	96,489				
15	,248	1,460	97,948				
16	,222	1,304	99,253				
17	,127	,747	100,000				

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. Lorsque les composantes sont corrélées, les sommes des carrés chargés ne peuvent pas être additionnées pour obtenir une variance totale.

Matrice des composantes^a

	Composante				
	1	2	3	4	5
App/Ancien p/compt	,191	,528	-,142	,536	,259
Maitrise du principe	,811	,243	,374	-,136	,029
Synthétisation	,344	,039	,496	,516	-,072
Image de la compt	,275	-,451	,434	-,216	,217
Perception	,564	-,277	-,044	,280	-,508
Satisfaction/permission de comptabilisation	,374	,220	,613	-,262	,305
Visibilité	,600	,066	,079	,067	-,340
La mise en ouvre de la compta1	,596	-,146	-,301	,112	-,079
La mise en ouvre de la compta 2	,701	-,340	-,105	,191	,218
La mise en ouvre de la compta 3	,657	,019	-,275	,139	,167
La mise en ouvre de la compta 4	,585	-,292	,009	,047	,487
La mise en ouvre de la compta 4	,595	-,221	-,107	-,365	-,228
Imputation	,553	-,130	-,478	-,411	,023
Discordance des comptes	,484	,275	-,333	,074	,261

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 5 composantes extraites.

Matrice des types^a

	Composante				
	1	2	3	4	5
App/Ancien p/compt	,399	,273	-,144	,666	,063
Maitrise du principe	,258	,370	,561	,017	-,387
Synthétisation	,034	-,167	,238	,541	-,516
Image de la compt	,097	-,347	,592	-,207	-,041
Perception	,177	-,184	-,243	-,063	-,792
Satisfaction/permission de comptabilisation	,002	,253	,816	,079	,016
Visibilité	,131	,177	,024	-,036	-,602
La mise en ouvre de la compta1	,531	-,015	-,164	-,121	-,300
La mise en ouvre de la compta 2	,726	-,266	,126	-,010	-,191
La mise en ouvre de la compta 3	,686	,097	-,020	,029	-,116
La mise en ouvre de la compta 4	,717	-,234	,370	-,002	,109
La mise en ouvre de la compta 4	,232	,106	,099	-,537	-,345
Imputation	,527	,214	-,061	-,577	,020
Discordance des comptes	,610	,315	-,038	,097	,104
App/Ancien p/compt	-,035	,808	,188	-,039	,089
Maitrise du principe	-,166	,138	,220	-,011	-,593
Synthétisation	,040	,662	-,078	,005	-,260

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Oblimin avec normalisation de Kaiser.

a. La rotation a convergé en 15 itérations.

Matrice de structure

	Composante				
	1	2	3	4	5
App/Ancien p/compt	,341	,370	-,130	,651	-,005
Maitrise du principe	,472	,425	,652	-,012	-,598
Synthétisation	,132	-,092	,339	,492	-,525
Image de la compt	,136	-,356	,618	-,247	-,171
Perception	,368	-,100	-,070	-,140	-,787
Satisfaction/permission de comptabilisation	,099	,241	,808	,090	-,156
Visibilité	,338	,237	,149	-,075	-,661
La mise en ouvre de la compta1	,613	,075	-,056	-,191	-,430
La mise en ouvre de la compta 2	,759	-,155	,235	-,110	-,410
La mise en ouvre de la compta 3	,729	,201	,063	-,037	-,320
La mise en ouvre de la compta 4	,687	-,152	,420	-,083	-,156
La mise en ouvre de la compta 4	,409	,126	,189	-,575	-,474
Imputation	,600	,247	-,016	-,612	-,176

Discordance des comptes	,609	,397	-,009	,067	-,085
App/Ancien p/compt	,070	,791	,153	,022	-,001
Maitrise du principe	,048	,156	,317	-,026	-,598
Synthétisation	,199	,689	-,037	,029	-,306

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Oblimin avec normalisation de Kaiser.

Matrice de corrélation des composantes

Composante	1	2	3	4	5
1	1,000	,136	,092	-,096	-,294
2	,136	1,000	-,019	,066	-,075
3	,092	-,019	1,000	-,009	-,193
4	-,096	,066	-,009	1,000	,063
5	-,294	-,075	-,193	,063	1,000

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Oblimin avec normalisation de Kaiser.

3.2. Analyse de fiabilité

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,191	6

Statistiques d'item

	Moyenn e	Ecart- type	N
App/Ancien p/compt	2,93	,998	61
Maitrise du principe	2,74	1,094	61
Synthétisation	2,41	,559	61
Image de la compt	2,51	,566	61
Perception	2,13	,427	61
Satisfaction/pe rmission de comptabilisati on	3,62	,778	61

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
App/Ancien p/compt	13,41	3,979	-,170	,428
Maitrise du principe	13,61	3,043	,015	,257
Synthétisation	13,93	3,596	,183	,102
Image de la compt	13,84	3,173	,398	-,047 ^a
Perception	14,21	3,637	,292	,071

Satisfaction/pe rmission de comptabilisati on	12,72	3,371	,112	,135
--	-------	-------	------	------

a. La valeur est négative en raison d'une covariance moyenne négative parmi les éléments. Par conséquent, les hypothèses du modèle de fiabilité ne sont pas respectées. Vous pouvez vérifier les codages des éléments.

Statistiques d'échelle

Moyenn e	Variance	Ecart- type	Nombre d'éléments
16,34	4,296	2,073	6

5.3.3. Interprétations

- L'indice KMO (0,67) ainsi que l'indice bartlett qui est inférieur 0,001 montre que les données sont factorisables et permettent d'accepter les résultats de cette analyse factorielle. Ensuite, le résultat du test de sphéricité de Bartlett est significatif ($p < 0,0005$). Nous pouvons donc rejeter l'hypothèse nulle voulant que nos données proviennent d'une population pour laquelle la matrice serait une matrice d'identité.
- Après une épuration des données, on a pu conserver 5 composantes principales qui disposant en total d'une variance cumulée de 62,26%, qui représente aussi 62,26% de l'information (voir le tableau de variance totale). Nous devons choisir le nombre de facteurs à extraire. Pour ce faire, nous analysons le tableau de la variance totale expliquée. En regardant la deuxième colonne, nous constatons que cinq facteurs (ou composantes) ont une valeur propre plus élevée que 1. Nous les conservons donc pour l'analyse. Le premier facteur explique à lui seul 26,97 % de la variance totale. Comme les facteurs 6 à 17 n'expliquent pas suffisamment de variance. Ils ne sont pas retenus.

Critique :

Cependant, 5 composantes principales semblent trop et difficiles à représenter par un logiciel comme SPSS, qui ne peut modéliser que 3 dimensions au maximum. Cela est dû à l'existence d'items ayant une variance partielle inférieure à 0,5 (nuisibles à la validité de l'échelle) présents dans la matrice de composantes et la matrice des types, et qui impactent négativement la corrélation entre les composantes principales qui est très faible \Rightarrow la validité du questionnaire est remise en cause jusqu'à l'élimination des items nuisibles à cette validité.

- Pour ce qui est de la fiabilité du questionnaire, l'alpha de Cronbach ($0,191 < 0,5$) montre que le questionnaire n'est pas fiable.

6. Validation des hypothèses

Les hypothèses validées sont **H1 ; H2 ; H3 ; H4 et H6** (5 composantes qui ont un total d'une variance cumulée de 62,26% au niveau du tableau de variance totale) ce qui signifie que :

Les comptables publics maîtrisent le principe de la comptabilité d'exercice qui consiste à la constatation des droits et des obligations, vu qu'elle permet de la comptabilisation des ordres de recettes dès la prise en charge, ainsi que pour les dépenses dès la constatation du service fait, chose qui n'était pas réalisée au niveau de la comptabilité de caisse car elle prend en compte les encaissements et les décaissements seulement. En ce qui concerne la synthèse de la comptabilité qui est éditée par le PCE et qui retrace la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire est très bénéfique ; synthétique et donne une image claire sur les opérations effectuées par journée. Ainsi que la comptabilité d'exercice est très bénéfique pour la prise de décision par les comptables publics et le suivi des ordres de recettes (dès la prise en charge) et des dépenses ordonnancées (dès la constatation du service fait par les ordonnateurs).

L'implémentation du nouveau Plan Comptable de l'État permet de faciliter la visibilité des opérations effectuées au cours de la journée. En effet les classes et les comptes du nouveau Plan Comptable de l'État (PCE) sont plus pratiques que celles de l'ancienne comptabilité (comptabilité de caisse). Les nouveaux comptes et classes sont Les Comptes de bilan ou de situation qui permettent de décrire les éléments du patrimoine de l'État, les comptes qui donnent une présentation économique (charges et produits par nature) des opérations de l'État: les comptes des engagements hors bilan : il retrace les engagements hors bilan (classe 8), et les comptes qui retracent la Comptabilité analytique budgétaire, comptes

d'ordre et lois de règlement. Ils permettent une présentation budgétaire des opérations relatives à l'exécution des lois de finances 'classe9).

Les hypothèses rejetées sont H5 et H7 ce qui signifie que.

La mise en œuvre du plan comptable de l'État selon la comptabilité d'exercice et qui permis d'annuler les avis de règlement matérielle, le versement mensuelle et la pré-centralisation qui sont dorénavant établis par le système, n'a pas d'impact significatif sur les pratiques quotidiennes des comptables publics. Ainsi que la discordance au niveau des intitulés des comptes entre la comptabilité de caisse et la comptabilité générale n'est pas significative.

Conclusion

Le principe de la comptabilité d'exercice adopté par la Trésorerie Générale du Royaume est récemment mis en œuvre pour une convergence aux normes IPSAS qui portent sur différents principes qui doivent s'adapter aux spécificités du secteur public du Maroc. Chose qui nécessite des nouvelles recherches pour suivre le processus de ce grand chantier.

Bibliographie

- Abushamsieh K, López H, Ortiz-Rodríguez D, « Le renforcement de la transparence de la comptabilité publique dans certains pays arabes », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 2014/2 (Vol. 80), p. 461-482.
- Benito, Bernardino, Brusca, I. et Montesinos, V. (2007) 'L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière:le rôle des IPSAS', *Revue Internationale des Sciences Administratives* 73(2): 323-350.
- Caba, C. et López, A. (2007) "Latin-American public financial reporting : recent and future development". *Public Administration and development* 27(2) : 139-157;
- Carnegie, Gary D. (2005) 'Promoting Accountability in Municipalities', *Australian Journal of Public Administration* 63(3): 78-87.
- Chan, J. L. (2003), *Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards*. *Public Money & Management*, 23, 1, pp. 12-20.
- Chan, J. L. (2009), *International public sector accounting standards: conceptual and institutional issues*. In D'amore, M. (Ed), *The Harmonization of Government Accounting and the Role of IPSAS* (McGraw-Hill, Milan).
- 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.

- Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique. (B.O. n° 2843 du 26/04/1967, p. 452).
- Gibert, Patrick, et ManelBenzerafa-Alilat. « De quoi l'État rend-il compte dans ses rapports annuels de performance ? », Revue française d'administration publique, vol. 160, no. 4, 2016, pp. 1041-1064.
- Gyford (1991), «*Citizens, Consumers and Councils*». London: McMillan.
- IFAC (2006) Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. New York: IFAC.
- Lüder, Klaus (2007) Beiträge zum öffentlichen Rechnungswesen — Öffentliche Bilanz und Entwicklungsperspektiven, Speyerer Arbeitsheft No. 194, Speyer.
- Papenfuß Ulf, Schaefer Christina, « Pour une présentation réelle et objective de l'information financière publique – Analyse des lacunes en Allemagne et recommandations dans le cadre du programme de réforme », Revue Internationale des Sciences Administratives, 2009/4 (Vol. 75), p. 783-794.
- Pollitt, Christopher (2001) 'Integrating Financial Management and Performance Management', OECD Journal on Budgeting 1(2): 7–38.
- Robb, A. and Newberry, S. (2007), Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards. Socio-Economic Review, 5, 4, pp. 725 – 754.
- Sutcliffe, P. (2003) "The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee", *Public Money and Management* 23 (1) : 29-36.