



HAL
open science

L'INTRODUCTION D'UNE COMPTABILITÉ D'EXERCICE AU SEIN DES CENTRES HOSPITALIERS UNIVERSITAIRES AU MAROC : CARACTÉRISTIQUES ET ANALYSE DES FACTEURS D'ADOPTION ET DE SUCCÈS

Aziz Hantem

► **To cite this version:**

Aziz Hantem. L'INTRODUCTION D'UNE COMPTABILITÉ D'EXERCICE AU SEIN DES CENTRES HOSPITALIERS UNIVERSITAIRES AU MAROC : CARACTÉRISTIQUES ET ANALYSE DES FACTEURS D'ADOPTION ET DE SUCCÈS. Gestion et management. Université Hassan II Casablanca, 2019. Français. NNT : . tel-02264401

HAL Id: tel-02264401

<https://theses.hal.science/tel-02264401>

Submitted on 6 Aug 2019

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



*THÈSE POUR L'OBTENTION DU DOCTORAT
EN SCIENCES DE GESTION*

**L'INTRODUCTION D'UNE COMPTABILITÉ D'EXERCICE AU
SEIN DES CENTRES HOSPITALIERS UNIVERSITAIRES AU
MAROC :
CARACTÉRISTIQUES ET ANALYSE DES FACTEURS
D'ADOPTION ET DE SUCCÈS.**

Présentée et soutenue publiquement par :
Aziz HANTEM

JURY:

Président et Directeur de Thèse : **M. Mohamed Abou EL JAOUAD**
Professeur de l'enseignement supérieur à la FSJES-Ain Chock,
Université Hassan II-Casablanca

Suffragants et Rapporteurs: **M. Abderrahim FARACHA**
Professeur habilité à la FSJES-Ain Chock, Université Hassan II-
Casablanca

Mme. Khadija OUBAL
Professeur habilité à la FSJES-Souissi, Université Mohammed V-
Rabat

Mme. Leila EL GNAOUI
Professeur habilité à la FSJES-Ain Chock, Université Hassan II-
Casablanca

24 Juillet 2019

“ La vie m’a enseigné au moins une chose : si quelqu’un avance avec confiance en direction de ses rêves et qu’il s’efforce de mener l’existence qu’il a imaginée, il jouira d’une réussite hors du commun. “

Henry David Thoreau

A mes parents

A mes sœurs

A mes amis

Remerciements

Je tiens à exprimer ma profonde reconnaissance à toutes les personnes qui m'ont apporté leur soutien et leur confiance tout au long de la réalisation de ce travail de recherche.

Mes remerciements s'adressent en premier lieu à mon directeur de recherche, le Professeur Mohammed Abou EL JAOUAD, pour son encadrement et sa confiance bienveillante, ainsi que pour ses précieux conseils, dont j'ai bénéficié pendant ces années de préparation de cette thèse, ils m'ont été d'une grande valeur dans la réalisation de ce travail.

Mes remerciements les plus vifs s'adressent également aux membres du jury, les Professeurs : Khadija OUBAL, Leila EL GNAOUI et Abderrahim FARACHA qui m'ont fait l'honneur de se consacrer à l'évaluation de ce travail.

Cette recherche doctorale n'aurait pu être menée sans une investigation sur le terrain. C'est pour cela, je souhaite également remercier les directeurs des centres hospitaliers universitaires du Maroc pour m'avoir fourni les informations et l'aide nécessaires pour la réalisation de l'enquête terrain. Je remercie également leurs équipes administratives respectives pour l'accueil chaleureux et leur collaboration.

Je tiens à remercier aussi les personnes qui ont porté un regard critique sur mon travail et avec qui les discussions étaient constructives. Particulièrement, l'expert comptable et commissaire aux comptes, Monsieur Hassan DARBAN.

Mes sincères et profonds remerciements vont aussi à mes parents qui m'ont toujours soutenu et ont eu foi en mon travail. Enfin, ma gratitude s'adresse à mes sœurs pour leur confiance et leur encouragement constant.

SOMMAIRE

RESUME :	8
LISTE DES ABREVIATIONS :	10
TABLE DE FIGURES	12
LISTE DE TABLEAUX	14
INTRODUCTION GENERALE	17
PREMIERE PARTIE: LES FACTEURS EXPLICATIFS DE L'INTRODUCTION D'UN NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE	28
CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT JURIDIQUE ET COMPTABLE DES ORGANISMES PUBLICS AU MAROC.....	31
<i>Section 1 : Aspects légaux et réglementaires de la comptabilité des organismes publics</i>	33
<i>Section 2- la comptabilité d'exercice et le développement des organismes publics</i> ...	51
<i>Section 3 : la loi organique de finance et la réforme comptable</i>	70
CHAPITRE II: LE CADRE DE REFERENCE DE BASE DES TRAVAUX SUR LA DIFFUSION D'UN NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE	80
<i>Section 1 -L'innovation, définition et typologie</i>	82
<i>Section 2 - La contribution des approches sur la diffusion des innovations à l'étude de diffusion de la Comptabilité</i>	94
<i>Section 3 : Nouveau management public (NMP) : de la théorie aux pratiques</i>	111
CHAPITRE III - L'ADOPTION ET LE SUCCES DE MISE EN ŒUVRE D'UNE COMPTABILITE D'EXERCICE	128
<i>Section 1 - Contexte et origines de la normalisation comptable au Maroc</i>	131
<i>Section 2 - Une synthèse des travaux sur la diffusion d'un nouveau système comptable</i>	141
<i>Section 3 - L'élaboration des hypothèses et modèles de recherche</i>	151
DEUXIEME PARTIE : EVALUATION EMPIRIQUE DES MODELES : FACTEURS D'ADOPTION ET DE SUCCES	164
CHAPITRE IV : APERÇU SUR LES PRATIQUES DE LA COMPTABILITE D'EXERCICE	166
<i>Section 1 : Comptabilité d'exercice dans le secteur public en France, 12 ans d'expérience :</i>	168
<i>Section 2 : l'adoption d'une comptabilité d'exercice dans les pays européens :</i>	170
<i>Section 3 : l'adoption d'une comptabilité d'exercice dans le secteur d'enseignement au Maroc : Cas des Académies régionales de l'éducation de la formation (AREF)</i> 175	
CHAPITRE V : DESCRIPTION DE LA METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE	184
<i>Section 1 - Les choix épistémologiques et méthodologiques</i>	186
<i>Section 2 : La collecte des données :</i>	205
<i>Section 3 - Les méthodes de traitement et d'analyse des données</i>	235
CHAPITRE VI : LES DETERMINANTS D'ADOPTION D'UNE COMPTABILITE D'EXERCICE ET DE SON SUCCES	241
<i>Section 1 - L'évaluation des retours des questionnaires</i>	243
<i>Section 2 - Les variables expliquées et explicatives</i>	245

<i>Section 3 : Validation des hypothèses et des modèles de recherche :</i>	<i>272</i>
CONCLUSION GENERALE	287
BIBLIOGRAPHIE	296
ANNEXES.....	309
TABLE DE MATIERES	321

RESUME :

L'adaptation des établissements publics aux nouvelles exigences de la bonne gouvernance, d'innovation, de qualité et de la performance, dans le contexte actuel de la mondialisation, dépend de la place qui y est accordée au système d'information notamment comptable. Le domaine des innovations en Système d'Information est large et peut concerner en même temps le côté technique et administratif d'une organisation. Ainsi une innovation en système d'information peut être l'adoption d'une nouvelle technologie (matériel ou logiciel) ou d'une nouvelle forme ou méthode d'organisation du travail (Swanson, 1994).

Plusieurs constats ont mis en évidence la trop lente diffusion des outils modernes de gestion notamment la gestion comptable dans les organisations publiques malgré leurs avantages par rapport aux outils traditionnels. Dans ce travail de recherche, nous avons tenté d'apporter de nouveaux éléments de réponse à ce paradoxe, en examinant deux volets de l'introduction d'une comptabilité d'exercice (CE) au sein des centres hospitaliers universitaires au Maroc. Il s'agit du choix d'adoption et du succès global de la mise en œuvre d'une CE.

S'appuyant sur un cadre de référence riche et varié, notamment les approches et les travaux sur la diffusion des innovations en système d'information et sur le nouveau management public, nous avons construit deux modèles théoriques : le premier sur le choix d'adoption d'une CE qui examine les facteurs explicatifs de la décision d'adoption de ce système comptable. Le deuxième concerne les déterminants du succès global de la mise en œuvre d'une CE.

A travers une enquête sur les pratiques actuelles des centres hospitaliers universitaires en matière de leur système comptable, nous avons testé empiriquement nos deux modèles de recherche. Les résultats de l'analyse des données de notre enquête nous ont permis de constater l'influence de deux facteurs essentiels dans les choix d'adoption d'un CE, il s'agit de : «Réorganisation comptable» et «Objectifs du système de la CE». Pour les facteurs de succès testés, trois facteurs jouent un rôle significatif. Il s'agit de : «Soutien de la direction générale », «Formation» et «Capacité à surmonter la complexité perçue du système de la CE».

Mots clés : Comptabilité d'exercice, Adoption d'une CE, Succès de mise en œuvre d'une CE, Nouveau management public.

ABSTRACT:

The adaptation of public institutions to the new requirements of good governance, innovation, quality and performance, in the current context of globalization, depends on the place given to the information system in particular. accountant. The field of innovations in the Information System is broad and can at the same time concern the technical and administrative side of an organization. Thus an innovation in the information system may be the adoption of a new technology (material or software) or a new form or method of organization of work (Swanson, 1994).

Several findings have highlighted the slow spread of modern management tools, including accounting management in public organizations, despite their advantages over traditional tools. In this research work, we have tried to provide new elements of response to this paradox, by examining two aspects of the introduction of accrual accounting in university hospitals in Morocco. This is the choice of adoption and the overall success of the implementation of accrual accounting.

Drawing on a rich and varied framework of reference, including approaches and work on the dissemination of innovations in the information system and on the new public management, we have built two theoretical models: the first on the choice of accrual accounting that examines the factors that explain the decision to adopt this accounting system. The second relates to the determinants of the overall success of the implementation of accrual accounting.

Through a survey of the current practices of university hospitals in terms of their accounting system, we empirically tested our two research models. The results of the analysis of the data from our survey allowed us to see the influence of two key factors in the adoption of accrual accounting, "Accounting Reorganization" and "accrual accounting System Goals". For the success factors tested, three factors play a significant role. These include: 'Leadership Support', 'Training' and 'Capacity to overcome the perceived complexity of the accrual accounting system'.

Keywords: Accrual accounting, Adoption of accrual accounting, Success of accrual accounting implementation, New public management.

LISTE DES ABREVIATIONS :

- **AREF** : Académies Régionales de l'Éducation et de la Formation
- **BO** : Bulletin Officiel
- **CB** : Comptabilité Budgétaire
- **CE** : Comptabilité d'Exercice
- **CG** : Comptabilité Générale
- **CGNC** : Code Général de Normalisation Comptable
- **CHU** : Centre Hospitalier Universitaire
- **CNC** : Conseil National de la Comptabilité
- **CNPC** : Comité National du Plan Comptable
- **CPC** : Compte des Produits et Charges
- **CST** : Comptes Spéciaux du Trésor
- **DEPP** : Direction des Entreprises Publiques et Privatisation
- **DGCL** : Direction Générale des Collectivités Locales
- **DGI** : Direction Générale des Impôts
- **EPA** : Etablissements Publics à caractère administratif
- **EPIC** : Etablissements Publics à caractère Industriel et Commercial
- **ESG** : Etat des Soldes de Gestion
- **ETIC** : ETat d'Informations Complémentaires
- **IAS** : International Accounting Standards
- **IFRS** : International Financial Reporting Standards
- **IGF** : Inspection Générale de Finances
- **IPSAS** : International Public Sector Accounting Standards
- **LOF** : Loi Organique de Finances
- **LOLF** : Loi Organique relative aux Lois de Finances
- **NGC** : Norme Générale Comptable
- **NGP** : Nouvelle Gestion Publique
- **NMP** : Nouveau Management Public
- **OCDE** : Organisation de Coopération et de Développement Economiques
- **OEC** : Ordre des Experts Comptables
- **OHADA** : l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
- **PCGCL** : Plan Comptable Général des Collectivités Locales
- **PCGE** : Plan Comptable Général des Entreprises
- **PPBS** : *Planning Programming Budgeting System*
- **RCB** : Rationalisation des Choix Budgétaires
- **RGCP** : Règlement Général de la Comptabilité Publique

- **SEGMA** : Services de l'Etat Gérés de Manière Autonome
- **SI** : Système d'Information
- **TF** : Tableau de Financement
- **TFR** : Tableau de Formation des Résultats
- **TGR** : Trésorerie Générale du Royaume
- **TI** : Technologies de l'Information

TABLE DE FIGURES

Figure 1: Démarche générale de la recherche	22
Figure 2: Plan général de la thèse.....	27
Figure 3: plan du premier chapitre	33
Figure 4 : Plan du deuxième chapitre.....	82
Figure 5 : Le domaine des innovations en systèmes d'information : le modèle à trois noyaux	91
Figure 6: Le paradigme dominant dans les recherches sur les innovations en TI	101
Figure 7 : Contribution des approches sur la diffusion des innovations aux travaux sur la diffusion d'un nouveau système comptable.....	111
Figure 8 : Plan du troisième chapitre.....	130
Figure 9 : Classification des étapes de mise en œuvre / Statuts	144
Figure 10 : Distinction entre facteurs d'adoption / facteurs d'implantation / facteurs	150
Figure 11 : Points à traiter dans le présent travail	151
Figure 12 : Composition de la première variable expliquée.....	152
Figure 13 : Modèle sur le choix d'adoption d'une CE	156
Figure 14 : Composition de la variable expliquée «le succès global de mise en œuvre ».....	156
Figure 15 : Modèle de succès de mise en œuvre d'une CE.....	160
Figure 16 : Plan de la deuxième partie	165
Figure 17 : Plan du quatrième chapitre.....	167
Figure 18:Plan du quatrième chapitre	185
Figure 19 : les choix épistémologiques et méthodologiques.....	205
Figure 20 : les principaux points retenus pour la collecte des données.....	234
Figure 21 : Récapitulatif des principaux points de la méthodologie de recherche	240
Figure 22 : Plan du sixième chapitre	242
Figure 23: Diagramme en secteur des répondants selon fonction au sein de l'organisation	244
Figure 24 : succès global de mise en œuvre d'une CE.....	254
Figure 25 : Récapitulation des variables expliquée retenues.....	257
Figure 26 : Les principaux facteurs de diffusion d'une CE.....	291

LISTE DE TABLEAUX

Tableau 1 : comparaison des étapes de mise en œuvre des innovations	96
Tableau 2: les principaux facteurs d'adoption des TI	104
Tableau 3 : Comparaison des administrations de types wébérienne et NMP	114
Tableau 4 : Les différentes actions s'inscrivant dans le champ du NMP	115
Tableau 5 : Composantes du <i>New Public Management</i>	120
Tableau 6 : Genèse de l'élaboration du Plan Comptable de l'Etat	138
Tableau 7 : Comparaison des modèles / Etapes retenues dans le présent travail	142
Tableau 8 : Statuts d'un nouveau système comptable selon les étapes de mise en œuvre retenues	143
Tableau 9 : Aperçu sur le système d'information financière.....	172
Tableau 10: Raisons d'adopter la comptabilité d'exercice.....	173
Tableau 11: Raisons de ne pas adopter la comptabilité d'exercice	174
Tableau 12 : Règles de l'approche positiviste (Usunier et al., 2000).....	188
Tableau 13: Propriétés du constructivisme selon Le Moigne (1990).....	189
Tableau 14: un cadre intégrateur pour quatre démarches de recherche en sciences de gestion (Adapté de David, 2000)	191
Tableau 15: Positions épistémologiques des paradigmes positiviste, interprétativiste et constructiviste : (Girod-Séville et Perret, 1999).....	192
Tableau 16: Le chercheur et la recherche.....	195
Tableau 17: Les types de questions	209
Tableau 18: Les types d'échelles.....	210
Tableau 19 : Croisement hypothèses/variables explicatives/n° question/ items	217
Tableau 20 : Croisement Variables expliquées/n° question/items	219
Tableau 21 : Comparaisons entre les différents modes d'envoi / relance	229
Tableau 22 : Les outils d'amélioration du taux des retours.....	231
Tableau 23 : détail d'envoi/relance et des nombres des retours	243
Tableau 24: Répartition des répondants selon fonction au sien de l'organisation	244
Tableau 25: La segmentation du contexte d'investigation en fonction des phases de mise en œuvre d'une CE.....	246
Tableau 26 : aperçu sur l'historique de la comptabilité d'exercice au CHUIS	249
Tableau 27: Périmètre organisationnel couvert par le système de la CE	252
Tableau 28: Statistiques descriptives des utilisations effectives de la CE	255
Tableau 29 : Principales statistiques sur le niveau de satisfaction	256
Tableau 30: Principales statistiques sur le nombre des établissements hospitaliers.....	258
Tableau 31: Principales statistiques sur la fiabilité et la transparence de l'information comptable	259
Tableau 32 : Principales statistiques sur le degré de satisfaction du processus de la comptabilité budgétaire	259
Tableau 33 : Principales statistiques sur la clarté des informations comptables	260
Tableau 34 : Principales statistiques sur la capacité de la comptabilité d'exercice à remédier aux insuffisances de la comptabilité budgétaire.....	261
Tableau 35: Principales statistiques des objectifs de l'adoption d'une CE	262
Tableau 36 : Principales statistiques des objectifs de l'adoption d'une CE/motifs de la réflexion	263

Tableau 37 : Principales statistiques sur le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision	264
Tableau 38 : Principales statistiques de la variable « soutien de la direction générale»	265
Tableau 39 : Principales statistiques sur la variable « formation»	266
Tableau 40 : Principales statistiques de la variable «lien avec le système de mesure de la performance ».....	267
Tableau 41 : Principales statistiques sur la complexité du système	267
Tableau 42 : Résultats de l'analyse factorielle en composante principale après rotation Varimax (variable : complexité perçue du modèle de CE)	268
Tableau 43 : Résultats de l'analyse factorielle en composante principale après rotation Varimax (variable : complexité perçue du modèle de CE)	269
Tableau 44 : Synthèse des principales statistiques de nos variables explicatives	270
Tableau 45 : Résultat du testANOVA à 1 facteur (Hypothèse 1)	273
Tableau 46 : Résultat du test khi-deux (Hypothèse 2)	275
Tableau 47 : Résultat du test khi-deux (Hypothèse 3)	276
Tableau 48 : Résultat du test khi-deux (Hypothèse 4)	277
Tableau 49 : Résultat du test khi-deux (Hypothèse 5)	279
Tableau 50 : Résultat du test khi-deux (Hypothèse 6)	280
Tableau 51 : Résultat du test khi-deux (Hypothèse 7)	281
Tableau 52 : Résultat du test khi-deux (Hypothèse 8)	283
Tableau 53 : Récapitulation des hypothèses testées	285
Tableau 54 : Récapitulation des principaux points du cheminement de la recherche	288
Tableau 55 : Classement des facteurs de diffusion des innovations par auteur.....	311
Tableau 56 : Classement des facteurs d'adoption d'un système d'information par catégorie	312

INTRODUCTION GENERALE

La modernisation des pratiques managériales des établissements publics marquait un élan extraordinaire face à des transformations majeures de l'environnement et des nouvelles approches du management. Ces approches sont de plus en plus mises en œuvre afin d'améliorer la performance et la qualité des services publics.

En s'inscrivant dans la logique du nouveau management public, l'action publique doit considérer comme prioritaires les conditions de réussite de l'efficacité et de l'efficience, qui constituent les deux vecteurs de la performance. La recherche de la performance est liée également à l'idée de recherche de la cohérence et la délégation renforcée, partant du postulat que la centralisation n'aboutit pas à des meilleurs résultats. Tout ceci exige des informations pertinentes, comparables et utiles pour le processus décisionnel. Il s'agit notamment de l'information financière et comptable.

Pour répondre aux besoins d'informations comptables dans les établissements publics à caractère administratif (EPA) au Maroc, un système comptable a vu le jour suite à la publication du décret royal n° 330-66 du 21 avril 1967, complété par le décret n° 2-76-576 du 30 septembre 1976. Ce décret vient pour rendre obligatoire aux EPA la tenue d'une comptabilité budgétaire dont le but recherché est tout simplement de suivre l'exécution des budgets tout en respectant les autorisations budgétaires de crédit par rubrique budgétaire. Or, les comptes administratifs ou de gestion n'informent que sur cet aspect. Par conséquent, les informations fournies par la comptabilité budgétaire ne satisfont plus les besoins croissants des établissements publics et de leurs partenaires en informations comptables pertinentes, utiles à la gestion et nécessaires à la prise de décision.

La connaissance par l'Etat de la composition et de la valeur du patrimoine des établissements publics notamment administratifs est très souvent restée lacunaire. Ainsi, la fiabilité des informations s'apprécie au regard du principe de la sincérité des comptes qui renvoie à l'approche patrimoniale de la gestion comptable publique qui pourrait être garanti par une comptabilité inspirée du secteur privé.

Dans cette optique, et dans le but de répondre au besoin de doter ces organismes d'un instrument moderne de pilotage et de prise de décision, leur système comptable a été renforcé par l'avènement d'une nouvelle organisation comptable régie par le décret n°2-

09-441 du 3 janvier 2010 portant règlement de la comptabilité publique et le décret n°2-09-608 du 27 janvier 2010 modifiant et complétant le décret royal n°330-66 de 1967 portant Règlement Général de la Comptabilité Publique (RGCP). Ce dernier décret exige ces établissements de tenir une comptabilité se composant d'une comptabilité générale¹, d'une comptabilité analytique et d'une comptabilité administrative.

Ainsi, la comptabilité générale selon le même décret décrit:

- Les opérations budgétaires;
- Les opérations de trésorerie;
- Les opérations faites avec les tiers;
- Les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitation.

Les dispositifs mis en place visent l'amélioration de la qualité de l'information financière et comptable des organismes publics et s'inscrivent dans le mouvement de convergence de l'information comptable publique avec les règles applicables au secteur privé. En outre, l'adoption d'une comptabilité d'exercice, une comptabilité d'engagements et droits constatés, dans le secteur public permet de réaliser à la fois une approche patrimoniale et une approche par les résultats basées sur le principe de constatation des droits et des obligations. Dans ce cadre, la mise en place d'une comptabilité d'exercice au sein des établissements publics va permettre d'une part de respecter les obligations réglementaires ou conventionnelles et d'autre part, d'être un outil de pilotage et d'amélioration de la gestion des établissements publics.

L'adoption d'un nouveau système comptable, constitue une démarche visant à faire adapter la stratégie du système d'information à l'établissement public. Cette démarche à pour objectif de renforcer la valeur d'usage dudit système et de faire de celui-ci un atout pour l'organisme public. Partant de là, toute organisation publique nécessite d'être recadrée dans ses démarches stratégiques et ses dimensions organisationnelles, les priorités devraient être redéfinies et analysées de manière à améliorer ses performances.

Plusieurs chercheurs ont tenté de démontrer, à travers des études empiriques, les apports et les avantages d'un système comptable basé sur l'approche patrimoniale. D'autres travaux se sont intéressés à sa mise en œuvre et à sa diffusion. Ces recherches ont été menées notamment en Amérique du Nord et en Europe. Par des enquêtes, elles ont essayé

¹ S'appelle aussi comptabilité d'exercice.

d'évaluer à quel degré un nouveau système comptable était adopté et mis en œuvre (Gosselin et Ouelet, 1999).

Néanmoins, ces recherches ont constaté que la diffusion d'un système moderne, plus performant, restait lente, malgré ses avantages par rapport aux méthodes traditionnelles de comptabilité (Gosselin, 1997). En plus, certaines études ont montré que des organismes peuvent abandonner une innovation en système d'information en cours d'implantation, et d'autres l'utiliser pendant un bout de temps et l'abandonner par la suite. Ces constats ont donné naissance à ce que l'on appelle le paradoxe d'un nouveau système comptable: même s'il s'avère que la comptabilité d'exercice est plus efficace que la comptabilité budgétaire (comptabilité de caisse), on constate que l'adoption de ce système comptable est loin d'atteindre les niveaux espérés.

1. Objet de la recherche

L'objet de notre recherche s'inscrit dans le courant des travaux sur la diffusion d'un nouveau système comptable, en particulier dans le contexte des centres hospitaliers au Maroc. Depuis une trentaine d'années, de nombreux chercheurs ont mené des études sur ce sujet, diffusion d'un nouveau système comptable, dans plusieurs pays du monde. Les principales questions traitées dans ces recherches sont de deux types :

- *De type descriptif* : Quel est le taux d'adoption de ce nouveau système comptable ? Quel est le statut des entreprises par rapport à ce système ? Quelles sont les caractéristiques des entreprises qui l'adoptent? Quelles sont les difficultés rencontrées par ces entreprises ? Quelles en sont les principales utilisations ? (Innes et Mitchell, 1995 ; Krumwiede, 1998b ; Innes et al., 2000 ; Bescos et al., 2002, Pierce et Brown, 2004).

- *De type explicatif* : Quel est le processus de diffusion de la comptabilité dans le temps ? Quels sont les facteurs d'adoption et d'implantation? Quels sont les facteurs de succès de mise en œuvre? (Shields, 1995 ; Foster et Swenson, 1997 ; Bjørnenak, 1997 ; Krumwiede, 1998a ; Malmi, 1999 ; Alcouffe, 2002 et 2004 ; Brown et al., 2004 ; Baird et al, 2004 et 2007, Rahmouni 2008).

Parmi l'ensemble de ces études, très peu qui ont traité la question d'adoption d'une comptabilité d'exercice dans les établissements publics.

Pourtant, malgré l'importance et l'ampleur de ces études, peu de choses sont dites sur le paradoxe de la diffusion d'un nouveau système comptable évoqué plus haut. Ce sujet mérite en conséquence des recherches supplémentaires afin d'enrichir et de compléter ce

qui a été déjà fait, notamment en testant de nouvelles pistes pouvant expliquer ce paradoxe. Aussi notre recherche tente de contribuer au développement des travaux sur la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice. En particulier, nous avons essayé de répondre à la question suivante : « quels sont les facteurs qui influencent l'adoption et le succès global dans la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice au sein des centres hospitaliers universitaires au Maroc? ».

2. Problématique de la recherche

Notre problématique de recherche a émergé des travaux sur la diffusion d'un nouveau système comptable. Comme nous l'avons cité ci-dessus, ces études mettent en évidence la trop lente diffusion de la comptabilité malgré ses bénéfices affichés pour les entreprises (Gosselin, 1997 et 2007 ; Kennedy et Affleck-Graves, 2001 ; Alcouffe, 2004). Ce phénomène, appelé par Gosselin (1997) le « paradoxe », demeure une problématique complexe qui reste sans réponse et mérite ainsi plusieurs recherches consécutives dans des contextes différents.

Le paradoxe reflète « l'écart mis à jour entre la façon dont la méthode est traitée dans la littérature, qui laisserait supposer une diffusion élevée, et les taux d'adoption obtenus » qui sont souvent trop faibles par rapport aux espérances (Alcouffe, 2004, p. 391).

Le paradoxe de la comptabilité d'exercice se résume par les termes suivants : si la CE, en tant que nouveau système comptable, a démontré son utilité et son grand intérêt pour les organismes publics, pourquoi alors ne trouve-t-on pas beaucoup plus d'organisme qui l'utilisent ?

Les chercheurs qui ont tenté de participer à l'explication du paradoxe de la mise en place d'un nouveau système comptable proposent trois réponses possibles :

- La nouveau système comptable peut ne pas convenir à tous les organismes. Plusieurs recherches ont montré qu'une implantation réussie dépend de plusieurs facteurs contextuels.
- La contribution de la comptabilité à l'amélioration de la performance n'est pas directe. Et donc, la CE peut être corrélée avec d'autres variables qui interviennent sur la performance en même temps. Ainsi, il n'est pas correct de lier le succès d'une entreprise à un seul facteur qui serait la mise en œuvre d'un système comptable.

- Il y a très peu de preuves sur le lien entre l'utilisation d'un nouveau système comptable et l'amélioration de la valeur pour les actionnaires et partenaires (Kennedy et Affleck-Graves, 2001). Par conséquent, beaucoup d'organismes hésitent à changer leur système comptable.

A partir de ce qui précède, nous formulons notre problématique de recherche comme suit : ***Quels sont les déterminants du choix d'adoption d'une comptabilité d'exercice au sein des centres hospitaliers universitaires au Maroc ?***

3. Objectifs de la recherche

Plusieurs questions jalonnent notre problématique : Quelles sont les caractéristiques du système comptable des établissements publics à caractère administrative notamment les CHU au Maroc ?? Quels sont les facteurs qui déterminent l'adoption d'une CE ? Pourquoi certains CHU réussissent la mise en œuvre d'une CE tandis que d'autres échouent ?

Pour répondre à ces différentes questions et tenter d'expliquer le paradoxe évoqué, nous avons fixé quatre objectifs à notre recherche :

- *Identifier les principales raisons de l'adoption d'une CE par les centres hospitaliers universitaires*: avec cet objectif, nous cherchons à examiner les différents facteurs susceptibles d'influencer le choix d'adoption d'une CE, afin de proposer un modèle explicatif de son adoption par les établissements publics marocain.

- *Rechercher les facteurs qui influencent le succès global de mise en œuvre d'une CE* : par la réalisation de cet objectif, nous tentons d'identifier les principaux facteurs influençant le succès global de mise en œuvre d'une CE, afin de proposer un modèle explicatif de son d'implantation au Maroc.

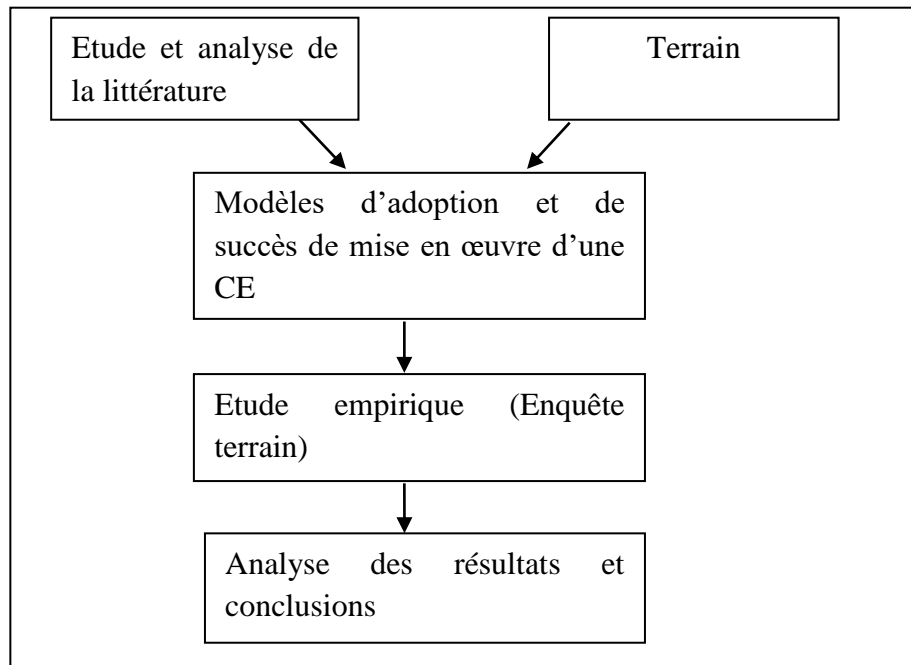
- *Expliquer le paradoxe de la CE à la base de notre problématique* : l'atteinte des deux objectifs précédents nous permettra d'apporter de nouveaux éléments de réponse au paradoxe évoqué. En d'autres termes, nous allons rechercher l'explication de ce paradoxe dans le contexte de mise en œuvre d'une CE. Les causes de son implantation et les facteurs qui influencent sa mise en œuvre sont peut-être déterminants dans son adoption définitive.

4. Démarche générale de la recherche

Nous nous sommes fixés comme objectif d'étudier les facteurs d'adoption et de succès dans la mise en œuvre d'une CE. Dans ce cadre, nous avons choisi une démarche de

recherche de type heuristique consistant à des allers-retours entre la théorie et le terrain.
Notre approche peut être décrite par la figure 1 suivante qui sera détaillée par la suite :

Figure 1: Démarche générale de la recherche



❖ **Modèles d'adoption et de succès de mise en œuvre d'une CE :**

Dans ce travail, nous allons construire deux modèles de recherche : le premier est relatif aux facteurs qui influencent l'adoption d'une CE et le deuxième concerne les déterminants du succès global de sa mise en œuvre. Pour élaborer ces deux modèles, nous avons combiné deux modes d'investigation, à savoir l'analyse de la littérature et l'étude exploratoire sur le terrain :

• **Analyse de la littérature :**

Cette étape se base sur l'étude des travaux portant sur le nouveau management public et sur la diffusion des innovations managériale et surtout le recours à un nouveau système comptable.

- *Travaux sur la diffusion des innovations* : ce groupe d'études est composé des travaux sur la théorie de diffusion des innovations et ceux sur la diffusion des innovations en systèmes d'information. Ces recherches se focalisent en particulier sur l'étude des facteurs déterminants dans la diffusion des innovations, à savoir les facteurs d'adoption, d'implantation et de succès. Il s'agit du cadre de référence de

base pour les travaux sur la diffusion d'un système comptable, et nous l'avons retenu également.

- *Travaux sur la diffusion d'un nouveau système comptable* : ces travaux nous ont permis d'abord de prendre connaissance de ce qui a été déjà fait sur la diffusion de la comptabilité et de déterminer un premier ensemble de facteurs susceptibles d'être retenus dans nos deux modèles théoriques. Ensuite, ces recherches ont constitué une base pour construire les échelles de mesure de nos variables explicatives et expliquées.

• **L'enquête exploratoire :**

Afin de compléter et de valider nos deux modèles théoriques issus de la revue de la littérature, nous avons effectué une série de réunions avec un groupe de travail constitué de professionnels. Durant ces réunions, nous avons pu discuter en détail l'ensemble des facteurs retenus suite à l'analyse de la littérature afin de les valider. Ainsi, de nouveaux facteurs ont été proposés par les membres du groupe, d'autres ont été supprimés. Après la validation des deux modèles théoriques et la construction d'une première version du questionnaire de l'enquête, nous sommes retournés vers ce même groupe de travail afin de valider le questionnaire. Ce groupe a examiné en détail l'ensemble des questions ainsi que les échelles de mesure relatives à nos variables explicatives et expliquées. Ce travail nous a permis donc de compléter et d'adapter l'ensemble de nos items au contexte de nos répondants, à savoir les centres hospitaliers universitaires au Maroc.

❖ **L'enquête :**

Afin de mettre l'épreuve de la réalité nos deux modèles théoriques, nous avons eu recours à une enquête. Notre objectif a été d'évaluer l'impact d'un certain nombre de facteurs sur l'adoption et le succès global de la mise en œuvre d'une CE. L'enquête a été réalisée au niveau des centres hospitaliers universitaires au Maroc et elle s'est déroulée en deux grandes étapes : la constitution du contexte d'investigation et l'administration et la distribution des questionnaires sur terrain d'une part, et les relances de l'enquête d'autre part. A ce dernier stade, nous avons réalisé trois relances. Ces deux étapes nous ont permis de collecter les données empiriques nécessaires au test et à la validation éventuelle de nos modèles et de nos hypothèses de recherche.

❖ Analyse des résultats :

L'analyse des résultats est la dernière étape de la démarche générale. Elle vise à étudier méthodiquement, suivant une démarche scientifique, les données empiriques collectées via l'enquête terrain. Elle nous a permis d'abord de tester nos deux modèles théoriques, et ensuite de tirer des conclusions sur l'adoption et la mise en œuvre d'une CE au sein des CHU au Maroc. Enfin, nous en avons déduit des réponses à notre problématique de recherche.

5. Intérêt de la recherche

Notre recherche revêt un intérêt théorique, pratique et méthodologique :

- *Intérêt théorique* : à travers cette recherche, nous visons à prendre part au courant de recherche sur l'adoption et l'implantation d'un système d'information notamment comptable. Ce courant a vu le jour au début des années 90 et se fonde en majorité sur la théorie de la diffusion des innovations. En adoptant la même approche théorique que les travaux précédents, nous tenterons d'enrichir les connaissances sur la diffusion de la comptabilité en apportant des réponses complémentaires à l'explication du paradoxe: en particulier, en examinant les déterminants de l'adoption et de succès de mise en œuvre d'une CE dans les CHU.

- *Intérêt pratique* : au-delà de l'intérêt théorique, cette recherche revêt un intérêt pratique pour les CHU. En effet, dans le contexte actuel de la mondialisation, l'introduction de nouvelles techniques de gestion, l'adaptation des établissements publics aux nouvelles exigences de bonne gouvernance, d'innovation, de qualité et de performance, dépend de la place qui y est accordée au système d'information notamment comptable.

En outre, il s'avère difficile pour les CHU qui utilisent uniquement une comptabilité budgétaire, dont le but recherché est tout simplement de suivre l'exécution des budgets tout en respectant les autorisations budgétaires de crédit par rubrique budgétaire, de connaître la composition et la valeur du patrimoine qui est très souvent restée lacunaire. Dans ce sens, les informations fournies par la comptabilité budgétaire ne satisfont plus les besoins croissants de ces établissements publics et de leurs partenaires en informations comptables pertinentes, utiles à la gestion et nécessaires à la prise de décision.

La fiabilité des informations s'apprécie au regard du principe de la sincérité des comptes qui renvoie à l'approche patrimoniale de la gestion comptable publique qui pourrait être garantie par une comptabilité inspirée du secteur privé.

Dans cette recherche, nous visons à proposer aux CHU un ensemble de pistes possibles pour savoir s'ils sont concernés ou non par une CE.

- *Intérêt méthodologique* : l'intérêt méthodologique de cette recherche se matérialise dans l'adaptation d'échelles de mesure originales et le choix de facteurs d'adoption et de succès de mise en œuvre d'une CE au contexte des CHU au Maroc. En fait, à travers l'étude exploratoire réalisée avant l'administration de notre enquête, nous tenterons d'adapter des échelles de mesures aux spécificités des centres hospitaliers universitaires marocains.

6. Plan de la thèse

Pour répondre à notre problématique générale et à nos objectifs de recherche, nous avons structuré ce travail en deux parties :

Partie I : Les facteurs explicatifs de l'introduction d'un nouveau système comptable

Cette première partie sera consacrée au contexte légal des organismes publics au Maroc, en matière juridique et comptable à travers l'ensemble des lois et décrets en relation avec les comptes des organismes publics. Ainsi, nous présenterons en particulier les approches et théories utilisées dans l'élaboration de nos deux modèles de recherche. Cette partie se divise en trois chapitres :

Le **chapitre 1** sera consacré à l'environnement juridique et comptable des organismes publics au Maroc.

Le **chapitre 2** mettra en lumière les approches constituant un cadre de référence pour la majorité des travaux sur la diffusion d'un système comptable, à savoir la théorie de diffusion des innovations, le courant de recherche sur la diffusion des innovations en systèmes d'information et le nouveau management public.

Enfin, le **chapitre 3** examinera les travaux théoriques et empiriques réalisés sur la diffusion d'un nouveau système comptable.

Partie II : Evaluation empirique des modèles : facteurs d'adoption et de succès.

La deuxième partie de la thèse a pour ambition de présenter la méthodologie de recherche et les résultats obtenus. Elle est composée de trois chapitres :

Le chapitre 4 présentera un aperçu sur les avancés et les pratiques en matière de la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice au niveau du secteur public dans différents pays et établissements publics.

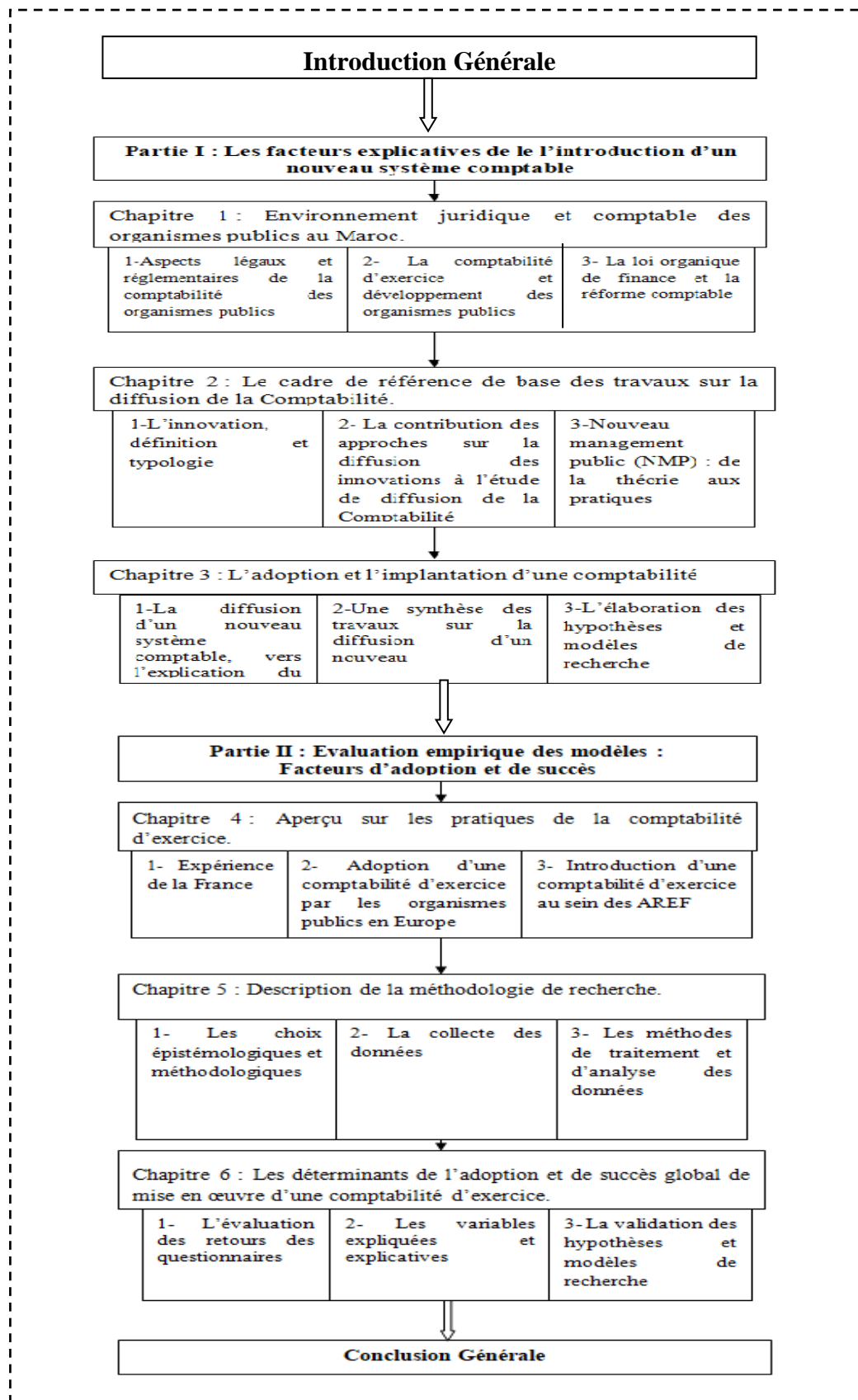
Le chapitre 5 concernera notre positionnement épistémologique et posera les jalons de notre démarche méthodologique utilisée pour tester empiriquement nos deux modèles théoriques. En effet, le choix d'un positionnement épistémologique et d'une méthodologie sont deux étapes importantes dans la construction d'une recherche. Cela fonde et justifie la production de la connaissance.

Enfin, le **chapitre 6** sera consacré à la présentation des résultats de l'enquête empirique et à la vérification de nos hypothèses de recherche.

Enfin un dernier développement synthétisera les principaux résultats obtenus dans ce travail doctoral. Il tentera d'une part, de donner des réponses à notre question de recherche. D'autre part, il abordera nos principales contributions théoriques et pratiques, leurs limites et les perspectives de recherches futures.

L'articulation entre les chapitres de la thèse est résumée dans la figure 2 ci-après :

Figure 2: Plan général de la thèse



**PREMIERE PARTIE: LES FACTEURS EXPLICATIFS DE
L'INTRODUCTION D'UN NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE**

Introduction de la première partie

Plusieurs chercheurs se sont intéressés au système comptable, notamment à son architecture, au processus de son implantation et de sa diffusion ainsi qu'à son impact sur la performance des organismes. Dans la présente recherche, nous nous situons au niveau des recherches sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice (CE) dans les centres hospitalo-universitaires au Maroc.

Dans le but d'améliorer la qualité de l'information financière et comptable des organismes publics, le système comptable de ces organismes a connu une évolution très significative suite à la publication du :

- Décret n°2-09-441 du 3 janvier 2010 portant règlement de la comptabilité publique des collectivités locales ;
- Décret n°2-09-608 du 27 janvier 2010 modifiant et complétant le décret royal n°330-66 de 1967 portant Règlement Général de la Comptabilité Publique (RGCP).

Le décret du 27 janvier 2010 de son côté, vient pour rendre obligatoire aux administrations publiques, la tenue d'une comptabilité se composant d'une comptabilité générale, d'une comptabilité analytique et d'une comptabilité administrative.

En effet, la mise à niveau de l'information financière du secteur public a commencé par le transfert des administrations publiques vers des établissements publics dotés de la personnalité morale et de l'autonomie financière et l'obligation de tenir une comptabilité selon les normes du code général de normalisation comptable (CGNC).

Cependant, la question qui se pose à ce niveau, c'est de savoir si tous les établissements qui implantent une CE pourraient en tirer profit, quelle que soit sa situation ? En d'autres termes, est-ce que l'introduction d'une CE convient à tous les établissements publics quelles que soient leurs caractéristiques et leurs contextes ? Ou encore quels sont les signes ou les facteurs d'une mise en place réussie de la CE ?

Pour cerner notre problématique de recherche, nous consacrons cette partie à la recherche de réponses issues de la littérature existante sur le sujet. A cet effet, nous

mettons l'accent sur les principaux éléments susceptibles de nous orienter dans l'élaboration de nos deux modèles explicatifs sur la diffusion de la CE. Ainsi, nous présentons dans le premier chapitre le contexte légal des organismes publics, en matière juridique et comptable à travers l'ensemble des lois et décrets en relation avec les comptes des organismes publics.

Par la suite, pour appuyer nos choix théoriques, nous mettons en lumière dans le 2^{ème} chapitre les approches constituant un cadre de référence pour la majorité des travaux sur la diffusion d'un système comptable, à savoir la théorie de diffusion des innovations, le courant de recherche sur la diffusion des innovations en systèmes d'information et le nouveau management public. Ces approches présentent un ensemble de réponses susceptibles de nous orienter dans la construction de nos modèles de diffusion.

Enfin, en vue d'approfondir la compréhension de nos questions de recherche, nous creusons, au niveau du troisième chapitre, dans les travaux théoriques et empiriques réalisés sur la diffusion d'un nouveau système comptable afin d'apporter plus d'éclairage sur le recours aux nouvelles techniques de gestion. L'objectif est d'aboutir au choix des facteurs explicatifs de l'adoption et du succès dans la mise en œuvre d'une CE et à la formulation de nos hypothèses de recherche.

**Chapitre I : Environnement juridique et comptable des organismes
publics au Maroc**

INTRODUCTION

La comptabilité publique a été introduite au Maroc, en s'inspirant de la réglementation française, à travers le dahir du 9 juin 1917. Ce texte réglementaire a continué à être appliqué au Maroc jusqu'à la promulgation du dahir du 6 août 1958 réglementant ainsi, la comptabilité publique et mettant à jour celui de 1917.

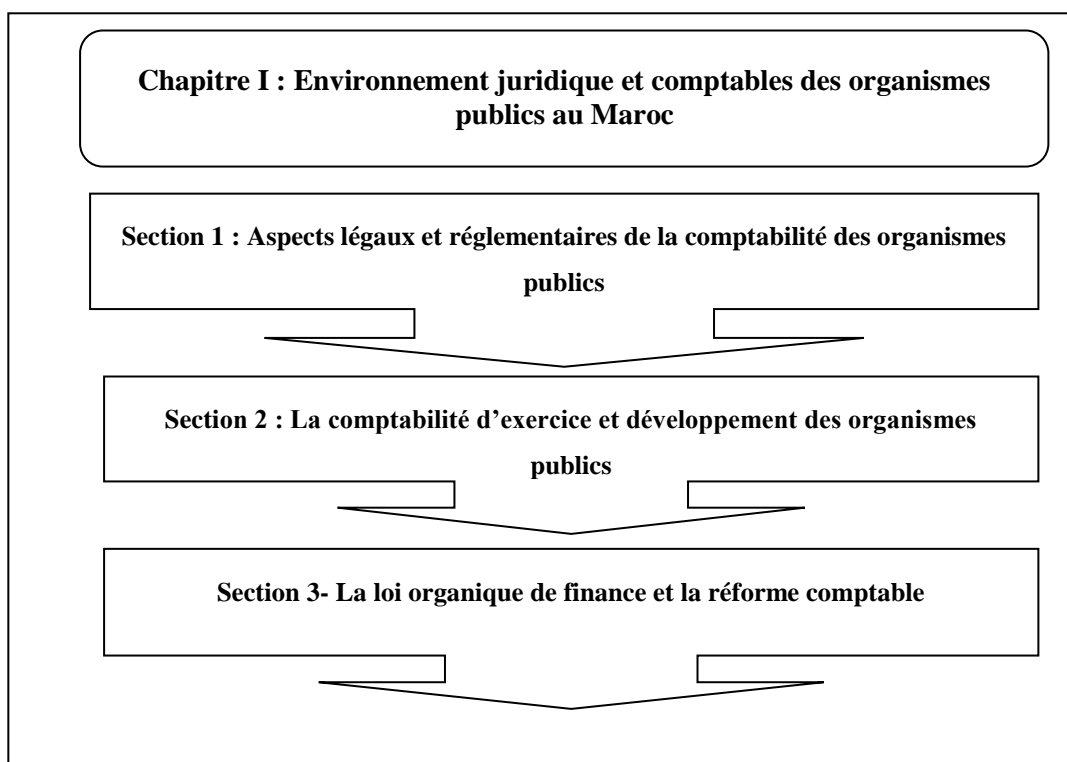
Ce n'est qu'en 1967, et après la publication de la loi organique du 09 novembre 1963, qu'un décret royal plus exhaustif réglementant la comptabilité publique a vu le jour. Ce décret royal a été légèrement modifié par un autre décret n°2-07-1237 du 26 mai 2009. Par contre, le décret n°2-09-608 du 27 janvier 2010 a apporté des compléments et des modifications substantiels à celui de 1967 en imposant des obligations comptables structurantes aux organismes y assujettis.

L'article premier du décret royal n°330-66 du 21/04/1967 portant le règlement général sur la comptabilité publique (RGCP) stipule ce qui suit : « La comptabilité publique s'entend de l'ensemble des règles qui régissent, sauf dispositions contraires, les opérations financières et comptables de l'Etat, des collectivités locales, de leurs établissements et de leurs groupements et qui déterminent les obligations et les responsabilités incombant aux agents qui en sont chargés ». Ces personnes morales sont, dans le présent décret royal, désignées sous la dénomination "Organismes publics".

Le présent chapitre a pour objectif de présenter l'environnement juridique et comptable des organismes publics au Maroc. Sa première section sera consacrée au traitement des aspects légaux et réglementaires de la comptabilité des établissements publics, des collectivités territoriales et de l'Etat. La deuxième section développera la contribution de la comptabilité d'exercice dans le développement des organismes publics. Quant à la troisième section, elle s'intéressera aux apports de la loi organique de finance et la réforme comptable.

La figure ci-après résume l'enchaînement de ce chapitre.

Figure 3: plan du premier chapitre



Section 1 : Aspects légaux et réglementaires de la comptabilité des organismes publics

La présente section aura pour objectif de présenter le contexte légal des organismes publics, en matière juridique et comptable à travers l'ensemble des lois et décrets en relation avec les comptes des organismes publics.

I. Les établissements publics

Dans ce point nous allons définir qu'est-ce qu'on entend par établissement public, puis nous montrerons les textes régissant leur comptabilité et enfin leurs obligations comptables.

1. Définition :

Selon le dictionnaire de la langue française, le petit Robert, « l'établissement public est une personne morale administrative chargée de gérer un service public. » L'établissement public peut être donc défini à travers ses caractéristiques d'un point de vue juridique et fonctionnel :

- Du point de vue juridique : les établissements publics sont des entités étatiques dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Ils sont placés sous

la tutelle de l'Etat, laquelle a pour objet de faire respecter par les organes compétents de ces mêmes établissements publics les dispositions légales et réglementaires qui leur sont imposables.

- Du point de vue fonctionnel : les établissements publics sont caractérisés par la spécialisation dans certaines activités. Cette spécialisation veut dire que les établissements publics ne peuvent avoir une mission générale d'administration. C'est ainsi que l'Etat décide de créer des établissements publics à chaque fois qu'il juge que l'activité concernée doit être gérée d'une manière autonome. C'est-à-dire avec une organisation spécifique et une autonomie financière leurs permettant de gérer les budgets d'une manière autonome, et que les éléments constituant ces budgets ne font pas partie des rubriques du budget général de l'Etat. Néanmoins, le budget général de l'Etat, en relation avec les établissements publics prévoit :

- Pour les ressources de l'Etat : les produits d'exploitation et des participations financières de l'Etat, ainsi que la part de l'Etat dans les bénéfices des établissements publics, et ce conformément à la présentation des ressources de l'Etat prévue par la loi organique des finances ;

- Pour les charges de l'Etat : les sommes allouées aux établissements publics sous formes de subventions. Il est à noter que les Etablissements Publics à Caractère Administratif (EPA) possèdent eux aussi leurs propres morasses budgétaires, préparées par les organes de gestion de ces établissements et approuvées par la Direction des budgets relevant du Ministère des finances. Tandis que le budget des Etablissements Publics à Caractère Industriel et Commercial (EPIC) est approuvé par la Direction des Entreprises Publiques et Privatisation (DEPP) relevant du même Ministère.

2. Textes régissant la comptabilité des établissements publics :

La lecture du premier article du décret royal de 1967² (tel que modifié par les décrets ultérieurs) traitant le champ d'application, permet de conclure que les dispositions de celui-ci sont applicables aux organismes publics et aux agents chargés des opérations financières et comptables de ces organismes.

2.1 Les organismes publics :

² 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).

L'article cité ci-dessus désigne sous la dénomination « organismes publics », l'Etat, les collectivités locales, leurs établissements et leurs groupements. Selon cet article les établissements publics, en étant des établissements de l'Etat, sont donc soumis aux dispositions du décret de 1967. Néanmoins, l'article 2 du même décret stipule que « conformément aux principes fondamentaux du présent décret royal, seront fixés ultérieurement par décret, les règlements de comptabilité publique applicables aux collectivités locales ainsi qu'aux établissements publics ». C'est ainsi que la comptabilité des établissements publics se trouve assujettie aux dispositions du décret n°2-89-61 publié au bulletin officiel du 6 décembre 1989. Ce décret a fait référence au dernier alinéa de l'article 2 du décret royal de 1967 et ne comporte que trois articles stipulant ce qui suit :

- Le premier article indique que les règles applicables à la comptabilité des établissements publics sont fixées conformément au Code Général de la Normalisation Comptable (CGNC) ;
- Le deuxième article soumet l'application du CGNC aux établissements publics à la formalité de l'apparition d'un arrêté conjoint du Ministre des finances et du Ministre de tutelle de l'établissement concerné.

Ce qui veut dire que même après la publication de ce décret, on peut comprendre que les établissements publics ne sont pas tenus, tous, d'avoir une comptabilité selon le CGNC tant que le Ministre de tutelle et celui des finances n'ont pas établi l'arrêté conjoint prescrit. Le décret de 1989³ a été complété par la loi n°38-05 relative aux comptes consolidés des établissements et entreprises publics. La dite loi est constituée principalement d'un article qui exige des établissements publics, possédant ou contrôlant des filiales et des participations, d'établir et de présenter des comptes annuels consolidés selon la législation en vigueur ou, à défaut, selon les normes internationales en vigueur. Ledit article a fait référence aux articles 143 et 144 de la loi n°17-95 relatives aux sociétés anonymes pour la définition des filiales et des participations.

2.2 Les agents chargés des opérations financières et comptables :

Contrairement aux organismes publics, aucune définition n'a été donnée par le décret de 1967 aux agents chargés des opérations financières et comptables, ce n'est qu'en

³ Décret n° 2-89-61 (10 rebia II 1410) fixant les règles applicables à la comptabilité des établissements publics (B.O. 6 décembre 1989). Le premier article de ce décret stipule que : Les règles applicables à la comptabilité des établissements publics sont fixées conformément au " Code général de la normalisation comptable ".

l'analysant qu'on peut comprendre qu'il s'agit des ordonnateurs et des comptables publics. L'ordonnateur public de recettes et de dépenses est défini par l'article 3 du même décret comme étant : « 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. ». Le même article définit le comptable public, comme étant : « 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 aux moyens 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 ».

Cette dualité de définition laisse apparaître la problématique d'applicabilité du décret royal 1967 (tel que modifié par les décrets ultérieurs) aux établissements publics. Une première analyse permet de conclure que la comptabilité des établissements publics est soumise aux normes du CGNC, du moment que l'article 2 du décret de 1967 prévoit clairement que les règlements de comptabilité des établissements publics seront fixés par un décret ultérieur. Ce décret n'est que celui de 1989, par le biais duquel les établissements publics se voient obligés de tenir une comptabilité selon les normes du CGNC.

Néanmoins, selon le même article, ce décret doit être fait conformément aux principes fondamentaux du décret de 1967 alors que les principes du CGNC diffèrent substantiellement de ceux du règlement général sur la comptabilité publique (RGCP). L'observation de traitement des opérations financières et comptables des établissements publics a permis de remarquer que ces établissements tiennent tous, une comptabilité budgétaire classique, régie par les arrêtés portant organisation financière et comptable propres à ces établissements. Ceci veut dire que, normalement le décret de 1967 n'est pas opposable aux établissements publics, sachant qu'en réalité les arrêtés portant organisation financière et comptables de ceux-ci se basent sur ses mêmes principes. S'agissant de la question d'applicabilité de la loi 9-88⁴ telle que modifiée par la loi 44-03, la réponse est contenue dans l'article premier de la dite loi.

Ce dernier, traite du champ d'application et prévoit que: « Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant au sens du Code de commerce est tenue de tenir

⁴ Dahir n ° 1-92-138 (30 jourmada II 1413) portant promulgation de la loi n ° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants (B.O. 30 décembre 1992).

une comptabilité dans les formes prescrites par la présente loi et les indications figurant aux tableaux y annexés ». La qualité du commerçant a été traitée par les articles 6 et 7 du code de commerce. Ces articles énumèrent certaines activités qui confèrent à la personne les exerçant à titre habituel ou professionnel la qualité de commerçant. L'article 8 du même code élargi la liste de ces activités à toutes activités pouvant être assimilées. Ces articles permettent de conclure que les établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) sont assujettis à la loi 9-88 tandis que les établissements publics à caractère administratif (EPA) n'y sont pas assujettis.

De cette interprétation découle que les EPA:

- ✓ ne sont pas tenus d'avoir un manuel d'organisation comptable prévu par l'article 4 de la loi 9-88 ;
- ✓ ne sont pas obligés à tenir un inventaire des éléments actifs et passifs prévu par le l'article 5 de la même loi ;
- ✓ ne sont pas tenus d'avoir des journaux cotés et paraphés prévus par l'article 7 de la même loi ;

3. Obligations comptables des établissements publics :

Les obligations comptables des établissements publics diffèrent donc selon qu'il s'agisse d'un établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC) ou des établissements publics à caractère administratif (EPA).

3.1 Les EPIC :

De tous les textes qui précèdent, on peut comprendre que l'Etat a voulu que les opérations financières et comptables des EPIC se rapprochent le plus possible de la comptabilité des entreprises privées, sans pour autant abandonner les règles de la comptabilité budgétaire. Les obligations comptables des EPIC se présentent, en fait, en deux volets à savoir :

- Une comptabilité générale basée sur les dispositions de la loi 9-88 et du CGNC. Cette comptabilité permet d'une part, d'apporter des informations financière pertinentes et d'autre part, de créer des moyens de comparaison avec les entreprises privées. Il importe de noter à ce niveau que l'article 6 du code de commerce prévoit que la qualité du commerçant n'est acquise qu'après inscription au registre de commerce. L'article 37 du même code prévoit, cependant, que cette inscription ne

s'impose qu'aux établissements publics soumis par leurs lois à l'immatriculation au registre de commerce. L'interprétation de ces deux articles permet de dire que la loi 9-88 n'est pas applicable aux EPIC dont la loi de création ne prévoit pas la soumission au code de commerce.

- Une comptabilité budgétaire classique basée sur les dispositions du décret de 1967 et matérialisée par des arrêtés spécifiques. Cette comptabilité garantit la continuité de traitement des opérations comptables et financières et assure un système de contrôle interne favorable tiré d'une longue expérience de l'Etat.

3.1 Les EPA :

A l'instar des EPIC, les obligations comptables des EPA comprennent les obligations de la comptabilité générale et celles de la comptabilité budgétaire. La seule différence par rapport aux EPIC est que les EPA, du fait qu'ils ne sont pas des commerçants au sens du code de commerce, ils ne sont pas tenus d'observer les obligations de la loi 9-88.

Dans ce sens, et en vertu de décret n° 882.13.2 fixant les formes de publication des comptes annuels des Etablissements Publics publié au Bulletin Officiel du 2 janvier 2014, les établissements publics tenant une comptabilité conforme au CGNC ont l'obligation de publier annuellement leurs comptes et leurs comptes consolidés au Bulletin Officiel et ce, à compter de 2014 pour ce qui est des comptes relatifs à l'année 2013. Les informations à publier dans ce cadre portent sur le bilan, le compte produits et charges ainsi que sur l'état des soldes de gestion.

S'agissant des Etablissements Publics ne tenant pas encore une comptabilité conforme au CGNC, ils sont autorisés, à titre transitoire et en attendant la mise en place de cette comptabilité, à publier au Bulletin Officiel, une situation comptable simplifiée établie sur la base d'un modèle fixé par arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances. En outre, la publication annuelle des comptes doit se faire au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice et faire apparaître s'il s'agit de comptes arrêtés ou non par l'organe délibérant et s'il s'agit, également, de comptes ayant fait l'objet ou non d'un audit financier externe.

II. Les Collectivité Territoriales

Dans ce point nous définirons les collectivités territoriales, puis nous montrerons les textes régissant leur comptabilité et enfin leurs obligations comptables

1. Définition

Contrairement aux établissements publics, la définition des collectivités territoriales est prévue par la constitution. L'ancienne constitution a consacré le titre 11 aux collectivités locales. L'article 100 de la constitution de 1996⁵ prévoit que : « les collectivités locales du Royaume sont les régions, les préfectures, les provinces et les communes. ».

La nouvelle constitution⁶, quant à elle, a réservé le titre 9 aux régions et autres collectivités territoriales. Dans son article 135, elle stipule que : « les collectivités territoriales du Royaume sont les régions, les préfectures, les provinces et les communes ». Elles constituent des personnes morales de droit public, qui gèrent démocratiquement leurs affaires.

La définition n'a pas donc changé entre les deux constitutions, et on parle désormais des collectivités territoriales⁷. Par ailleurs, selon l'article premier de loi n° 47-96 relative à l'organisation de la région, les régions sont des collectivités territoriales dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Donc, les collectivités locales ou territoriales sont des personnes morales de droit public dotées de l'autonomie financière.

2. Textes régissant la comptabilité des collectivités territoriales :

A l'instar des établissements publics, la comptabilité des collectivités territoriales constitue un élément de la comptabilité publique en vertu de l'article premier du décret royal de 1967. Néanmoins l'article 2 du même décret royal a précisé qu'un décret ultérieur fixera les règlements de comptabilité publique applicables aux collectivités territoriales.

Ce n'est qu'après neuf ans que le législateur marocain a publié les textes régissant ces règlements. Il s'agit du :

⁵ Texte de la Constitution adopté après le référendum du 13 septembre 1996.

⁶ Dahir n°1-11-91 du 27 chaabane 1432 (29 juillet 2011) portant promulgation du texte de la constitution.

⁷ Dahir n° 1-08-153 du 22 safar 1430 (18 février 2009) portant promulgation de la loi n° 17-08 modifiant et complétant la loi n° 78-00 portant charte communale, telle que modifiée et complétée.

- Dahir 1.87.97 portant loi 1-76-584 relative à l'organisation des finances des collectivités territoriales et de leurs groupements. (B.O. 1er octobre 1976). Cette loi a été complétée et modifiée par plusieurs textes qui sont : Le décret –loi n° 2-80-557, La loi 31-95, La loi 11-87, La loi 47-96 et La loi 23-00 ;
- Décret n° 2-76-576 du 30 septembre 1976 portant règlement de la comptabilité des collectivités territoriales et de leurs groupements. Ce décret a été modifié et complété par plusieurs autres décrets qui sont : Le décret n° 2-80-505 du 2 septembre 1980. B.O n° 3540 du 3 Septembre 1980, Le décret n° 2-95-508 du 29 mars 1996, Bulletin Officiel n° 4366 du 4 Avril 1996, Le décret n° 2-99-786 du 27 septembre 1999, Bulletin Officiel n° 4732 du 7 Octobre 1999 , Le décret n° 2-00-296 du 5 septembre 2000, Bulletin Officiel n° 4828 du 7 Septembre 2000, Le décret n° 2-05-1227 du 19 octobre 2006 et Bulletin Officiel n° 5470 du 2 Novembre 2006.

En vertu de ces textes, la comptabilité des collectivités territoriales comprenait uniquement la comptabilité budgétaire. L'année 2010 a été marquée par une révolution sur le plan comptable des collectivités territoriales à travers la publication d'un nouveau décret qui présente une nouvelle manière de la tenue de la comptabilité des collectivités territoriales. Il s'agit du décret n° 2-09-441 du 3 janvier 2010 portant règlement de la comptabilité publique des collectivités territoriales et de leurs groupements.

Ce décret, abrogeant le décret de 1976, définit la comptabilité publique des collectivités territoriales comme étant l'ensemble des règles qui régissent l'exécution et le contrôle de leurs opérations financières et comptables ainsi que la tenue de leur comptabilité et qui précisent, en outre, les obligations et les responsabilités des agents qui en sont chargés. Il ajoute que les opérations financières et comptables des collectivités territoriales comprennent les opérations budgétaires, de trésorerie et de patrimoine.

La comptabilité des collectivités territoriales décrit selon l'article 104 du même décret :

- Les opérations budgétaires ;
- Les opérations de trésorerie ;
- Les opérations faites avec les tiers ;

- Les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitation. Elle dégage les résultats de l'année budgétaire et permet d'établir des situations de gestion et des états financiers.

En ce qui concerne l'applicabilité du CGNC aux collectivités territoriales, l'article 106 du décret de 2010 prévoit que la comptabilité des collectivités territoriales est tenue conformément à un plan comptable obéissant aux principes du CGNC. Cependant l'application de ces principes est tributaire de l'adoption du plan comptable spécifique par un arrêté conjoint du Ministre chargé des finances et du Ministre de l'intérieur (article 105). La comptabilité des collectivités territoriales est donc, composée actuellement d'une comptabilité administrative (régie par le chapitre IV du titre III du décret de 2010) et d'une comptabilité budgétaire (régie par le chapitre V du même titre).

Il convient de noter à ce niveau que la Direction Générale des Collectivités Locales (DGCL) relevant du Ministère de l'intérieur a été chargée de concevoir et mettre en place le Plan Comptable Général des Collectivités Locales (PCGCL). Ledit plan comptable doit donc être élaboré conformément aux principes du CGNC. Un projet a été élaboré en 1994 sans pouvoir l'achever et le mettre en place à ce jour. Concernant la loi 9-88 (telle que modifiée et complétée par la loi 44-00), la comptabilité des collectivités territoriales, à l'instar des EPA, ne peut être soumise aux dispositions de cette loi pour les mêmes raisons que les EPA (absence de la qualité du commerçant).

S'agissant de l'applicabilité du décret royal de 1967 aux collectivités territoriales, la question ne se pose pas, à notre sens, du moment que le décret de 2010 a, d'une manière plus large, traité les règlements des opérations financières et comptables, notamment les aspects traitant les agents chargés de la comptabilité, à savoir l'ordonnateur et le trésorier payeur (comptable public).

3. Obligations comptables des collectivités territoriales

Jusqu'à maintenant, et en attendant l'adoption concrète d'un plan comptable spécifique aux collectivités territoriales conformément aux principes du CGNC⁸. Celles-ci demeurent dispensées, à notre sens de la tenue de la comptabilité générale.

Les obligations comptables des collectivités locales consistent en la tenue de deux comptabilités à savoir :

⁸ Rachid BOUBAKRY (2001), mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, le plan comptable général des collectivités locales au Maroc.

- Une comptabilité administrative régissant la comptabilité des ordonnateurs et des sous ordonnateurs ;
 - Une comptabilité budgétaire régissant la comptabilité du trésorier payeur.
- La comptabilité administrative retrace l'exécution des autorisations budgétaires. Elle décrit toutes les opérations relatives à la constatation et à la liquidation des recettes ainsi qu'à l'émission des ordres de recette correspondants et à l'engagement et à l'ordonnancement des dépenses. La comptabilité administrative est tenue sur cinq livres, deux pour les opérations de recettes et trois pour les opérations de dépenses. Il s'agit du :
- livre journal des droits constatés au profit de la collectivité territoriale ;
 - livre de comptes par nature de recettes ;
 - livre des droits des créanciers (dépenses liquidées) ;
 - livre journal des ordonnances de paiement émises ;
 - livre de comptes par chapitre de dépenses.
- La comptabilité budgétaire est une comptabilité composée d'une comptabilité des engagements et une comptabilité des deniers. Les deux comptabilités sont tenues par le trésorier payeur. La comptabilité des engagements fait ressortir par mois :
- les crédits ouverts et les modifications qui leur sont apportées en cours d'année ;
 - les engagements faits sur ces crédits par les ordonnateurs ;
 - les dépenses sans ordonnancement préalable.

La comptabilité des deniers consiste essentiellement en la constatation des opérations de recettes et de dépenses réalisées (encaissées ou décaissées) ainsi que la situation des disponibilités.

III. L'Etat

Dans ce point nous allons voir qu'est-ce qu'on entend par Etat, puis nous montrerons les textes régissant sa comptabilité et enfin ses obligations comptables.

1. Définition

Plusieurs définitions peuvent être données au terme « Etat ». La nature de la définition dépend du domaine des définisseurs : juristes, politiciens, géographes,

sociologues, financiers ou autres. Selon le dictionnaire LAROUSSE, L'Etat peut se définir comme étant une personne morale souveraine qui exerce son autorité sur un territoire habité par une population qui lui est soumise.

D'un point de vue comptable et financier, le terme Etat trouve sa définition selon les textes régissant la comptabilité publique. C'est ainsi que la loi 69-00⁹ relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes, considère l'Etat comme étant un organisme public tout comme les collectivités territoriales et les établissements publics. La notion de l'Etat n'inclut pas les sociétés de l'Etat, les filiales publiques, les sociétés mixtes et les entreprises concessionnaires. De son côté, le décret royal de 1967, dans sa définition de la comptabilité publique, sépare les opérations financières et comptables de l'Etat en tant que tel, et celles des collectivités territoriales et des établissements publics.

La loi organique relative à la loi de finances, quant à elle, définit l'Etat à travers ses recettes et ses dépenses (articles 11 et 12 de la loi 7-98 telle que modifiée par la loi 14-00). Selon ces articles :

- Les recettes de l'Etat comprennent le produit des participations financières de l'Etat ainsi que la part de l'Etat dans les bénéfices des établissements publics. Ce qui le distingue des établissements publics (article 11) ;
- Les charges de l'Etat comprennent outre les dépenses du budget général, les dépenses des budgets des Services de l'Etat Gérés de Manière Autonome (SEGMA) et les dépenses des Comptes Spéciaux du Trésor (CST).

Ce qui veut dire que les SEGMA et CST entrent dans le cadre de la définition de l'Etat. Quant aux normes comptables de l'Etat, elles ont lié le périmètre de la comptabilité de l'Etat à la personnalité juridique de l'institution étatique. Selon ces normes, ce périmètre devrait en principe englober tous les services et institutions relevant de l'Etat, qui ne disposent pas d'une personnalité juridique propre. Elles ajoutent que ce périmètre correspond par conséquent à l'ensemble des entités ou services dont les moyens de fonctionnement sont décrits et autorisés par la loi de finances, à savoir : le budget général, les budgets des SEGMA et les comptes spéciaux du trésor, à l'exclusion des

⁹ Dahir n° 1-03-195 du 16 ramadan 1424 portant promulgation de la loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes (B.O. du 18 décembre 2003).

établissements publics et autres organismes assimilés disposant d'une personnalité juridique propre.

2. Textes régissant la comptabilité de l'Etat :

Le texte de base applicable à la comptabilité de l'Etat reste le décret royal de 1967. Certes, ce décret portant règlement générale de comptabilité publique, comme son nom l'indique, traite de la comptabilité publique, mais en écartant de son champ d'application les établissements publics et les collectivités territoriales. Ce texte se trouve appliqué essentiellement à la comptabilité de l'Etat tel que défini au paragraphe précédent. Cette comptabilité a connu, sur le plan réglementaire, une évolution importante après la publication du décret n°2-09-608 du 27 janvier 2010 modifiant et complétant le RGCP. Par ailleurs, le Conseil National de la Comptabilité (CNC)¹⁰ a adopté lors de la 12ème assemblée plénière, réunie le 16 décembre 2008, le plan comptable de l'Etat ainsi que les normes comptables de celui-ci. Ces normes ont été introduites par un chapitre traitant du cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat.

Dans son premier paragraphe il est précisé que : « le présent cadre conceptuel s'applique à la comptabilité générale de l'Etat ». Il ajoute que ces normes sont conçues par référence aux normes comptables internationales relatives au secteur public (IPSAS) et aux dispositions applicables aux entreprises. S'agissant du cadre juridique, il n'existe pas actuellement un cadre spécifique au plan comptable de l'Etat. C'est-à-dire qu'aucun texte légal ou réglementaire n'impose à l'Etat le respect desdites normes.

Néanmoins le décret de 2010 oblige l'Etat à tenir une comptabilité générale. C'est cette obligation qui fait que les normes comptables de l'Etat présentent l'outil nécessaire à la mise en place d'une comptabilité générale de l'Etat. Il est à signaler, que le projet de la loi organique des, prévoit la mise en place de la comptabilité générale sans faire référence

¹⁰ Le Conseil National de la Comptabilité (CNC) en tant que producteur national et officiel de la norme comptable a pour missions, entre autres, de :

- coordonner et synthétiser les recherches théoriques et méthodologiques de comptabilité ainsi que leurs applications pratiques ;
- concevoir, élaborer et proposer les normes comptables générales ou sectorielles ;
- collecter et diffuser toutes informations relatives à la normalisation, l'enseignement et la formation comptables ;

aux normes comptables de l'Etat. Par ailleurs, la progressivité de mise en œuvre est évoquée lors du traitement du périmètre et champs d'application de la comptabilité de l'Etat présentés dans le cadre conceptuel des normes. C'est ainsi que celles-ci sont applicables aux opérations des administrations, du parlement et des juridictions financières.

Les autres institutions relevant de l'Etat qui reçoivent uniquement des dotations globales seront appréhendées dès que leur comptabilité pourra être intégrée dans celle de l'Etat. Les principes budgétaires, quant à eux, sont clairement présentés au niveau de la loi organique relative à la loi de finances.

3. Obligations comptables de l'Etat

A travers les textes régissant la comptabilité de l'Etat, on peut conclure que les opérations financières de l'Etat sont soumises à un double obligation, selon qu'il s'agisse des opérations budgétaires ou des opérations de la comptabilité générale.

3.1 Les obligations budgétaires

Les opérations budgétaires sont réglementées par le RGCP et la loi organique relative à la loi de finances. Le RGCP édicte les règles juridiques et techniques régissant les opérations budgétaires des administrations publiques y compris les services d'Etat gérés de manière autonome (SEGMA) et les comptes spéciaux du trésor. Tandis que la loi organique réglemente les opérations relatives au budget général de l'Etat.

a. Les obligations prévues par le RGCP

Le RGCP est structuré en deux titres : Le premier titre précise les dispositions générales qui constituent les principes fondamentaux de la réglementation régissant la comptabilité publique. Ces principes ont permis de normaliser le traitement des opérations financière au niveau de tous les organismes publics. C'est ainsi que les arrêtés portant organisation financière et comptable des établissements publics s'inspirent du RGCP. Le deuxième titre précise les règles applicables à l'Etat. Il traite les spécificités des opérations relatives uniquement à l'Etat. Les obligations prévues par le RGCP se résument comme suit:

- Les ordonnateurs et les comptables publics : Le RGCP a précisé les obligations de ces agents. Il s'agit essentiellement du respect de la règle d'incompatibilité entre les deux fonctions ;
- Les règles relatives aux opérations de recettes : Le RGCP, à travers les articles traitant les règles relatives aux opérations de recettes, a mis en place un système de contrôle interne garantissant une fiabilité des opérations des recettes. Ce système prévoit :
 - L'établissement des ordres de recette pour les séparer de l'encaissement ;
 - L'interdiction des contractions entre les recettes et les dépenses ;
 - La matérialisation des ajustements des recettes par des ordres d'annulation ou de réduction ;
 - L'établissement des reçus ;
 - Le renvoi aux textes de contrôle et de recouvrement.
- Les règles relatives aux opérations de dépenses : Comme pour les recettes, le RGCP a prévu une décortication des opérations de dépense ayant pour objectif le renforcement du contrôle sur ces opérations : c'est ainsi qu'il prévoit :
 - La séparation entre les fonctions d'engagement, de liquidation, et d'ordonnancement des dépenses, même s'elles sont toutes à la diligence de l'ordonnateur. Cette séparation de fonctions permet à l'ordonnateur de s'organiser en conséquence ;
 - La numérotation continue des ordonnancements, pour des besoins d'exhaustivité ;
 - Le visa du comptable assignataire de la dépense avant son paiement ;
 - L'interdiction des avances et de paiements avant échéances ;
 - L'interdiction de payer des dépenses supérieures à 1500 DH avec un moyen autre que le virement.

b. Les obligations prévues par la loi organique de finances

La loi organique de finance présente essentiellement la manière avec laquelle le budget général doit être présenté. Elle fait distinction entre les recettes et les dépenses et

énumère les différentes ressources et charges de l'Etat. La loi organique précise le fait générateur de constatation des recettes et de dépenses comme suit :

- 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.

Quant aux SEGMA, la loi organique précise que les opérations des budgets de ces services sont prévues, autorisées et exécutées dans les mêmes conditions que les opérations du budget général (article 16 ter). Les mêmes dispositions sont applicables aux comptes spéciaux du trésor (article 20).

3.2 Les obligations de la comptabilité générale

Les obligations de la comptabilité générale sont prévues par le RGCP et les normes comptables de l'Etat.

a. Les obligations prévues par le RGCP

Les obligations comptables prévues par le RGCP sont stipulées dans ses articles 55 à 63 et 101 à 127 tels que modifiés par le décret de 2010. Selon ces articles, La comptabilité doit être organisée en vue de permettre :

- La connaissance et le contrôle des opérations budgétaires et de trésorerie ;
- La détermination des résultats annuels d'exécution ;
- La connaissance de la situation du patrimoine ;
- La connaissance des engagements envers les tiers ;
- Le calcul des prix de revient, du cout et du rendement des services ;
- L'intégration des opérations comptables dans la comptabilité nationale.

Cette comptabilité doit comprendre donc :

- Une comptabilité générale : décrivant les opérations budgétaires, de trésorerie et celles faites avec les tiers, ainsi que les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitation. Elle dégage les résultats de l'année budgétaire et permet d'établir des états financiers et des situations de gestion ;

- Une comptabilité analytique : permettant le calcul des prix de revient, du coût et du rendement des services, le cas échéant ;
- Une comptabilité administrative : retraçant l'exécution par les ordonnateurs des autorisations budgétaires. Elle est tenue par ces derniers telle que décrite par la section II du chapitre V du deuxième titre du RGCP.

Ces définitions des comptabilités présentées par le RGCP permettent de conclure que si les comptabilités analytique et administrative ne présentent pas de difficultés de compréhension, la comptabilité générale en incluant les opérations budgétaires prête à la confusion suivante : Quelle est le fait générateur de la comptabilisation des produits et charges, l'engagement ou la livraison ?

L'article 101 du RGCP prévoit que la comptabilité générale de l'Etat se fonde sur le principe de la constatation des droits et obligations. Le même article ajoute que les opérations budgétaires se rattachent à leurs exercices indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. En excluant la date de paiement ou d'encaissement pour la détermination du fait générateur, le RGCP ne répond pas à la question posée. S'ajoute à ceci que la comptabilité générale permet de dégager les résultats de l'année budgétaire. La réponse à la question peut être tirée en analysant l'article 103 du RGCP. Ce dernier prévoit la tenue d'une comptabilité de l'Etat conformément à un plan de comptes fixé par arrêté du Ministre chargé des finances. Donc la conclusion ne peut être tirée qu'après l'analyse du plan comptable de l'Etat.

b. Les obligations prévues par le plan comptable de l'Etat

Les règles et normes de la comptabilité de l'Etat sont conçues par référence aux normes comptables internationales relatives au secteur public (IPSAS)¹¹ et aux dispositions applicables aux entreprises. Cette conception a pour objectifs de:

- Introduire l'optique patrimoniale dans la comptabilité de l'Etat ;
- Introduire la notion de comptabilité d'exercice ;
- Retracer de manière fidèle et exhaustive les opérations de l'Etat ;

¹¹ Les IPSAS ont pour but d'améliorer la qualité de l'information financière des entités du secteur public, pour permettre des décisions d'allocation de ressources fondées sur une information plus fiable, et ainsi améliorer la transparence financière et la responsabilité dans ce domaine.

- Produire une information comptable et financière fiable, pertinente et rapide. L'information comptable et financière produite par la comptabilité de l'Etat se présente sur quatre états financiers à savoir : - Le tableau de la situation nette (le bilan par analogie) ;
- Le compte de résultat (le CPC par analogie) ;
- Le tableau de flux de trésorerie ;
- Les notes aux états financiers (l'ETIC par analogie).

De cette présentation, il s'avère que l'Etat veut avoir une comptabilité composée de:

- Une comptabilité générale basée sur les principes de la comptabilité générale privée ;
- Une comptabilité administrative basée sur les opérations budgétaires classiques ;
- Une comptabilité analytique basée sur le calcul des coûts et l'évaluation des rendements des services de l'Etat.

Au niveau de cette section, nous avons présenté les différentes obligations comptables des organismes publics à travers les textes légaux et réglementaires qui leur sont applicables. Nous avons précisé que les organismes publics sont : l'Etat, les établissements publics et les collectivités territoriales.

Les établissements publics sont soumis aux normes CGNC tandis que La loi comptable n'est applicable qu'aux établissements publics à caractère commercial et industriel, Leur comptabilité budgétaire est régie par des arrêtés basés sur les principes du RGCP. Les collectivités territoriales du Royaume sont les régions, les préfectures, les provinces et les communes, Leur comptabilité est régie par le décret de 2010 qui prévoit que la comptabilité générale n'y est applicable qu'après l'adoption, par un arrêté, d'un plan comptable spécifique. Elles doivent, par contre tenir une comptabilité administrative régissant la comptabilité des ordonnateurs et des sous ordonnateurs et une comptabilité budgétaire régissant la comptabilité du trésorier payeur.

La comptabilité de l'Etat est régie par le décret royal de 1967 tel que modifié et complété par le décret n°2-09-608 du 27 janvier 2010. Le plan comptable de l'Etat ainsi que les normes comptables de l'Etat adoptés par le CNC en 2008 constituent des outils nécessaires à la mise en place de la comptabilité générale de l'Etat, en attendant la

publication d'un arrêté du Ministre des finances. Les principes budgétaires, quant à eux, sont présentés par la loi organique relative à la loi de finances.

De cette présentation, il s'avère que le système comptable, selon la réglementation en vigueur, des organismes publics au Maroc se compose d'une :

- Comptabilité d'exercice basée sur les principes de la comptabilité générale privée ;
- Comptabilité administrative basée sur les opérations budgétaires classiques ;
- Comptabilité analytique basée sur le calcul des coûts et l'évaluation des rendements des services de l'Etat et de ses organismes.

Au niveau de cette section, nous avons présenté les différentes obligations comptables des organismes publics à travers les textes légaux et réglementaires qui leur sont applicables. Nous avons précisé que : Les organismes publics sont : l'Etat, les établissements publics et les organismes publics. Les établissements publics à caractère administratif sont soumis aux normes CGNC pour la tenue d'une comptabilité d'exercice à l'instar des établissements publics à caractère commercial et industriel. Leur comptabilité budgétaire est régie par des arrêtés basés sur les principes du RGCP. Les collectivités territoriales du Royaume sont les régions, les préfectures, les provinces et les communes. Leur comptabilité est régie par le décret de 2010 qui prévoit que la comptabilité générale n'y est applicable qu'après l'adoption, par un arrêté, d'un plan comptable spécifique.

Elles doivent, par contre tenir une comptabilité administrative régissant la comptabilité des ordonnateurs et des sous ordonnateurs et une comptabilité budgétaire régissant la comptabilité du trésorier payeur. La comptabilité de l'Etat est régie par le décret royal de 1967 tel que modifié et complété par le décret n°2-09-608 du 27 janvier 2010. Le plan comptable de l'Etat ainsi que les normes comptables de l'Etat adoptés par le CNC en 2008 constituent des outils nécessaires à la mise en place de la comptabilité générale de l'Etat, en attendant la publication d'un arrêté du Ministre des finances. Les principes budgétaires, quant à eux, sont présentés par la loi organique relative à la loi de finances.

Section 2- la comptabilité d'exercice¹² et le développement des organismes publics

La comptabilité d'exercice et la comptabilité budgétaire constituent, ensemble, le cœur de l'information financière et comptable des organismes publics. La comptabilité d'exercice qui est une comptabilité des réalisations complète la comptabilité budgétaire qui est une comptabilité de prévisions et d'autorisations. Les deux comptabilités sont amenées, à notre sens, à cohabiter et à assurer une complémentarité optimale entre elles, et ce, en vue de produire une information financière complète, fiable et transparente.

Dans cette section, nous présenterons dans un premier temps les apports de la comptabilité d'exercice, puis nous mettrons l'accent sur la relation entre la comptabilité d'exercice et la comptabilité budgétaire.

I. Les apports de la comptabilité d'exercice

La comptabilité d'exercice (comptabilité générale) est une technique normalisée permettant de codifier les opérations réalisées par une entreprise ou un établissement. Son rôle principal est de fournir de l'information pour des utilisations internes et externes. Selon le CGNC, La norme générale comptable est conçue de façon à satisfaire les deux objectifs primordiaux de la normalisation comptable qui sont :

- de servir de base à l'information et la gestion de l'entreprise ;
- de fournir une image aussi fidèle que possible de ce que représente l'entreprise à tous les utilisateurs des comptes, privés ou publics.

« Cette fonction d'information interne et d'information externe vise évidemment une grande diversité de destinataires : l'entreprise elle-même, ses partenaires directs, tels les fournisseurs, clients, salariés, banquiers et prêteurs, associés et actionnaires, et les pouvoirs publics, tant au niveau fiscal, qu'au niveau économique (comptabilité nationale) et financier (contrôle du crédit) » (Razgui, 2012).

En ce qui concerne les organismes publics, l'information produite par la comptabilité d'exercice est utilisée par les organes de gestion, l'Etat propriétaire, les organes de contrôle, l'administration des impôts, les partenaires financiers, les partenaires commerciaux ainsi que les citoyens.

¹² Dénommée aussi comptabilité générale peut être définie comme un système d'enregistrement dans des comptes, des informations relatives aux opérations commerciales et financières effectuées par l'entreprise ou l'établissement. Elle a pour but de fournir des états de synthèses qui indiquent le résultat réalisé au cours d'un exercice comptable et le patrimoine à la fin de l'exercice

L'apport de la comptabilité d'exercice peut être traité, donc, selon la nature de l'information produite¹³. Il est admis que les produits (out put) de la comptabilité d'exercice sont matérialisés par les états de synthèses comptables. Ces derniers contiennent, comme leur nom l'indique, une présentation synthétique de la transformation en codes comptables des opérations réalisées par les établissements. Les états de synthèse comptables prévus par le CGNC sont au nombre de cinq à savoir :

- Le bilan ;
- Le compte de produits et charges ;
- L'état des soldes gestion ;
- Le tableau de financement ;
- L'état des informations complémentaires.

Afin de traiter l'apport de la comptabilité sur la gestion des organismes nous proposons de découper ce point en deux à savoir :

♣ L'apport de la comptabilité d'exercice à travers le bilan et le tableau de financement, deux états qui renseignent sur le patrimoine ;

♣ L'apport de la comptabilité d'exercice à travers le compte des produits et charges (CPC) et l'état des soldes de gestion (ESG), deux états qui renseignent sur l'activité et les résultats.

1. L'apport de La comptabilité d'exercice à travers le bilan et le tableau de financement

❖ Le bilan

Selon le CGNC « le bilan est l'état de synthèse traduisant en termes comptables d'emplois (à l'actif) et de ressources (au passif) la situation patrimoniale de l'entreprise ».

Le bilan est établi à partir des "Comptes de situation" arrêtés à la fin de l'exercice, après les écritures d'inventaires telles que les corrections de valeur par amortissements et provisions, ajustements pour rattachement à l'exercice et régularisations.

¹³ RAZGUI, mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expertise comptable, le bilan d'ouverture lors du passage de la comptabilité budgétaire à la comptabilité patrimoniale, 2012

Le bilan est, donc, un état de synthèse qui offre des informations de premier plan aux utilisateurs. L'essentiel de ces informations est présentée dans ce qui suit :

- Le financement permanent :

Globalement, les postes de financement permanent renseignent sur la situation nette de l'établissement ainsi que les dettes contractées en vue de financer son activité.

Les capitaux propres donnent une image sur l'évolution des apports des propriétaires. En d'autres termes, les capitaux propres représentent le capital (investissement initial) plus ou moins les résultats dégagés de l'activité exercée.

Le poste «capitaux propres » des établissements publics est constitué essentiellement du fonds de dotation et des résultats réalisés non répartis. Son montant permet à l'Etat propriétaire de juger de la rentabilité des fonds qu'il a mis à la disposition de l'établissement public. Ces éléments ne sont pas pris en considération par la comptabilité budgétaire.

- L'actif immobilisé

Globalement les postes de l'actif immobilisé renseignent sur la valeur des immobilisations possédées juridiquement par l'établissement. Les immobilisations sont inscrites à leur valeur d'origine (coût d'acquisition). Cette valeur est corrigée par le biais des amortissements et provisions.

L'actif immobilisé donne une idée aux gestionnaires sur le vieillissement des immobilisations utilisées par l'établissement, néanmoins, le problème de la valeur historique biaise l'information présentée et peut induire en erreur les lecteurs des états de synthèse si le bilan n'est pas accompagné d'une fiche complémentaire.

A notre sens, comme il a cité Razgui dans son étude en 2012, le principe du coût historique diminue significativement la valeur de l'information contenue dans les postes terrains et construction essentiellement. D'un point de vue fiscal les postes de l'actif immobilisé constituent des éléments complémentaires pour la détermination de la valeur locative. Le problème de la valeur réelle se pose aussi à ce niveau du moment que la valeur locative se base sur la valeur brute et actuelle des terrains, constructions, matériels et mobiliers, alors que les montants des immobilisations reflètent la valeur historique.

Ces éléments ne sont pas pris en considération par la comptabilité budgétaire. Toutefois les organismes publics doivent tenir des inventaires périodiques.

- L'actif circulant hors trésorerie

Les postes de l'actif circulant hors trésorerie renseignent sur les stocks et créances. La comptabilité générale permet, à l'aide d'un inventaire annuel, de constater à la fin de l'exercice, le montant des achats non revendus ou non consommés ainsi que les produits non vendus.

Elle renseigne sur le montant des créances permettant ainsi aux organes de gestion et de contrôle d'analyser la politique de recouvrement suivie par l'organisme. Au niveau des organismes publics, les créances font, normalement l'objet d'un suivi par les comptables publics alors que les stocks sont suivis par les structures opérationnelles.

- Le passif circulant hors trésorerie

Les postes du passif circulant hors trésorerie renseignent sur les dettes réelles de l'organisme. Est entendu par dette réelle, une dette relative à une charge constatée, qu'elle soit définitive ou probable, alors que pour la comptabilité budgétaire, une dette est une dépense engagée non réglée. La notion de livraison de bien ou prestation de service n'a pas d'impact sur la naissance de la dette.

- La trésorerie

Les postes de la trésorerie informent sur le disponible comptable des caisses et comptes bancaires de l'organisme. Les soldes comptables sont le résultat des opérations constatées sur la base des pièces comptables de l'organisme et non sur les relevés bancaires.

La trésorerie, quant à elle, doit faire l'objet d'un suivi par les comptables publics de dépenses et de recettes. Les comptables publics doivent à notre sens produire au moins, les états de rapprochement bancaires.

A noter à ce niveau que pour quelques comptables publics de recettes, la responsabilité d'un comptable public de recettes se dégage à partir de la date du dépôt des fonds à la banque. Ils justifient leur équilibre de trésorerie par les quittances de recettes d'une part et les avis des remises d'autre part. Cette interprétation fait qu'en cas d'erreur bancaire l'apurement des suspens n'est pas automatique.

❖ Le tableau de financement (T.F)

Selon le CGNC « le T.F. est l'état de synthèse qui met en évidence l'évolution financière de l'entreprise ou l'établissement au cours de l'exercice, en décrivant les ressources dont elle a disposées et les emplois qu'elle en a effectués. Il s'agit des :

- Ressources de financement de caractère stable (tel, l'autofinancement et les nouveaux emprunts) ou de caractère cyclique ou fortuit (tel, l'accroissement du passif circulant ou la réduction de l'actif circulant) ;

- Emplois financiers de caractère stable et définitif (tels, les investissements réalisés, les remboursements d'emprunts, ou les distributions de dividendes) ou de caractère cyclique ou fortuit (tel, l'accroissement de l'actif circulant ou la réduction du passif circulant).

Le tableau de financement représente des mouvements bruts (ou flux) au niveau des emplois et des ressources stables. Au niveau des autres postes, qui concernent les actifs et passif circulants ainsi que la trésorerie, la représentation se limite au mouvement net des postes du bilan durant l'exercice (variations annuelles)».

Le tableau de financement propose une analyse des emplois et des ressources de l'entreprise, en termes de flux, contrairement au bilan qui se limite à une analyse statique. Il présente, à partir de deux bilans successifs, les flux financiers de l'exercice, c'est-à-dire, les ressources dont une entreprise a disposées durant un exercice et les emplois auxquels elles ont servis.

Si le bilan donne une image sur la situation patrimoniale de l'établissement à une date donnée (fin de l'exercice), le tableau de financement par contre renseigne sur l'évolution de cette situation entre deux exercices. L'information apportée par le tableau de financement vient donc pour compléter celle apportée par le bilan.

D'un point de vue financier, le tableau de financement renseigne sur les principaux indicateurs de la structure financière de l'établissement, ainsi que sur leur évolution entre deux exercices. Il s'agit du fonds de roulement fonctionnel, du besoin de financement global et de la trésorerie nette. Le tableau de financement a, donc, une vocation plutôt financière que comptable. C'est ainsi que la Direction des impôts n'exige pas la production de cet état de synthèse parmi les états formant la liasse fiscale, contrairement à la DEPP.

Cette dernière alimente chaque année une base de données des entreprises publiques et produit un rapport d'activité en se basant sur les données produites par celles-ci. La base de données ainsi que le rapport d'activité sont à la portée du public.

2. L'apport de la comptabilité d'exercice à travers le CPC¹⁴ et l'ESG¹⁵

❖ Le compte de produits et charges (CPC)

Selon le CGNC «le CPC est l'état de synthèse décrivant, en termes comptables de produits et de charges, les composantes du résultat net final».

Le CPC est un état qui donne une image sur l'activité de l'organisme au cours de l'exercice. La structure du CPC permet à son lecteur de se faire une idée sur :

- L'essentiel de l'activité de l'organisme à travers les produits et les charges d'exploitation ;
- La politique financière suivie par l'organisme à travers les produits financiers et les charges financières ;
- L'impact des opérations non courantes (non liées à l'exploitation) sur le résultat de l'exercice ;
- L'impôt sur le résultat du au titre de l'exercice le cas échéant.

Les règles de constatation des produits et charges édictées par le CGNC ont fait que le CPC, par rapport à la comptabilité budgétaire, donne une image réelle et fidèle sur le fonctionnement de l'organisme. Parmi ces règles on peut citer ce qui suit :

- Les produits ne sont constatés que s'ils sont définitifs (acquis) ;
- Les charges sont constatées dès lors qu'elles sont probables ;
- Les produits et les charges sont constatés, abstraction faite, de leur dates d'encaissement ou de décaissement ;
- Les produits et charges sont rattachés à leur exercice par le biais, notamment, des comptes de régularisation ;

¹⁴ Le compte des produits et charges est l'un des états de synthèse comptable préconisés par le CGNC.

¹⁵ L'état des soldes de gestion constitue un état de synthèse comptable qui décrit la composition des résultats et des soldes de gestion.

- Les achats de marchandise sont corrigés des stocks, pour ne parler que des achats revendus ;
- Les achats de matières et fournitures sont corrigés de la variation des stocks, pour ne parler que des achats consommés ;
- La variation des stocks et la facturation à soi-même sont indiquées par le CPC ;
- Seule la partie consommée des avantages économiques attendus d'une immobilisation est constatée en charge sous forme de dotations aux amortissements ;
- L'amointrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté en charges sous forme de provisions pour dépréciation des éléments d'actif ;
- Les risques et charges probables sont aussi enregistrés sous forme de provisions pour risques et charges.

❖ L'état de soldes de gestion

Selon le CGNC « L'ESG décrit en deux tableaux "en cascade" la formation du résultat net et celle de l'autofinancement. »

L'ESG est un état composé de deux tableaux qui sont :

- ♣ Le tableau de formation des résultats (TFR) ;
- ♣ Le tableau de détermination de l'autofinancement.

A ce niveau nous avons présenté les apports de la comptabilité générale à l'information financière. Nous avons précisé que la norme générale comptable est conçue de façon à satisfaire les deux objectifs primordiaux de la normalisation comptable qui sont :

- de servir de base à l'information et la gestion de l'entreprise ;
- de fournir une image aussi fidèle que possible de ce que représente l'entreprise à tous les utilisateurs des comptes, privés ou publics.

De ce qui précède, nous avons essayé de développer l'apport de la comptabilité d'exercice à travers l'information offerte par le bilan et le tableau de financement, deux états qui renseignent sur la situation patrimoniale de l'établissement en question et à

travers le CPC et l'ESG s'agissant d'états qui donnent informations sur l'activité (courante et non courante) et les résultats dégagés en fin d'année.

II. Relation entre la comptabilité d'exercice et la comptabilité budgétaire

Aujourd'hui les organismes publics, notamment les établissements publics sont tenus de faire cohabiter les deux types de comptabilité: budgétaire et d'exercice. Chaque comptabilité dispose de ses propres moyens et vise la réalisation de ses propres objectifs. Cette cohabitation met en évidence le fait qu'entre les deux comptabilités il existe une relation d'interaction. La relation actuelle entre les deux comptabilités peut être traitée à travers les objectifs, les outils ainsi que les principes de chacune d'elles¹⁶ (Razgui, 2012).

1. Les objectifs de la comptabilité d'exercice et de la comptabilité budgétaire

1. 1 Les objectifs de la comptabilité d'exercice

Selon le CGNC « la norme générale comptable est conçue de façon à satisfaire les deux objectifs primordiaux de la normalisation comptable sui sont :

- De servir de base à l'information et la gestion de l'entreprise ;
- De fournir une image aussi fidèle que possible de ce que représente l'entreprise à tous les utilisateurs des comptes, privés ou publics .

A notre sens, le premier objectif est un objectif de la comptabilité d'exercice qui ne peut être atteint qu'à travers une normalisation comptable. L'objectif de l'image fidèle, par contre peut être considéré comme objectif de la norme.

En effet, l'objectif majeur de la comptabilité d'exercice est de produire de l'information non seulement aux gestionnaires mais aussi à tous les utilisateurs. L'information fournie par cette comptabilité concerne le patrimoine à travers les comptes de situation ainsi que l'activité via les comptes de gestion.

Elle est utilisée par :

- Les gestionnaires pour les besoins de gestion ;
- Les propriétaires pour des besoins de contrôle et l'évaluation de la gestion ;

¹⁶ RAZGUI, mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expertise comptable, le bilan d'ouverture lors du passage de la comptabilité budgétaire à la comptabilité patrimoniale, 2012

- Les organes de contrôle (IGF, cour des comptes, Direction des impôts) pour des besoins de contrôle de conformité ;
- Les citoyens pour des besoins de prise de connaissance.

1.2 Les objectifs de la comptabilité budgétaire

En ce qui concerne la comptabilité budgétaire, est considérée comme une comptabilité de contrôle beaucoup plus qu'une comptabilité de gestion. Son souci majeur est de contrôler l'emploi de fonds publics. Contrairement à la comptabilité d'exercice, la comptabilité budgétaire ne s'intéresse ni au rendement des opérations de l'organisme, ni non plus au patrimoine de celui-ci.

2. Les outils de la comptabilité d'exercice et de la comptabilité budgétaire.

En se référant à l'étude de Razqui en 2012, les outils de la comptabilité d'exercice peuvent être développés en 3 points à savoir :

- ♣ Le dispositif juridique ;
- ♣ Les règles de fonctionnement ;
- ♣ Les contraintes.

Ce développement peut être complété par un quatrième relatif au rapprochement entre la comptabilité d'exercice et celle budgétaire.

1.1 Le dispositif juridique

Sur le plan juridique, la comptabilité générale est régie par la loi 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants et le CGNC. La comptabilité budgétaire est régie quant à elle par :

- le RGCP et la LOF en ce qui concerne la comptabilité budgétaire de l'Etat ;
- les arrêtés portant organisation financière et comptable pour les établissements publics.
- le décret de 2010 pour les collectivités locales.

A travers une lecture des textes juridique ci-dessus, on conclut que : Le CGNC et la loi 9-88 offrent des règles de la bonne comptabilisation des opérations de l'organisme en vue d'atteindre l'image fidèle de la situation financière, du patrimoine et des résultats et que

les textes régissant la comptabilité budgétaire offre des règles de bon contrôle des fonds publics.

2.2 Les règles de fonctionnement

a- Définition de fonctionnement

Si on veut résumer le fonctionnement de la comptabilité générale, on peut dire que c'est la codification des opérations relaissées par l'organisme sous forme d'écritures comptables, selon un plan comptable et en vue de produire des états de synthèse. La comptabilité générale est une comptabilité qui se base sur les pièces comptables qui sont généralement internes quand il s'agit des recettes, et généralement externes quand il s'agit des dépenses.

S'agissant de la comptabilité budgétaire, son fonctionnement peut être résumé aux écritures budgétaires relatives aux opérations suivantes :

- L'engagement : c'est la consommation du crédit relatif à la dépense ;
- La constatation : c'est la constatation de la réalisation de la prestation devant donner lieu à la recette ou la dépense (livraison par exemple) ;
- La liquidation : c'est l'arrêt du montant de la recette ou la dépense ;
- L'ordonnancement : c'est la production de l'ordre de recette ou de paiement ;
- L'exécution de l'ordonnancement : c'est l'encaissement du montant de l'ordre de recette ou le décaissement du montant de l'ordre de paiement. Il est à signaler que la constatation et la liquidation sont deux étapes qui ne génèrent aucune écriture comptable budgétaire. Ce qui veut dire que les états budgétaires ne renseignent pas sur ces éléments.

b- Codification des comptes

Les écritures de la comptabilité générales sont enregistrées dans des comptes du plan comptable marocain. Tandis que les écritures de la comptabilité budgétaires sont enregistrées dans des rubriques de la nomenclature budgétaire. A travers notre recherche nous n'avons pas rencontré un document juridique qui explique le fonctionnement des rubriques budgétaires. Cette absence de document laisse apparaître de différentes interprétations pour la même opération.

Le budget est présenté en budget d'investissement et budget de fonctionnement et la nomenclature budgétaire est composée des chapitres, articles et paragraphes.

Les chapitres sont composés de trois caractères, les articles de quatre caractères, les paragraphes de cinq caractères.

En effet et afin d'assurer un rapprochement entre les deux comptabilités, la DEPP a recommandé aux établissements publics la tenue de la comptabilité budgétaire en utilisant les comptes du plan comptable marocain au lieu de la nomenclature budgétaire classique. C'est ainsi que les chapitres, articles et paragraphes budgétaires correspondent successivement aux postes, comptes et sous-comptes du plan comptable.

c- Etats de sortie

Les états de sortie de la comptabilité générale sont les 5 états de synthèse prévus par le CGNC qui sont le bilan, le CPC, l'ESG, le tableau de financement et l'ETIC. S'agissant de la comptabilité budgétaire et après l'établissement du budget de l'organisme public, deux principaux états sont produits, à savoir :

- La situation d'exécution du budget (compte administratif) ;
- La situation du reste à payer (ou reste à mandater).

La situation d'exécution du budget est un état qui présente pour chaque ligne budgétaire,

Le crédit ouvert, les montants engagés et le crédit disponible ainsi que le taux d'exécution du budget. Ce dernier est le rapport entre les montants engagés et le crédit ouvert.

Un taux d'exécution élevé à la fin de l'année veut dire que les prévisions budgétaires ont été bien calculées. Le contraire veut dire que les prévisions budgétaires sont surestimées. La situation du reste à payer renseigne sur les dettes de l'organisme envers ses engagements. La situation du reste à payer donne par ligne budgétaire, la différence entre le montant engagé et le montant payé.

La situation du reste à payer est une situation annuelle, c'est ainsi que pour l'exercice N par exemple on peut rencontrer la situation du reste à payer de l'année N-1, de l'année N-2, jusqu'à l'année pour laquelle tous les engagements ont été payés. Le reste à payer calculé ne donne pas vraiment les dettes de l'organisme du moment qu'il est calculé sur la base de engagements et non sur la base des réalisations de la dépense (livraison).

d- Les principes comptables

Si le CGNC cite et explique les sept principes comptables à respecter pour la comptabilité générale, les textes régissant la comptabilité budgétaire n'ont pas cité expressément des principes à respecter. Néanmoins, il est communément admis que la comptabilité budgétaire se base elle aussi sur des principes à respecter.

La lecture du RGCP et de la loi organique des finances permet de relever quatre principes de la comptabilité budgétaires à savoir :

- ♣ Le principe de l'unité budgétaire ;
 - ♣ Le principe de l'universalité ;
 - ♣ Le principe de l'annualité budgétaire ;
 - ♣ Le principe de l'équilibre budgétaire.
- Le principe de l'unité budgétaire

Selon ce principe, l'ensemble des dépenses et des recettes doit être donnée dans un document unique. Toutefois, l'article 16ter de la LOF prévoit que les opérations des budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome sont prévues, autorisées et exécutées dans les mêmes conditions que les opérations du budget général. Ce qui veut dire que la LOF prévoit, en plus du budget général, des budgets annexes.

Le budget général, selon l'article 13 de la LOF, comporte deux parties : la première partie concerne les ressources, le second est relatif aux dépenses. Les ressources de l'Etat sont citées par l'article 11 de la même loi, tandis que les charges de l'Etat comprennent (selon l'article 12 de la même loi) :

- Les dépenses du budget général ;
- Les dépenses des budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome ;
- Les dépenses des comptes spéciaux du trésor.

S'agissant des établissements publics, leur budget est présenté en un seul document comportant un budget d'investissement, un budget de fonctionnement et un budget de trésorerie. Ce dernier retrace les mouvements prévisionnels des entrées et sorties de fonds ainsi que l'excédent qui en découle.

Par rapport à la comptabilité générale, le principe de l'unité budgétaire n'a pas d'équivalence. Néanmoins, les états de synthèse comptables sont généralement présentés dans un seul document qui est la liasse comptable.

➤ Le principe de l'universalité

C'est l'article 9 de la LOF qui présente le fondement de ce principe. Selon cet article : «il est fait recette du montant intégral des produits, sans contraction entre les recettes et les dépenses, l'ensemble des recettes assurent l'exécution de l'ensemble des dépenses ».

Le fondement de ce principe peut correspondre au fondement du principe de clarté de la comptabilité générale. Selon ce principe :«Les opérations et informations doivent être inscrites dans les comptes sous la rubrique adéquate, avec la bonne dénomination et sans compensation entre elles. »

Les deux principes visent une présentation fidèle des produits et des dépenses. A titre d'exemple, le montant des pénalités de retard appliqué aux fournisseurs ne peut venir en diminution de la dépense. Les pénalités de retard constituent des recettes à inscrire dans les comptes appropriés.

➤ Le principe de l'annualité

Le principe de l'annualité est prévu par l'article premier de la LOF. Selon cet article : « la loi de finances prévoit, évalue, énonce et autorise, pour chaque année budgétaire, l'ensemble des ressources et des charges. ».

Au niveau de la comptabilité générale, c'est le principe de spécialisation des exercices qui introduit la notion de l'annualité aux règles de la comptabilité générale. Selon ce principe et en raison du découpage de la vie de l'entreprise en exercices comptables, les charges et les produits doivent être rattachés à l'exercice qui les concerne effectivement et à celui-ci seulement. En effet, le principe de l'annualité et celui de spécialisation des exercices ont pour point communs le rattachement des produits et des charges à leurs exercices ainsi que la périodicité de l'exercice qui correspond à l'année.

Cependant, les deux principes présentent les divergences suivantes :

- Le principe comptable de rattachement ne parle que des charges au sens comptable et non des immobilisations, quoi que implicitement les immobilisations

doivent être comptabilisées au moment de leur acquisition par la structure (date de transfert de propriété);

- La notion du report à nouveau n'est pas reconnue par la comptabilité budgétaire, le budget non engagé est perdu ;

- Le fait générateur de rattachement des recettes et des dépenses diffère entre les deux comptabilités. C'est ainsi que pour le CGNC : les produits sont comptabilisés au fur et à mesure qu'ils sont acquis et les charges au fur et à mesure qu'elles sont engagées, sans tenir compte de leur encaissement ou de leur décaissement.

Tandis que selon la LOF (article 8) : « 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 ».

➤ Le principe de l'équilibre budgétaire

A l'instar du principe de l'annualité, le principe de l'équilibre budgétaire trouve ses origines dans l'article premier de la LOF. Selon cet article : « la loi de finances prévoit, évalue, énonce et autorise, pour chaque année budgétaire, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat, dans les limites d'un équilibre économique et financier qu'elle définit. ». Il convient de signaler à ce niveau qu'aucune définition n'a été donnée par la LOF à l'équilibre budgétaire, toutefois l'article 8 prévoit dans son dernier paragraphe que: « les dépenses doivent être payées sur les crédits de l'année de rattachement », c'est-à-dire celle au cours de laquelle les ordonnances ou mandats sont visés par les comptables assignataires. En d'autres termes, on ne peut pas prévoir des dépenses dont le total dépasse les ressources.

En dehors des quatre principes budgétaires cités ci-dessus, il est à signaler que le principe comptable de prudence constitue aussi une règle budgétaire. Selon ce principe : «Les incertitudes présentes susceptibles d'entraîner un accroissement des charges ou une diminution des produits de l'exercice doivent être prises en considération dans le calcul du résultat de cet exercice ». En termes budgétaires et du moment que les dépenses ne peuvent être réglées qu'une fois budgétisées, il va de soi que par prudence les organismes publics prévoient dans leurs budgets les dépenses probables.

3. Les contraintes

La comptabilité budgétaire ou la comptabilité générale se heurtent chacune, à des contraintes qui peuvent avoir un impact sur le traitement comptable des opérations. En effet, sur le plan pratique, la comptabilité générale est influencée par le traitement fiscale des opérations et la comptabilité budgétaire se voit influencée par le disponible budgétaire. Ainsi par exemple :

- une calculatrice de 2000 DH peut être considérée en comptabilité générale comme étant une fourniture de bureau pour, entre autres, bénéficier de la déduction totale dans le même exercice. D'un point de vue budgétaire, elle peut être considérée comme étant du matériel de bureau quand l'organisme ne dispose pas de suffisamment de crédit au niveau de la rubrique fournitures de bureau ;

- des dépenses relatives au parrainage peuvent être considérées en tant que telles par la comptabilité générale, pour éviter le traitement fiscal relatif aux dons. En même temps elles peuvent être considérées au niveau budgétaire comme étant des subventions (soumises au visa du Ministère des Finances) pour qu'il n'y ait pas obligation d'appel à la concurrence.

4. Rapprochement entre la comptabilité budgétaire et comptabilité d'exercice

Il va sans dire que du moment que les deux comptabilités cohabitent au sein du même organisme et que les deux comptabilités offrent de l'information financière, il faut prévoir un système de rapprochement entre les deux. Ce rapprochement peut se faire de la manière suivante :

4.1 Pour les recettes

Si en comptabilité générale les produits sont constatés une fois acquis, en comptabilité budgétaire les recettes ne sont prises en compte que lorsqu'elles sont encaissées par un comptable public. Le rapprochement des produits constatés au niveau de la comptabilité générale et les recettes constatées en comptabilité budgétaire peut se faire selon la relation suivante :

Total recettes N (budget) = Total produits N – Total produits non encaissables (variation de stocks, reprises,...) + créances au 1.1.N – créances au 31.12.N.

Cette équation est utilisée aussi par les organismes soumis à la TVA sous le régime d'encaissement pour le rapprochement du chiffre d'affaires comptabilisé (tiré du CPC) avec le total des chiffres d'affaires déclarés lors des déclarations de la TVA. S'agissant des produits financiers, ceux-ci doivent être portés brut au niveau des deux comptabilités et ce, en vertu des principes de clarté et de l'universalité. Cette règle n'est pas toujours respectée au niveau des budgets des organismes publics.

Les produits financiers sont généralement comptabilisés en net et ce, parce que l'IS correspondant est retenu à la source par les établissements de crédit. D'autant plus que l'IS ne fait l'objet ni de budgétisation, ni de liquidation, ni de mandatement et n'est pas soumis au visa du comptable public.

Il est à noter que la retenue à la source de l'IS sur les intérêts servis par les banques est prévue par les articles 4 et 14 du Code Général des Impôts. Quant à la taxe sur la valeur ajoutée due sur les intérêts servis par les établissements de crédit et organismes assimilés. Elle est versée directement par ceux-ci au compte du trésor (article 117 du Code Général des Impôts). La TVA échappe aussi à la règle de budgétisation, de liquidation, du mandatement et du visa du comptable public.

4.2 Pour les dépenses

Selon la réglementation budgétaire, les dépenses sont engagées, liquidées et mandatées.

Les prévisions budgétaires sont concrétisées par les crédits ouverts par rubrique budgétaire. La consommation du disponible budgétaire a lieu au moment de la concrétisation de la dépense, l'engagement budgétaire constitue donc une autorisation de la réalisation de la dépense. Donc la constatation budgétaire se fait à priori contrairement à la comptabilité générale où la constatation de la charge (ou immobilisation) se fait après réalisation effective de la prestation ou le transfert de propriété des biens.

Cette dualité de traitement fait que le rapprochement entre les deux comptabilités nécessite un développement selon la nature de la dépense et du cadre juridique correspondant. Le développement du rapprochement entre les deux comptabilités diffère selon qu'il s'agisse :

- Des marchés à terme ou bons de commande ;
- Des autres formes de passation des contrats ;
- Des charges du personnel.

➤ marchés à terme (ou bons de commande).

L'écriture budgétaire d'engagement se fait après adjudication et avant commencement des travaux (ordre de services). Cette écriture ne veut pas dire que le bien est livré ou la prestation est fournie. Les dépenses constatées au niveau de la comptabilité générale d'un exercice peuvent avoir un autre exercice budgétaire de rattachement, ce qui rend le rapprochement difficile.

Exemple : un marché de construction engagé en 2018 peut être exécuté partiellement en 2018 mais, les travaux peuvent n'être achevés que 3 années après. L'inexistence des reports à nouveau complique d'avantage le rapprochement. C'est ainsi que nous proposons la production au niveau de la comptabilité budgétaire, d'un autre état de sortie qu'on peut intituler « état de réalisation du budget » cet état comporte pour le budget de chaque année les engagements, les réalisations (fourniture effective de biens ou services), le reste à réaliser. L'état de réalisation du budget est actualisé chaque année et comporte les données budgétaires de tous les exercices pour lesquels il existe des engagements non réalisés.

Cet état sera alimenté par les données de la comptabilité générale au moment de la constatation de la charge ou l'enregistrement des immobilisations. Pour ce faire, les pré-requis ci-dessous sont à satisfaire :

- L'imputation budgétaire doit être conforme à l'imputation comptable en prenant en considération les dispositions du CGNC notamment en matière l'évaluation à l'entrée. Exemple: les frais d'acte ne doivent pas être intégrés dans le coût de l'immobilisation acquise ; La comptabilité générale doit intégrer les références du marché dans ses écritures comptables en ajoutant un champ dédié. La référence marché facilite les rapprochements ;

- Le système d'information financier doit assurer le transfert de données entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale. C'est ainsi que la constatation d'une facture au niveau de la comptabilité générale ne peut être autorisée par le système si le marché correspondant n'est pas budgétisé ;

- La codification du marché doit se faire de la même manière ;

- La saisie d'une pièce doit se faire une, et une seule fois. A titre d'exemple la facture peut être reçue par le service budget, comptabilisé par lui et validée par le service comptabilité générale, avant d'être traité par le service mandatement.

➤ Autres formes de passation des contrats (les marchés-cadre)

Selon l'article 5 du décret fixant les conditions et les formes de passation des marchés de l'Etat : « les marchés-cadre peuvent être passés lorsque la quantification et le rythme d'exécution d'une prestation, qui présente un caractère prévisible et permanent, ne peuvent être entièrement déterminés à l'avance. ». Les marchés-cadre ne fixent que le minimum et le maximum des prestations, arrêtées en valeur ou en quantité, susceptible d'être commandées au cours d'une période déterminée n'excédant pas l'année budgétaire.

D'un point de vue budgétaire, l'organisme est tenu de budgétiser le montant maximum du marché, en plus et selon le même article, il doit à la fin de chaque année budgétaire, solder les marchés-cadre à hauteur du montant des prestations réalisées. Cette obligation veut dire tout simplement que le montant engagé à la fin de l'exercice budgétaire doit égaliser le montant comptabilisé au niveau de la comptabilité générale.

➤ Les conventions ou contrats.

L'article 2 du même décret prévoit la passation des conventions et contrats. Ceux-ci sont faits dans les formes et selon les règles du droit commun.

A titre d'exemple, on peut citer : la consommation d'eau, d'électricité ou de téléphone, les frais du loyer, les contrats d'avocats, les insertions au bulletin officiel et aux journaux d'annonces légales, les abonnements aux revues spécialisées.

Le traitement de ces opérations au niveau budgétaire diffère selon qu'il s'agisse d'un montant connu à l'avance (loyer, honoraires d'avocats...) ou non (eau, électricité, téléphone...). Pour les prestations dont le montant est fixe, le budget contient le montant annuel de la prestation, et l'engagement se fait sur la base du montant prévu au contrat.

Pour les prestations dont le montant est variable, le budget contient un montant annuel prévisionnel, et l'engagement se fait sur la base des pièces justificatives de la réalisation de la dépense. Dans tous les cas le montant budgétisé subit une correction à la fin de l'exercice à hauteur des prestations réalisées. Le montant engagé de ce type de

dépense à la fin de l'exercice doit correspondre au montant comptabilisé au niveau de la comptabilité générale.

➤ les charges du personnel.

Les charges du personnel sont budgétisées sur la base des prévisions annuelles. Les écritures d'engagement se font sur la base des montants à payer au personnel. La concordance avec les données de la comptabilité générale peut avoir lieu en prenant en considération l'effet des rappels. Il est entendu par rappel tout paiement qui concerne des charges rattachées à des exercices antérieurs.

A notre avis, les charges du personnel au niveau budgétaire doivent subir les mêmes règles de rattachements telles que prévues par le principe de spécialisation des exercices. Les charges provisionnées au niveau de la comptabilité générale peuvent être engagées, de manière à ce que les dépenses soient payées sur les crédits de l'exercice de rattachement.

4.3 Pour la trésorerie

Le rapprochement entre les données de la comptabilité budgétaire et celles de la comptabilité générale doit prendre en considération le fait que pour la comptabilité budgétaire, la sortie des flux est constatée au moment du visa du titre de paiement par le comptable public, tandis qu'au niveau de la comptabilité générale la sortie des flux est constatée au moment de la remise du titre de paiement au destinataire.

4.4 Cas particulier

Le rapprochement entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale laisse apparaître des cas particuliers qu'il faut prendre en considération, notamment :

- La TVA due ne constitue ni charge, ni immobilisation au sens de la comptabilité générale. Au niveau de la comptabilité budgétaire la TVA due doit être budgétisée sous une rubrique pour qu'elle puisse être réglée. Généralement, au sens de la comptabilité budgétaire, la TVA est considérée comme une dépense de fonctionnement ;

- Le remboursement des emprunts pose le même problème pour la comptabilité budgétaire. Alors que pour la comptabilité générale, il s'agit d'une diminution du solde du compte d'emprunt.

Au niveau de cette section, nous avons traité la relation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale à travers les objectifs, les outils ainsi que les principes qui régissent chacune d'elles. Nous avons précisé que la comptabilité budgétaire est une comptabilité de contrôle beaucoup plus qu'une comptabilité de gestion et qu'elle ne s'intéresse ni, au rendement des opérations de l'organisme, ni non plus, au patrimoine de celui-ci contrairement à la comptabilité d'exercice.

Nous avons traité les outils de chaque type de comptabilité à travers :

- ♣ Le dispositif juridique qui régit chacune des comptabilités ;
- ♣ Les règles de fonctionnement ;
- ♣ Les contraintes auxquelles se heurtent les deux comptabilités.

Nous avons proposé des méthodes de rapprochement entre les données de recettes et de dépenses des deux comptabilités. Ces méthodes supposent la réalisation des préalables liés à la codification des imputations budgétaires, aux procédures de travail et au système d'information. S'agissant des recettes, nous avons souligné que les recettes budgétisées doivent normalement égaliser les produits encaissables comptabilisées, corrigées de la variation des comptes clients. Alors que pour les dépenses nous en avons présenté les natures dont les montants comptabilisés sont les mêmes au niveau des deux comptabilités et nous avons proposé la production d'une situation d'exécution des budgets sur la base des livraisons de biens et services.

Section 3 : la loi organique de finance et la réforme comptable

Les mutations et les contraintes économiques, sociales et financières ayant marqué ces dernières années l'environnement national et international ont mis en évidence les limites du modèle de gestion en vigueur du budget de l'Etat fondé sur une culture de moyens. Les finances publiques ont grandement besoin d'une nouvelle vision de gestion imprégnée d'une culture de résultat et de performance pour accompagner la dynamique des grands projets et des réformes engagées par SA MAJESTE LE ROI. Il s'agit de réformer les finances publiques dans le cadre d'une approche globale et intégrée de gouvernance des finances de l'Etat, des collectivités territoriales, des établissements et entreprises publics et des caisses de retraite¹⁷.

¹⁷ Ministère de l'économie et des finances, revue AL MALIYA (2011), réforme de la comptabilité de l'Etat, N°49

Le constat actuel est que les recettes et la fiscalité accaparent l'essentiel des débats budgétaires au sein du parlement, au détriment de composantes aussi essentielles et indissociables en termes de contribution à la soutenabilité budgétaire, en l'occurrence la dépense et la comptabilité. Ceci dit que, la réforme comptable est considérée comme une dimension fondamentale de la réforme de la loi organique des finances.

le chantier de réforme de la comptabilité des organismes publics a été identifié comme projet prioritaire dans le cadre de l'agenda de modernisation et d'optimisation du système de gestion des finances publiques en raison des enjeux qui transcendent le système financier et comptable pour impacter l'organisation et le fonctionnement de l'administration publique au bénéfice de la réforme de l'Etat.

« Cette comptabilité rénovée, au-delà de son caractère technique, constitue, en réalité un outil de modernisation des établissements publics en raison des changements et des mutations profondes qu'elle implique en matière d'amélioration de la bonne gouvernance dans la sphère publique. Le nouveau système comptable constitue à ce titre, un véritable pari de l'innovation/créativité au sein de l'administration publique, et participe à la création d'un nouvel état d'esprit devant dès lors, animer les différents intervenants dans le processus de préparation, d'exécution et de contrôle des finances publiques » (revue ALMALIYA, 2011 n°49).

I. L'évolution des lois organiques des finances au Maroc

L'évolution des lois organiques des finances au Maroc a toujours été marquée par une articulation entre les processus de révision constitutionnelle et ceux liés à la refonte des textes organiques régissant les finances de l'Etat :

- ✓ La constitution du 14 décembre 1962 a été suivie par l'adoption de la première loi organique des finances du 9 novembre 1963 qui a adapté les règles de gestion du budget de l'Etat à la réalité du Maroc indépendant et qui a consacré l'autonomie des règles et principes budgétaires et financiers par rapport à ceux régissant la comptabilité publique et les marchés publics, devant désormais faire l'objet de règlements spécifiques.
- ✓ Les lois organiques des finances de 1970 et de 1972 ont essentiellement introduit l'abandon du système de règlement provisoire puis définitif du budget et la possibilité de sursis à exécution de certaines dépenses d'investissement, à l'effet

de répondre aux contraintes de la conjoncture économique qui ont caractérisé cette période.

- ✓ La constitution du 7 octobre 1996 a été suivie par l'adoption de la loi organique des finances de 1998 qui a notamment :
 - supprimé les budgets annexes et intégré dans la loi de finances de l'année les services de l'Etat gérés de manière autonome ;
 - réduit le nombre de catégories de comptes spéciaux du Trésor de neuf catégories à six
 - rétabli le calendrier budgétaire en l'alignant sur l'année civile ;
 - renforcé les prérogatives de l'exécutif en matière de gestion budgétaire notamment, en ce qui concerne l'ouverture de crédits supplémentaires, les mouvements de crédits en cours d'année, le redéploiement et la transformation des postes budgétaires.

Ainsi et en dépit de ces différentes réformes et malgré leur concomitance avec les réformes constitutionnelles, le mode de gestion des finances publiques a continué à être fondé sur la culture des moyens et des demandes de crédit toujours à la hausse. Partout dans le monde, cette culture n'a pas suffisamment permis de résister à l'impact des différentes crises économiques et financières sur les finances publiques.

❖ Les innovations de la constitution de 2011

Cette constitution¹⁸ a accordé une place de choix aux finances publiques en édictant des principes et des règles devant être appliqués dans ce domaine. Ils traduisent de manière claire la vision politique et la dimension économique et sociale constituant le socle de la nouvelle gouvernance du pays:

1. Le parlement se retrouve largement renforcé dans ses prérogatives de législation, de contrôle de l'action de l'exécutif, d'évaluation des politiques publiques et d'animation du débat public ;

2. La constitution a par ailleurs, introduit la pluri-annualité budgétaire puisque, l'article 75 prévoit que « les dépenses d'investissement nécessaires à la réalisation des plans de développement stratégiques ou des programmes pluriannuels, ne sont votées

¹⁸ Dahir n° 1-11-91 du 27 chaabane 1432 (29 juillet 2011) portant promulgation du texte de la constitution.

qu'une seule fois, lors de l'approbation de ces derniers par le Parlement et sont reconduites automatiquement pendant leur durée ».

3. De même et compte tenu du principe constitutionnel de l'obligation de reddition des comptes, la loi de règlement a été élevée au rang constitutionnel contrairement à la situation précédente où elle n'était régie que par la loi organique des finances. Ainsi, le gouvernement est désormais tenu de par les dispositions de l'article 76 de la constitution, de soumettre « annuellement au Parlement une loi de règlement de la loi de finances au cours du deuxième exercice qui suit celui de l'exécution de ladite loi de finances. Cette loi inclut le bilan des budgets d'investissement dont la durée est arrivée à échéance ».

4. Si la constitution de 1996¹⁹ a érigé la Cour des comptes au rang d'institution constitutionnelle, la constitution de 2011 lui garantit pour sa part, son indépendance et lui élargit ses prérogatives. Elle a pour mission d'assurer le contrôle de l'exécution des lois de finances, de veiller à la transparence et à la reddition des comptes de l'Etat et des organismes publics. L'article 148 de la constitution précise que la Cour des comptes « soumet au Roi un rapport annuel sur l'ensemble de ses activités, qu'elle transmet également au chef du gouvernement et aux présidents des deux chambres du parlement. Ce rapport est publié au « Bulletin officiel » du Royaume.

5. La nouvelle constitution consacre en plus le titre XII à la bonne gouvernance, en précisant que les services publics sont soumis aux normes de qualité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité et sont régis par les principes démocratiques consacrés par la constitution. Elle souligne que les agents des services publics exercent leurs fonctions selon les principes de respect de la loi, de neutralité, de transparence, de probité et d'intérêt général. C'est pour montrer que le capital humain est déterminant pour la bonne gouvernance des politiques publiques. La nouvelle constitution prévoit en plus que les services publics doivent rendre compte de la gestion des deniers publics conformément à la législation en vigueur et sont soumis à cet égard aux obligations de contrôle et d'évaluation. Elle renvoie d'ailleurs à une charte des services publics devant fixer l'ensemble des règles de bonne gouvernance relatives au fonctionnement des administrations publiques, des régions et des autres collectivités territoriales et des organismes publics.

¹⁹ Adoptée par voie de référendum le 13 septembre et promulguée le 7 octobre 1996.

6. La constitution prévoit enfin dans son article 36 que les infractions relatives aux conflits d'intérêts, aux délits d'initiés et toutes infractions d'ordre financier sont sanctionnées par la loi.

Nous constatons ainsi une forte intégration dans notre constitution des principes et normes appliqués dans l'entreprise privée sous l'influence du nouveau management public (new public management). De tendance néolibérale, ce concept fait référence aux principes de respect de la loi ou de conformité, de neutralité, de probité ... et aux normes de qualité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité auxquels la constitution fait référence. De la vision politique qui se trouve consacrée dans le droit constitutionnel, l'Etat prend conscience de l'importance du management qui rend les politiques publiques concrètes et perceptibles par les citoyens.

Il est clair qu'il s'agit là d'un nouveau partage du pouvoir financier en l'organisant et en séparant dans la gestion publique de nos finances les différentes fonctions du législatif, de l'exécutif et du juridictionnel et de la mise en place de nouvelles règles de gestion des finances de l'Etat.

II. La réforme comptable

La comptabilité des organismes publics (Etat, établissements publics et collectivités territoriale) constitue le levier par excellence d'opérationnalisation des principes de responsabilité, de transparence et de reddition des comptes, édictés par la Constitution du 1er juillet 2011 et déclinés au niveau de la réforme de la loi organique des finances qui lui réserve un chapitre spécial (chapitre 6 – des comptes de l'Etat).

La gestion des finances publiques repose pour une grande part sur la tenue d'une comptabilité à même de permettre la restitution de comptes publics fiables et sincères, reflétant la réalité financière de l'un organisme public.

La comptabilité « à base caisse » ne permet pas d'atteindre les objectifs de responsabilité, de transparence et de reddition des comptes. Elle ne permet pas de répondre aux questions essentielles suivantes :

- quels sont les responsables des politiques publiques ;
- quel est le coût de ces politiques ;
- quelle est la performance des actions du gouvernement, leur efficacité et leur efficience ;

- et quels sont les résultats réalisés sur le terrain et leurs impacts sur le vécu quotidien des citoyens.

Les réponses à ces questions constituent justement, le socle sur lequel repose la réforme de la loi organique des finances et son pendant, la réforme de la comptabilité, devant emprunter les principes qui ont déjà fait leurs preuves dans le secteur privé, à savoir:

- la comptabilité d'exercice qui permet d'intégrer les droits constatés, la patrimonialité, les engagements hors bilan de l'Etat, la sincérité et l'image fidèle des comptes ;
- la comptabilité analytique qui permet l'évaluation des coûts et de la performance des services publics.

A ce titre, il y a lieu de préciser que le chantier de réforme de la comptabilité de l'Etat est mené par la Trésorerie Générale du Royaume en convergence avec les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS)²⁰ et avec la comptabilité des entreprises (IFRS). Cette réforme devrait constituer un levier important au bénéfice de l'administration, un gage de transparence et de bonne gouvernance financière et un vecteur au service de la prévision, du pilotage et de la reddition des comptes publics.

1. La réforme de la comptabilité d'Etat : un gage de la transparence et de bonne gouvernance financière.

La mise en place d'une véritable comptabilité d'exercice privilégiant la constatation des droits et des obligations de l'Etat offre une opportunité à tous ceux qui veulent connaître les prestations rendues par l'appareil productif de l'Etat de se faire une idée précise sur la réalité financière de l'Etat. Elle offre une opportunité à tous ceux qui veulent connaître les prestations rendues par l'appareil productif de l'Etat qu'ils soient décideurs, corps de contrôle, bailleurs de fonds, représentants de la nation ou juges financiers, de se faire une idée précise sur l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'Etat (revue ALMALIYA, 2011).

Cette dimension de transparence se trouve consolidée à travers le large spectre d'informations financières que la nouvelle comptabilité permet de dégager, dès lors qu'il ne s'agit plus seulement de savoir ce que l'Etat a dans ses caisses, logique qui prévaut

²⁰ Jean François Des ROBERT&Jacques COLIBERT (2008), Les normes IPSAS et le secteur public, Dunod, Paris, page : 246 et 247.

dans le système actuel, mais d’apprécier ce que sont ses richesses, ses dettes et les engagements qu’il peut être amené à honorer afin de mieux appréhender les résultats dégagés et la situation financière à moyen et à long termes des finances publiques.

La réforme de la comptabilité de l’Etat²¹ constitue une occasion de rénovation du débat du débat budgétaire et financier, débat qui gagnerait inéluctablement en visibilité, en clarté et en transparence que pourrait lui apporter la comptabilité d’exercice pour trancher les grands choix budgétaires et financiers et arrêter les stratégies de gestion des finances publiques.

Elle vient enfin, à point nommé pour renforcer les principes de transparence, de responsabilité financière, d’éthique et de reddition des comptes à travers une approche concrète, pragmatique et adossée sur la réalité de l’exécution chiffrée des finances de l’Etat.

2. La réforme comptable en tant que chantier de modernisation d’envergure nationale.

Le cadre comptable actuel, formé d’une simple nomenclature de comptes dont l’origine remonte aux années trente, se limite à l’enregistrement des opérations budgétaires et de trésorerie dans la seule optique «encaissements/décaissements».

Aussi et afin de remédier aux insuffisances de ce cadre et de répondre aux besoins en matière d’information, de mesure des performances et de développement d’analyses financières, à même d’éclairer les autorités supérieures dans la prise de décision, la Trésorerie Générale du Royaume a élaboré un nouveau plan comptable, en s’inspirant du code général de normalisation comptable ET des normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), qui sont les nouvelles normes comptables et financières internationales du secteur public, et qui sont en train de s’imposer dans toutes les entités publiques du monde entier (États, municipalités et établissements publics).

La réforme du système de gestion des finances publiques constitue donc, l’un des chantiers majeurs de déclinaison des principes de gouvernance consacrée par la nouvelle constitution du pays. C’est une opportunité unique pour la mise en place d’une approche moderne et novatrice des finances de l’Etat et au-delà même des finances de l’Etat, des finances publiques et de la gestion des affaires publiques en général. Selon les

²¹ ABDELKARIM GUIRI (2014), La réforme de la comptabilité de l’Etat au Maroc: Spécificités et enseignements de l’expérience, Université Paris I Panthéon- Sorbonne.

responsables du ministère de la finance, cette réforme de la loi organique des finances n'est en effet pas uniquement une refonte du cadre juridique du budget et de la comptabilité de l'Etat. Cette refonte ne saurait être concrétisée sans la mise en place de systèmes d'information performants et sans l'appui de ressources humaines qualifiées et engagées dans la réussite de ces réformes (revue ALMALIYA, 2011).

La réforme de la loi organique des finances devrait, donc, constituer une opportunité de mutation profonde à imprégner au modèle de gestion publique, auquel elle est appelée à insuffler une dynamique managériale de rupture plus responsabilisant, plus performante et mieux orientée vers la satisfaction des attentes et aspirations des citoyens.

Conclusion :

En guise de conclusion de ce chapitre, le système comptable des établissements publics, notamment administratifs, au Maroc est régi par le décret royal 330-66 du 21 avril 1967 tel qu'il a été complété et modifié. Ce décret fait référence à une comptabilité budgétaire dont le but recherché est tout simplement de suivre l'exécution des budgets tout en respectant les autorisations budgétaires de crédit par rubrique budgétaire. Or, les comptes administratifs ou de gestion n'informent que sur cet aspect. Par conséquent, les informations fournies par la comptabilité budgétaire ne satisfont plus les besoins croissants de ces établissements publics et de leurs partenaires en informations comptables pertinentes, utiles à la gestion et nécessaires à la prise de décision.

La connaissance par l'Etat de la composition et de la valeur du patrimoine des établissements publics administratifs est très souvent restée lacunaire. Ainsi, la fiabilité des informations s'apprécie au regard du principe de la sincérité des comptes qui renvoie à

l'approche patrimoniale de la gestion comptable publique qui pourrait être garantit par la comptabilité inspirée du secteur privé.

A signaler, la comptabilité budgétaire ne prend en compte ni le principe de la constatation des droits et des obligations ni la dimension patrimoniale de l'organisme. En ce sens, le système de la comptabilité budgétaire prévoit, puisque :

- seuls les flux (encaissements et décaissements) sont comptabilisés,
- et les opérations prises en compte, sur la « base caisse », au titre de la gestion au cours de laquelle : une dépense a été visée par le comptable assignataire, indépendamment de la date de son paiement et la recette a été encaissée par un comptable public.

La logique de caisse de cette comptabilité budgétaire ne favorise pas la production d'informations financières et comptables permettant :

- ✓ L'appréciation des résultats ;
- ✓ La mesure des performances ;
- ✓ La pertinence de la décision.

Ce qui est loin de répondre aux objectifs d'une véritable comptabilité d'entreprise et ne permet donc pas de donner une image fidèle de la situation financière et patrimoniale des établissements publics. D'où la nécessité mettre en place une comptabilité d'engagement et droits constatés, s'inspirant du code général de normalisation comptable (CGNC) et de l'approche du nouveau management public.

Au Maroc, l'adoption d'une comptabilité d'exercice par les centres hospitalo-universitaires, à l'instar des établissements publics administratifs, s'inscrit dans le cadre de la réforme de la comptabilité des organismes publics. Cette réforme comptable, au-delà de son caractère technique, constitue, en réalité un outil de modernisation de l'Etat et de secteur public en raison des changements et des mutations profondes qu'elle implique en matière d'amélioration de la bonne gouvernance dans la sphère publique. Le nouveau système régissant la comptabilité des établissements publics constitue à ce titre, un véritable pari de l'innovation/créativité au sein de l'administration publique, et participe à la création d'un nouvel état d'esprit devant dès lors, animer les différents intervenants dans le processus de préparation, d'exécution et de contrôle des finances publiques.

La mise en place d'une véritable comptabilité d'exercice privilégiant la constatation des droits et des obligations des établissements publics offre une opportunité à tous ceux qui veulent connaître les prestations rendues par l'appareil productif du secteur public de se faire une idée précise sur la réalité financière et patrimoniale. Cette dimension de transparence se trouve consolidée à travers le large spectre d'informations financières que la nouvelle comptabilité permet de dégager, dès lors qu'il ne s'agit plus seulement de savoir ce que l'établissement public a dans ses caisses mais d'apprécier et d'évaluer ce que sont ses richesses, ses dettes et les engagements qu'il peut être amené à honorer afin de mieux appréhender les résultats dégagés et la situation financière à moyen et à long terme.

En effet, le NMP permet de perfectionner et de moderniser l'action publique, souvent jugé comme contreproductive, en introduisant en son sein des plans de rationalité managériale. D'après (Chevalier et Lochak, 1982) le secteur public se révèle donc essentiellement fondé sur une rationalité juridique alors que le secteur privé est plutôt basé sur une rationalité managériale. Il tend alors à substituer ce dernier type de rationalité à la rationalité juridique classique. Ainsi, l'adoption du nouveau management public peut participer à améliorer l'image, parfois ternie du secteur public.

**Chapitre II: Le cadre de référence de base des travaux sur la diffusion
d'un nouveau système comptable**

Introduction

Depuis le début des recherches sur la diffusion de la comptabilité, les différents chercheurs se sont fondés sur des approches qui ont la même ambition, il s'agit de la théorie de diffusion des innovations, du courant de recherche sur la diffusion des innovations en systèmes d'information et l'approche du nouveau management public.

En considérant l'introduction d'une comptabilité d'exercice au sein des CHU comme une innovation technique et managériale, l'ensemble de ces travaux constitue alors le fondement de base du courant de recherche sur la diffusion d'un nouveau système comptable.

La théorie de diffusion des innovations s'intéresse à l'étude de la diffusion des innovations dans les différents types des organisations. Elle vise à comprendre le processus de diffusion des innovations afin d'identifier un certain nombre de facteurs qui influencent leur diffusion. Cette théorie a fourni les premiers développements sur les concepts de base et a construit un corpus empirique riche sur les déterminants de la diffusion, elle a ainsi constitué une référence pour le développement du courant de recherche sur la diffusion des innovations en systèmes d'information. Ce dernier vise de même à étudier le taux de diffusion des systèmes d'information et à identifier les facteurs qui influencent l'adoption et l'implantation des innovations dans ce domaine.

Ainsi, des méthodes de management, traditionnellement employées dans le secteur privé, se sont peu à peu répandues dans la sphère publique, constituant le courant du Nouveau Management Public (NMP) également appelé Nouvelle Gestion Publique (NGP). Ce processus a touché, de manière plus ou moins importante et sous des formes diverses, l'ensemble des pays de l'OCDE et de multiples pays en développement.

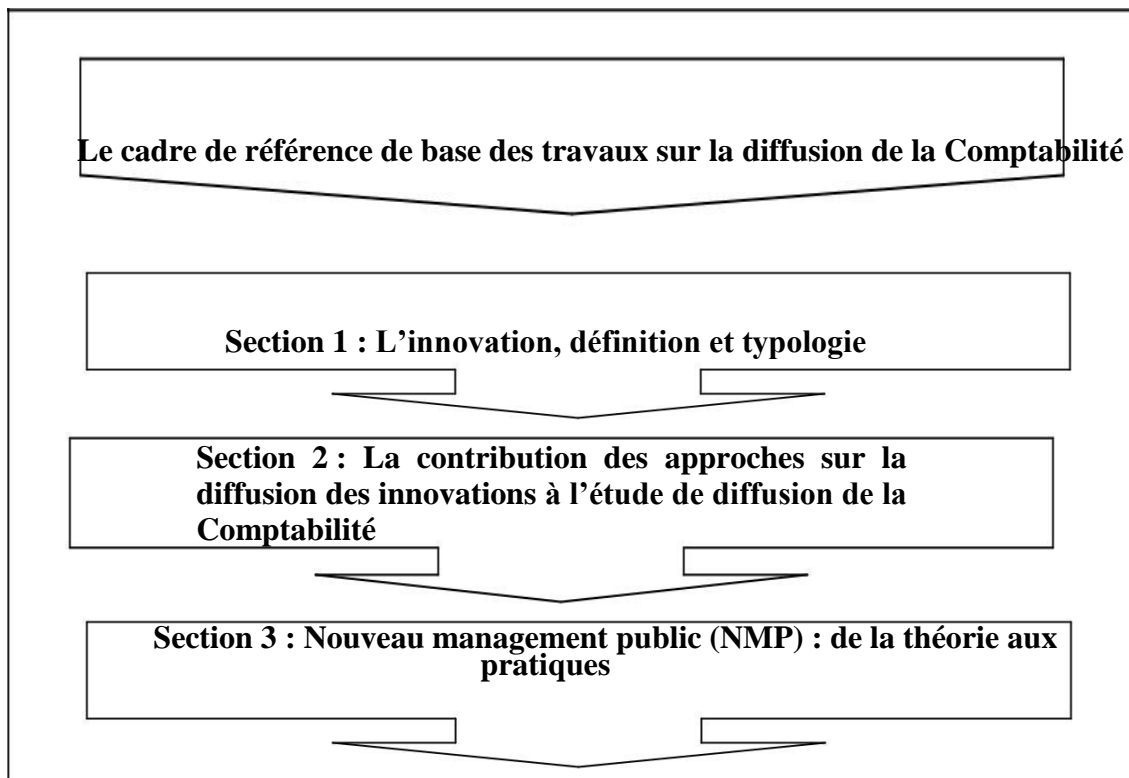
L'objectif de ce chapitre est d'expliquer en quoi ces approches constituent une base théorique pour l'étude de la mise en œuvre et la diffusion de la comptabilité (nouveau système d'information comptable). Pour cela, nous allons voir dans un premier temps (section 1), les notions élémentaires, notamment la notion d'innovation et ses caractéristiques, les types d'innovations et l'innovation en systèmes d'information. A la lumière de cette revue de littérature, nous expliciterons dans cette même section en quoi la comptabilité d'exercice peut être considérée comme innovation. Dans un deuxième temps (section 2), nous parlerons du processus d'implantation des innovations, ainsi que des facteurs déterminants dans les étapes de ce processus. Comme pour le premier point, nous

décrivons à ce niveau les éléments qui constituent une référence pour le développement des recherches sur l'adoption et la diffusion d'une comptabilité d'exercice.

Pour la section 3, elle traitera les fondements et les avantages du nouveau management public.

La figure 4 ci-dessous présente le plan du deuxième chapitre.

Figure 4 : Plan du deuxième chapitre



Section 1 -L'innovation, définition et typologie

Rogers et Scott (1997), avancent que les travaux sur la diffusion des innovations ont pour origine les recherches sur la sociologie rurale dans les années 40. Selon ces deux auteurs, l'étude clé qui a influencé le développement de ce courant de recherche, est celle réalisée par Ryan et Gross en 1943 sur la diffusion de la graine hybride de maïs parmi certains fermiers de l'Etat de Iowa aux Etats-Unis d'Amérique.

Adoptée par quelques agriculteurs de l'Etat de Iowa en 1928, cette nouvelle graine sera adoptée en 1941 par tous les agriculteurs de la région. En 1943, Ryan et Gross ont essayé de découvrir les raisons du succès de diffusion de cette nouvelle technique, afin

d'en tirer des leçons pourront être appliquées à d'autres innovations agricoles. Rogers et Scott (1997) notent que dans les années 60, les résultats de l'étude de Ryan et Gross ont eu des implications de grande envergure dans d'autres disciplines autre que l'agriculture, notamment l'éducation, la santé, le commerce, la sociologie et l'économie, formant ainsi une théorie, à savoir, la théorie de diffusion des innovations. Actuellement, cette théorie est largement utilisée pour étudier l'adoption des innovations en systèmes d'information tels que les systèmes de gestion comptable.

Pour bien assimiler la théorie de diffusion des innovations, nous verrons d'abord dans cette première section, la définition des concepts de base, les caractéristiques et les typologies. Ensuite, nous exposerons le courant de recherche sur la diffusion des innovations en système d'information en en mettant l'accent en particulier sur les typologies des innovations en SI. Enfin, nous présenterons au terme de cette section la CE, en mettant en valeur son caractère innovateur dans le système d'information comptable.

I. *Définition des concepts de base*

Le mot diffusion veut dire le processus spécial de « communication par lequel, une innovation sous la forme de nouvelles idées, pratiques ou produits est propagée, via certains canaux, sur une durée de temps, à travers les membres d'un système social » (Rogers et Scott, 1997). Cette définition est composée de quatre concepts clés dont il faut dévoiler le sens pour comprendre la théorie générale de diffusion des innovations. Il s'agit des mots « innovation », « canal de communication », « temps » et « système social ».

1. L'innovation

Pour chercheurs qui se sont intéressés à l'étude des innovations en sciences sociales, l'innovation est considérée comme le moteur de la croissance économique (Schumpeter, 1939), après une innovation majeure souvent qualifiée d'innovation de rupture, l'économie entre dans une phase de croissance. En sciences de gestion, ce concept a suscité l'intérêt des chercheurs depuis le début des années 60, qui est marqué par la publication d'un ouvrage intéressant de Burns et Stalker sur la gestion de l'innovation²².

²² Burns et Stalker, « The Management of Innovation », Tavistock Publications, Londres, 1961.

De nombreux travaux sur la diffusion des innovations se sont succédés dans le courant des années 60 et 70, ces travaux considèrent l'innovation comme l'adoption d'une nouvelle idée par l'entreprise. Ainsi par exemple, Evan et Black (1967) définissent une innovation organisationnelle comme l'implantation de nouvelles procédures ou idées. Dans le même sens, Mohr (1969) et Aiken et Hage (1971) définissent une innovation par l'adoption d'une idée ou d'un comportement considérés comme nouveaux pour l'entreprise qui l'adopte. Donc dans ce cas, l'idée ou le comportement adopté peut être ancien par rapport à d'autres entreprises mais nouveau par rapport à l'entreprise en question (Daft, 1978).

Pareillement Backer et Rogers (1998) et Rogers et Scott (1997), considèrent une innovation comme une idée, une pratique ou un objet perçu comme nouveau par les membres d'un système social. Elle peut être un mécanisme, un système, une politique, un programme, un processus, un produit ou service, généré à l'intérieur de l'entreprise ou procuré de l'extérieur (Damanpour et Evan, 1984 ; Daft, 1982 et Zaltman, Duncan et Holbeck, 1973).

Cependant les innovations ne sont pas toutes identiques, elles diffèrent selon un ensemble de critères que nous allons voir dans le paragraphe suivant.

2. Les caractéristiques d'une innovation

Backer et Rogers (1998) et Rogers et Scott (1997) notent que, ce sont les caractéristiques de l'innovation qui déterminent son rythme d'adoption par le système social. Ces caractéristiques sont au nombre de cinq :

- *L'avantage relatif* : c'est le degré par lequel une nouvelle idée est perçue comme meilleure (plus avantageuse) à l'idée remplacée. L'avantage relatif peut être mesuré en termes économiques, ou bien en termes de prestige social, de convenance ou encore de satisfaction. Ainsi, plus l'avantage relatif est important, plus l'adoption de l'innovation sera rapide.

- *La compatibilité* : c'est le degré par lequel une innovation est perçue comme cohérente avec les valeurs existantes, les expériences passées et les besoins des adoptants potentiels. Plus l'innovation est cohérente avec le système social en question, plus rapide sera l'adoption car les individus n'auront pas besoin dans la première étape d'implantation, d'adopter un nouveau système de valeur.

- *La complexité* : c'est le degré par lequel une innovation est perçue comme difficile à comprendre et à utiliser. Une simple innovation sera adoptée plus rapidement qu'une innovation compliquée, car cette dernière exige avant son adoption, d'acquérir un nouveau savoir et de nouvelles compétences.

- *La possibilité de test*: c'est le degré par lequel une innovation peut être expérimentée et validé dans un petit périmètre avant une adoption complète et large. Une innovation dont la validité est prouvée, présente moins d'incertitude et d'anxiété et sera rapidement adoptée.

- *Le caractère «observable»* : c'est le degré par lequel les résultats d'une innovation sont visibles pour ses adoptants potentiels. Plus ces résultats sont facilement observables, plus l'adoption de l'innovation sera rapide.

3. Le canal de communication

La communication est le processus par lequel les membres d'un groupe créent et partagent l'information entre eux afin de réaliser un accord mutuel. Le canal de communication est le moyen par lequel des messages passent d'un individu à un autre (Rogers et Scott, 1997). La communication sur l'innovation peut être formelle ou informelle, cette forme de transmission influence ainsi le rythme de sa diffusion à travers l'entreprise (Bigoness et Perreault, 1981). Le choix entre ces deux modes de communication dépend de ce que l'on veut transmettre. Par exemple, les médias de masse sont les canaux les plus efficaces pour faire circuler le savoir sur une innovation. Mais les canaux interpersonnels restent les plus efficaces pour former et changer les attitudes vis-à-vis d'une innovation et, par conséquent, ils influencent la décision de l'adopter ou de la rejeter (Rogers et Scott, 1997).

4. Le temps

La diffusion des innovations est considérée comme un processus temporel, ainsi la variation due à la dimension temps doit être explicitement considérée (Bigoness et Perreault, 1981). Selon Rogers et Scott (1997) la dimension « temps » est intégrée dans la diffusion selon trois voies :

-*Premièrement*, le temps est inclus dans le processus de décision d'adoption de l'innovation. A travers ce processus, l'individu cherche l'information à différents niveaux, afin de minimiser le degré d'incertitude envers l'innovation. Ce processus comporte successivement la première connaissance de l'innovation par

l'adoptant (unité de prise de décision), la formation d'une attitude envers l'innovation, la décision d'adoption ou de rejet de l'innovation et, la confirmation de cette décision.

- *Deuxièmement*, le temps est inclus dans l'innovativité d'un individu ou autre unité d'adoption. Selon ces deux auteurs, l'innovativité reflète le degré par lequel une unité d'adoption est relativement en avance dans l'adoption de l'innovation, par rapport à d'autres membres du système social. Les adoptants d'une innovation ou les membres d'un système social sont classés en cinq catégories : les innovateurs, les premiers adoptants, la première majorité, la majorité tardive et les traînants.

- *Troisièmement*, le temps est inclus dans le rythme d'adoption. Le rythme d'adoption est la vitesse relative par laquelle une innovation est adoptée par les membres d'un système social. Il est souvent mesuré par le nombre des membres qui adoptent l'innovation sur une période donnée.

5. Le système social

C'est un ensemble d'unités en interaction engagées dans la résolution d'un problème commun et dans la réalisation d'un objectif partagé (Rogers et Scott, 1997), il constitue un terrain dans lequel une innovation est diffusée. Les membres du système social peuvent être des individus, des groupes informels, des entreprises et/ou des sous-ensembles. Ils sont considérés comme des adoptants potentiels de l'innovation (Bigoness et Perreault, 1981).

L'un des apports les plus importants de Rogers, c'est la relativité de la diffusion de l'innovation et de l'innovativité des entreprises (Bigoness et Perreault, 1981). Par exemple, un rythme rapide de diffusion d'une innovation dans un système social donné peut être considéré comme long pour un autre (Robertson, 1967, cité par Bigoness et Perreault, 1981), ou encore un innovateur dans un système social donné peut être vu comme un adoptant tardif ou un traînant dans un autre système (Bigoness et Perreault, 1981). En conclusion, l'innovativité d'une entreprise dépend de l'innovation, du temps, du système social et de la communication.

Après avoir présenté les concepts de base de la théorie de diffusion des innovations, nous allons voir dans le paragraphe suivant les différents types des innovations.

II. Typologie des innovations

L'étude des types d'innovations est indispensable pour comprendre le comportement d'adoption des innovations et identifier les déterminants des innovations dans les entreprises (Downs et Mohr, 1976 ; Damanpour 1991). Damanpour (1991) distingue dans sa revue de la littérature trois paires de types d'innovations : technique vs. Managériale, produit vs. Processus et radicale vs. Incrémentale.

1. Innovation technique versus Innovation managériale

Ces deux types d'innovations se définissent comme suit :

- *Innovation technique* : C'est une innovation qui concerne le système technique de l'entreprise, elle est directement liée à ses activités principales (Damanpour et Evan 1984 ; Damanpour, 1991). Considérée comme un moyen de changement et d'amélioration de la performance du système technique de l'organisme, une innovation technique peut être un nouveau produit/service ou encore l'introduction d'un nouvel élément dans le processus de production.

- *Innovation managériale*: Elle concerne le système social de l'entreprise (Damanpour et Evan, 1984), c'est à dire les relations d'interaction entre les personnes ayant des tâches et des objectifs particulières (Cummins et srivastva, 1977, cité par Damanpour et Evan, 1984). Elle concerne aussi la structure organisationnelle et les processus administratifs (Damanpour, 1991) ou encore les règles, les rôles, les procédures et les structures qui régissent la communication et les échanges entre les personnes d'une part, et entre l'entreprise et l'environnement d'autre part. Etant indirectement liée à l'activité principale de l'entreprise et directement liée à son management (Damanpour et Evan, 1984), elle peut être l'implantation d'un nouveau système de recrutement, d'allocation des ressources, de structure des tâches, d'autorité, ou de rémunération (Evan, 1966, cité Damanpour et Evan, 1984).

2. Innovation de produit versus Innovation de procédé

Ces deux innovations se résument ainsi :

- *Une innovation de produit* peut être un nouveau produit/service réalisé dans le but de satisfaire les besoins du marché (Damanpour, 1991).

-Une innovation de procédé- ou de process- concerne l'introduction d'un nouvel élément à l'organisation de la production ou aux opérations de prestation des services (Damanpour, 1991). Cela peut concerner les spécificités des tâches, les mécanismes des flux d'information ou encore les équipements utilisés dans la fabrication des produits ou la prestation des services (Knight, 1967 ; Utterback et Abernathy, 1975, cité par Damanpour, 1991).

3. Innovation radicale versus Innovation incrémentale

Le degré de radicalité d'une innovation peut aussi modérer les relations entre les déterminants de l'innovation (Damanpour, 1991). En effet, l'adoption d'une innovation engendre des changements dans la structure et les fonctions de l'entreprise. Cependant l'étendue de ces changements n'est pas la même pour toutes les innovations. Ainsi, les innovations peuvent être classées selon le degré de changement qu'elles engendrent dans l'entreprise (Damanpour, 1991):

- *Innovation radicale* : c'est une innovation qui produit un changement fondamental dans les activités de l'entreprise et, engendre une rupture claire avec les pratiques existantes. Les innovations radicales sont des innovations de réorientation (Normann, 1971).

- *Innovation incrémentale*: c'est une innovation qui n'engendre que peu de changement dans les pratiques existantes sans bouleverser les conditions d'usage (Dewar et Dutton, 1986 ; Ettl et al., 1984, cité par Damanpour, 1991). Cette innovation est souvent le fruit de la volonté de l'entreprise de maintenir son progrès technologique sur ses concurrents.

Après avoir passé en revue les principaux concepts composant la théorie de diffusion des innovations, nous allons nous intéresser dans le titre suivant, aux travaux sur la diffusion des innovations en systèmes d'information qui s'appuient essentiellement sur l'apport de cette théorie.

III. La diffusion des innovations en systèmes d'information

L'objectif à travers ce titre n'est pas de discuter et de débattre l'ensemble des travaux existants sur les systèmes d'information, mais plutôt de mettre l'accent sur les éléments susceptibles de nous aider à fonder ce travail de recherche. Nous donnerons ainsi quelques définitions élémentaires avant de présenter le domaine des innovations en SI et les différentes typologies.

1. Systèmes d'information et technologies d'information

Le système d'information peut être défini comme étant « la logistique indispensable à la réalisation du processus d'information. C'est aussi l'ensemble interdépendant des processus, des structures d'organisation, des technologies de l'information (matériels et logiciels), des procédures et méthodes qui devraient permettre à l'entreprise de disposer au juste à temps des informations dont elle a (ou aura) besoin pour son fonctionnement courant et pour son évolution» (Lesca, 1986).

En ce qui concerne le système d'information comptable, il constitue un sous-système de l'entreprise. Il procède au traitement des flux internes et externes de l'entreprise. Il occupe une place centrale au sein de l'organisation, il permet de (HENRIET, 2006, p : 603)²³ :

- Fournir une représentation structurée de l'entreprise ;
- Evaluer et comparer les grandeurs économiques ;
- Proposer un langage précis et des règles qui visent à assurer la fiabilité des informations ainsi que leur compréhension.

Généralement, c'est un système qui contribue à la mesure de valeur et de performance de l'entreprise du fait qu'il permet d'aboutir à l'amélioration de l'accès à l'information pour les différents acteurs intervenant dans le processus de production et de création de valeur.

Dans ce cadre, le système d'information comptable est considéré comme le plus important parmi les systèmes d'information dans presque toutes les organisations, il a pour objet de fournir de l'information aidant à poursuivre des objectifs (HORNGREN et al. 2009, p: 6)²⁴.

D'après ces définitions, nous pouvons dire que « technologies et systèmes d'information » sont deux concepts liés. Ce lien vient notamment du fait que certains outils techniques appartenant au label technologies de l'information (TI), offre un support souvent indispensable à la mise en œuvre des systèmes d'information (Kefi-Abdessalem, 2002)²⁵. La technologie étant donc un support fondamental au développement et à l'introduction des systèmes d'information dans l'organisme.

²³ HENRIET Alain « manager : mobiliser, organiser, communiquer, contrôler », édition Foucher, 2006.

²⁴ HORNGREN, C. BHIMANI, A. DATAR, S. et FOSTER, G. “ Comptabilité de gestion”, 4e édition Nouveaux Hori, 2009.

²⁵ S.KASMI, mémoire : Analyse de la dynamique d'appropriation du nouveau système d'information hospitalier de l'hôpital CHEIKH ZAID de Rabat, 2010.

Selon Zubbof (1988, cité par Kefi-Abdessalem, 2002), le terme technologie de l'information (TI) est un concept qui reflète la convergence de plusieurs courants de développement technique, comprenant la microélectronique, l'informatique, les télécommunications, le génie logiciel et l'analyse des systèmes. Il en ressort une gamme d'outils permettant de réaliser des performances élevées en matière d'enregistrement, de stockage, d'analyse et de transmission de l'information. Les TI sont ainsi différentes des autres technologies de sorte qu'elles permettent de manipuler l'information. C'est-à-dire, elles ne se contentent pas d'automatiser les processus de traitement des informations, mais aussi de créer l'information dans un volume et une rapidité de traitement jamais atteints (Zubbof, 1988, cité par Kefi-Abdessalem, 2002).

2. Le domaine des innovations en systèmes d'information

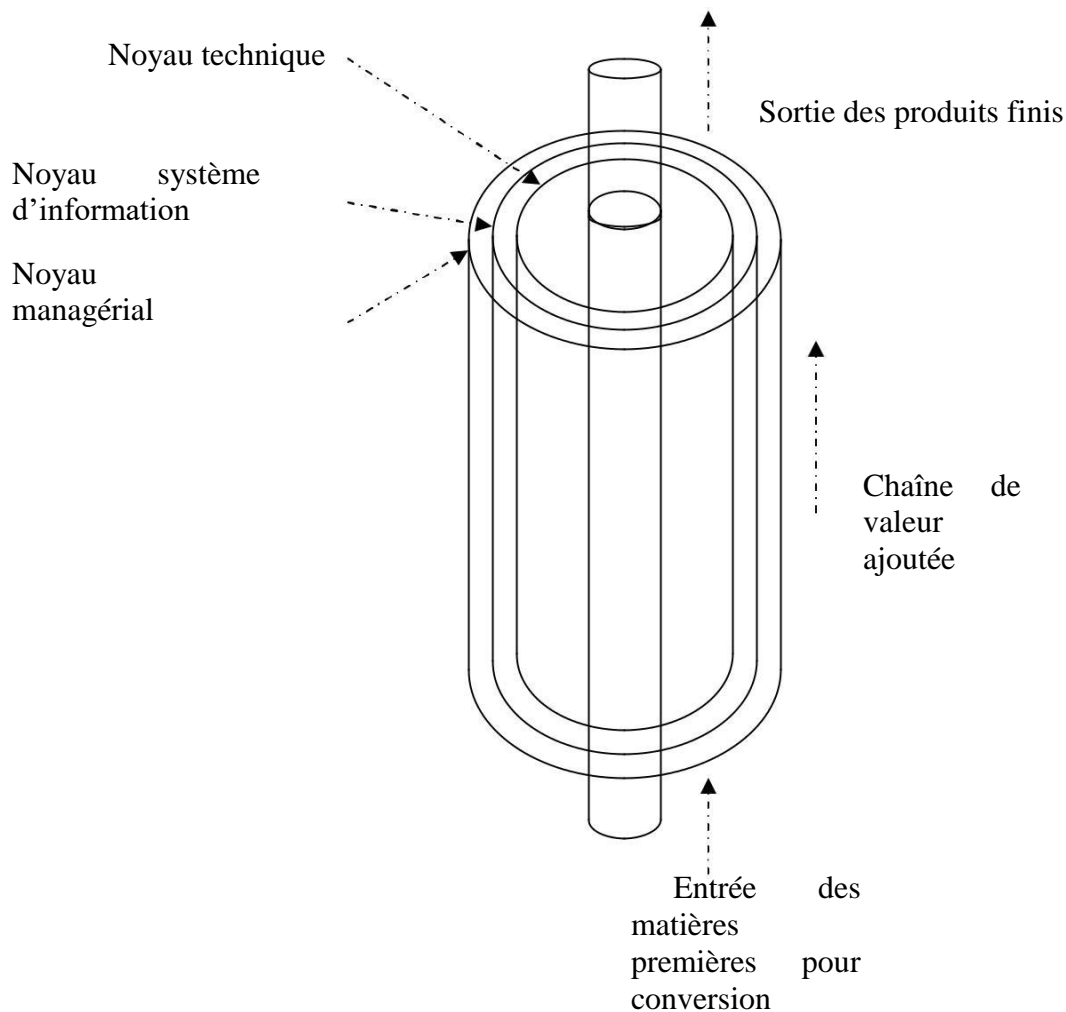
Le domaine des innovations en SI est large et peut concerner en même temps le côté technique et administratif d'un organisme. Ainsi une innovation en SI peut être l'adoption d'une nouvelle technologie (matériel ou logiciel) ou d'une nouvelle forme ou méthode d'organisation du travail (Swanson, 1994). La plupart des innovations en SI incluent et les technologies d'information et les méthodes de gestion administrative, mais pas nécessairement dans les mêmes proportions. En effet, certaines innovations ont plus d'aspects technologiques (implantation d'une base de données), tandis que d'autres au contraire, ont plus d'impact sur le travail administratif (implantation d'un système de planification stratégique). Ainsi, partant de ces définitions, le domaine des innovations en SI peut être tracé selon deux dimensions (Swanson, 1994) : (1) les méthodes ou processus de gestion administrative et (2) les technologies d'information.

En se basant sur le modèle d'innovation à deux noyaux de Daft (1978 et 1982)²⁶, Swanson (1994) propose un modèle plus étendu appelé modèle d'innovation en SI à trois noyaux (cf. figure 11, p. 60). Le modèle de Swanson (1994) ajoute en plus des noyaux managérial et technique, un troisième noyau qui comprend les systèmes d'information fonctionnels. Il met en lumière l'impact des innovations en SI dans les entreprises, ce qui n'a pas été évoqué dans le modèle de Daft (1978 et 1982).

²⁶ - Les travaux de Daft (1978 et 1982) mettent l'accent sur le rôle des managers et des employés techniques dans l'adoption des innovations. Ils proposent un modèle à deux noyaux qui permet de classer les innovations dans les entreprises, selon leurs attributs (innovation à aspect technique ou managérial). Ses travaux ont contribué au développement de la théorie de diffusion des innovations.

Figure 5 : Le domaine des innovations en systèmes d'information : le modèle à trois noyaux

(Adapté de Swanson, 1994, p. 1076)



Dans cette figure, le domaine des innovations en SI comprend les noyaux « systèmes d'information fonctionnels », « gestion administrative » et « technique ». Le tout est organisé au tour du système d'information produit/service et la chaîne de valeur ajoutée de l'organisation décrite par Porter (1985 et 1999).

A partir de ce modèle, Swanson (1994) propose une classification des innovations en SI en trois types, ce qui fera l'objet du paragraphe suivant.

3. Typologie des innovations en SI

En examinant les concepts de base sur les approches de diffusion des innovations, Swanson (1994) distingue trois grands types d'innovations en SI :

-*Type I* : ce type d'innovations concerne les processus fonctionnels du SI, il influence indirectement l'activité de base de l'entreprise. Il se focalise sur deux aspects, les processus managériaux et les processus techniques du SI.

* *Les innovations en processus managériaux*: elles sont relatives aux tâches de la gestion du SI. Cela peut englober toute activité adoptée pour appuyer la gestion administrative du système d'information, telles que la création de la « direction systèmes d'information » ou la « direction maintenance informatique ».

* *Les innovations en processus techniques du SI* : elles sont centrées sur les tâches techniques du SI, telle que l'introduction d'un nouveau système de programmation qui va changer la nature du fonctionnement du système d'information lui-même.

-*Type II*: ce type d'innovation établit le lien entre le système d'information produit/service et le management de l'entreprise. Il n'influence pas directement les processus de production mais permet en revanche un suivi efficace de ces processus et de réagir en conséquence sur eux. La mise en place d'un nouveau système comptable ou encore l'adoption d'un système de tableau de bord, peuvent être classées dans cette catégorie.

-*Type III* : ce type d'innovations relie le système d'information produits/services au noyau technique de l'entreprise. Il influence ainsi la gestion administrative de l'entreprise. Il est considéré comme une innovation stratégique dans la mesure où il offre aux premiers adoptants un avantage compétitif.

IV. La comptabilité d'exercice en tant qu'innovation

Après avoir présenté les principes clés de la théorie de diffusion des innovations et examiner le domaine et les typologies des innovations en systèmes d'information, nous allons nous intéresser dans ce paragraphe à discuter sur le caractère novateur de la

comptabilité d'exercice, c'est-à-dire en quoi la comptabilité d'exercice peut être considérée comme une innovation ?

L'introduction d'une comptabilité d'exercice au sein des CHU, établissements publics, est une nouvelle méthode de la gestion comptable conçue pour remédier aux limites des outils traditionnels de la comptabilité budgétaire, qui sont devenus inadaptés au contexte actuel des établissements publics. La nouveauté dans cet outil de gestion réside non seulement dans sa pertinence dans l'enregistrement comptable et l'amélioration de la fiabilité et la transparence des informations comptables, mais également dans la manière de présenter les états de synthèse et de décrire la situation patrimoniale de l'établissement. Son introduction influence la vision du fonctionnement et la gestion comptable de l'établissement public, on passe d'une comptabilité de caisse traditionnelle à une comptabilité d'engagement, de droits constatés, d'une approche patrimoniale et d'une approche par les résultats basés sur le principe comptable de séparation des exercices en leur rattachant leurs propres produits et charges. C'est une innovation qui influence en même temps le fonctionnement technique et administratif de l'établissement :

- *La CE, une innovation à deux attributs* : la comptabilité d'exercice est une innovation managériale qui influence amplement la façon de gestion et d'organisation des processus comptables de l'organisme. C'est une méthode qui possède en même temps les caractéristiques techniques et managériales des innovations. Selon le classement de Swanson (1994) sur les innovations en systèmes d'information, elle appartient à la deuxième catégorie des innovations, « type II »

-*La CE est porteuse d'une nouvelle manière d'enregistrement comptable et de production des états de synthèse* : cette nouveauté réside dans le respect des principes comptables fondamentaux et des normes à l'instar de ce qui est appliqué dans le secteur privé. Contrairement à l'approche comptable traditionnelle (comptabilité budgétaire) dont le but recherché est tout simplement de suivre l'exécution des budgets tout en respectant les autorisations budgétaires de crédit par chapitre. Or, les comptes administratifs ou de gestion n'informent que sur cet aspect. La CE vise à améliorer la qualité et la fiabilité de l'information comptable, garder une traçabilité et une continuité dans l'enregistrement des opérations financières effectuées par les établissements publics et surtout de mettre en place les mécanismes nécessaires à une bonne gouvernance.

Dans cette première section de ce chapitre, nous avons passé en revue les principes théoriques de base qui fondent les approches sur la diffusion des innovations et démontré, en s'appuyant sur ces fondements que la CE peut être considérée comme une innovation. Dans la section suivante, nous allons nous intéresser à discuter les principales questions traitées dans ces approches, notamment le processus d'implantation des innovations et les facteurs d'adoption et de mise en œuvre. Nous finirons cette section par l'examen de la contribution de ces approches à l'étude de l'adoption et la diffusion d'une CE.

Section 2 - La contribution des approches sur la diffusion des innovations à l'étude de diffusion de la Comptabilité

Parmi les questions auxquelles s'intéresse la théorie de diffusion des innovations, il y a l'étude du processus d'implantation et des facteurs qui affectent ce processus. Elle fournit un corpus théorique et empirique riche sur le processus et les facteurs de mise en œuvre, constituant ainsi un fondement de base pour le développement d'autres recherches de diffusion sur des innovations dans des domaines spécifiques. En particulier, le courant de recherche sur la diffusion des SI s'appuie largement sur cette théorie pour étudier la diffusion des technologies d'information dans les organismes.

I. Le processus d'implantation des innovations

Les études sur le processus d'innovation s'intéressent à la nature du processus de l'innovation, c'est-à-dire pourquoi et comment l'innovation émerge, se développe, s'accroît et décline ? (Wolfe 1994).

Cette approche décompose l'implantation de l'innovation en étapes et met l'accent sur la nature de chaque étape et ses déterminants (Wolfe 1994)¹. Ces étapes comprennent des activités allant de la décision d'adoption de l'innovation jusqu'à son intégration au sein de l'entreprise (Damanpour, 1991). Nous verrons ci-après deux classifications du processus d'implantation des innovations, il s'agit de Damanpour (1991) et de Wolfe (1994).

1. Classification de Damanpour (1991)

Damanpour (1991) distingue deux grandes étapes dans le processus d'implantation des innovations, issues des travaux de Rogers (1983) et Zaltman et al. (1973). Il s'agit des étapes d'initiation et d'implantation.

- *L'initiation* : le stade d'initiation est composé de toutes les activités qui précèdent la décision d'adoption de l'innovation. Ces activités concernent la perception du problème, la collecte des données, la formation, l'évaluation et la recherche des ressources nécessaires.

- *L'implantation* : ce stade est constitué par l'ensemble des actions et activités concernant la mise en place effective de l'innovation. Ces actions traitent des questions telles que les modifications dans les caractéristiques de l'innovation et de l'entreprise, l'utilisation initiale et l'utilisation courante de l'innovation lorsqu'elle devient une partie normale de l'entreprise.

2. Classification de Wolfe (1994)

Wolfe (1994), en s'appuyant sur sa revue de la littérature, déduit 10 étapes dans le processus d'innovation (cf. tableau 1, p. 68) :

- *Conception de l'idée* : un groupe composé d'un ou de plusieurs personnes conçoit la nouvelle idée ou l'innovation. La plupart des nouvelles idées proviennent des membres de l'entreprise qui chevauchent entre l'entreprise et son environnement technologique (Daft, 1978). Selon le type d'innovation, ces membres peuvent être des administrateurs ou des employés du niveau inférieur de la hiérarchie (Evan, 1966). Mais généralement, une innovation administrative provient des niveaux supérieurs de la hiérarchie, tandis qu'une innovation technique est proposée par les niveaux inférieurs (Daft, 1978).

- *Sensibilisation* : il s'agit de sensibiliser les membres de l'entreprise sur l'existence de l'innovation. C'est le rôle des concepteurs de l'idée, ces derniers ont pour mission de communiquer l'essence de l'innovation et de démontrer son utilité dans la réalisation des objectifs de l'entreprise (Evan et Black, 1967).

- *Faisabilité* : cette étape consiste à étudier la faisabilité de l'innovation avant de décider sur son adoption (Evan et Black, 1967). Lors de l'étude de faisabilité, on doit d'une part, démontrer le rôle de l'innovation dans la résolution des problèmes existants et dans la saisie des opportunités éventuelles, de l'autre, évaluer les coûts à supporter et mettre en valeur les bénéfices futurs (Wolfe, 1994). En outre, durant cette étape, un processus de communication est déclenché afin de rendre le personnel de l'entreprise habitué avec l'innovation, et de recevoir ses réactions et propositions vis-à-vis du projet (Evan et Black, 1967).

- *Persuasion* : le groupe du projet propose à la direction de l'entreprise une description détaillée de l'innovation (Etude de faisabilité), et éventuellement les

changements à effectuer dans les différentes opérations et activités. Si la direction est persuadée de la nouvelle idée, elle appuiera le projet, sinon elle le négligera.

- *Décision d'adoption /Rejet* : l'étape de persuasion débouche sur la décision adopter ou de rejeter l'innovation.

- *Implantation* : si la direction décide d'adopter l'innovation, on procède au cours de cette étape à la mise en œuvre effective de l'innovation dans l'entreprise.

- *Confirmation* : au cours de l'implantation, la décision d'adoption est révisée et peut être par conséquent confirmée ou arrêtée.

- *Routine* : si la décision d'adoption est confirmée, l'innovation sera acceptée et devient une routine.

- *Infusion* : à cette étape l'innovation est entièrement utilisée par les membres de l'entreprise.

Tableau 1 ci-après compare ces étapes selon plusieurs auteurs.

Tableau 1 : comparaison des étapes de mise en œuvre des innovations

Auteur	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Zaltma, Dunca et Holbek (1973)		Connaissance/sensibilisation	Formation			Décision	Initiation/implantation		Exécution soutenue	
Daft	Conception de l'idée				Proposition du projet	Adoption/rejet	Implantation			
Ettlie (1980)		Sensibilisation	Evaluation	Essai		Adoption/Rejet	Implantation		Routine/engagement	
Tonmatsky et al. (1983)		Sensibilisation	Assortiment / sélection			Adoption/Rejet	Implantation	Confirmation		Expansion
Rogers (1983)		Connaissance			Persuasion	Décision	Implantation	Confirmation	Expansion	
Meyer et Goes (1988)		Connaissance/sensibilisation	Evaluation / Choix			Adoption	Implantation		Incorporation / routine	
Cooper et Zmud(1990)		Initiation				Adoption	Adoption/développement / installation	Acceptation/usage		Infusion
Etapes retenues par Wolfe (1994)	Conception de l'idée	Sensibilisation	Faisabilité		Persuasion	Décision d'adoption	Implantation	Confirmation	Routine	Infusion

(Wolfe, 1994, p 410)

II. Les facteurs d'implantation dans la théorie de diffusion des innovations

L'objectif des recherches sur la diffusion des innovations est d'expliquer et de prédire les rythmes d'adoption de l'innovation et les modèles d'adoption dans le temps et/ou l'espace (Wolfe 1994). Les rythmes d'adoption et les modèles ou variables explicatives de la diffusion sont connus à travers plusieurs méthodes, notamment les enquêtes, le jugement des experts et l'archivage (Wolfe 1994).

Les résultats de ces recherches ont mis en évidence plusieurs facteurs qui influencent la diffusion des innovations dans les entreprises (Damanpour, 1987, 1991 et 1996). Ces facteurs sont de type individuel, organisationnel et environnemental (Damanpour, 1991). Ils comportent notamment : les caractéristiques et le réseau social des adoptants, les attributs de l'innovation, les caractéristiques de l'environnement, le processus de communication sur l'innovation et les caractéristiques des pilotes de l'innovation (Wolfe 1994).²⁷

Dans le même sens, Damanpour (1991), dans une étude empirique, a étudié la relation entre la diffusion de l'innovation et 13 facteurs organisationnels. Ces facteurs sont : la spécialisation, la différenciation fonctionnelle, le professionnalisme, le degré de formalisation, la centralisation, l'attitude des managers envers le changement, l'ancienneté dans l'entreprise, les connaissances techniques, l'intensité managériale, la disponibilité des ressources, la communication externe, la communication interne et la différenciation verticale. Aussi, il a mis en évidence dans la même étude quatre facteurs modérateurs qui influencent le poids de ces facteurs organisationnels, à savoir, le type d'entreprise, le type d'innovation, le stade d'adoption et la portée de l'innovation.

1. Les facteurs de diffusion

Ces facteurs sont résumés comme suit :

-*La spécialisation* : C'est la variété des spécialistes qui travaillent dans l'entreprise (Damanpour, 1987 et 1996). Plus la diversité des spécialistes est forte, plus large sera la connaissance technique et technologique (Damanpour, 1987 et 1991). Ainsi, ceci pourrait améliorer l'échange des idées, des techniques et des procédures, et par conséquent affecter l'introduction de nouvelles innovations.

²⁷ -Nous avons choisi de présenter les facteurs issus de cette enquête car nous pensons qu'elle est riche en informations.

-*La différenciation fonctionnelle*: C'est le degré par lequel l'entreprise est divisée en unités ou composantes structurelles (Aiken et al., 1980). Chaque unité est composée de groupes professionnels (Damanpour, 1987). L'existence de groupes professionnels dans des unités différentes pourrait introduire de nouvelles innovations et influencer ainsi le changement dans leurs systèmes techniques et administratifs (Damanpour, 1991).

-*Le professionnalisme* : cela reflète les connaissances professionnelles des membres de l'entreprise, le professionnalisme requiert la formation et l'expérience. Il apporte à l'entreprise le développement de ses activités, la confiance en soi et l'engagement pour le changement (Damanpour, 1987). Un haut niveau de professionnalisme des spécialistes de l'entreprise les pousse à la recherche de plus de qualification et ainsi à la conception de plus en plus de nouvelles idées (Damanpour, 1991).

-*Le degré de formalisation*: il représente l'importance des règles et des procédures dans la réalisation des activités de l'entreprise. La flexibilité et la faible intensité de ces règles facilitent l'introduction des innovations (Aiken et Hage, 1971). En effet, un faible niveau de formalisation donne aux responsables de l'entreprise plus d'ouverture et de liberté, ce qui facilite en conséquence l'adoption de nouvelles idées (Pierce et Delbecq, 1977, cité par Damanpour, 1991).

-*La centralisation* : elle est liée au degré de localisation du pouvoir décisionnel dans l'entreprise. L'intégration des membres de l'entreprise dans la prise de décision les rend plus conscients, plus engagés et plus impliqués, ce qui facilite l'adoption de nouvelles idées (Damanpour, 1991). Ainsi, plus le pouvoir dans l'entreprise est dispersé, plus l'adoption des innovations est facile (Thompson, 1965).

-*L'attitude des managers envers le changement* : une attitude favorable au changement facilite l'adoption de nouvelles idées (Damanpour, 1991). Par contre, une conduite conformiste de la part des personnels de l'entreprise peut entraver l'adoption. A ce niveau, l'appui des managers est nécessaire surtout au stade d'implantation, les managers doivent jouer un rôle primordial dans la coordination et la résolution des conflits entre les individus.

-*L'ancienneté dans l'entreprise* : c'est la longévité des managers dans leurs fonctions au sein de l'entreprise. Plus ils sont anciens, plus ils ont de la légitimité et le savoir-faire dans l'accomplissement des tâches, la gestion des processus et l'obtention des résultats désirés, ce qui peut leur permettre d'accepter plus facilement l'introduction des innovations dans l'entreprise (Kimberly et Evanisko, 1981, cité par Damanpour, 1991).

-*Les connaissances techniques*: elles sont relatives au savoir et bagage technique nécessaires pour utiliser les innovations. Les connaissances techniques jouent un rôle important dans la compréhension de l'innovation et dans l'élaboration des procédures pour sa mise en œuvre (Dewar et Dutton, 1986). Plus ces connaissances sont élevées, plus l'adoption de nouvelles idées est probable.

-*L'intensité managériale*: ce facteur fait référence au nombre des managers employés par l'entreprise par rapport au nombre total du personnel. Il correspond aussi au leadership, à l'appui des managers et au degré de leur coordination. L'intensité managériale est supposée corrélée positivement avec l'adoption des innovations, elle facilite l'adoption de tous les types d'innovations (Damanpour, 1987 et 1991).

-*La disponibilité des ressources*: ce facteur est souvent associé avec l'adoption des innovations. La disponibilité des ressources permet à l'entreprise d'acquérir de nouvelles idées, de gérer efficacement les crises, de supporter les coûts de l'innovation et d'explorer de nouvelles idées pour répondre aux besoins actuels (Rosner, 1968, cité par Damanpour, 1991).

-*La communication externe* : La communication de l'entreprise avec son environnement externe est supposée jouer un rôle positif dans l'adoption des innovations. L'ouverture et l'observation de l'entreprise de son environnement permettent de procurer de nouvelles idées.

La communication interne : Elle facilite la circulation de nouvelles idées à travers les membres de l'entreprise, elle crée en conséquence un environnement interne favorable à l'adoption des innovations (Damanpour, 1991).

-*La taille de l'entreprise* : Les résultats des recherches sur la taille sont abondants. Plusieurs travaux ont trouvé que la taille n'influence pas l'adoption des innovations par les entreprises (Damanpour, 1987). Tandis que d'autres révèlent le contraire, la taille joue bien un rôle dans la diffusion des innovations (Damanpour, 1987 et 1996). Les entreprises de grandes tailles ont plus de ressources financières, plus de personnel professionnel, plus de savoir technique et d'habileté pour faire la recherche et développement. La grande entreprise est plus formalisée, plus standardisée et la résistance au changement y est élevée. Néanmoins, de l'autre côté, la petite entreprise est considérée comme plus innovatrice, car elle est plus flexible, possède de grandes capacités d'adaptation et peut avoir moins de difficultés pour accepter et implanter le changement (Damanpour, 1996). Mintzberg (1979) souligne que

l'adoption de l'innovation nécessite le couplage de différentes parties de l'entreprise, et ceci pourrait être facilement atteint dans les petites entreprises que dans les grandes structures.

Dans cette étude, Damanpour (1991) a conclu que les facteurs tels que, la spécialisation, la différenciation fonctionnelle, la communication externe, l'attitude des managers envers le changement, les connaissances techniques, l'intensité managériale, la disponibilité des ressources et la communication interne ont un impact positif sur la diffusion des innovations. En revanche, contrairement à sa revue de la littérature, il a trouvé un impact négatif du degré de centralisation sur la diffusion. Par ailleurs les relations trouvées entre le degré de formalisation, l'ancienneté dans l'entreprise et la différenciation verticale et la diffusion des innovations ne sont pas significatives.

2. Les facteurs modérateurs

Damanpour (1991), dans la même étude, conclut en outre que l'impact des facteurs explicatifs sur l'adoption des innovations diffère selon quatre facteurs modérateurs qui sont le type d'entreprise, le type de l'innovation, le stade d'adoption et la portée de l'innovation :

- *Le type d'entreprise* : l'auteur note que dans les entreprises industrielles, le degré de formalisation facilite l'innovation, tandis que la différenciation verticale la limite. Néanmoins, dans le secteur des services, il constate le contraire, c'est plutôt la différenciation verticale qui facilite l'innovation. Damanpour (1991) explique cela par la nature des activités dans les deux contextes. Dans le même sens, il précise aussi que l'importance de l'impact de la «différenciation fonctionnelle», le « degré de formalisation » et le « degré de centralisation » varie selon que l'organisation cherche la réalisation d'un profit ou non.
- *Le type d'innovation* : Damanpour (1991) indique que les six types d'innovations retenues (administrative, technique, produit, processus, radicale, incrémentale) n'ont pas d'impacts significatifs sur les facteurs explicatifs de la diffusion des innovations. Cependant, dans une autre enquête plus ancienne, Damanpour (1987) a trouvé que la spécialisation et la disponibilité des ressources ont un impact plus fort sur les innovations technologiques que sur les autres types. Tandis que l'intensité managériale et la taille de l'entreprise a plus d'impact sur les innovations managériale. A partir de ces facteurs, Damanpour (1991) conclut aussi que les entreprises organiques adoptent plus facilement les innovations que les entreprises mécaniques.

-*Le stade d'adoption* : Damanpour (1991) conclut que l'impact de la spécialisation et de la différenciation sur la diffusion de l'innovation est différent selon qu'on est au stade d'initiation ou d'implantation. Ces deux facteurs sont corrélés à un degré plus élevé avec le stade d'implantation. Pour les autres facteurs, il n'a pas trouvé de différences significatives.

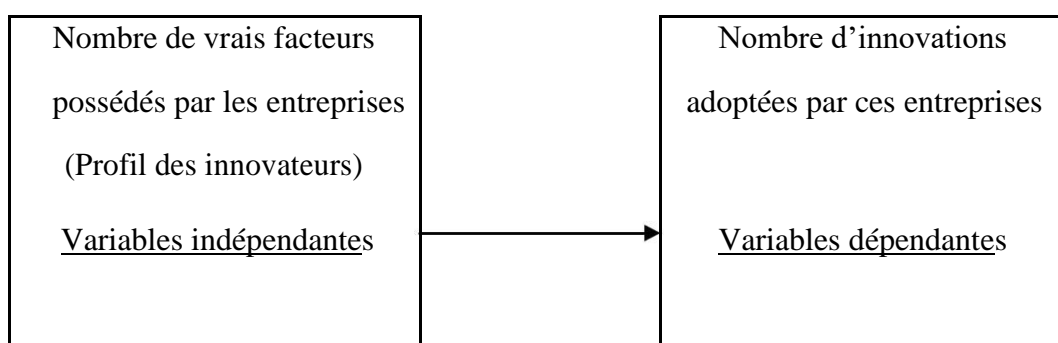
-*La portée de l'innovation* : Damanpour (1991) précise que la portée de l'innovation influence significativement les différents facteurs explicatifs de la diffusion des innovations.

III. Les facteurs d'implantation des innovations en systèmes d'information²⁸

Durant les 20 dernières années des recherches en SI, un corpus empirique et théorique riche et diversifié a été construit sur l'adoption et la diffusion des innovations en TI (Jeyaraj, 2006). Plusieurs approches ont été déployées, en particulier la théorie de diffusion des innovations de Rogers (1983, 1995), le modèle d'implantation et de diffusion de Kwon et Zmud (1987) et le modèle à trois noyaux de Swanson (1994). Cependant, le paradigme le plus dominant dans ces recherches est le suivant : plus les individus et les entreprises possèdent de variables indépendantes d'adoption, plus l'adoption des TI est grande (Fishman, 2004 ; cf. figure 6 ci-après).

Figure 6: Le paradigme dominant dans les recherches sur les innovations en TI²⁹

(Adapté de Fishman, 2004, p. 317)



²⁸ -Dans ce paragraphe nous mettrons l'accent sur la diffusion des innovations en technologies d'information.

²⁹ -Les recherches sur la diffusion des TI se divisent en deux, l'adoption par les individus et l'adoption par les organismes. Dans ce travail, nous nous intéresserons à l'adoption au niveau des centres hospitalo-universitaires.

Dans son étude sur la dynamique d'appropriation du nouveau système hospitalier (KASMI, 2010)³⁰, KASMI a mentionné que « le succès d'implantation d'un système d'information repose sur deux axes³¹; un axe technique basé sur le développement des outils de conception et un axe social se référant à l'importance de l'utilisateur et de sa relation avec le concepteur.

Selon Beaudouin³², les principales causes de l'échec des systèmes d'information sont :

- Les besoins en informations ont été mal évalués, mal décrits, quand ils n'étaient pas tout simplement oubliés ;
- Les utilisateurs ont été tenus à l'écart du projet de changement ;
- Les procédures administratives accompagnant le changement sont inexistantes ou inadéquates ;
- La formation est incomplète autant pour le personnel d'opération que celui de gestion;
- Les modifications et ajustements aux rôles et responsabilités dans le nouveau contexte ne sont pas effectués.

Les usagers du système d'information ont un rôle important dans la réussite de l'implantation du système. En effet, les problèmes de mise en œuvre tels que le manque de formation, le soutien inadéquat ou la documentation incomplète ont servi à la justification de la faible utilisation des systèmes d'information. Cependant, un grand nombre d'échecs relèvent non pas de la mise en œuvre, mais plutôt de l'incompréhension de la problématique et des besoins des usagers. La plupart des projets ayant le plus de succès émanent des usagers ou des gestionnaires qui font participer de manière étroite les utilisateurs au projet ».

Kefi (2002)³³ a rapporté dans ce sens que les facteurs qui sont susceptibles d'affecter la réussite ou l'échec d'implantation d'un système d'information sont par ordre décroissant de leur coefficient de corrélation avec la variable «degré de satisfaction des utilisateurs » :

- L'appropriation du système d'information par les utilisateurs ;
- L'engagement dans le changement ;
- La responsabilité des utilisateurs vis-à-vis de l'application du système d'information ;

³⁰ S.KASMI, mémoire : analyse de la dynamique d'appropriation du nouveau système hospitalier de l'hôpital Cheikh Zaid de Rabat, 2010.

³¹ Gagnon Y.C et I.Nollet, pour accroître les chances de succès dans l'implantation des systèmes d'information, Gestion n°16 vol 22, 1990.

³² Beaudouin, la gestion du changement une approche stratégique pour l'entreprise en mutation, 1990.

³³ Kafi.H, interaction entre acteurs et la conduite de projet d'implantation des systèmes d'information, CREPA, 2002.

- L'étendue de la précision de l'analyse effectuée concernant les besoins des utilisateurs;
- L'engagement dans le projet à l'échelle de l'ensemble de l'organisation ;
- La planification du projet.

Par ailleurs, les variables dépendantes les plus utilisées dans ces études sont au nombre de sept (Jeyaraj et al., 2006)³⁴ :

-*L'utilisation perçue du système* : c'est l'intensité ou la fréquence d'utilisation de l'innovation par les individus de l'entreprise.

-*L'intention d'utilisation* : c'est l'intention de l'entreprise à adopter l'innovation dans le futur.

-*L'adoption* : consiste à chercher si une entreprise est adopte ou non d'une innovation.

-*La diffusion* : c'est l'étendue par laquelle une entreprise exploite une innovation.

Elle est souvent mesurée par le pourcentage des aspects ou des applications utilisées.

- *Le taux d'adoption* : il détermine la courbe de diffusion dans le temps. Il est souvent mesuré par le pourcentage d'adoptants dans la population.

- *Le résultat* : c'est le succès de l'innovation. Il est typiquement mesuré par la satisfaction perçue ou les bénéfices réalisés.

- *L'utilisation effective du système* : c'est le degré d'utilisation réelle d'une innovation par les personnes d'une entreprise. C'est une mesure objective d'utilisation.

- *Le temps d'adoption* : c'est le moment d'adoption de l'innovation par l'entreprise. Il peut être soit une valeur absolue (Ex. adoptée en 004)² soit une valeur relative (Ex. adoptée il y a trois ans).

La principale question dans ces recherches est de savoir quels facteurs facilitent ou entravent l'adoption et la diffusion des innovations en TI parmi les adoptants potentiels (Fishman, 2004). La littérature sur les technologies d'information a identifié plusieurs variables pouvant déterminer l'adoption des innovations par les entreprises (Thong, 1999). Ces variables ont été classées par Kwon et Zmud (1987) en cinq catégories : les caractéristiques des individus, les facteurs organisationnels, les facteurs technologiques, les

³⁴ Néanmoins, les variables dépendantes les plus souvent étudiées dans les études sur l'innovation en TI sont l'adoption et la diffusion (Jeyaraj et al., 2006).

caractéristiques des tâches et les caractéristiques de l'environnement externe. Dans chaque catégorie, Kwon et Zmud (1987) ont identifié un ensemble de facteurs.

Sur la base de la segmentation de Know et Zmud (1987) et de la revue des autres travaux sur l'adoption des TI, nous présenterons dans ce paragraphe les différents facteurs considérés comme prédictifs de l'adoption des TI par les entreprises (cf. tableau 2 ci-après).

Tableau 2:les principaux facteurs d'adoption des TI

<i>Caractéristiques des utilisateurs</i>	<i>Caractéristiques de l'entreprise</i>	<i>Caractéristiques de la technologie adoptée</i>	<i>Caractéristiques des tâches liées à la technologie</i>	<i>Caractéristiques de l'environnement extrême</i>
<ul style="list-style-type: none"> -Niveau des connaissances sur les SI -L'ancienneté dans l'entreprise -La résistance au changement (disposition envers changement) -Implication -Appui informel -Expérience avec les SI -L'innovativité du personnel -Impact sur le travail Motivation -Résultats prévus -Satisfaction des utilisateurs 	<ul style="list-style-type: none"> -Spécialisation -Degré de formalisation -Centralisation -Support du top management -Champion -Taille - Consultants -Communication interne -Formation -Disponibilité des ressources -Support des utilisateurs -Professionnalisme -Implication des utilisateurs -Culture organisationnelle -Stratégie -Taille du département SI -Coût d'innovation -Bénéfice perçu -Rôle stratégique du SI -Intensité managériale -Pression interne -Type d'industrie et secteur d'activité 	<ul style="list-style-type: none"> -Complexité de la technologie adoptée -Pertinence pour la prise de -Validité -Innovation observable -Nombre de nouvelles applications -Image -Utilisation perçue -Facilité d'utilisation -Validité -Qualité du système -Visibilité 	<ul style="list-style-type: none"> -Incertitude des tâches - Autonomie des responsables des taches -Variété des taches -Formation -Responsabilité des salariés 	<ul style="list-style-type: none"> -Incertitude -Dépendance organisationnelle -Hétérogénéité -Pression de la concurrence

Source : Auteur (sur la base des différents travaux en la matière)

1. Les caractéristiques des utilisateurs

Les principaux facteurs dans cette catégorie sont les suivants :

Niveau des connaissances sur les SI: Le manque des connaissances et des compétences techniques sur les SI constituent une barrière à l'adoption précoce des TI (Attewell, 1992 ; Thong, 1999). Ettlie (1990), Thong (1999), Fuller et Swanson (1992) ont conclu empiriquement que le niveau des connaissances des individus de l'entreprise sur les TI est positivement associé avec leur adoption.

Le professionnalisme du département SI: Le professionnalisme du département SI est aussi l'un des facteurs qui facilite l'introduction de nouvelles idées en TI. Lorsque le département SI a une orientation professionnelle plutôt que commerciale, il sera plus motivé à accomplir son travail dans le respect des normes techniques et professionnelles (Swanson, 1994).

Cependant, l'orientation professionnelle du département SI n'est pas suffisante, il faut aussi qu'elle fasse partie de la stratégie de l'entreprise (Swanson, 1994). Car dans ce cas, l'introduction d'une nouvelle innovation peut être motivée par la stratégie, le département SI jouera ainsi un rôle dans sa mise en œuvre et par conséquent dans le développement de la compétitivité de l'entreprise. Fuller et Swanson (1992) ont conclu que le professionnalisme du département SI est positivement lié à l'adoption des nouvelles TI.

-L'innovativité: C'est la capacité des individus de l'entreprise à innover. Face à un problème, les innovateurs cherchent des solutions qui changent la structure dans laquelle le problème a émergé, il s'agit de nouvelles solutions qui n'ont pas été testées auparavant au sein de l'entreprise et qui présentent en conséquence un risque (Thong, 1999). Empiriquement, certains chercheurs ont trouvé une relation positive entre l'innovativité des individus et l'adoption des TI (Thong, 1999 ; Cho et Kim, 2002 ; Lee et Runge, 2001).

2. Les facteurs organisationnels

Les principaux facteurs organisationnels sont :

-Le support du top management : en matière de diffusion des TI, l'appui de la direction générale joue un rôle primordial. C'est une source de motivation et une garantie pour la réussite de la mettre en place des innovations. Notamment, elle contribue à surmonter les résistances au changement et à encourager la participation du personnel au processus d'implantation de l'innovation (Wixom et Waston, 2001).

-*Le secteur d'activité* : Fuller et Swanson (1992), dans une étude sur l'adoption des centres d'information, n'ont pas trouvé de relations significatives entre le secteur d'activité et

L'adoption de ce type de technologie. Ils ont conclu en revanche que dans les entreprises qui ont adopté cette technologie, le SI est un pont stratégique pour son utilisation. Par ailleurs, ils notent l'existence d'autres facteurs qui motivent ou qui génèrent le besoin d'adoption.

-*La taille* : La littérature sur l'innovation avance que les grandes entreprises sont plus aptes à adopter de nouvelles TI. En effet, les grandes entreprises ont des ressources suffisantes et l'infrastructure adéquate pour faciliter l'adoption des nouvelles technologies (Thong, 1999). Plusieurs études empiriques ont trouvé une relation positive entre la taille de l'entreprise et l'adoption de la TI (Thong, 1999 ; Premkumar et Roberts, 1999 ; Kagan et al., 1990 ; Fuller et Swanson, 1992).

Par ailleurs, en ce qui concerne la taille et la diversité, Swanson (1994) note qu'elles sont étroitement reliées entre elles et contribuent fortement à l'adoption de l'innovation. En effet, les grandes entreprises tendent à être de plus en plus différenciées, elles disposent d'une grande variété de spécialités. En outre, la taille et la diversité sont importantes dans la mesure où elles fournissent plus d'opportunités à l'entreprise pour s'ouvrir sur l'environnement professionnel des SI. Les grandes entreprises ont plus d'individus ayant une parfaite connaissance de l'environnement et qui participent régulièrement aux rencontres professionnelles, pouvant être sources de nouvelles idées sur les systèmes d'information (Swanson, 1994).

- *Le recours aux consultants* : Le recours aux consultants en gestion constitue un facteur important dans le changement de l'entreprise. Les consultants sont capables d'identifier rapidement les innovations convenant à l'entreprise et jouent un rôle déterminant pour les intégrer dans le système d'information (Swanson, 1994).

- *La disponibilité des ressources*: La diffusion des TI dans les entreprises peut être expliquée aussi par l'existence des ressources financières dans l'entreprise (Lee, 2004, Swanson, 1994). Il s'agit de l'ensemble des ressources financières en excès dont dispose une entreprise, elles sont utilisées pour soutenir le développement de l'entreprise (Lee, 2004). Ainsi, lorsque l'entreprise dispose de ces ressources, elle pourra les utiliser pour élargir et développer ses activités en acquérant de nouvelles TI. Plusieurs études ont conclu que la disponibilité des ressources financières est

positivement corrélée avec la diffusion des TI (Ramamurthy et al., 1999 ; Lee, 2004 ; Wixom et Watson, 2001).

-Saturation avec la technologie existante : Fréquemment, une nouvelle technologie est introduite pour combler les lacunes ou le manque de performance des technologies existantes (Cho et Kim, 2002 ; Rogers, 1995). La recherche de plus d'efficacité en termes de fonctionnalité, de flexibilité, de rapidité peut être une cause d'adoption de nouvelles TI.

3. Les facteurs technologiques

Rogers (1995) note que les attributs de l'innovation sont au nombre de cinq, l'avantage relatif, la compatibilité, la complexité, le caractère observable et la possibilité de test. Cependant, parmi ces cinq attributs, les trois premiers sont les plus souvent utilisés par les chercheurs pour examiner l'adoption des TI (Jeyaraj et al., 2006). Par ailleurs, la littérature cite d'autres facteurs dans cette catégorie, dans ce paragraphe nous en verrons les principaux :

-La complexité perçue de la technologie adoptée: Akbulut (2002) rapporte que la complexité est le facteur le plus important qui affecte la décision d'adoption de la technologie. En effet, la complexité de la technologie est liée au niveau de difficulté dans l'utilisation et la compréhension perçues par les utilisateurs (Roger, 1983 et 1995). La complexité perçue est considérée comme un facteur qui empêche l'adoption des TI.

Plusieurs auteurs ont trouvé une relation négative entre le niveau de complexité perçue de des innovations en TI et leur diffusion (Thong, 1999 ; Slyke et al., 2004 ; Kwon et Zmud, 1987 ; Premkumar et Roberts, 1999).

-Compatibilité avec les systèmes existants: la compatibilité est la perception par les utilisateurs du degré de cohérence de l'innovation avec leurs valeurs, besoins et expériences passées (Rogers, 1983 et 1995). La compatibilité de l'innovation est positivement reliée avec sa diffusion. Plus la technologie est compatible avec les pratiques de l'entreprise, plus elle sera adoptée (Thong, 1999 ; Ramamurthy et al., 1999; Lee, 2004 ; Slyke et al., 2004 ; Cho et Kim, 2002).

-L'avantage relatif par rapport aux systèmes existants : L'avantage relatif est le degré de perception d'une innovation comme meilleure aux systèmes existants (Rogers, 1983, 1995). Plus l'avantage relatif de la nouvelle TI est grand par rapport aux technologies existantes, plus sa diffusion est grande (Thong, 1999 ; Lee, 2004 ; Slyke et al., 2004 ;

Cho et Kim, 2002 ; Mehrtens et al., 2001 ; Doherty et al., 2003 ; Premkumar et Roberts, 1999).

-Existence d'un portefeuille large d'applications : L'existence d'une interface informatique avec un portefeuille riche d'applications, est un facteur important qui facilite l'adoption des innovations en TI (Swanson, 1994). Plus ce portefeuille est grand, plus l'introduction de nouvelles applications est probable, car certaines applications sont nécessaires pour d'autres. Par ailleurs, le système existant ne doit pas être trop âgé, car il peut constituer au contraire une barrière à l'introduction de nouvelles technologies. Pour éviter, ce problème, l'interface informatique doit être maintenue et renouvelée régulièrement (Swanson et Beath, 1989, cité par Swanson, 1994), en d'autres termes elle doit être adaptée au développement informatique en cours.

-L'image : C'est l'amélioration perçue de l'image ou du statut social des utilisateurs de la TI (Slyke et al., 2004). Bien qu'il y ait peu d'appui empirique pour ce facteur, il est souvent inclus dans les études sur la diffusion des TI (Slyke et al., 2004). Les résultats des enquêtes ont montré que l'amélioration de l'image perçue est positivement associée à la diffusion des TI (Lee, 2004 ; Slyke et al., 2004 ; Karahanna et al. 1999).

-Les prévisions sur la tendance du marché: Ce sont les prévisions de l'entreprise sur l'adoption de la TI en question par l'ensemble du secteur dans le futur (Cho et Kim, 2001). La position future de la technologie dans le marché est positivement corrélée avec sa diffusion (Cho et Kim, 2001).

4. Les caractéristiques des tâches

Les tâches d'une entreprise présentent certaines caractéristiques. Les caractéristiques les plus importantes sont celles qui définissent sa simplicité et sa complexité. Une tâche simple ne présente pas énormément de problèmes. A force de la répéter, les responsables deviennent capables de prévoir à l'avance la majorité des problèmes la concernant, et définissent ainsi les actions nécessaires pour les résoudre. Par contre une tâche complexe est difficile à réaliser et peut présenter beaucoup de problèmes, qui sont souvent difficiles à prévoir à l'avance.

Théoriquement, dans la diffusion des innovations en TI, les caractéristiques des tâches jouent un rôle important dans l'adoption des nouveaux systèmes (Cooper et Zmud, 1990). Néanmoins, empiriquement il y a très peu d'enquêtes qui ont testé cette hypothèse. Ceci est confirmé par la synthèse des travaux de 99 articles sur la diffusion des TI de Jeyaraj et al.

(2006). Ces auteurs constatent qu'il n'y a aucun article dans leur échantillon qui a traité l'impact des caractéristiques des tâches sur la diffusion des TI dans les entreprises.

5. Les caractéristiques de l'environnement externe

L'environnement externe de l'entreprise a suscité depuis les années 60 l'intérêt de plusieurs chercheurs³⁵. Ces auteurs ont opté pour des caractéristiques différentes de l'environnement mais qui se rejoignent sur des notions tels que l'incertitude, la complexité, le dynamisme ou la turbulence. Ces caractéristiques sont considérées comme des facteurs déterminants dans les différents choix de l'entreprise (Ex. : structure, stratégie, etc.).

De même, en diffusion des technologies d'information, l'environnement externe de l'entreprise peut jouer un rôle important dans l'adoption de telles innovations. Plusieurs éléments caractérisant cet environnement ont été testés notamment l'incertitude, le dynamisme, la complexité et l'intensité concurrentielle. Cependant, parmi ces propriétés, seule la pression concurrentielle semble jouer un rôle positif dans l'adoption des TI. En effet, ce facteur est généralement perçu comme positivement lié à la diffusion des TI, notamment dans le cas où la technologie en question affecte directement la compétitivité de l'entreprise (Lee, 2004). Plusieurs études empiriques ont montré que la pression concurrentielle joue un impact positif et fort sur la diffusion des TI (Ramamurthy et al., 1999 ; Lee, 2004 ; Sadowski et al., 2002 ; Premkumar et Roberts, 1999)

IV. Contribution à l'étude d'adoption d'un nouveau système comptable

La plupart des travaux sur la diffusion de la comptabilité s'appuient sur l'apport de la théorie de diffusion des innovations et des travaux sur la diffusion des innovations en SI. Trois points issus de ces approches constituent le plus souvent une référence aux travaux sur l'adoption de la comptabilité : il s'agit de la courbe de diffusion des innovations, le processus d'implantation des innovations et les facteurs déterminants dans la mise en œuvre³⁶.

-La courbe de diffusion des innovations : développée par Roger (1983, 1995), la courbe de diffusion des innovations est la représentation graphique de la diffusion des innovations par période de temps. Elle comprend quatre phases, à savoir, le décollage, la diffusion, la condensation et la saturation. A notre connaissance, elle a constitué un

³⁵ Notamment Lawrence et Lorsch (1967) et Burns et Stalker (1961)

³⁶ Nous allons citer à ce niveau quelques références des travaux sur la diffusion du système comptables. Les résultats de ces travaux seront détaillés par la suite.

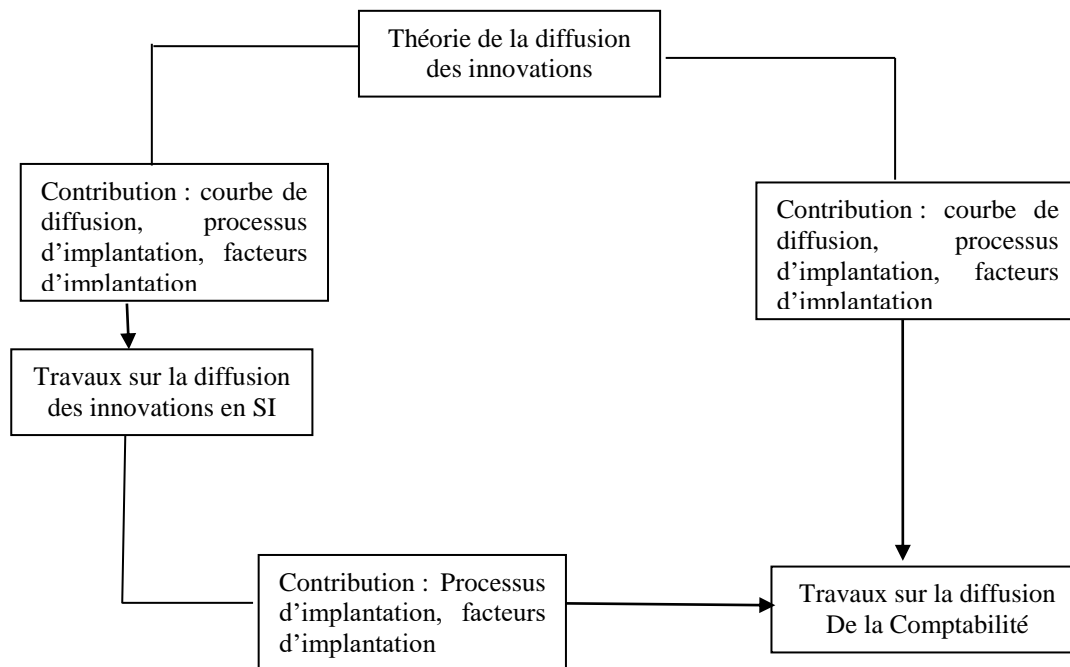
cadre de référence de base pour trois études sur la diffusion d'un nouveau système comptable, il s'agit des études de Bjørnenak (1997) et de Malmi (1999) et d'Alcouffe (2002 et 2004). Ces auteurs se sont appuyés sur le cadre théorique de Roger (1983, 1995) pour expliquer « pourquoi ? » et « comment ? » un nouveau système comptable se diffuse dans les entreprises de leurs pays respectifs, la Norvège, la Finlande et la France.

-Le processus d'implantation des innovations : les approches sur la diffusion des innovations ont identifié un ensemble d'étapes constituant le processus de mise en œuvre des innovations (Hage, 1980 ; Gerwin, 1988 ; Damanpour, 1991 ; Wolfe, 1994 ; Kwon et Zmud, 1987). Les résultats de ces recherches ont fondé par la suite les travaux sur le processus d'implantation d'un nouveau système comptable, nous citons notamment les travaux d'Anderson (1995), Gosselin (1997), Krumwiede (1998a) et Brown et al. (2004).

-Les facteurs d'implantation : les travaux sur la diffusion des innovations ont construit un cadre théorique et empirique riche sur les facteurs déterminants dans l'implantation des innovations. Les recherches sur la diffusion de la comptabilité se sont référées à ce cadre théorique, pour construire des modèles sur les facteurs d'adoption et d'implantation, et qui ont été testés empiriquement dans plusieurs contextes (Anderson, 1995 ; Shields, 1995 ; Gosselin, 1997 ; Krumwiede, 1998a; Alcouffe, 2002 et 2004 ; Brown et al, 2004 ; Baird et al, 2004 et 2007). Ces travaux se divisent en deux: d'abord, les études qui ont étudié l'impact de ces facteurs sur une seule variable expliquée tels que le succès de mise en œuvre ou le choix d'adoption et les études qui ont examiné l'influence de ces facteurs sur chaque étape du processus de mise en œuvre.

La figure 7 ci-dessous récapitule la contribution des approches sur la diffusion des innovations aux travaux sur la diffusion d'un nouveau système comptable.

Figure 7 : Contribution des approches sur la diffusion des innovations aux travaux sur la diffusion d'un nouveau système comptable



En conclusion, nous constatons qu'une majorité d'auteurs sur la diffusion d'un nouveau système comptable se rapporte au cadre théorique des travaux sur la diffusion des innovations pour examiner différentes questions sur l'adoption et la mise en œuvre d'un nouveau système comptable. Dans ce paragraphe, nous avons cité certaines recherches qui illustrent cela, nous allons présenter en détail les résultats de ces travaux dans le chapitre suivant, qui sera consacré à l'élaboration des hypothèses de recherche et de nos deux modèles théoriques sur l'adoption et la mise en œuvre d'une CE.

Section 3 : Nouveau management public (NMP) : de la théorie aux pratiques

Les promesses sur les potentialités de NMP et leur réfutation ont dominé la réflexion sur le management public, conduisant parfois à confondre NMP et management public. Cette confusion a encouragé la radicalisation de l'opposition entre « pro » et « anti » management public tout en concentrant ce débat sur les plans théoriques et idéologiques (Ughetto, 2004). Or, la recension des multiples définitions et pratiques du management public conduit à isoler le NMP comme une conception particulière, bien que centrale, parmi la diversité des managements publics.

Le NMP constitue principalement une manière de concevoir le secteur public. Il ne rend donc pas compte de la variété des pratiques administratives. La présentation des principes constitutifs du NMP permet de le rapprocher du concept de managérialisme. Ce dernier consiste à considérer le secteur privé comme l'incarnation du modèle de la décision économique rationnelle et à proposer sa diffusion au secteur public. Or, les pratiques des acteurs ne se conforment pas nécessairement à cette proposition.

Nous dévoilons qu'à la faveur de la floraison des pratiques managériales publiques et de la maturation des sciences de la gestion publique, la définition du NMP s'est progressivement élargie jusqu'à ce que la diversité tant cognitive que pratique des managements publics interdise de croire en une unité, fut-elle latente.

I. Les fondements et les avantages du NMP

1. Les fondements et le développement du NMP

Le NMP a succédé à de nombreuses réformes et tentatives de modernisation inachevées du secteur public comme le *Planning Programming Budgeting System* (PPBS) aux États-Unis ou la Rationalisation des Choix Budgétaires (RCB) en France. Ces techniques budgétaires, mises en place dans les années 1960, avaient pour finalité un meilleur emploi des fonds publics. Elles se focalisaient, une fois les objectifs des projets définis, sur leur évaluation par le biais d'études coûts-bénéfice ou coûts-efficacité. Théoriquement fondées, ces mécanismes ont cependant fait face à de nombreux obstacles dans leur application, essentiellement en raison de leur complexité.³⁷

En effet, les évaluations quantitatives devaient être objectives et justes pour permettre un réel progrès. Or, les informations disponibles et la méthodologie employée se sont avérées relativement insuffisantes pour rendre le PPBS et la RCB effectifs. C'est la raison pour laquelle ils ont été abandonnés respectivement en 1971 et en 1984. Plus spécifiquement, dans le cas français, trois causes d'échec à la RCB peuvent être mises en avant (Perret, 2006) : tout d'abord, un contexte politique insuffisamment pris en compte, ensuite un manque de transparence et de collaboration entre le ministère des finances et les ministères dépensiers, et enfin les ruptures macroéconomiques successives de 1975 et 1982. Nous pouvons ajouter à ces raisons, une vision trop centralisatrice et l'insuffisance de la formation des cadres

³⁷Le management, issu du français « ménagement », correspond à l'ensemble des techniques de direction, d'organisation et de gestion d'une entité afin qu'elle atteigne ses objectifs. Le management n'est pas à proprement parler une théorie mais plutôt une pratique regroupant un ensemble de savoir-faire techniques et relationnels (Alecian et Foucher, 2002).

administratifs à ces nouvelles méthodes. Ces expériences constitueront cependant le terreau de base et de référence du NMP qui émergera au début des années 1980.

Les causes de l'émergence du NMP sont multiples. Il a pu s'agir d'un désir d'une gestion plus cohérente pour répondre à une inefficacité du secteur public (le cas du Japon par exemple), d'une volonté de s'inscrire dans une idéologie néo-libérale (le cas du Royaume-Uni et de la Nouvelle-Zélande), de surmonter l'existence de crises financières (le cas du Canada entre autres), de résorber une crise économique et politique (le cas de l'Italie), d'un besoin de changement ou encore d'un processus d'imitation (notamment pour les administrations au niveau local).

Aucune de ces raisons n'explique à elle seule la mise en place du NMP, même si les crises financières sont souvent apparues comme les principaux facteurs déclenchants. En effet, le NMP a pour origine des pressions tant internes qu'externes au secteur public, pressions qui se complètent et se renforcent plus ou moins selon les configurations. D'un point de vue théorique, le NMP est un concept qui puise ses fondements dans de nombreux courants de pensée (courant néoclassique, théorie des organisations, théorie de l'agence, théorie des droits de propriété, etc.) et qui par bien des aspects rejoint l'idéologie du *Public Choice*³⁸ reposant sur l'individualisme méthodologique (c'est-à-dire sur l'idée selon laquelle les intérêts d'une organisation publique doivent avant tout être analysés au travers des individus qui la compose et des stratégies qui leurs sont associées), le recours aux privatisations et une plus grande souplesse et décentralisation des unités administratives.

L'idée principale du NMP est que les méthodes de management du secteur privé, supérieures à celles du secteur public, peuvent lui être transposées. Le secteur public est jugé inefficace, excessivement bureaucratique, rigide, coûteux, centré sur son propre développement (effet Léviathan), non innovant et ayant une hiérarchie trop centralisée.

Dès lors, pour le perfectionner il est nécessaire d'accroître les marges de manœuvre des gestionnaires pour leur permettre de mieux répondre, au moindre coût, aux attentes des citoyens. Ces derniers sont désormais assimilés à des clients (logique consumériste) tandis que les administrateurs deviennent de véritables managers. Cette conception du secteur public – et plus particulièrement de l'administration, reposant sur les 3 E « Économie, Efficacité, Efficience » (Urio, 1998) – est à l'opposé de celle de Weber pour lequel la « bureaucratie », véritable idéal type, est la condition même de l'efficacité par sa dimension rationaliste.

³⁸ La théorie des choix publics relie les sciences politiques et l'économie en analysant le comportement de la puissance publique et de ses représentants moyennant une approche économique.

Le tableau suivant indique, dans les grandes lignes, les principales différences entre une administration de type wébérienne et une administration basée sur le NMP.

Tableau 3 : Comparaison des administrations de types wébérienne et NMP

	Administration wébérienne	Administration NMP
Objectifs	Respecter les règles et les Procédures	Atteindre les résultats, satisfaire le client
Organisation	Centralisée (hiérarchie fonctionnelle, structure pyramidale)	Décentralisée (délégation de compétences, structuration en réseau, gouvernance)
Partage des responsabilités des politiciens/ administrateurs	Confus	Clair
Exécution des tâches	Division, parcellisations, spécialisation	Autonomie
Recrutement	Concours	Contrats
Promotion	Avancement à l'ancienneté, pas de favoritisme	Avancement au mérite, à la responsabilité et à la Performance
Contrôle	Indicateurs de suivi	Indicateurs de performance
Type de budget	Axé sur les moyens	Axé sur les objectifs/ résultats

Source : Auteur

À la lecture de ce tableau, la bureaucratie wébérienne semble manquer de souplesse dans l'environnement actuel mêlant mondialisation des échanges, globalisation financière, intégration spatiale et mutation technologique. Le risque que le respect des règles impersonnelles prenne l'ascendant sur l'accomplissement des missions de l'administration n'est pas inexistant (Merton, 1957). À l'opposée, la conception décentralisée issue du NMP permet aux structures de gagner en autonomie, en flexibilité et en réactivité. Le partage des responsabilités gagne également en clarté.

En effet, dans un schéma wébérien, les fonctions politique et administrative apparaissent le plus souvent interdépendantes (la décision du politicien ne peut être prise sans les capacités d'expertise des fonctionnaires). Ce schéma n'est pas forcément négatif et problématique selon les cas, toutefois le passage à un modèle d'administration basé sur le NMP autorise une meilleure séparation des deux domaines. Les pouvoirs publics fixent les objectifs alors que les

fonctionnaires et les agences (qui se sont vues, dans de nombreux pays, déléguer des compétences et qui sont chargées de leur mise en œuvre), doivent les atteindre.

Le NMP permet enfin d'introduire des effets incitatifs via la rémunération des agents et d'accentuer la responsabilité des structures en généralisant l'évaluation et la reddition des comptes. Plus précisément et de manière concrète, de nombreuses actions s'inscrivent dans le champ du NMP. Nous pouvons les regrouper par fonction.

Tableau 4 : Les différentes actions s'inscrivant dans le 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 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 : d'après Laufer et Burlaud, 1980 ; Hood, 1991 ; Pollitt et Bouckaert, 2000 ; Gruening, 2001.

Comme nous l'indique ce tableau, le NMP est transdisciplinaire, touchant à la fois les fonctions stratégique, finance, marketing et ressources humaines. Le NMP pousse l'État à s'interroger sur son rôle et ses missions, celles qu'il doit assurer, celles qu'il peut déléguer ou confier à des agences ou des entreprises privées et celles qu'il peut organiser en partenariat avec le secteur privé. Selon Braun (2001, p.7), « la quasi-totalité des exemples étrangers

montre l'existence d'une nette corrélation entre la réduction du format et des missions de l'État et une réforme de celui-ci susceptible d'obtenir quelque succès significatif ». ³⁹

Historiquement, le NMP est tout d'abord apparu au Royaume-Uni avant de se répandre dans tous les pays de l'OCDE ainsi que dans plusieurs pays en développement. Dans les pays anglo-saxons, la mise en place du NMP a été rapide. Par exemple, au Royaume-Uni, au début des années 1980, de nombreuses entreprises publiques ont été privatisées (*British Telecom, British Airways, British Rail, etc.*). Dès 1983, des mesures pour diminuer les gaspillages et accroître la qualité des services ont été mises en place. Par la suite, le programme des *Next Steps* en 1988 a engendré la création de nombreuses agences exécutives chargées de missions précises de service public. Ces agences, dont le mode de fonctionnement est proche de celui des entreprises, peuvent s'émanciper du droit public.

Elles ont disposé d'une grande autonomie en matière financière, en matière de gestion des ressources humaines et en matière d'organisation et de mode de production afin de fournir aux citoyens des services publics de meilleure qualité au moindre coût. Divers textes ont suivi pour accompagner la réforme du secteur public comme la *Citizen's Charter* en 1991 (plaçant le citoyen au centre de l'administration), le *Deregulation and Contracting Out Act* en 1994, le programme *Investors in People* en 1996 ou encore le *Modernising Government White Paper* en 1999 encourageant une fonction publique efficace, efficiente mais aussi équitable et diversifiée.

En Nouvelle Zélande, des réformes similaires sont apparues dès 1984 afin de palier aux graves difficultés financières rencontrées par le pays. Les réformes toucheront le partage des responsabilités (*State Sector Act, 1988*), la comptabilité (*Public Finance Act, 1989*) mais aussi les administrations locales (*Local Government Act, 1989*) et la fonction publique (*Public Service Principles, Conventions and Practices, 1995*).

Dans d'autres pays, les choses se sont déroulées plus lentement. Le cas de la France, dont le secteur public est particulièrement important (près de 25% de la population active contre 15% en moyenne en Europe), est intéressant à analyser et nécessite d'être développé.

Selon plusieurs auteurs, le nouveau management public ne peut pas avoir une seule forme (Lynn, 1998), compte tenu des spécificités et particularités institutionnelles et politiques de chaque pays (Pollitt, 2000), on ne peut donc parler d'un modèle universel applicable à tout organisme. L'observation attentive des initiatives de réformes dans différents pays a permis

³⁹ Voir Gibert (2003) pour cerner l'importance de l'évaluation dans la gestion publique.

de conclure à l'existence de plusieurs modèles (Ferlie ; Ashburner ; Fitzgerald et Pettigrew, 1996).

- **Le modèle de l'efficacité** : il vise à rendre les organisations du secteur public plus efficaces, en les mesurant notamment avec leurs homologues du secteur privé.
- **Le modèle du downsizing (décentralisation)** : L'idée centrale est la décentralisation des responsabilités administratives en vue de « l'amaigrissement » de la machine bureaucratique.
- **Le modèle de la recherche de l'excellence** : il s'agit de modifier la culture des organisations publiques de manière à ce qu'elles soient en mesure de développer des processus continus d'apprentissage et d'amélioration.
- **Modèle d'orientation service public** : il s'agit de renforcer les missions du secteur public par l'application de principes de gestion provenant du secteur privé.

2. Le NMP comme managérialisme : l'entreprise comme modèle.

Le NMP met essentiellement en avant des valeurs proches de celles recherchées par les entreprises. Ce faisant le NMP peut être assimilé à un managérialisme, c'est-à-dire la croyance dans la rationalité supérieure des entreprises permise par la mise en œuvre des méthodes managériales. Le NMP est donc essentiellement un cadre cognitif. Or, de nombreux travaux en sciences de gestion ont invalidé la conviction que les idées pouvaient totalement déterminer les pratiques organisationnelles. Ainsi, l'influence du NMP sur les réalités administratives doit être relativisée, et la manière d'analyser le NMP s'orienter vers l'analyse des dispositifs mis en œuvre en son nom.

2.1. Les principes du NMP

Le comité du management public de l'OCDE (PUMA), qui a eu une influence importante dans la diffusion du NMP (Sahlin-Andersson, 2000, 2001) définit le management public comme suit : « Un nouveau paradigme a émergé, visant à diffuser une culture de performance dans un secteur public moins centralisé. Il se caractérise par :

a) Une attention centrée sur les résultats, considérés en termes d'efficacité, d'efficacité et de qualité de service.

b) Le remplacement des structures traditionnelles, hautement hiérarchiques et centralisées, par des systèmes de gouvernance décentralisés, où les choix budgétaires et

relatifs aux services rendus sont pris au plus près des bénéficiaires, et laissant aux clients et aux autres parties prenantes un droit de regard.

c) La liberté d'envisager des alternatives à la gestion directe des services publics et des systèmes de gestion permettant d'améliorer le rapport coût-efficacité des politiques menées.

d) Une attention plus soutenue sur l'efficacité des services gérés en régie publique, impliquant la mise en place d'objectifs de productivité et la mise en place de dispositifs mettant les organisations publiques en situation de compétition.

Le renforcement des capacités stratégiques du gouvernement central pour guider les évolutions de l'Etat et lui permettre de répondre -systématiquement, rapidement et au moindre coût- aux changements exogènes et enjeux divers »⁴⁰ (Mathiasen, 1996).

Cette définition du NMP a possède une valeur canonique puisque qu'elle est formulée par l'un des principaux promoteurs de la doctrine. Les dispositifs à mettre en œuvre sont présentés sans références doctrinales ou discours de justification. Sont seulement identifiables dans ce programme : un mode de direction finalisé (a et e), l'introduction de mécanismes de type marché - sans recourir aux termes de marchés, concurrence et privatisation- (c et d) et le fait que toute dépense, tout programme doit être jugé à l'aune du rapport coût/efficacité (b,c,d,e). L'absence de références doctrinales est significative, elle tend à masquer la portée politique des prescriptions du NMP et ce faisant elle le naturalise en lui donnant le caractère de l'évidence et de l'universalité.

La revue de la littérature effectuée par Gruening en 2001⁴¹ permet de compléter exhaustivement la liste des actions qui s'inscrivent dans le champ du NMP. L'auteur y repère les caractéristiques communes aux réformes labellisées « NMP ». Les attributs rattachés systématiquement et sans équivoque au NMP sont :

- Les coupes budgétaires.
- La privatisation.
- La séparation des fonctions de financement et de production.
- La délégation/ externalisation.
- La tarification des prestations à l'utilisateur.

⁴⁰ Jo Ann G. Ewalt, *Theories of Governance and New Public Management: Links to Understanding Welfare Policy Implementation*, 2001.

⁴¹ Gernod Gruening, *Origin and theoretical basis of New Public Management*, *International Public Management Journal*, 2001.

- Le traitement individualisé des usagers (guichet unique, octroi de bon de consommation-*vouchers*).
- La valorisation de la compétition.
- L'autonomie de gestion (flexibilité).
- La séparation du politique et de l'administration.
- La redevabilité (*accountability*) fondée sur la performance.
- La mesure de performance (amélioration du système comptable, de la gestion financière, mise en place d'audits de performance).
- La décentralisation.
- Mise en place de dispositifs de planification stratégique.
- Modification du style de management (attention à la motivation du personnel, rémunération à la performance).
- Un usage plus intensif des technologies de l'information.

Cette liste révèle que le NMP propose un ensemble de dispositifs qui impactent la structure des organisations publiques ainsi que leurs fonctions transversales (finance, stratégie, marketing, ressources humaines, systèmes d'information, contrôle). Or, la déconnexion de ces propositions avec leurs fondements conceptuels, leur donne l'apparence de l'évidence. Hood (1991) propose une grille d'analyse qui met en correspondance les doctrines et leurs implications opérationnelles. Cette grille permet de replacer plus clairement le NPM dans son environnement taylorien et néolibéral.

Chacune des sept composantes identifiées est présentée en trois dimensions :

- 1) *Contenu doctrinal* : le discours normatif et officiel du NMP, ce qu'il faut faire,
- 2) *Signification/implication* : quels dispositifs concrets ou cognitifs mettre en œuvre pour y arriver,
- 3) *Justification* : pourquoi il faut le faire.

Tableau 5 : Composantes du *New Public Management*

	Contenu doctrinal	Signification/implication	Justification
1	«la gestion doit être confiée aux hommes de terrain » : séparer la prise de décision stratégique, qui relève du pouvoir politique, de la gestion opérationnelle, qui est sous la responsabilité l'administration	Le pilotage et le contrôle des organisations doivent être confiés aux professionnels nommés à leur tête. Ils doivent jouir d'une autonomie de gestion : attribution de budgets globaux aux gestionnaires publics qui disposent d'une large marge de manœuvre pour satisfaire à leurs critères de rendement.	La redevabilité (accountability) nécessite une définition claire des responsabilités et non la dilution du pouvoir.
2	Des standards officiels et des mesures visibilisant les performances doivent être mis en place	Définition d'objectifs, d'indicateurs de succès, exprimés de préférence sous forme quantitative.	La redevabilité impose des objectifs établis sans ambiguïté, l'efficacité suppose que les objectifs soient explicites et suivis.
3	Le contrôle des résultats doit être renforcé	L'allocation de ressources et les récompenses sont liées à la performance réalisée et mesurée. Fragmentation de la gestion des ressources humaines (remise en cause de la gestion centralisée et uniforme de la fonction publique).	Nécessité de s'intéresser aux résultats plus qu'aux procédures.
4	Les organisations publiques doivent se spécialiser/ l'administration doit se fragmenter	Remise en cause des grands ministères monolithes. Création d'agences spécialisées et autonomes, négociant entre elles sans lien de dépendance	Il est nécessaire de créer des organisations « gérables », de distinguer les tâches des financeurs, acheteurs et prestataires des services publics. La contractualisation fait gagner en efficacité les relations internes et externes au secteur public.
5	La compétition/ concurrence doit se diffuser dans le secteur public	Orientation vers des contrats à échéance plus courte, mise au concours pour la fourniture de certaines prestations (marchés publics)...	La rivalité est la clé de la baisse des coûts et de l'amélioration de la qualité.
6	Importer les pratiques managériales utilisées dans le secteur privé	Abandon de l'éthique traditionnelle (d'obéissance hiérarchique rigide) au profit d'une plus grande flexibilité, de l'incitation à l'engagement personnel des agents	Il est nécessaire d'utiliser les outils qui ont fait leurs preuves dans le secteur privé.
7	Focaliser l'attention	Diminuer les coûts directs	Il est nécessaire de contrôler et

sur la diminution des coûts de production, accroître la discipline et la parcimonie dans la consommation des ressources.	réduire la hiérarchie, amincir les bureaucraties, résister aux pressions syndicales.	limiter les ressources du secteur public, qui doit «faire plus avec moins ».
--	--	--

Adapté de Hood (1991 :4-5) et De Visscher et Varone (2004 :180)

Chacune des composantes du NMP peut ainsi être directement rattachée à ses fondements conceptuels :

- La composante 1 qui vise à la séparation du politique et de l'administratif est directement imprégnée du fayolisme.
- La composante 2 qui fait l'hypothèse que la mise en place d'indicateurs de performance quantitatifs permet d'explicitier clairement les objectifs, repose sur l'idéal de transparence de l'information en vue d'une décision pure et parfaite. Elle révèle une conception mécaniste d'utilisation des informations (Bouckaert, 2000), largement invalidée par les analyses empiriques (Askim, 2007).
- La composante 3 qui propose un renforcement du contrôle des résultats met en correspondance l'attention portée sur l'efficacité au postulat très benthamien : « *the more you are watched, the more strictly you behave* » (Le Galès, 2004 : 243). On y identifie aisément les mécanismes de « garde-fous » proposés par l'école des Choix Publics.
- La composante 4 pose un principe de spécialisation clairement inspiré du taylorisme.
- La composante 5 selon laquelle la concurrence doit se diffuser étant le principe de marché est inspiré du néo-libéralisme.
- La composante 6 touche aux valeurs des agents et aux principes qui fondent leur motivation. En supposant que la motivation des agents est fonction de leur rétribution directe, elle rejoint le postulat maximisateur commun au néo-libéralisme et au taylorisme. Une fois cette supposition admise, l'entreprise peut faire figure de modèle à imiter (managérialisme).
- La composante 7 s'inspire directement du taylorisme.

Ainsi, si les fondements idéologiques du NMP sont la remise en cause de l'Etat-providence, il ne se résume pas à une idéologie en creux. Tout un répertoire de solutions instrumentales est proposé, sous-tendu par des valeurs aisément identifiables.

II. Réforme hospitalière et le NMP: Le NMP comme nouveau paradigme de la gestion des systèmes de santé.

En s'opposant à l'administration publique classique qui était selon ses tenants, trop rigide, réglée et inefficace, le nouveau management public (NMP) vise, dans le but d'accroître l'efficacité de la « gestion publique », la transposition des principes de la gestion qui prévalent dans le secteur privé.

Il est intéressant de noter que cette transformation de l'administration publique weberienne fondée sur la rationalité est apparue au cours des années 1980, en même temps que la remise en question du rôle de l'État et de la protection sociale (Chevallier, 2003). On peut affirmer que les caractéristiques principales du NMP sont celles de la gestion par résultats, de la livraison de services de qualité, de la reddition de compte centré sur le client, de l'évaluation de programme, de l'imputabilité des fonctionnaires, de la privatisation et de la gestion horizontale des ressources humaines, de la mise en concurrence, de la décentralisation ou du délestage de pouvoir à de nouvelles instances (Rouillard, Monpetit et al., 2004). La plupart de ces principes ont été institués dans les systèmes de santé du Québec et du Royaume-Uni.

L'ensemble des pays occidentaux ont procédé à des réformes de leurs systèmes de santé. Les raisons évoquées par les gouvernements sont multiples. Ils insistent sur la crise des finances publiques, sur l'augmentation des coûts des systèmes de santé liés aux changements démographiques et technologiques ainsi qu'au vieillissement de la population. On met, par ailleurs, l'accent sur la qualité des soins, leur efficacité et leur efficience, ainsi que sur l'équité. On peut sans aucun doute affirmer que, comme dans le cas des autres politiques sociales, les réformes des systèmes de santé s'inscrivent dans une transformation plus large de la protection sociale.

L'adoption de la perspective théorique néo- institutionnaliste a conduit à choisir la grille d'analyse de Roemer qui définit les systèmes de santé comme le résultat de l'histoire, du développement économique et de l'idéologie politique dominante des régimes politiques dans lesquels ils prennent forme. Ainsi, chaque pays définira de manière particulière son système de santé. Par contre, pour des fins analytiques, Roemer propose des idéaux-types qui englobent les différents systèmes de santé que voici : le système nationalisé offre une couverture universelle des soins de santé aux citoyens, de plus, la production des services et le financement du système proviennent majoritairement du public (le Canada, le Royaume-Uni et la Suède); le système mandaté offre une assurance obligatoire qui est généralement financé

par l'employeur et l'État, de même, la production et la prestation des services sont publiques ou privées (au Maroc, en France, en Allemagne et aux Pays-Bas); enfin, le système entrepreneurial est constitué d'assurances privée collective ou individuelle et se caractérise par la production de services privés (aux États-Unis et au Mexique).

L'utilisation de ces différents idéaux types permet de saisir les fondements des systèmes de santé tout en étant en mesure de dégager les éléments qui témoignent de leurs transformations. Sur un plan plus général, il importe de considérer également des facteurs exogènes qui influencent les systèmes de protection sociale et, par le fait même, les systèmes de santé. Pensons, par exemple, aux crises économiques, à la mondialisation des marchés et aux crises des finances publiques qui exercent une pression sur les États (Chevallier, 2003). Toutefois, il s'agira d'explorer les éléments suivants : le type d'assurance, le financement, l'organisation des soins, et les indicateurs choisis pour évaluer les systèmes de santé.

Un changement de référentiel : penser autrement l'hôpital

Le concept de référentiel, emprunté à la science politique, est intéressant pour comprendre l'évolution des politiques publiques et notamment pour analyser leur contenu intellectuel. Le changement qui a lieu dans les années 1980 repose sur une profonde transformation de ce référentiel (Muller, 2000)⁴², notamment par l'émergence d'une nouvelle approche, la théorie de l'agence. Celle-ci étudie les relations entre les personnes et distingue pour cela le donneur d'ordre (le principal) et le mandataire (l'agent). Une relation d'agence se caractérise par des asymétries d'information : certaines informations concernant l'agent ne sont pas connues par le principal. Deux types de dysfonctionnements sont envisagés :

- *L'anti sélection* est due à l'impossibilité pour le principal de connaître les caractéristiques réelles de l'agent, et correspond au risque consécutif, pour le principal, d'embaucher un agent qui n'a pas les qualités attendues.
- Le *risque moral* ou *aléa moral* est dû quant à lui à l'incapacité dans laquelle se trouve le principal d'observer certaines dimensions du comportement de l'agent, qui peut alors fournir un effort moindre qu'espéré ou attendu (Ross, 1973). La seule solution pour le principal est de mettre en place un contrat combiné avec un dispositif

⁴² J.P Domin, Réformer l'hôpital comme une entreprise. Les errements de trente ans de politique hospitalière (1983-2013), 2015.

d'incitations forçant l'agent à adopter un comportement coopératif, c'est-à-dire permettant d'atteindre les objectifs fixés par le principal.

Le développement des approches en termes d'agence va accélérer la transposition des structures de gouvernance au secteur public, en cherchant justement à mettre en place des dispositifs permettant de limiter anti-sélection et risque moral. Deux économistes de la banque mondiale, Alexander Preker et April Hardind (2003), proposent par exemple un nouveau modèle de gouvernance dans les établissements hospitaliers favorisant l'essor de la *corporatization*, en d'autres termes l'application des règles de gouvernance des entreprises privées. Celle-ci s'inscrit dans le prolongement des thèses du New public management et constitue un modèle organisationnel évoluant entre la propriété publique et la privatisation. L'objectif est de transformer les administrations hospitalières, dont le fonctionnement est ralenti par la bureaucratie, par des entreprises parapubliques (*parastatal corporations*) au sein d'un quasi-marché.

L'objectif de la gouvernance hospitalière, dans la perspective du nouveau management public, est de transformer les établissements publics de soins en organisations indépendantes du pouvoir politique, notamment en les dotant d'instances décisionnelles et autonomes. L'idée est d'articuler le système de direction autour d'une direction générale et d'un conseil d'administration chargé des orientations stratégiques. Cette transformation doit se faire en trois étapes selon les préconisations de la banque mondiale (Preker, Harding, 2003). Dans un premier temps, l'autonomie de gestion de l'hôpital par rapport à l'administration publique est renforcée. L'établissement est libre de s'organiser, de recruter et de licencier le personnel. Ensuite, l'établissement applique des règles de fonctionnement imitant celle des structures privées (gouvernance d'entreprise, mise en place de techniques de management, etc.).

L'autonomie et l'indépendance de ces nouvelles structures sont théoriquement garanties par des instances décisionnelles propres. La gouvernance repose ainsi sur une équipe de direction aux pouvoirs renforcés et un conseil d'administration en charge de la définition de la politique de l'établissement et du contrôle de l'équipe de direction. La *corporatization* suppose donc un transfert progressif de l'ensemble des pouvoirs vers une équipe indépendante et disposant de la totalité des pouvoirs de gestion. Comme le montre Patrick Mordelet (2006), dans de nombreux pays européens, des réformes de ce type ont été mises en œuvre. En Grande-Bretagne, les hôpitaux ont été transformés en Fondation Trusts. Ces structures sont propriétaires de leurs actifs et se font concurrence avec des libertés accrues.

Leur budget n'est plus fixé par l'autorité sanitaire, ils vendent désormais des services de soins.

II. Le NMP et la loi organique relative aux lois de finances (LOLF):

Au début des années 1980, de nombreux pays ont dû faire face à une crise financière caractérisée par un important déficit public et un endettement élevé. Dans ce contexte, pour mieux répondre aux attentes et exigences des citoyens (qui sont aussi, selon les cas, des usagers, des contribuables, des bénéficiaires et des électeurs) et dans le but d'encadrer, de rationaliser voire de réduire les coûts, des solutions ont été envisagées en terme de management.

Ainsi, des méthodes de management, traditionnellement employées dans le secteur privé, se sont peu à peu répandues dans la sphère publique, constituant le courant du Nouveau Management Public (NMP) également appelé Nouvelle Gestion Publique (NGP)⁴³. Ce processus a touché, de manière plus ou moins importante et sous des formes diverses, l'ensemble des pays de l'OCDE et de multiples pays en développement.

Le but principal de la LOLF réside dans la recherche d'un meilleur pilotage des dépenses et dans une responsabilité accrue des gestionnaires. Par conséquent, la LOLF, poussant les administrations à la modernisation et à la gestion par la performance, est porteuse de beaucoup d'ambitions. Notamment améliorer l'image ternie du service public, éviter le gaspillage et réaliser des économies substantielles.

Selon A. Amar et L. Berthier⁴⁴, la mise en œuvre du NMP a également fait ressortir les limites de ce modèle : manque de participation voir même résistances des agents, décideurs frileux de déléguer leur pouvoir ainsi que le manque de dirigeants du privé souhaitant rejoindre le secteur public. Il s'avère également particulièrement difficile d'appliquer ce système à certains secteurs comme l'éducation nationale, la culture ou l'hôpital public. Donc il est nécessaire de « tenir compte de la nature des organisations » et passer du « standardisé » maladroitement adapté au secteur public au « sur mesure ».

A signaler aussi, que tout problème de gestion comporte une dimension organisationnelle : car la gestion ce n'est pas seulement les processus et la structure de la

⁴³ François-Xavier Merrien, La Nouvelle Gestion publique : un concept mythique, 1999.

⁴⁴ AMAR A., BERTHIER L, « Le nouveau management public : avantages et limites », Gestion et Management Publics, vol.5, Décembre 2007

division du travail. Elle intègre aussi les processus décisionnels, les zones de pouvoir, la circulation des informations, la communication, l'animation de l'équipe.

Donc, pour répondre à la question posée, il est évident qu'il faut différencier la gestion d'une collectivité, d'un établissement public et celle d'une entreprise privée. Mais nous irons encore plus loin en affirmant qu'elle doit être unique, adaptée à chaque structure. Car on ne peut pas gérer un hôpital comme un musée. A notre sens, toutes les structures (privées et publiques) doivent avoir des indicateurs de mesure de la performance et de qualité mais ils doivent être adaptés à l'activité et porteurs de sens pour être acceptés par le personnel et exploitables.

Conclusion

Ce chapitre avait pour objectif de présenter les principales approches qui fondent les recherches sur la diffusion d'un nouveau système comptable. Il s'agit de la théorie de diffusion des innovations, du courant de recherche sur la diffusion des innovations en systèmes d'information et l'approche du nouveau management public. Dans un premier temps, nous avons présenté les concepts de base et les typologies des innovations dans les deux approches. Nous avons ensuite démontré en quoi la CE peut être considérée comme une innovation. A cet effet, nous avons vu que la CE, est une innovation qui a les caractéristiques des innovations techniques et managériales. Elle permet d'établir le lien entre le système d'information et le management de l'établissement. Dans un deuxième temps, nous avons présenté les principales questions traitées dans ces deux approches, à savoir l'étude des processus d'implantation et les facteurs qui influencent l'adoption et la mise en œuvre des innovations. Nous avons par la suite expliqué la contribution de ces approches à l'étude de la diffusion d'un nouveau système comptable. En particulier, la courbe de diffusion, le processus et les facteurs d'implantation des innovations ont constitué un cadre de référence de base pour l'étude de la diffusion d'une CE.

Dans un troisième temps, nous avons présenté les avantages du nouveau management public et son impact sur le développement des organismes publics en s'inspirant des bonnes pratiques du secteur privé notamment en ce qui concerne le système d'information.

Après avoir présenté le cadre de référence de base des travaux sur la diffusion de la comptabilité, nous allons nous intéresser, dans le troisième chapitre, à l'élaboration de nos hypothèses de recherche et de nos deux modèles théoriques.

**Chapitre III - L'adoption et le succès de mise en œuvre d'une comptabilité
d'exercice**

Introduction

Dans le chapitre précédent, nous avons discuté les différentes approches ayant constitué un fondement de base pour l'étude de l'adoption et la diffusion d'un nouveau système comptable en tant qu'une innovation technique et managériale. Pour cela nous avons présenté la théorie de diffusion des innovations, le courant de recherche sur la diffusion des innovations en SI et l'approche du nouveau management public. Nous avons ainsi démontré à partir de ce développement en quoi ces approches peuvent contribuer à l'étude de la diffusion d'une comptabilité d'exercice.

Comme nous l'avons cité en introduction générale, différentes recherches sur la diffusion de la comptabilité ont constaté que cet outil de gestion se diffuse très lentement, bien qu'il présente plusieurs avantages par rapport aux méthodes traditionnelles de gestion.

Pour comprendre ce paradoxe, ces études se sont intéressées à l'examen de modèles de diffusion en proposant plusieurs variables explicatives de l'adoption et l'implantation. Dans la continuité de ces travaux, nous allons tenter dans ce chapitre d'apporter de nouveaux éléments de réponse à ce paradoxe en examinant deux volets de la diffusion d'une comptabilité d'exercice dans les établissements publics au Maroc notamment au sein des centres hospitaliers universitaires : la décision d'adoption et le succès de la mise en œuvre.

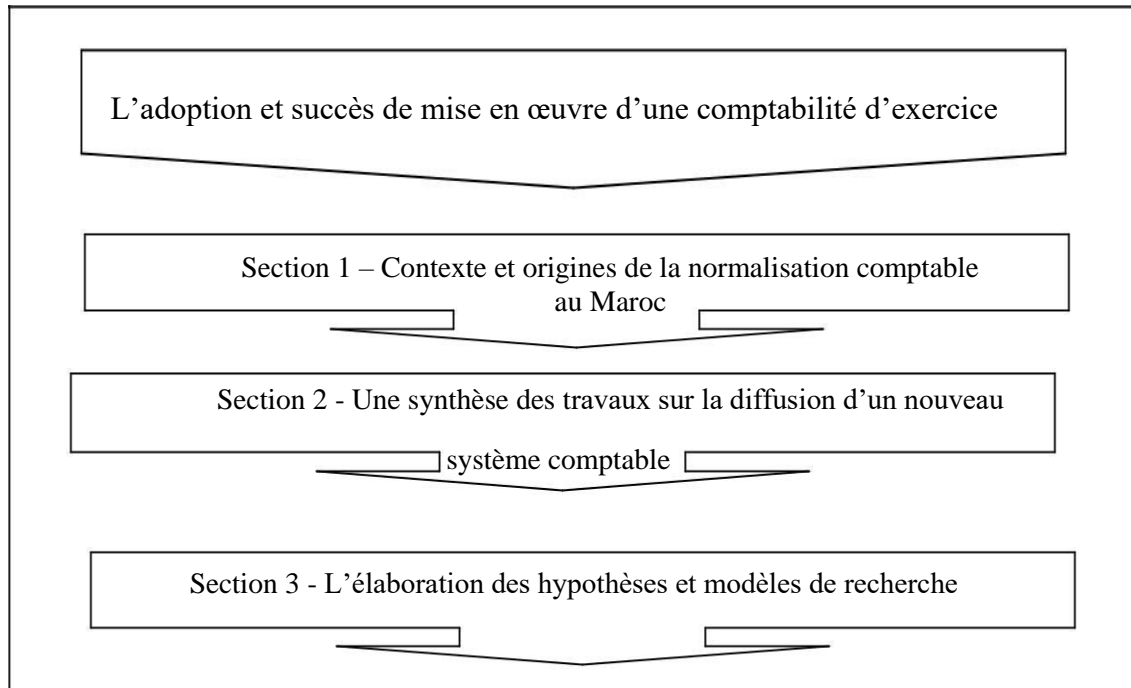
Deux modèles prédictifs de la diffusion d'une CE adaptés à notre contexte d'étude, à savoir les Centres Hospitaliers Universitaires au Maroc. Ces modèles seront une représentation simplifiée destinée à expliquer une situation réelle étudiée (Charreire et Durieux, 2003). Ils s'appuieront sur des hypothèses de recherche, définies comme étant des présomptions de comportements ou de relations entre des objets étudiés, ils reposent sur une réflexion théorique et une connaissance antérieure d'un phénomène (Charreire et Durieux, 2003). Pour élaborer ces deux modèles nous allons nous référer aux travaux précédents sur la diffusion de la comptabilité et ceux sur la diffusion des innovations.

La structure de ce chapitre est la suivante : nous présenterons dans un premier temps le contexte et l'origine de la normalisation comptable au Maroc. Ensuite, en s'appuyant sur les principaux travaux sur la diffusion d'un nouveau système comptable et sur les études sur le processus d'implantation qui vont constituer pour nous une trame pour construire nos deux modèles et qui vont servir au choix de nos variables expliquées et explicatives. Enfin, à partir de l'ensemble des éléments exposés, nous formaliserons nos variables retenues en présentant

un corps d'hypothèses qui traduit le rôle de ces variables dans l'adoption et la mise en œuvre d'une CE.

Le plan de ce chapitre est résumé dans la figure 8 ci-dessous :

Figure 8 : Plan du troisième chapitre



Section 1 - Contexte et origines de la normalisation comptable au Maroc

La normalisation comptable est l'ensemble des règles et modalités (Principes comptables fondamentaux et méthodes d'évaluation) permettant à la comptabilité de fournir une image fidèle de la situation de l'entreprise. En l'absence des principes comptables clairement exprimés et donc des normes communes, la comptabilité marocaine était marquée par des pratiques erronées donnant lieu à une méfiance des opérateurs économiques à l'égard des informations financières et comptables. Et c'est seulement durant les années quatre-vingts et avec l'arrivée du programme d'ajustement structurel édicté par la Banque Mondiale. Le Maroc a procédé à une série de réformes entre autre la réforme de la comptabilité.

1. Origine de la loi comptable marocaine

Dans une perspective d'améliorer la qualité des informations économiques et financières générées par la comptabilité des entreprises et s'uniformiser aux normes internationales, la loi comptable marocaine s'est inspirée :

- Des normes comptables internationales : IAS (International Accounting Standards) dont certaines ont été remplacées par les Normes Internationales d'Information Financière (International Financial Reporting Standards) ;
- Les normales comptables régionales telles que l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA)⁴⁵.

Ces normes ont été adaptées aux spécificités de l'économie marocaine pour donner naissance à une loi comptable marocaine:

- Un plan comptable marocain ;
- Un état de synthèse de comptabilité marocaine ;
- Une organisation de la comptabilité ;
- Un cadre juridique de référence.

⁴⁵ OHADA est une organisation qui a été créée par le traité pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires le 17/10/1993 aux ILES MAUTRICES.

2. Le référentiel comptable marocain :

Dans chaque pays, il existe une normalisation minimale (existence de règles d'évaluation et de présentation communes) de la comptabilité. Le Maroc n'a pas échappé à cette règle et a opéré une normalisation comptable depuis les années 1990. Cette normalisation comptable avait comme objectifs :

- Réhabiliter l'information comptable et financière :
- Adopter un langage commun avec les tiers et entre les chefs d'entreprise ;
- S'insérer au processus mondial de normalisation ;
- Répondre à des demandes d'informations macro-économiques
- Répondre aux besoins du chef d'entreprises.

Et ce à travers, la normalisation des méthodes d'enregistrement comptables, la normalisation de la présentation des états de synthèse et la mise en place des outils d'uniformisation et d'harmonisation de l'information comptable (BAGHAR, 2017)⁴⁶.

Avant 1992, on ne pouvait pas parler d'un droit comptable propre à l'entreprise marocaine et au commerçant, mais seulement de réglementations comptables éparpillées dans des textes de droit privé et de droit fiscal. C'est ainsi que les obligations comptables contenues dans le Dahir des Obligations et Contrats (Articles 10 à 18, 1913) évoquent principalement le devoir des commerçants de tenir une comptabilité en tant que moyen de preuve.

Par la suite, la réglementation comptable contenue dans les textes régissant les droits des sociétés (notamment les dahirs du 11/08/1922 et du 01/09/1926) a eu également pour objet principal de prémunir les créanciers contre les distributions de dividendes fictifs. C'est ainsi qu'en 1965, le pouvoir fiscal a institué un système comptable (nomenclature des comptes, règles d'enregistrement, d'évaluation et de présentation) et qui est fortement inspiré du plan comptable français de 1947⁴⁷. Depuis l'Indépendance le Maroc a adopté le pseudo-plan comptable de 1957 qui n'était que les états de synthèse et règles d'évaluation.

⁴⁶ BAGHAR Nezha, La normalisation comptable au Maroc : actualités, enjeux et perspectives, EGCI 2017, vol 9, pp 1-14.

⁴⁷ Le premier plan comptable général français est adopté en 1943 édicté par l'Autorité des normes comptables (anciennement Conseil National de la Comptabilité). Il définit les règles comptables applicables aux entreprises, ainsi que la présentation de leurs comptes financiers, bilans, comptes de résultats, rapports et annexes.

Ces dispositions couvraient tous les volets qui caractérisent un système comptable (définition d'une nomenclature des rubriques comptables, mode d'évaluation des transactions, schéma des états financiers, caractéristiques d'une comptabilité irrégulière...). La législation et la pratique comptables Marocaines d'avant la réforme, avait un soubassement essentiellement de nature juridique et fiscale, et qui privilégiait la connaissance des soldes des comptes à chaque date d'inventaire, plus que l'analyse des flux économiques et financiers de l'entreprise. Dans ces conditions, la comptabilité ne pouvait répondre que d'une manière approximative et incomplète aux besoins croissants d'information sur les véritables performances des entreprises, et sur l'évolution de leur équilibre financier.

Depuis 1982, un vaste programme a été lancé pour instaurer un cadre institutionnel comptable conforme aux standards internationaux. Les efforts déployés, ont abouti progressivement à L'adoption des textes suivants :

- Code Général de Normalisation Comptable (CGNC) le 24/12/1986 : le CGNC regroupe deux parties principales :
- la Norme Générale Comptable (NGC) qui englobe les bases de la normalisation applicable à toute entité économique, quelque soit sa forme juridique et son secteur d'activité ;
- le Plan Comptable Général des Entreprises (PCGE).
- Décret 2-89-61 du 10/11/1989 portant application du Code Général de Normalisation Comptable aux entreprises publiques ;
- Décret 2-88-19 du 16/11/1989 portant création du Conseil National de la Comptabilité;
- Loi comptable 9-88 instituant la comptabilité normalisée dans les entreprises (30/12/1992) ; Etant donné son contenu, cette loi peut être définie comme étant l'ensemble des normes plus ou moins coercitives qui régissent la production, la présentation et la diffusion de L'information comptable.

A partir du 4 août 1992 une réforme de la comptabilité a été engagée pour consacrer une autonomie du droit comptable et de structurer la profession comptable. Cette réforme s'est

traduite notamment par la promulgation de deux lois structurantes (Khalifa AHSINA et all, 2014)⁴⁸ :

- ❖ La première loi promulguée est la loi comptable n° 9-88 (datant du 25 décembre 1992) relative aux obligations comptables des commerçants complétées par le Code Général de la Normalisation Comptable (CGNC) élaboré par la Commission Nationale de la Normalisation Comptable en 1987. Ce code représente depuis le référentiel théorique et pratique de référence de la normalisation comptable marocaine. Ce référentiel comptable, qui s'inspire fortement du plan comptable français de 1982, matérialise une recherche d'une vision plus économique de l'entreprise à travers la normalisation des soldes de gestion et l'instauration de l'obligation de publication d'un tableau de financement et un état des informations comptables.

- ❖ Et la deuxième loi promulguée est la loi n° 15-89 (Dahir n° 1-92-139 du 8 janvier 1993) qui régit la profession d'expert-comptable en définissant les critères d'appartenance à ce corps de métier et les obligations en matière de contrôle des publications comptables des entreprises. Cette même loi institue également le Conseil National de la Comptabilité (CNC) en tant qu'organisme de référence en matière d'élaboration des normes comptables privées et publiques au Maroc. La loi n° 15-89 prévoit également la création de l'Ordre des Experts Comptables (OEC) en tant qu'organisme en charge de coordonner et d'organiser les professionnels de contrôle des comptes.

La norme générale comptable contient, donc, le cadre comptable et les fondements de la comptabilité normalisée, c'est à son niveau que sont notamment énoncés :

- le dispositif organisationnel de la comptabilité ;
- les principes comptables fondamentaux ;
- le cadre de présentation des états financiers ;
- les méthodes d'évaluation.

⁴⁸ Khalifa AHSINA et all, L'impact de l'adoption des IFRS sur les sociétés cotées à la bourse de Casablanca : une étude exploratoire, La Revue Gestion et Organisation, 2014, pp :75–83.

3. Le conseil de la normalisation comptable (CNC) :

Le Conseil de la Normalisation Comptable a été créé au sein du comité national du plan comptable (CNPC) en 1986 par le ministère des finances, sa présidence a été confiée à la Direction des Etablissements Publics et des Participations (DEPP). Ce Conseil en tant que producteur national et officiel de la norme comptable a pour Principales missions de⁴⁹ :

- Coordonner et synthétiser les recherches théoriques et méthodologiques de comptabilité ainsi que leurs applications pratiques ;
- Concevoir, élaborer et proposer les normes comptables générales ou sectorielles ;
- Collecter et diffuser toutes informations relatives à la normalisation, l'enseignement et la formation comptables ;
- Recommander toutes mesures susceptibles d'améliorer l'information comptable tant au niveau national qu'au niveau des entreprises ;
- Coordonner et encourager les actions de recherches, d'études et de perfectionnement se rattachant à la discipline comptable ;
- Représenter l'Etat dans les organismes internationaux de normalisation comptable.

Le Conseil National de la Comptabilité comprend 3 instances :

- L'assemblée plénière ;
- Le comité permanent ;
- Les commissions techniques spécialisées.

4. Le code général de normalisation comptable :

L'appellation CGNC est le fruit d'un consensus d'un long débat au sein de la commission. Ce référentiel comptable fixe les principes comptable de base ainsi que les règles d'élaboration et de présentation de l'information financière. Il constitue également une œuvre de normalisation comptable spécifiquement marocaine.

⁴⁹ www.finances.gov.ma

Le Code Générale de la Normalisation Comptable est composé de la norme Générale Comptable (NGC) et du Plan Comptable Générale de l'Entreprise (PCGE),

4.1.Objectifs de la normalisation comptable marocaine :

Les objectifs à atteindre par la comptabilité marocaine, dès sa mise en place en 1992, peuvent se présenter comme suit :

- Mettre un outil de gestion au service du chef d'entreprise;
- Améliorer l'information économique externe à l'entreprise et celle destinée à ses partenaires;
- Développer l'information au niveau micro et macro-économique;
- Faciliter l'enseignement et la formation;
- Se prêter à l'outil informatique;
- Etre en harmonie avec les règles comptables internationales;
- Fournir une information fiable à l'état et à la statistique nationale.

4.2.La norme comptable générale :

La norme générale définit les principes comptables généraux et fixes les modes de comptabilisation et d'évaluation servant à l'élaboration et à la présentation des états financiers des entreprises. Dans cette optique, Le CGNC a retenu sept principes comptables fondamentaux à respecter dans la constatation comptable des opérations réalisées par l'organisme permettant la production des documents comptables afin qu'ils reflètent l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise.

En ce qui concerne les méthodes d'évaluation, Elles représentent les conditions pour la détermination de la valeur des éléments inscrit en comptabilité. Trois formes de valeurs sont à distinguer : la valeur d'entrée, la valeur actuelle, et la valeur comptable nette.

4.3.Le plan comptable général des entreprises :

Le PCGE précise les détails des comptes et la nomenclature que chaque entreprise doit respecter lors de la préparation des états financiers. Cet outil autant pratique que technique fournit :

- Les modalités d'application des méthodes d'évaluation;
- La définition des termes à utiliser dans les documents comptables;

- Les états de synthèse, documents que doivent publier les entreprises;
- La liste numérotée des comptes à utiliser;
- Le contenu ainsi que les règles de fonctionnement de ces comptes qui doivent être utilisés de la même manière par toutes les entités, pour une meilleure comparabilité dans le temps et dans l'espace des états financiers.

5. Le plan comptable de l'Etat :

Le plan comptable de l'Etat s'inscrit dans le cadre des réformes globales que connaît le Maroc, particulièrement en ce qui concerne le suivi et le contrôle des opérations réalisées par l'Etat et par ses organismes. Ce plan comptable constitue un moyen de gérer au mieux les deniers et la trésorerie de l'Etat, de permettre un contrôle de ses finances et de pouvoir faire connaître son patrimoine.

En tant qu'outil de la bonne gouvernance, le plan comptable de l'Etat «repose sur une comptabilité à deux dimensions, permettant de fournir un large spectre d'informations financières avec une comptabilité budgétaire, qui traduit le respect de l'autorisation parlementaire et une comptabilité générale qui fait prévaloir la constatation des droits et des obligations de l'Etat» (trésorier général du royaume)⁵⁰. Dans ce sens, la nouvelle comptabilité introduit l'optique patrimoniale dans la comptabilité générale de l'Etat afin de mieux appréhender la situation à moyen et long termes des finances publiques.

Le Plan Comptable de l'Etat s'est fixé pour objectif :

- de permettre de consolider toutes les réformes engagées depuis, pour moderniser la gestion publique;
- d'être le pivot du futur système *d'information financière* de l'Etat.

Et donc d'en faire un outil à même d'appréhender l'ensemble de l'actif et du passif de l'Etat, en vue :

- ✓ d'une connaissance exhaustive des situations financière et patrimoniale de l'Etat ;
- ✓ de la production d'une information de meilleure qualité ;

⁵⁰ Allocution lors de la 12ème Assemblée plénière du CNC

- ✓ de la mise à la disposition, des gestionnaires publics, d'outils de pilotage et d'évaluation permanents ;
- ✓ de l'intégration de la comptabilité nationale et de la nécessaire consolidation des comptes de la Nation.

Historiquement parlons, le plan comptable de l'Etat a été mis en place à la fin des années 1980. Toutefois, il a montré ses carences en raison du fait :

- Qu'il se limite au classement et à la comptabilisation des opérations budgétaires et de trésorerie, sans qu'il ait ses propres normes de comptabilité nationale ;
- De la multiplicité des procédures de centralisation qui ont toujours été à l'origine du retard dans l'élaboration des comptes et situations budgétaires, statistiques et de trésorerie.

En 1999, La décision de réforme du plan comptable de l'Etat a été rendue effective lors de l'Assemblée plénière du Conseil National de la Comptabilité du 15 juillet, et ce par la mise en place d'une Commission technique spécialisée composée de représentants de l'Ordre des experts-comptables, du CNC, de la Trésorerie Générale du Royaume (TGR) et de la Direction des Impôts.

Les travaux réalisés par cette Commission ont reçu l'approbation du Comité permanent du CNC en janvier 2001 et un arrêté du ministre des Finances adoptant le plan comptable de l'Etat, en juin 2007, a fixé l'entrée en vigueur de celui-ci à partir de janvier 2009 en faisant référence au code générale de normalisation comptable.

Nous résumons la genèse de l'élaboration du plan comptable de l'Etat dans le tableau suivant⁵¹ :

Tableau 6 : Genèse de l'élaboration du Plan Comptable de l'Etat

Année	Réalizations
1989	Constitution de l'Equipe-projet pour l'élaboration du projet de plan comptable de l'Etat, mise à niveau des équipes et démarrage des travaux

⁵¹ Mimoun LMIMOUNI, Communication : Organisation comptable et tenue de la comptabilité de l'Etat au Maroc, AFRITAC CENTRE, Douala: 26-29 Octobre 2009

1989-1990	Elaboration du plan de comptes et des règles de fonctionnement
1990-1995	Large consultation des partenaires: DGI, Ministère du plan, professionnels (experts comptables),
2000	Présentation du projet au secrétariat général du gouvernement pour adoption
2001-2002	Adoption par la CNC
2008	appel à manifestation d'intérêt lancé auprès des éditeurs de progiciels.
Mars- Décembre 2008	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Réalisation des travaux de convergence qui ont permis d'élaborer un recueil des normes comptables marocaines ; ➤ Adoption du nouveau cadre comptable par le comité permanent du conseil national de la comptabilité (CNC) ; ➤ Adoption définitive du nouveau référentiel comptable par l'assemblée plénière du CNC.
Juin - Décembre 2009	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Définition des modalités de fonctionnement des comptes et réécriture de l'ensemble des instructions comptables, afin de faciliter une mise en œuvre efficace de ce nouveau référentiel comptable auprès des gestionnaires et des comptables publics. ➤ Approbation en octobre 2009 par le conseil du gouvernement du projet de décret portant adoption du nouveau référentiel comptable. ➤ Opération d'intégration et de paramétrage du progiciel nouvellement acquis.

Source : Mimoun LMIMOUNI, 2009

A l'instar des entreprises soumises au Code Général de Normalisation Comptable, la régularité et la fiabilité des états de synthèse de l'Etat et de ses organismes restent

conditionnées par le respect d'un certain nombre de principes comptables de base, parmi lesquels figurent :

- Le principe de prudence selon lequel la charge est à constater dès qu'elle est certaine dans son principe et arrêtée quant à son montant, tandis que le produit n'est à comptabiliser que lorsqu'il est acquis;
- Le principe de spécialisation des exercices : celui-ci trouve son application avec le principe de droits constatés qui permet de rattacher la recette acquise à la gestion y afférente et d'imputer le résultat au Budget de l'exercice concerné;
- Le principe de coût historique : en vertu duquel chaque élément d'actif et de passif est enregistré à son coût de revient ou d'entrée dans le patrimoine;
- Le principe de clarté qui prohibe la compensation entre les créances et les dettes, exception faite des cas particuliers;
- le principe de permanence des méthodes : ce principe permet aux lecteurs des états de synthèse de comprendre l'évolution enregistrée et de faire des comparaisons d'indicateurs ou d'agrégats construits selon les mêmes méthodes d'évaluation et de façon permanente ;
- Le principe d'importance significative selon lequel tout fait ou événement important pouvant avoir un impact significatif sur la présentation ou la compréhension des comptes, doit être porté en annexe.

En résumé, Le nouveau référentiel comptable de l'Etat est appelé à permettre (LMIMOUNI, 2009):

- ✓ D'assurer une cohérence entre la comptabilité générale et la comptabilité nationale (adoption des mêmes définitions et des mêmes résultats), les différences éventuelles seront explicitées, justifiées et présentées chaque année dans un tableau de passage,
- ✓ Une lisibilité et une meilleure crédibilité des comptes de l'Etat,
- ✓ De faire des états financiers annuels l'une des principales sources d'information chiffrée sur la situation financière de l'Etat,
- ✓ D'apprécier et d'analyser l'évolution de la richesse de l'Etat et d'éclairer sur les marges de manœuvre dont il dispose pour la soutenabilité des finances publiques

Section 2 - Une synthèse des travaux sur la diffusion d'un nouveau système comptable

Afin de faciliter la lecture des différents travaux sur la diffusion d'un nouveau système comptable, nous allons présenter ci-après une synthèse structurée, dans le but de l'utiliser dans l'élaboration de nos deux modèles de recherche. Au fur et à mesure de notre synthèse, nous présenterons notre propre réflexion afin de justifier notre positionnement par rapport à l'ensemble des travaux réalisés.

I. Le processus d'adoption de la comptabilité, vers les statuts d'un nouveau système comptable

D'après la littérature examinée ci-dessus, nous constatons que les modèles de Krumwiede (1998a) et Brown et al. (2004) sur le processus de mise en œuvre d'un nouveau système comptable, se rapprochent mais avec quelques différences sur cinq étapes. Il s'agit des étapes suivantes :

-(B) et (C) : dans ces deux étapes Brown et al. (2004) précisent que l'innovation doit être évaluée pour décider sur son adoption ou son rejet. En revanche, Krumwiede (1998a) n'a pas explicité à ce niveau l'évaluation de la comptabilité, il a parlé plutôt de la prise en considération de la comptabilité, mais, nous pensons que cela contient implicitement une évaluation avant toute décision.

-(H) : cette étape constitue un point de différence apparent entre les deux modèles. Brown et al. (2004) notent que l'utilisation de la comptabilité est limitée dans un premier temps au personnel comptable avant de passer au personnel non comptable. Or, Krumwiede (1998a) précisent que la comptabilité, après son implantation, est utilisée directement et d'une manière occasionnelle par le personnel non comptable. L'utilisation de la comptabilité limitée au personnel comptable n'est pas citée dans le modèle de Krumwiede (1998a).

-(I) : c'est la deuxième étape qui marque la différence entre les deux modèles. Krumwiede (1998a) précise que, après les premières utilisations du système de comptabilité par le personnel non comptable, il devient routinier et fait partie normale du système d'information. Après cela, on passe à l'étape d'intégration (J). Cependant, dans leur modèle Brown et al. (2004) ont regroupé les étapes(I) et (J) de Krumwiede (1998a) en une seule étape (J), regroupant la routine et l'intégration.

En ce qui concerne le modèle d'Anderson (1995), il est considéré comme un modèle conceptuel sur l'implantation de la comptabilité. Les deux modèles, de Krumwiede (1998a) et de Brown et al. (2004), légèrement différents ont donc, la même base conceptuelle : le modèle d'Anderson (1995).

Enfin le modèle présenté par Gosselin (1997), est constitué de quatre étapes : il s'agit de l'adoption, la préparation, l'implantation et la routine. En comparant ce modèle avec les autres, nous remarquons qu'il y a des similitudes sur certaines étapes (cf. tableau 7 ci-après).

Tableau 7 : Comparaison des modèles / Etapes retenues dans le présent travail

Anderson (1995)	Krumwiede (1998a)	Brown et al.(2004)	Gosselin (1997)	Etapes retenues dans le présent travail	
-	(A) Innovation non considérée	(A) Innovation non considérée	-	(A) Innovation non considérée	Phase De non adoption
Initiation	(B) Innovation considérée	(B) Initiation/ Evaluation	-	(B) Initiation/ Evaluation	
	(C) Innovation considérée puis rejetée	(C) Innovation évaluée puis rejetée	-	(C1) Innovation évaluée puis rejetée	Phase D'adoption
Adoption	(D) Approbation pour l'implantation	(D) Innovation évaluée et Approuvée pour l'implantation	Adoption	(C2) Approbation pour l'implantation	
Adoption	(E) Analyse	(E) Analyse	Préparation	(D) Analyse	Phase d'implantation
	(F) Acceptation du projet	(F) Acceptation du projet		(E) Acceptation du projet	
-	(G) Implantation	(G) Implantation	Implantation	(F) Implantation	
-	-	(H)Utilisation restreinte	-	-	
Acceptation	(H) Acceptation	(I) Utilisation légère	-	(G) Acceptation	
Routine	(I)Routine	(J) utilisation intégrale (routine+ intégration)	Routine	(H) Routine	
Infusion	(J) intégration		-	(I) intégration	

Source : Ahmed RAHMOUNI, 2008

Par ailleurs, se basant sur les résultats d'une enquête réalisée en 1996 par The Cost Management Group (CMG) of the Institute of Management Accountants, Krumwiede (1998b) discute le statut d'adoption d'un nouveau système comptable par les entreprises. Ses résultats distinguent quatre types de statuts : il s'agit d'un système comptable: « adopté », « considéré », « considéré puis rejeté » et « non considéré ».

Dans le même sens, Innes et al. (2000), en comparant les résultats de deux enquêtes réalisées en Grande-Bretagne, l'une en 1994 et l'autre en 1999, distinguent également quatre statuts similaires à ceux de Krumwiede (1998b). Il s'agit d'un système comptable : « actuellement utilisé », « considéré », « rejeté après évaluation » et « non considéré pour le moment ». De la même manière, Bescos et al. (2002), dans leur enquête internationale, ont identifié aussi quatre statuts. Il s'agit de :

- Système comptable mis en place ou est en phase d'implantation.
- Nous examinons actuellement la possibilité d'adopter ce nouveau système comptable.
- L'adoption a été envisagée, mais n'a pas été retenue après examen.
- Nous n'avons pas l'intention d'examiner l'éventualité du système comptable.

En examinant les différents statuts cités précédemment, nous pouvons les classer selon les phases et les étapes d'implantations retenues dans le tableau 8 ci-dessus de la manière suivante :

Tableau 8 : Statuts d'un nouveau système comptable selon les étapes de mise en œuvre retenues

Statut	Krumwiede (1998b)	Innes et al.(2000)	Bescos et al.(2002)	Les étapes retenues
1	Non considéré	Non considéré pour le moment	Nous n'avons pas l'intention d'examiner l'éventualité	Etape A (1 ^{er} étape de la Phase de non adoption)
2	Considéré	Considéré	Nous examinons actuellement la possibilité d'adoption	Etape (B) (2 ^{ème} étape de la Phase de non adoption)
3	Considéré puis rejeté	Rejeté après évaluation	L'adoption de la comptabilité a été envisagée, mais n'a pas été retenue après examen	Etape (C1) (3 ^{ème} étape de la phase de non adoption)

4	Adopté	Actuellement utilisé	Mise en place et/ ou en phase d'implantation	Etapes : (C2) à (I) (phases d'adoption et d'implantation)
---	--------	----------------------	--	---

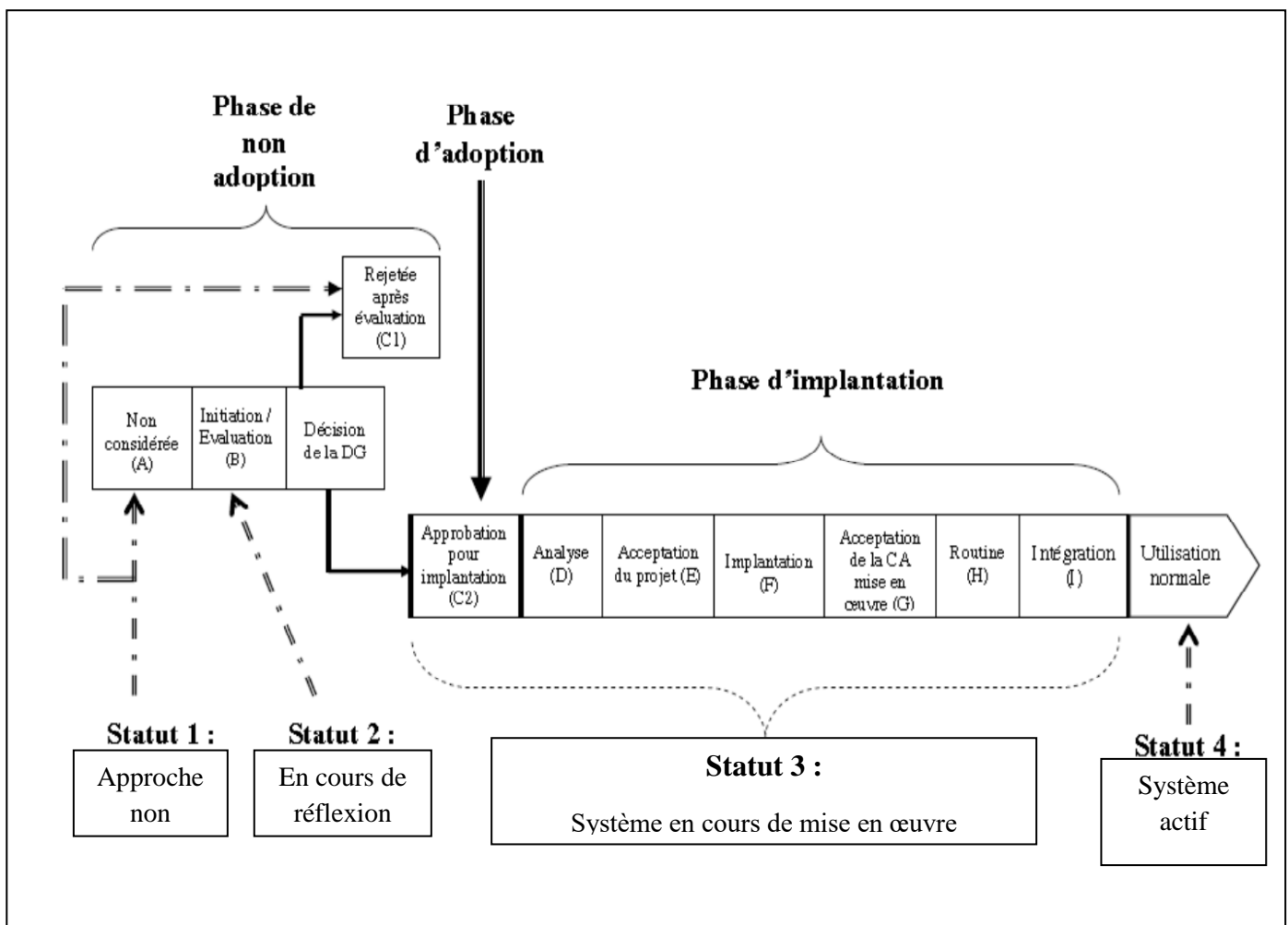
Source : Ahmed RAHMOUNI, 2008

Sur la base de ce qui précède, nous avons retenu dans cette étude la typologie suivante des statuts de la comptabilité d'exercice :

- *Statut 1* : Approche non retenue, c'est la phase de non adoption (Etapes A et C1).
- *Statut 2* : En cours de réflexion, c'est la phase de non d'adoption (Etape B).
- *Statut 3* : CE en cours de mise œuvre, ce sont les phases d'adoption et d'implantation (C2 à I).
- *Statut 4* : CE active, mise en œuvre et utilisée, l'implantation de la CE est achevée.

Afin de bien clarifier le lien entre les statuts de la CE retenus et les étapes de mise en œuvre, nous allons nous servir de la figure 9 ci-dessous:

Figure 9 : Classification des étapes de mise en œuvre / Statuts



Source : Ahmed RAHMOUNI, 2008

II. La diffusion d'une comptabilité d'exercice, de l'adoption au succès de sa mise en œuvre :

Dans ce paragraphe, nous allons voir dans un premier temps une classification des études sur la diffusion d'un nouveau système comptable, dans un deuxième temps nous identifierons entre les facteurs d'adoption et les facteurs d'implantation. Nous finirons ce paragraphe, par une synthèse qui distingue entre les différents types de facteurs et qui établit le lien entre ces facteurs et les phases du processus de mise en œuvre.

1. Typologie des enquêtes sur la diffusion d'un système comptable

Les enquêtes sur la diffusion de la comptabilité que nous avons trouvées peuvent être scindées en trois types, il s'agit des recherches descriptives, des recherches explicatives sur l'adoption et des recherches explicatives sur le succès de mise en œuvre.

a) Les recherches descriptives d'un nouveau système comptable

Comme leur nom l'indique, ces recherches visent à décrire l'adoption et l'utilisation de la comptabilité par les organismes. Menées dans des pays différents⁵², ces enquêtes se sont focalisées sur différents points :

- Le calcul des taux d'adoption dans les pays.
- La distinction des statuts de mise en œuvre.
- Les raisons d'adoption et de rejet de la mise en œuvre.
- Les problèmes rencontrés lors de la mise en œuvre.
- Les taux de satisfaction.
- Les utilisations de la comptabilité.
- Les changements réalisés suite à la mise en œuvre.

b) Les recherches explicatives sur l'adoption et l'implantation d'un nouveau système comptable

Ces études ont pour objectif d'étudier l'influence des facteurs contextuels sur l'adoption et la mise en œuvre d'un nouveau système comptable. Elles se divisent en deux groupes :

⁵² Notamment les Etats-Unis, le Canada, la Grande-Bretagne, l'Irlande, l'Australie, la Finlande, la France et le Japon.

-Les études qui distinguent les étapes d'implantation : Elles se focalisent sur les causes et les déterminants qui influencent chacune des étapes du processus de la mise en œuvre (Ex. : Krumwiede, 1998a ; Anderson, 1995 ; Brown et al., 2004 ; Baird et al., 2004 ; Gosselin, 1997).

-Les travaux qui ont étudié l'impact des facteurs contextuels sur l'adoption d'un nouveau système comptable sans prendre en compte les étapes de mise en œuvre (Askarany et al., 2007 ; Malmi, 1999 ; Bjornenak, 1997).

c) Les recherches explicatives sur le succès de mise en œuvre d'un nouveau système comptable

Ces recherches vont au-delà du premier niveau d'analyse (Facteurs d'adoption et d'implantation) et tentent d'examiner l'ensemble des facteurs qui influencent le succès de mise en œuvre. Il s'agit des études suivantes : Shields (1995), Swenson (1995), McGowan et Klammer (1997), Foster et Swenson (1997), Anderson et Young (1999), Baird et al. (2007).

2. Les déterminants de la diffusion de la comptabilité

En s'appuyant sur la synthèse précédente des travaux sur la diffusion d'un nouveau système comptable, nous avons pu constater l'existence de divers facteurs qui influencent l'implantation. L'impact de certains facteurs est confirmé dans certaines études mais infirmé dans d'autres.

Dans ce paragraphe, nous allons citer les principaux facteurs favorables ou défavorables à la diffusion d'un nouveau système comptable selon le classement suivant:

- Les facteurs individuels.
- Les facteurs organisationnels.
- Les facteurs technologiques.
- Les caractéristiques des tâches.
- Les facteurs environnementaux

a) Les déterminants d'adoption d'un nouveau système comptable

Les principaux facteurs qui influencent le choix d'adoption et d'implantation d'un nouveau système comptable sont les suivants :

- *Les facteurs individuels* : la disposition envers le changement.

- *Les facteurs organisationnels* : le support de la direction générale, la taille de l'organisme, le type de contrôle et la stratégie.
- *Les facteurs technologiques* : l'importance des informations comptable, la complexité des processus, l'avantage relatif, la pertinence pour la prise de décision.
- *Les facteurs environnementaux*: l'incertitude de l'environnement, la pression concurrentielle et la communication externe.

b) Les facteurs qui influencent le succès d'implantation au niveau de chaque stade l'implantation

Les principaux facteurs qui déterminent la réussite d'implantation au niveau de chaque stade du processus de mise en œuvre d'un nouveau système comptable sont les suivants :

- *Les facteurs organisationnels* : le support de la direction générale, l'utilisation par le personnel non comptable, la clarté des objectifs du système comptable, le type de contrôle, le pilote, la structure organisationnelle, la formation et la communication interne.
- *Les facteurs technologiques* : la compatibilité avec les systèmes existants, la complexité pour les utilisateurs, la pertinence pour la prise de décision et l'avantage relatif.
- *Les caractéristiques des tâches* : l'incertitude, l'autonomie des employés, la variété des tâches et la responsabilité des employés.
- *Les facteurs environnementaux* : l'hétérogénéité de la demande et la communication externe.

c) Les déterminants du succès global de mise en œuvre d'un nouveau système comptable

Les principaux facteurs sont les suivants :

- *Les facteurs individuels* : la disposition envers le changement, le support informel du pilote, l'implication du personnel dans la mise en œuvre.
- *Les facteurs organisationnels* : la culture d'entreprise, le support de la direction générale, la disponibilité des ressources, l'utilisation par le personnel non comptable, le lien avec la mesure de la performance, le lien avec le système de la qualité, le lien avec

la stratégie concurrentielle, la clarté des objectifs, le type de contrôle, l'appui du pilote, la structure organisationnelle, la formation, la qualité perçue de l'information et le lien avec le système de récompense.

-Les facteurs technologiques : l'utilisation dans la prise de décision, la complexité du nouveau système comptable et la compatibilité avec les systèmes existants.

-Les caractéristiques des tâches : l'incertitude, l'autonomie des employés, la variété des tâches et la responsabilité des employés.

-Les facteurs environnementaux : l'hétérogénéité de la demande et la communication externe.

3. Une synthèse

Dans la classification ci-dessus, nous avons distingué les facteurs déclencheurs de l'adoption nouveau système comptable, les facteurs qui influencent le succès d'implantation au niveau de chaque stade de mise en œuvre et les facteurs qui déterminent le succès global d'implantation. Or, nous constatons que certains facteurs se répètent dans les deux derniers types de recherche.

En effet, l'étude du succès général de la mise en œuvre d'un système comptable englobe implicitement le succès de mise en œuvre au niveau de chaque stade du processus d'implantation. En effet, le succès atteint au niveau de chaque étape conditionne le passage à l'étape suivante et ainsi de suite, jusqu'à l'étape finale du processus. Ainsi, les recherches sur l'influence des facteurs d'implantation sur chaque étape du processus, sont des études qui examinent d'une manière indirecte l'impact de ces facteurs sur le succès de réalisation de chaque étape. C'est pour cela, on constate que ce sont ces mêmes facteurs, qui influencent le succès global de mise en œuvre de la comptabilité dans les autres études.

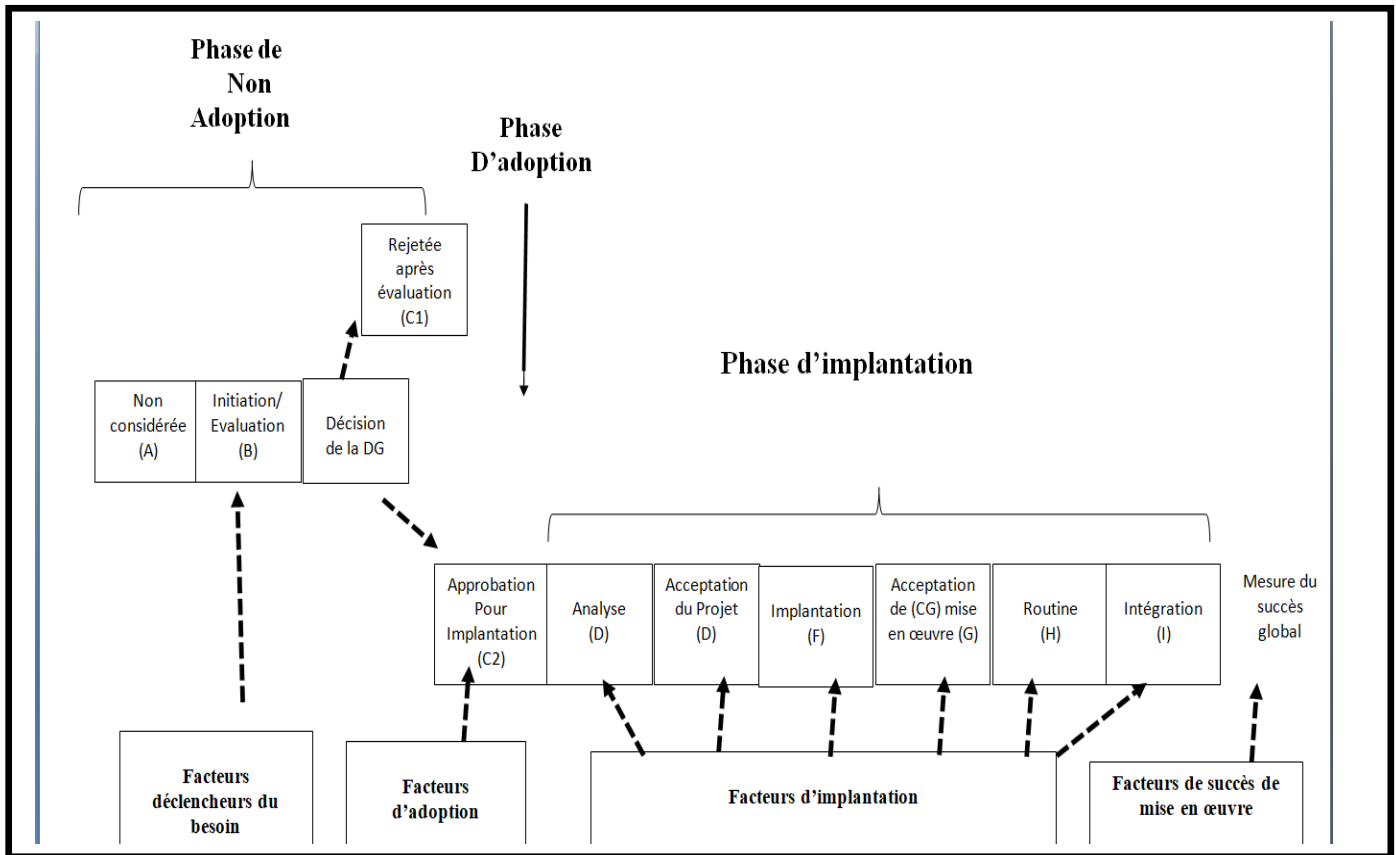
A notre avis, dans les études sur la diffusion d'un nouveau système comptable, il est nécessaire de distinguer les différents types et d'établir le lien entre elles. Pour cela, il faut définir le sens des mots utilisés. Par exemple, une enquête sur les facteurs d'adoption se focalise plutôt sur les éléments qui déclenchent le choix d'adoption. A ce niveau, nous pouvons distinguer en premier lieu, les facteurs générateurs du besoin de mise en œuvre d'un système comptable et en deuxième lieu, tous les facteurs qui vont aider la direction générale

à approuver la décision de mise en œuvre (la culture, la structure, la pertinence pour la prise de décision, etc.). Ce sont des facteurs support à la décision et résultent de l'étude de faisabilité/évaluation du projet.

Dans le même enchaînement, pour les recherches sur les étapes du processus d'implantation, nous constatons qu'elles sont très détaillées et analysent chaque étape à part. A notre sens, ce sont des études qui examinent en même temps les facteurs d'adoption – c'est-à-dire le premier type des enquêtes – et les déterminants de l'implantation, c'est-à-dire les facteurs qui influencent la réalisation de chacune de ses étapes.

Pour le troisième type d'études, les auteurs s'intéressent seulement aux facteurs de succès de mise en œuvre d'un nouveau système comptable. Comme nous avons pu le voir précédemment, ces études s'intéressent au succès global sans parler des étapes de mise en œuvre. En utilisant des mesures soit unidimensionnelles ou multidimensionnelles du succès, ces études ont démontré l'impact de plusieurs facteurs sur le succès d'implantation d'un nouveau système comptable. La question qui se pose à ce niveau est la suivante : quelle est la relation entre le succès général de mise en œuvre d'un système comptable et la réussite d'implantation de chaque étape du processus ? Est-ce que les deux types d'études sont similaires et arrivent-ils en fin de compte aux mêmes conclusions ? Pour répondre à ces deux questions, nous allons nous servir de la figure 10 ci-après :

Figure 10 : Distinction entre facteurs d'adoption / facteurs d'implantation / facteurs



Source : Ahmed RAHMOUNI, 2008

D'après cette figure, l'étude du succès global de mise en œuvre d'un nouveau système comptable met l'accent sur le succès final, c'est-à-dire, après la mise en œuvre réussie de toutes les étapes du processus d'implantation. Le succès global est mesuré soit par une seule dimension (Ex. : Niveau de satisfaction des utilisateurs), ou bien par l'agrégation de plusieurs dimensions (Ex. : Niveau de satisfaction, amélioration du profit, degré d'utilisation par le personnel, etc.). Ces dimensions ne peuvent être évaluées qu'après une durée d'utilisation suffisante du système. Au final, ces types d'études explicitent la relation entre les facteurs technologiques/ organisationnels et le succès global.

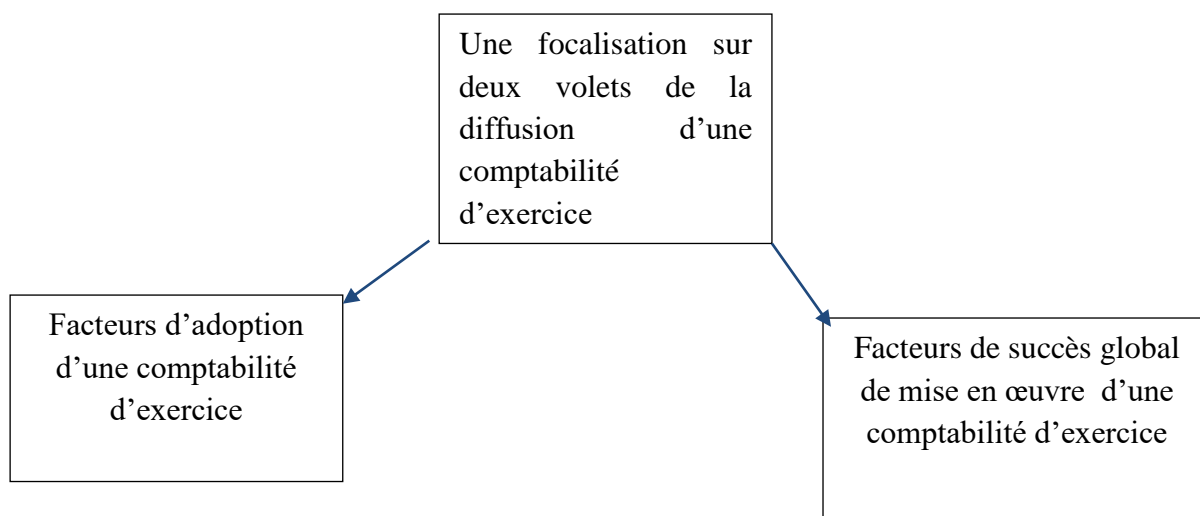
A cet effet, nous pensons que ces études diffèrent de celles des étapes de mise en œuvre pour deux raisons. D'abord, les études sur l'implantation examinent en réalité les facteurs qui influencent la réalisation définitive de chaque étape de mise en œuvre. Ensuite, elles n'utilisent pas de mesures explicites et formelles d'évaluation du succès au niveau de chaque étape. Dans ces études, le succès de réalisation de chaque étape est mesuré implicitement par le passage à l'étape suivante du processus. Cependant, ceci semble avoir une relation claire avec le succès final de la mise en œuvre. Ce dernier est la résultante d'une implantation

réussie de chaque étape. Par conséquent, les études sur les étapes d'implantation expliquent en détail ce qui conditionne le succès global de la mise en œuvre.

Finalement, nous pouvons conclure que les facteurs d'implantation d'un nouveau système comptable sont les mêmes facteurs qui déterminent le succès global. En effet, comme nous venons de l'expliquer, le succès final est lié à la réalisation définitive de chaque étape de mise en œuvre.

Toutefois, ces facteurs ne représentent que quelques pièces d'un puzzle dont l'esquisse générale nous échappe encore. Il y a ainsi un fort besoin d'investiguer plus profondément le terrain à la recherche d'autres facteurs explicatifs. Il est intéressant de profiter des autres développements et de suivre le courant de recherche de base sur le système d'information comptable afin de pouvoir comparer les résultats avec les enquêtes effectuées dans d'autres pays. Dans ce sens, nous nous sommes fixés dans ce travail d'étudier deux éléments principaux (cf. figure 11 ci-dessous) :

Figure 11 : Points à traiter dans le présent travail



Section 3 - L'élaboration des hypothèses et modèles de recherche

A partir des développements précédents sur la diffusion d'un nouveau système comptable, nous pouvons conclure que l'un des éléments importants dans l'étude du paradoxe de la Comptabilité d'exercice, est la recherche des facteurs déterminants dans l'adoption et l'implantation de cet outil de gestion. En effet, le paradoxe de la CE consiste au fait qu'il y a encore très peu d'organismes notamment publics qui l'adoptent et cela malgré ses avantages

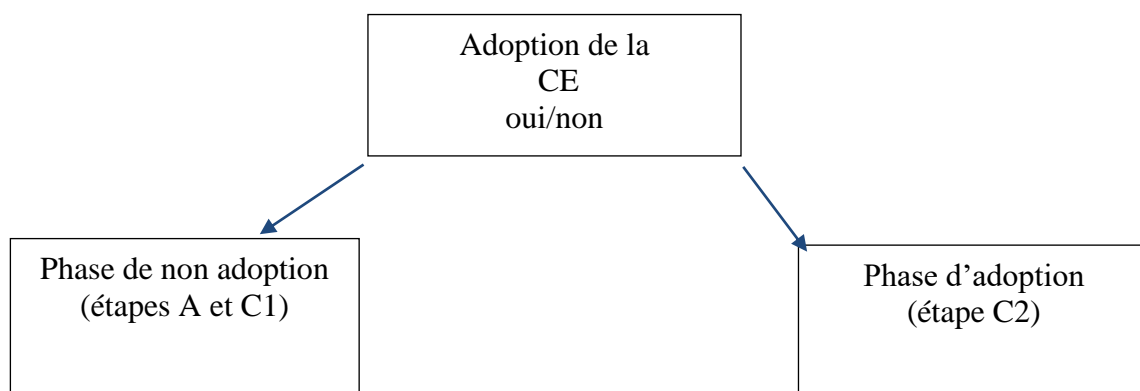
et son intérêt. L'une des pistes privilégiées pour répondre à ce paradoxe est donc, l'étude des facteurs d'adoption et d'implantation (Gosselin, 1997, 2007).

Pour tenter d'apporter de nouvelles explications à ce paradoxe, nous avons choisi d'étudier dans ce travail de recherche deux types de facteurs. D'un côté, il s'agit des facteurs qui influencent le choix d'adoption d'une CE. Ces facteurs constitueront notre premier modèle théorique, dans lequel nous essaierons d'expliquer le choix d'adoption d'une CE par les centres hospitalo-universitaires (CHU). De l'autre côté, il s'agit des facteurs déterminants dans le succès global de la mise en œuvre d'une CE. Ces facteurs composeront notre deuxième modèle théorique qui essaiera d'expliquer le succès global dans l'implantation de la CE par les CHU. Le choix d'adoption et le succès global de mise en œuvre d'une CE constituent donc nos deux variables expliquées dans notre travail.

I. Construction du modèle sur le choix d'adoption d'une comptabilité d'exercice

Notre premier modèle conceptuel est relatif au choix d'adoption d'une CE. Le choix d'adoption d'une CE constitue dans ce travail notre première variable expliquée. Il s'agit de la décision d'adopter ou de rejeter la CE. Les CHU qui étudient la possibilité d'adopter la CE prennent deux types de décisions, elles peuvent soit rejeter la CE après évaluation, soit approuver son adoption. La figure 12 ci-dessous résume la composition de cette variable :

Figure 12 : Composition de la première variable expliquée



La variable « adoption d'une CE (oui/non) » est influencée par un ensemble de facteurs appelés « facteurs d'adoption ». Nous avons vu précédemment plusieurs facteurs dans cette catégorie. Dans ce travail nous en retiendrons trois : il s'agit de la taille de l'établissement, la

réorganisation comptable basée sur l'approche patrimoniale, le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision et les objectifs du système comptable.

1. La taille de l'entreprise

Conformément à la littérature sur l'implantation des systèmes d'information (Thong, 1999 ; Premkumar et Roberts, 1999 ; Kagan et al., 1990 ; Fuller et Swanson, 1992), plusieurs études sur l'adoption d'un nouveau système comptable considèrent la taille comme un facteur déterminant dans l'adoption de ce système. Ces travaux montrent un lien fort entre ces deux variables (Gosselin, 1997 ; Malmi, 1999 ; Krumwiede, 1998a ; Innes et Mitchell, 1995 ; Bjørnenak, 1997 ; Innes et al., 2000).

Plus récemment également, Baird et al. (2004), Brown et al. (2004) et Pierce et Brown (2004) confirment que la taille de l'entreprise influence fortement la décision d'adoption d'un nouveau système comptable. Au total, leurs résultats sont conformes à la littérature antérieure déjà citée. Cette relation liée à la taille, s'explique d'une part, par le besoin d'utiliser l'information comptable dans la planification, le contrôle et la coordination des activités au sein des grandes entreprises (Baird et al., 2004), et d'autre part, par la capacité plus forte des grandes entreprises à engager des ressources financières et humaines pour développer et implanter un nouveau système d'information (Baird et al., 2004 ; Brown et al., 2004 ; Krumwiede, 1998b). Dans le même sens, Bjørnenak (1997) note que les grandes entreprises disposent d'un large système d'information et de l'infrastructure nécessaire pour l'adoption des innovations.

Nous serons donc conduits à formuler la première hypothèse suivante :

H1 : la taille d'un CHU influence de manière positive et significative le choix d'adoption d'une comptabilité d'exercice.

2. La réorganisation comptable

L'objectif principal de l'organisation comptable, basée sur l'approche patrimoniale, est de garantir et d'améliorer la fiabilité et la transparence des informations fournies et leur disponibilité au temps opportun.

La comptabilité doit être organisée de telle sorte qu'elle permette :

- de classer et enregistrer les données de base chiffrées ;
- d'établir au temps opportun les états prévus ou requis ;

- de fournir périodiquement les états de synthèse ;

Pour être convaincante, la comptabilité doit être fondée sur le respect des principes et des prescriptions du CGNC. Dans ce sens, l'organisation comptable suppose l'adoption d'un plan de comptes spécifique, le choix du support et la définition de procédure de traitement.

En outre, en matière de gestion financière, la tenue d'une comptabilité d'exercice au lieu de la comptabilité budgétaire peut contribuer à un meilleur pilotage et contrôle de la gestion de l'entité publique. Il faut reconnaître que la comptabilité privée possède depuis longtemps un caractère complet que la comptabilité budgétaire ne possède pas encore.⁵³

Nous serons donc conduits à vérifier la deuxième hypothèse suivante :

H2 : la réorganisation comptable, basée sur l'approche patrimoniale, contribue positivement à l'introduction d'une comptabilité d'exercice.

3. Les objectifs du système de la comptabilité d'exercice

Plusieurs auteurs ont étudié les utilisations issues des nouveaux systèmes comptables mis en place (Shields, 1995 ; Innes et al., 2000 ; Bescos et al., 2002). Dans ces études la comptabilité est utilisée notamment dans la réduction et le calcul des coûts, la fixation des prix, la mesure de la performance, l'établissement des budgets et des états financiers, l'analyse de la rentabilité et la prise des décisions.

Les organismes qui mettent en œuvre un nouveau système comptable sont ceux qui ont un système comptable orienté vers des objectifs en matière de pertinence de l'information, amélioration de la fiabilité des informations comptables et résultat, du fait qu'ils utilisent ces informations pour la prise de décision. Nous pouvons donc noter à ce niveau, que les objectifs des systèmes de la CE, ont orienté ces organismes à choisir l'adoption d'une CE, du fait que leurs systèmes comptables traditionnels ne permettent pas d'atteindre ces objectifs.

Nous aurons donc à vérifier la troisième hypothèse suivante :

H3 : Les objectifs du système de la comptabilité d'exercice orientent de manière significative le choix d'adoption d'une CE.

⁵³ Jean-Paul Milot, Réforme comptable et réforme des finances publiques, Revue : Politiques et management public, Vol 30/3, 2013.

4. Le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision

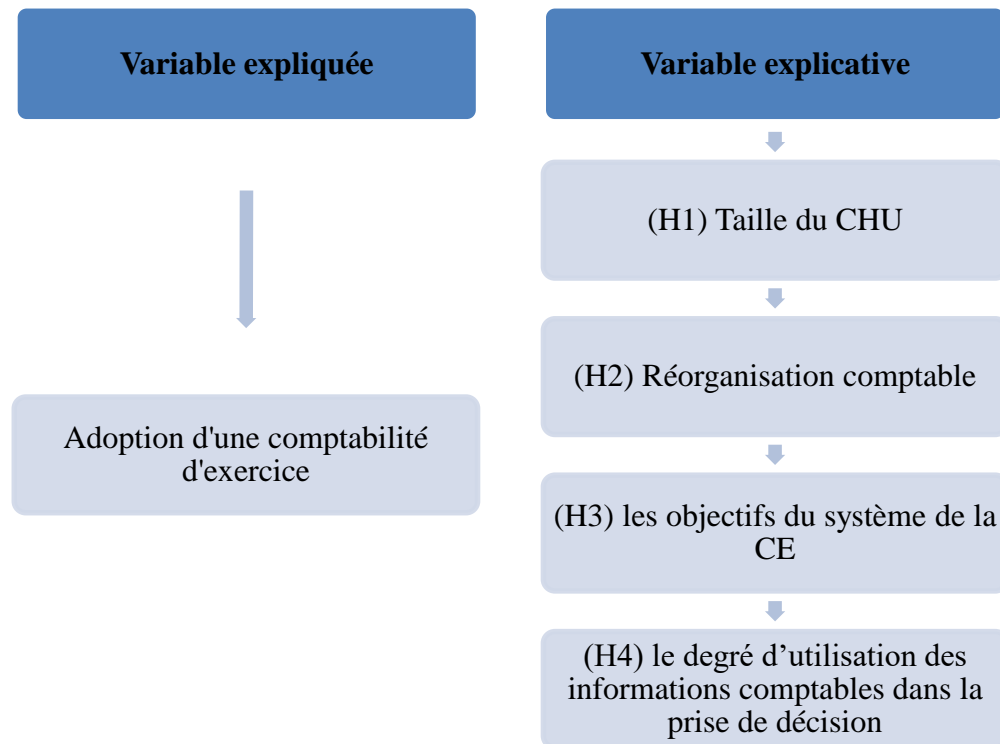
Le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision, oriente également la nécessité d'adopter une CE. Les responsables dans les organismes quelques soient publics ou privés, sont conduits à prendre de multiples décisions sur les prix, les produits/prestations et les processus à partir d'informations comptables (Cooper et Kaplan, 1988). Le problème est que ces organismes ne se rendent pas souvent compte en temps utile du manque de pertinence et d'exactitude de ces informations. Elles n'en détectent les erreurs qu'après la détérioration de leur compétitivité (Cooper et Kaplan, 1988). La CE permet donc de prendre de meilleures décisions sur l'utilisation des ressources, amélioration de la performance et l'amélioration du fonctionnement des processus. Cependant, il se peut qu'un organisme se contente d'un système comptable peu performant pour plusieurs raisons. Par exemple, l'implantation de la comptabilité ne se justifie que si les informations issues de ce système représentent un enjeu dans la prise de décision (Baird et al., 2004). Si un organisme juge que les informations fournies par son système comptable actuel sont suffisantes et permettent de prendre des décisions tout de même, il ne va pas adopter un nouveau système comptable.

Nous pouvons conclure donc, que plus les informations fournies par le système de la comptabilité sont utilisées dans la prise des décisions stratégiques, plus l'adoption d'une CE est probable.

Nous serons donc conduits à vérifier la quatrième hypothèse suivante :

H4 : Le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision oriente de manière positive et significative le choix d'adoption d'une CE.

Figure 13 : Modèle sur le choix d'adoption d'une CE

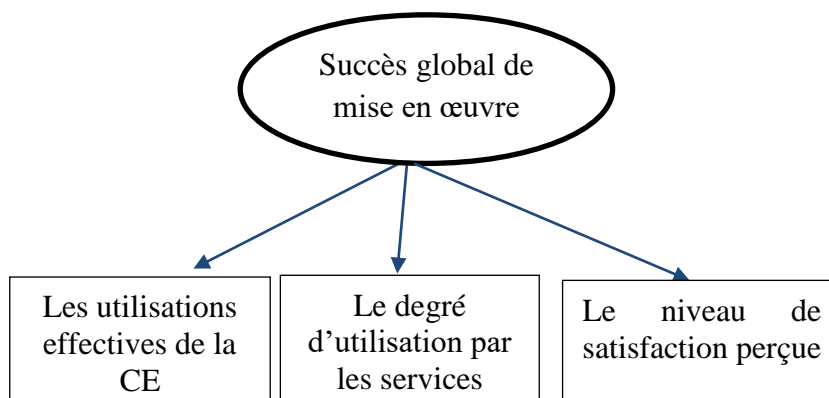


Source : Auteur

3. Construction du modèle sur le succès global de mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice

Le deuxième modèle étudié dans ce travail de recherche concerne le succès de mise en œuvre d'une CE. Le succès de mise en œuvre d'une CE constitue donc notre deuxième variable expliquée, il s'agit du succès final mesuré après avoir terminé l'implantation d'une CE. Conformément au travail de Foster et Swenson (1997), le succès de mise en œuvre d'un système comptable sera mesuré dans la présente étude par trois sous-variables, à savoir les utilisations effectives de la CE, le degré d'utilisation par les différents services concernés et le niveau de satisfaction perçue. La figure 14 suivante récapitule la composition de cette variable :

Figure 14 : Composition de la variable expliquée «le succès global de mise en œuvre »



Le succès de mise en œuvre d'un nouveau système comptable est influencé par un ensemble de facteurs appelés « facteurs de succès de mise en œuvre ». Les études sur le succès de mise en œuvre d'un nouveau système comptable ont identifié plusieurs facteurs de succès, dans ce travail nous en retiendrons quatre, il s'agit de l'appui de la direction générale, la formation, le lien avec le système de mesure de la performance et la complexité perçue du système de la CE.

4. L'appui de la direction générale

L'appui la direction générale est le soutien actif et ouvert que donne la direction générale d'une organisation à l'innovation (Brown et al., 2004). L'engagement de la direction générale dans la mise en œuvre d'un système comptable, diminue le risque d'abandon (Brown et al., 2004), car le projet devient l'une de ses initiatives (Shields, 1995). Par conséquent, il va garantir la disponibilité des ressources (Ex. : finance, temps, personnel), la communication des objectifs et des bénéfices du projet, l'intégration du projet avec la stratégie concurrentielle de l'entreprise et l'intervention pour résoudre les problèmes issus des résistances des employés (Shields, 1995 ; Baird et al., 2007).

Dans la littérature sur l'implantation des systèmes d'information (SI), la plupart des études considèrent que l'appui de la direction générale constitue un facteur clé dans le succès de mise en œuvre des SI (Nah et Delgado, 2006 ; Manimala et al., 2005 ; Wixom et Watson, 2001 ; Thong et al., 1996 ; Kwon et Zmud, 1987 ; Ginzberg, 1981). Dans ce sens, la direction générale peut jouer un rôle important dans la planification, le design et le développement des nouveaux systèmes d'information à implanter. Elle peut aussi influencer la création d'un consensus interne sur les objectifs du projet et encourager l'utilisation de l'innovation par les employés en mettant en place les outils de travail nécessaires, tels que les procédures, le matériel et les moyens financiers.

Empiriquement, plusieurs chercheurs ont trouvé des liens positifs entre ce facteur et le succès de mise en œuvre de la comptabilité (Anderson, 1995 ; Shields, 1995 ; Mc Gowan et Klammer, 1997 ; Foster et Swenson, 1997 ; Krumwiede, 1998a ; Brown et al., 2004 ; Baird et al., 2007). Plus il est fort, plus l'implantation est réussie.

Nous sommes amenés à vérifier donc la cinquième hypothèse suivante :

H5 : le soutien de la direction générale influence de manière positive et significative le succès de mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice.

5. La formation

La formation est l'ensemble des activités visant à assurer l'acquisition, par les employés, de nouvelles compétences, de nouvelles qualités et de nouvelles attitudes afin qu'ils s'adaptent aux évolutions de l'entreprise. Dans le cas de l'introduction de nouvelles innovations en système d'information, telle que la comptabilité d'exercice, la formation est l'un des moyens cruciaux dans le succès de son introduction, elle consiste à assister les employés à comprendre les avantages du changement et à s'approprier de nouveaux comportements. En effet, elle joue un rôle majeur dans la compréhension des principes de la méthode et techniques de la CE par les employés, elle permet aussi de réduire les résistances au changement et d'assurer en conséquence le succès de mise en œuvre (Brown et al., 2004).

La formation sur la CE doit être suffisante et couvrir tous ses aspects, à cet effet, le plan de formation sur la CE doit comprendre plusieurs objectifs :

- Expliquer le design de la CE, l'implantation et l'utilisation.
- Eclairer le lien entre le système de la CE d'une part et la stratégie, l'évaluation de la performance d'autre part.
- Fournir des mécanismes aux utilisateurs non comptables pour comprendre, accepter et s'initier avec la CE.
- Résoudre les problèmes issus des résistances aux changements.
- Former les utilisateurs sur l'utilisation de l'information issue du système de la CE et la manipulation des logiciels le concernant.

Plusieurs auteurs ont trouvé un impact positif de la formation sur le succès de mise en œuvre d'un nouveau système comptable, notamment Anderson (1995), Krumwied e (1998a), Shields (1995), McGowan et Klammer (1997), Foster et Swenson (1997) et Baird et al. (2007).

Nous sommes amenés à formuler la sixième hypothèse suivante :

H6 : la formation sur la comptabilité d'exercice influence de manière positive et significative le succès de son implantation.

6. Le lien avec le système de mesure de la performance

Le système de mesure de la performance est un outil de management qui permet « le rapprochement entre les résultats obtenus, les objectifs et les moyens initialement fixés »

(Bescos et al., 1993, p. 347). Son fonctionnement requiert la définition de trois points essentiels, à savoir, la fixation des objectifs, la mesure des résultats et la détermination des sanctions. Pour évaluer les performances des employés de l'organisme, il est nécessaire de mesurer les résultats et de les rapprocher ensuite aux objectifs de départ. Cependant, la mesure des résultats doit reposer sur un système fiable de collecte d'informations, ce système est constitué d'un ensemble d'indicateurs définis au préalable (Bescos et al., 1993). Enfin, la réalisation des performances est soumise à un système de récompense/sanction, ceci motive les employés à effectuer leurs tâches d'une façon correcte et efficace afin d'atteindre ou de dépasser les objectifs fixés.

Dans le cas de la mise en place du système de la CE, il est fondamental que ce dernier soit lié au le système d'évaluation de la performance, afin de motiver les employés à utiliser correctement les informations de la CE. A cet effet, il est intéressant que le système de la CE mis en place puisse fournir des indicateurs qui évaluent la performance. Car cela va inciter les employés à utiliser efficacement et correctement la CE dans la gestion courante ainsi que dans la prise de décision. Ce facteur permet d'expliquer aux utilisateurs l'idée que l'utilisation des informations issues de la CE est un moyen vital pour leur succès personnel et le succès de leur organisme.

Shields (1995), McGowan et Klammer (1997), Foster et Swenson (1997) ont pu trouver empiriquement des relations positives et significatives entre « le lien du système de la comptabilité avec la mesure de la performance » et « le succès de mise en œuvre ».

Nous sommes amenés à vérifier la septième hypothèse suivante :

H7 : le lien du système de la comptabilité d'exercice avec le système de mesure de la performance influence de manière positive et significative le succès de son implantation.

7. La complexité perçue du système de la comptabilité d'exercice

La complexité est l'un des attributs des innovations définis par Roger (1995). Selon cet auteur, la complexité d'une innovation c'est la difficulté perçue pour comprendre et utiliser l'innovation. Ainsi, plus l'innovation sera perçue comme complexe, plus le succès de sa mise en œuvre sera faible. Suivant la littérature sur l'innovation en technologie d'information (TI), la complexité perçue a un impact négatif sur la diffusion des TI (Kwon et Zmud, 1987 ; Thong, 1999 ; Premkumar et Roberts, 1999 ; Slyke et al., 2004).

A notre connaissance, il y a deux travaux sur la comptabilité qui ont traité la notion de la complexité, il s'agit d'Anderson (1995) et Alcouffe (2004). Anderson (1995) a testé l'impact de la complexité perçue d'un nouveau système comptable sur les différentes phases de son implantation. Ses résultats montrent que ce facteur a joué un rôle positif dans les phases d'initiation et d'adoption. De sa part, Alcouffe (2004) a testé le rôle de la complexité perçue dans « le fait d'envisager et d'adopter un système comptable » par les entreprises françaises. Il a conclu, d'après ses résultats que, le fait d'envisager et d'adopter un nouveau système comptable sont négativement corrélés avec la complexité du modèle, c'est-à-dire plus la complexité perçue du système est élevée, plus l'adoption est faible.

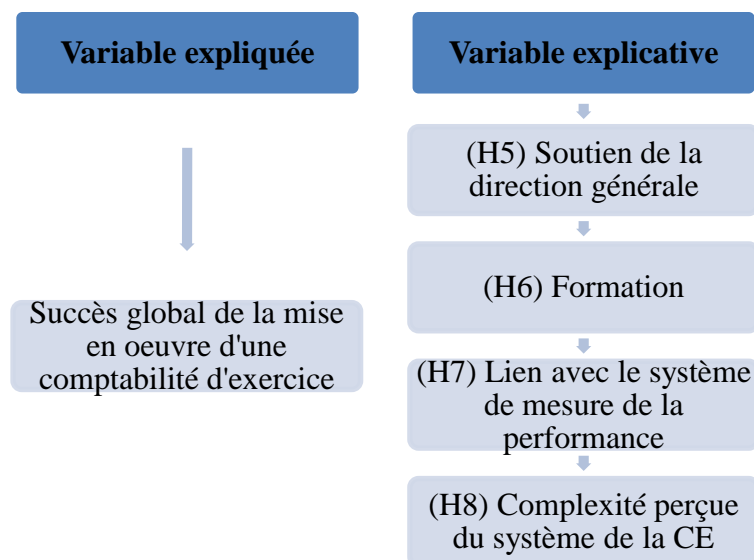
Dans ce travail, nous définissons la complexité par le degré de difficulté perçue lors de la mise en œuvre et dans l'utilisation du système de la CE. Conformément à la littérature sur la diffusion des innovations et aux résultats d'Alcouffe (2004), nous supposons que plus la complexité perçue dans la mise en œuvre et l'utilisation de la CE est élevée, plus le succès global de son implantation est faible.

Nous serons amenés à vérifier la huitième hypothèse suivante :

H8 : la complexité perçue du système de la comptabilité d'exercice influence de manière négative et significative le succès de son implantation.

La figure 15 ci-après récapitule les variables retenues dans le modèle sur le succès de mise en œuvre :

Figure 15 : Modèle de succès de mise en œuvre d'une CE



Source : Auteur

Conclusion

Ce chapitre avait pour ambition de mettre en exergue notre démarche dans l'élaboration de nos hypothèses et de nos deux modèles théoriques. Pour cela, nous avons présenté les différents travaux sur la diffusion d'un nouveau système comptable, notamment nous nous sommes appuyés sur ces travaux pour le choix des facteurs d'adoption et de succès global.

Le premier modèle retenu met le point sur les variables qui déclenchent le choix d'adoption d'une comptabilité d'exercice. Le deuxième concerne le succès de sa mise en œuvre, nous cherchons en particulier à expliquer les causes du succès d'implantation d'une CE. Afin de mesurer pertinemment le succès, nous nous sommes référés aux différents travaux et nous avons retenu finalement l'approche de Foster et Swenson (1997) qui nous semble la plus pertinente.

Ces travaux nous ont permis, après avoir défini notre cadre théorique de la recherche, de construire notre volet empirique. Ce dernier sera présenté au niveau de la deuxième partie ce travail de recherche.

Conclusion de la première partie

L'objectif de cette première partie était de délimiter et de fonder notre objet de recherche. En effet, les études sur la mise en place d'un système comptable sont multiples, mais elles ne traitent pas la même problématique que la notre. Il y en a celles qui traitent le volet technique de la méthode, d'autres qui s'intéressent à son apport au management des entreprises, d'autres même qui examinent son intégration au sein du système d'information de l'entreprise.

Notre thème diffère de ces études par le fait qu'il cherche à investiguer les facteurs qui expliquent l'adoption et le succès de mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice dans les établissements publics, notamment les centres hospitaliers universitaires au Maroc, afin de donner des éléments de réponse à notre problématique de recherche.

Notre problématique a été examinée au fur et à mesure du déroulement de notre étude de la littérature. D'abord, nous avons consacré le premier chapitre pour présenter l'environnement juridique et comptable des organismes publics au Maroc. Ensuite, pour appuyer notre recherche, nous avons creusé dans des théories notamment la théorie de diffusion des innovations, le courant de recherche sur la diffusion des systèmes d'information et le nouveau management public. Ces théories constituent un fondement de base aux travaux sur la diffusion d'un système comptable et présentent un corpus théorique riche susceptible d'orienter les études sur la CE dans l'explication de sa diffusion. Après cela, pour répondre à notre problématique nous avons proposé deux modèles conceptuels sur l'adoption et la diffusion d'une CE en s'appuyant sur les différents travaux en la matière. Le premier modèle se focalise sur les facteurs qui orientent la décision d'adoption d'une CE et le deuxième concerne les facteurs qui influencent le succès global de sa mise en œuvre.

Par ailleurs, pour nous assurer de l'apport tant théorique et managérial de nos deux modèles, les différentes relations qui les constituent doivent être à présent testées et les résultats analysés. Nous consacrerons pour cela la deuxième partie de notre recherche. Cette partie vise à présenter dans un premier temps l'approche terrain et la méthodologie retenue pour mesurer nos variables expliquées et explicatives. Dans un deuxième temps nous

Conclusion

mettrons en valeur les résultats des tests de nos hypothèses et modèles de recherche afin de les valider, ainsi que l'analyse et les conclusions qui en découlent.

**Deuxième Partie : EVALUATION EMPIRIQUE DES MODELES :
FACTEURS D'ADOPTION ET DE SUCCES**

Introduction de la deuxième partie

Cette partie s'intéresse à la phase empirique de notre recherche, elle est scindée en trois chapitres :

- *Le quatrième chapitre* : à ce niveau, nous allons présenter un aperçu sur la mise en place d'une comptabilité d'exercice, notamment son degré d'adoption, au niveau du secteur public dans différents pays afin.

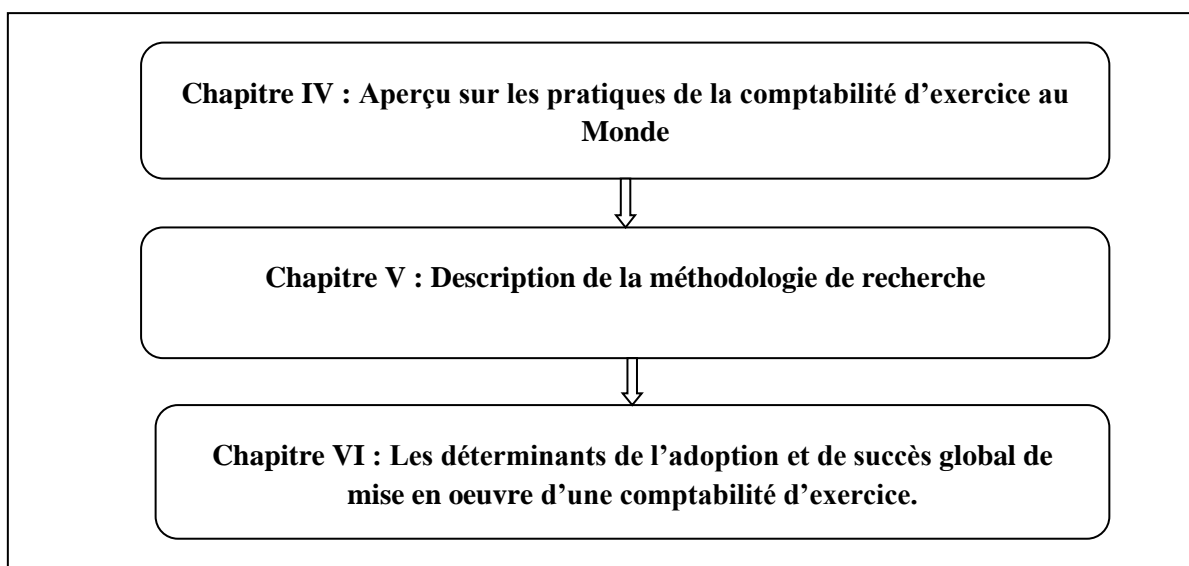
- *Le cinquième chapitre* : concerne la démarche méthodologique et épistémologique. Il traite la méthode de collecte et de traitement des données.

Pour ce faire, nous allons présenter les choix épistémologiques et méthodologiques qui vont structurer le mode d'accès au terrain, à savoir la méthode d'enquête. Puis, nous discuterons la démarche de collecte des données qui comprend de l'élaboration du questionnaire, l'administration du questionnaire et définition de notre contexte d'investigation. Enfin, nous aborderons les outils utilisés pour la vérification de la qualité de la recherche, la présentation des résultats et la validation des hypothèses.

- *Le sixième chapitre* : nous présenterons au niveau de ce chapitre les résultats de notre étude. Pour cela, nous exposerons d'abord l'évaluation des retours, puis nous mettrons en évidence les résultats du tri à plat des variables expliquées et explicatives, et enfin nous passerons à la validation de nos hypothèses et de nos deux modèles de recherche afin d'apporter des réponses à notre problématique.

La figure 16 ci-après résume le cheminement suivi dans cette partie :

Figure 16 : Plan de la deuxième partie



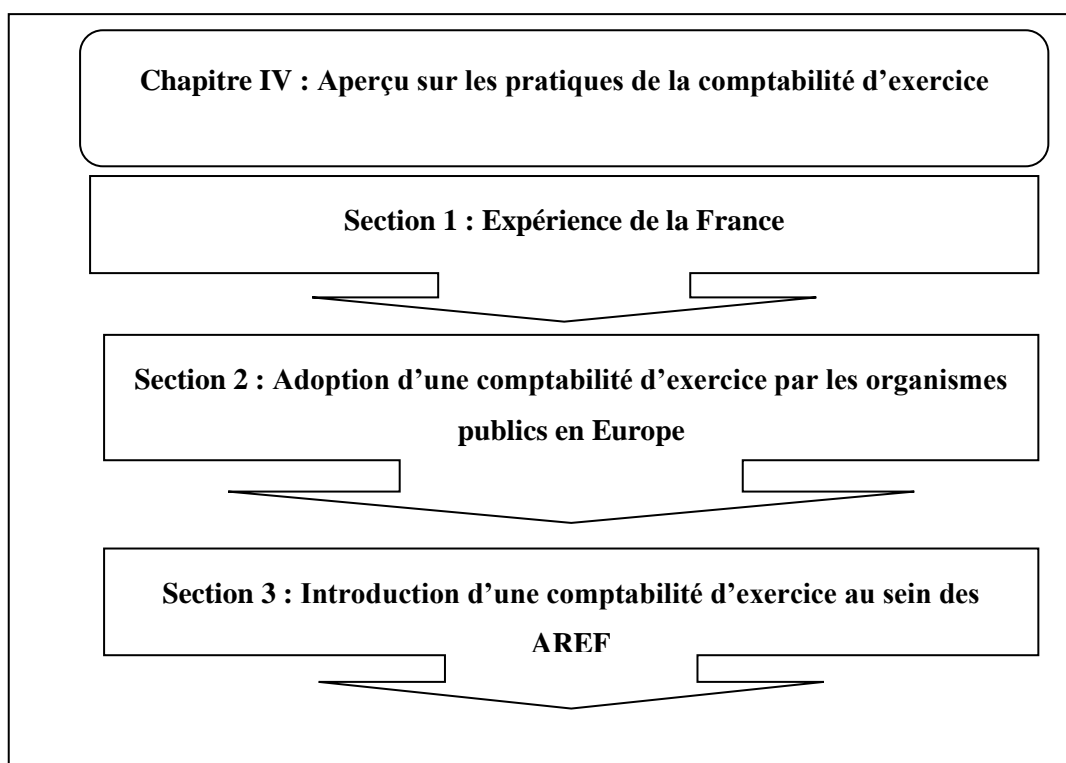
CHAPITRE IV : Aperçu sur les pratiques de la comptabilité d'exercice

Introduction

Notre objectif, à travers ce chapitre, sera de présenter un aperçu sur les avancés en matière de la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice au niveau du secteur public dans différents pays et établissements. Pour cela, nous avons divisé ce chapitre en trois sections :

- *Première section* : cette section sera consacrée à la présentation de l'expérience de la France en matière de la mise en place d'une comptabilité d'exercice au sein du secteur public.
- *Deuxième section* : cette section aura pour objet de s'informer sur le degré d'adoption de la comptabilité d'exercice par les organismes publics dans les pays européens.
- *Troisième section* : dans cette dernière section nous allons voir l'expérience de l'introduction d'une comptabilité d'exercice au niveau des académies régionales de l'éducation et de la formation (AREF) au Maroc

Figure 17 : Plan du quatrième chapitre



Section 1 : Comptabilité d'exercice dans le secteur public en France, 12 ans d'expérience :

La comptabilité des organismes publics français se basaient sur les règles édictées par le décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique. Selon l'article 52 de ce décret, La comptabilité des organismes publics comprend :

- Une comptabilité générale;
- Une comptabilité des matières, valeurs et titres;
- Une comptabilité analytique selon les besoins et les caractères propres à chaque organisme public.

Depuis 2006, la France a fait appel à l'introduction, en marge des comptabilités budgétaire et nationale, une nouvelle comptabilité inspirée de la comptabilité générale des entreprises. Cette comptabilité d'exercice établie en droits constatés et couvrant l'ensemble des opérations financières menées par l'État (administrations et établissements publics) en tant que personne morale et certifiée par un tiers indépendant au regard de normes comptables spécifiques.

Selon le rapport de la cour des comptes publié en février 2016⁵⁴, la réforme du système comptable de l'État et ses organismes visait à répondre aux nombreuses critiques formulées à son encontre, en particulier son incapacité à retracer fidèlement le patrimoine de l'État, à rendre compte de l'ensemble de ses obligations ou à décrire les relations financières entre l'Etat et ses organismes.

Cette réforme procédait aussi de la volonté de rénover les pratiques de gestion publique afin de les aligner sur celles des pays les plus en pointe en matière de réforme budgétaire ainsi que sur le fonctionnement des grandes entreprises. À la différence des organismes de sécurité sociale qui, à compter de 2000, ont progressivement remplacé leur comptabilité de caisse par une comptabilité en droits constatés⁵⁵, l'État a conservé sa comptabilité budgétaire, à laquelle a été adjointe une comptabilité générale tenue indépendamment, selon un référentiel comptable spécifique, et certifiée par la Cour des comptes (Rapport cour des comptes, 2016).

⁵⁴Les rapports publics de la Cour s'appuient sur les contrôles et les enquêtes conduits par la Cour des comptes ou les chambres régionales des comptes. En cas de besoin, il est fait appel au concours d'experts extérieurs, et des consultations et des auditions sont organisées pour bénéficier d'éclairages larges et variés

⁵⁵Dite aussi comptabilité d'exercice.

La volonté gouvernementale et les choix initiaux ont facilité la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice visant, essentiellement, l'amélioration de l'information disponible sur la situation patrimoniale et sur les obligations de l'Etat et de ses établissements. Il s'agit d'une période de transition au cours de laquelle l'administration a dû s'approprier de nouveaux outils comptables, plus riches mais également plus exigeants que ses instruments traditionnels, sans remettre en cause ses processus budgétaires.

Les enquêtes menées par la cour des comptes montrent que la comptabilité générale a contribué à éclairer la situation financière et à moderniser la fonction financière dans le secteur public. Comme elle a eu un effet d'entraînement sur l'ensemble de la sphère publique.

Pour les établissements publics de santé, les règles de comptabilité générale applicables ne se distinguent de celles applicables aux entités privées soumises à l'obligation de rendre des comptes annuels qu'en raison des spécificités de l'action des établissements publics de santé⁵⁶. Dans ce sens, l'objectif de la comptabilité générale hospitalière permet :

- De saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères ;
- De présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice ;
- De contribuer au calcul du coût des actions ou des services ainsi qu'à l'évaluation de leur performance.

Pour autant, malgré les efforts consentis et les apports de cette nouvelle comptabilité basée sur l'approche patrimoniale, les résultats n'étaient pas à la hauteur. On peut dire, que la contribution de la comptabilité d'exercice à l'amélioration de la gestion interne s'est avérée limitée.

Les limites soulevées sont résumées comme suit⁵⁷ :

- L'association des ordonnateurs à la tenue de la comptabilité d'exercice a fait peser sur leurs services des contraintes nouvelles auxquelles ils n'ont pas été en mesure de pleinement s'adapter ;

⁵⁶ Le cadre comptable, tome 1, Arrêté modifiant l'arrêté du 16 juin 2014 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M. 21 des établissements publics de santé, applicable au premier janvier 2019.

⁵⁷Rapport cour des comptes, La comptabilité générale de l'Etat, 10 ans après - février 2016

- La tenue de la comptabilité d'exercice a en effet été confiée à des agents qui assuraient, en parallèle, d'autres tâches en matière budgétaire et financière. Donc la CE est perçue comme une contrainte supplémentaire imposée à leur activité, à laquelle ils n'entrevoient pas toujours de contrepartie mesurable ;
- Le manque d'agents et/ou de compétences nécessaires en la matière ;
- La complexité des opérations à réaliser ;
- Un accompagnement insuffisant dans la mise en œuvre d'une CE ;
- Une lisibilité qui n'est pas immédiate.

De ce qui précède, nous constatons que l'adoption d'une comptabilité d'exercice dans la sphère publique, notamment dans les établissements publics de santé, en France a vu le jour. Ainsi, les apports d'une comptabilité d'exercice n'apparaissent pas, à ce jour, malgré les moyens consacrés pour son adoption et sa mise en place. Les difficultés récurrentes sont nombreuses : complexité des opérations, situations ressenties de sous-effectif, formation parfois insuffisante, défaut d'adhésion des équipes. En outre, les mesures d'accompagnement mises en œuvre par les professionnels de la fonction comptable demeurent perfectibles.

De plus, la comptabilité d'exercice est insuffisamment reconnue et peu utilisée⁵⁸ au sein du système comptable du secteur public en comparaison de la comptabilité budgétaire ou de la comptabilité nationale.

Section 2 : l'adoption d'une comptabilité d'exercice dans les pays européens :

Face à la diversité des systèmes d'information financière publique réformés, une enquête menée par Johan Christiaens et al en 2010⁵⁹ visait à examiner la mesure dans laquelle les gouvernements européens (secteur public) ont adopté la comptabilité d'exercice et à expliquer les niveaux d'adoption variables. Cette enquête portait sur un terrain de 17 pays suivants et leurs autorités correspondantes, ce qui fait un total de 21: Autriche, Belgique (2), Danemark, Finlande, France, Allemagne (3), Grèce, Irlande, Italie, Lituanie, Pays-Bas, Norvège,

⁵⁸Nous signalons qu'il n'existe pas encore une étude menée en France mesurant le degré d'adoption d'une comptabilité d'exercice au sein des établissements publics.

⁵⁹Johan Christiaens et al., « Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique : étude comparative », *Revue Internationale des Sciences Administratives* 2010/3 (Vol. 76), p. 563-581.

Portugal, Espagne, Suède, Suisse (2) et Royaume-Uni. Le terrain de l'enquête est divisé en deux groupes :

- Le groupe A présente la situation dans les gouvernements locaux ;
- le groupe B donne la même information pour les gouvernements centraux.

Les résultats issus de cette enquête montrent que la comptabilité d'exercice est très répandue en Europe, puisque 68 % des gouvernements locaux et 52 % des gouvernements centraux étudiés utilisent un système d'information financière basé sur la comptabilité d'exercice. Par ailleurs, neuf autres gouvernements prévoient d'introduire un système de comptabilité d'exercice dans un avenir proche.

En revanche, on épingle aussi six gouvernements « irréductibles » qui tiennent à la comptabilité de caisse. Les gouvernements locaux en Autriche et en Bavière et les gouvernements centraux du Bade-Wurtemberg, de Bavière, de Grèce et de Saxe-Anhalt ne prévoient pas de modifier leur actuel système de comptabilité de caisse. Le tableau ci-dessous donne un aperçu sur le système d'information financière de ces pays.

Tableau 9 : Aperçu sur le système d'information financière

Groupe A Législation comptable du gouvernement local	IPSAS	Réforme prévue en faveur des IPSAS	Comptabilité d'exercice	Réforme prévue en faveur de la comptabilité d'exercice	Comptabilité de caisse
Autriche	-	-	-	-	Oui
Bade-Wurtemberg (All.)	-	-	-	Oui	-
Bavière (All.)	-	-	-	-	Oui
Danemark	-	-	Oui	-	-
Finlande	-	-	Oui	-	-
Flandre (Bel.)	Oui	-	-	-	-
France	-	-	Oui	-	-
Grèce	-	-	-	Oui	-
Italie	-	-	-	Oui	-
Lituanie	Oui	-	-	-	-
Pays-Bas	-	-	Oui	-	-
Norvège	-	-	Oui	-	-
Portugal	-	-	Oui	-	-
Saxe-Anhalt (All.)	-	-	-	Oui	-
Espagne	-	-	Oui	-	-
Suède	Oui	-	-	-	-
Suisse	-	-	Oui	-	-
Royaume-Uni	Oui	-	-	-	-
Wallonie (Bel.)	-	-	Oui	-	-
Total	4 (21,1%)	0 (0%)	9 (47,4%)	4 (21,1%)	2 (10,5%)
Groupe B Législation comptable du gouvernement local	IPSAS	Réforme prévue en faveur des IPSAS	Comptabilité d'exercice	Réforme prévue en faveur de la comptabilité d'exercice	Comptabilité de caisse
Autriche	-	-	Oui	-	-
Bade-Wurtemberg (All.)	-	-	-	-	Oui
Bavière (All.)	-	-	-	-	Oui
Danemark	-	-	Oui	-	-
Finlande	-	-	Oui	-	-
Flandre (Bel.)	-	-	-	Oui	-
France	Oui	-	-	-	-
Grèce	-	-	-	-	Oui
Italie	-	-	-	Oui	-
Lituanie	Oui	-	-	-	-
Pays-Bas	-	Oui	-	-	-
Norvège	-	Oui	-	-	-
Portugal	-	-	Oui	-	-
Saxe-Anhalt (All.)	-	-	-	-	Oui
Espagne	-	-	Oui	-	-
Suède	Oui	-	-	-	-
Suisse	Oui	-	-	-	-
Royaume-Uni	Oui	-	-	-	-
Wallonie (Bel.)	-	-	-	Oui	-
Total	5 (26,3%)	2 (10,5%)	5 (26,3%)	3 (15,8%)	4 (21,1%)

Source : Johan Christiaens et al en 2010

Comme l'indique le tableau n°9, treize gouvernements locaux et dix gouvernements centraux utilisent un système d'information financière basé sur la comptabilité d'exercice, et neuf autres gouvernements (locaux et centraux) prévoient d'en introduire dans un avenir proche.

Selon les auteurs, la comptabilité d'exercice est appliquée pour les six raisons suivantes (par ordre décroissant d'importance) :

- (i) elle améliore la conscience des coûts et, partant, l'efficacité ;
- (ii) elle améliore l'imputabilité externe et le contrôle ;
- (iii) elle répond au besoin croissant d'information comptable de qualité dans le cadre de la gestion du rendement ;
- (iv) elle améliore la gestion des actifs et de la trésorerie ;
- (v) elle facilite le processus décisionnel ;
- (vi) elle facilite le calcul des frais et redevances gouvernementaux.

Le tableau 10 ci-dessous nous indique les résultats sur les raisons d'adoption d'une comptabilité d'exercice.

Tableau 10: Raisons d'adopter la comptabilité d'exercice

Groupe A : Gouvernement local	Groupe B: Gouvernement central	
	Par fréquence	
	A	B
• Pour améliorer la conscience des coûts et l'efficacité	14	11
• Pour améliorer l'imputabilité externe et le contrôle	14	7
• Pour faciliter la gestion du rendement (besoin grandissant d'informations comptables)	10	10
• Pour améliorer la gestion des actifs et de la trésorerie	9	6
• Pour faciliter le processus décisionnel	8	4
• Pour faciliter le calcul des frais et redevances gouvernementaux	7	2
• Pour mieux constater l'impact des politiques publiques sur la situation financière des organisations publiques	6	6
• Pour faciliter la reconnaissance des risques et des opportunités	4	4
• Pour mesurer l'équité intergénérationnelle	4	0
• Pour pouvoir offrir des informations financières fiables aux marchés des capitaux	0	0

(x) Plusieurs raisons simultanément possibles

Source : Johan Christiaens et al en 2010

On peut donc en conclure que les avantages de la comptabilité d'exercice sont généralement connus en Europe.

Par contre, Deux gouvernements locaux (Autriche et Bavière) et quatre gouvernements centraux (Bade-Wurtemberg, Bavière, Grèce et Saxe) utilisent encore un système de comptabilité de caisse. Les principales raisons qui les ont amenés à opter pour un système d'information financière basé sur la comptabilité de caisse sont présentées dans le tableau suivant :

Tableau 11: Raisons de ne pas adopter la comptabilité d'exercice

Groupe A : Gouvernement local	Groupe B: Gouvernement central	
	Par fréquence	
	A	B
• Les bilans et les calculs des résultats sont moins importants dans le secteur public	1	1
• Les systèmes de comptabilité de caisse s'accordent mieux avec les systèmes de comptabilité prévisionnelle	1	3
• Une réforme comptable va entraîner des coûts considérables	1	4
• L'actuel système de comptabilité de caisse répond à tous nos besoins	0	1
• Le système de comptabilité de caisse correspond aux caractéristiques des organisations du secteur public	0	1
• On vient de revoir le système comptable au profit d'un système de comptabilité de caisse modifiée	0	0
• Les gouvernements locaux résistent à la réforme comptable	0	0
• Certaines initiatives du secteur public ne peuvent être prises en compte	0	0
• Les précédentes réformes comptables ont posé des problèmes de mise en œuvre considérables	0	2
• La comptabilité d'exercice ne permet pas vraiment de faciliter la prise de décisions politiques	0	1

(x) Plusieurs raisons simultanément possibles

Source : Johan Christiaens et al en 2010

En guise de conclusion, les systèmes comptables s'inspirant de nouvelles approches de gestion⁶⁰ sont pleinement mis en œuvre au niveau du secteur public dans la majorité des pays d'Europe. En outre, la plupart des autres pays qui n'utilisent pas de système de la comptabilité d'exercice prévoient néanmoins de réformer leur système comptable dans le futur proche.

Les principaux arguments en faveur de cette réforme internationale au profit de la comptabilité d'exercice, au sein du secteur public, concernent la nécessité, entre autres, de :

- Améliorer la conscience des coûts et, partant, l'efficacité ;
- Améliorer la fiabilité et la transparence de l'information comptable qui sert à la prise de décision ;
- Connaître la situation patrimoniale ;
- Développer la gestion du rendement, qui exige des informations comptables de qualité.

Nous ajoutons, aussi, l'existence d'une contradiction en ce qui concerne l'adoption d'une comptabilité d'exercice dans le secteur public en Europe. On peut affirmer que même si la comptabilité d'exercice a fait preuve de son utilité à plusieurs niveaux, certains organismes publics ne l'utilisent pas et font toujours appel aux règles de la comptabilité budgétaire (comptabilité de caisse).

Section 3 : l'adoption d'une comptabilité d'exercice dans le secteur d'enseignement au Maroc : Cas des Académies régionales de l'éducation de la formation (AREF)

Depuis 2000 Le Maroc a entrepris la réforme du secteur éducatif pour pallier les contre performances des années 90 et recouvrer sa réputation de pionnier dans le domaine de l'éducation et de l'enseignement. Ces mesures de réformes étaient le fruit d'une stratégie globale dont les piliers sont :

- La mise en place de la Commission Spéciale Éducation – Formation, instituée en Mars 1999 pour concevoir et mettre en œuvre la réforme du système éducatif ;
- La mise en place d'un dispositif légal par la promulgation de 9 lois depuis 1999 pour accompagner cette réforme et qui a porté, entre autre, sur la création des académies régionales d'éducation et de formation (loi 07-00).

⁶⁰Faisons référence aux bonnes pratiques du secteur privé.

Ainsi par la création des AREF, les pouvoirs publics ont consacré la politique de décentralisation et de déconcentration qui devait assurer pleinement la réalisation des deux objectifs majeurs de la réforme :

1. Ériger les AREF en autorités éducatives régionales autonomes et prenant désormais le statut d'établissements publics.
2. L'amélioration de la gouvernance, de la gestion et du pilotage du système de l'éducation nationale.

Dix ans plus tard après le démarrage effectif des AREF en 2002, force est de constater que les académies ont pu, non sans difficultés, relever le défi de s'insérer dans le système de gestion et de gouvernance responsable de l'exécution de la politique de l'éducation et de l'enseignement au Maroc. Ces difficultés ont souvent été mises en exergue par différents projets de coopération dont les programmes couvraient l'amélioration de la qualité de l'éducation et de l'enseignement mais portait également sur l'amélioration des capacités de pilotage et de gouvernance par les résultats aux différents niveaux de l'académie. A ce titre tous ces programmes s'accordent sur le fait que l'amélioration du pilotage et de la gouvernance passe nécessairement, entre autres, par la réalisation des actions de :

- ❖ Mise en place d'une comptabilité générale dans les AREF :
- ❖ Mise à niveau de la capacité de gestion administrative
- ❖ Amélioration de l'autonomie financière par rapport à la gestion du patrimoine :

En outre, l'importance du chantier de réforme de la comptabilité de l'Etat réside dans les apports que cette entreprise véhicule en termes de la rénovation du système d'information, la modernisation de l'organisation comptable de l'Etat et de ses organismes, la consécration des principes de bonne gouvernance, et l'amélioration du pilotage de la performance, comme pierre angulaire de la réforme comptable au Maroc.

Dans ce sens, les académies régionales de l'éducation et de la formation au Maroc ont procédé, depuis quelques années, à la mise en place d'un nouveau système comptable en s'inspirant des bonnes pratiques du secteur privé en la matière. Il s'agit de l'introduction d'une comptabilité d'exercice.

Cas de l'AREF de la région Rabat- Salé-Kenitra siégée à Rabat :

Elle a été créée par la loi 07-00 du 19 mai 2000 en tant qu'établissement public doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière et soumise à la tutelle de l'État, l'implantation d'une comptabilité d'exercice a été démarrée depuis 2013⁶¹. Néanmoins, des insuffisances persistent encore.

K.OUBAL et M.NEJEUI (2018) dans leur étude sur le système comptable de l'Académie Régionale d'Education et de Formation de la région de Rabat-Salé-Kénitra, avant l'introduction d'une CE, ont pu souligner les insuffisances suivantes :

- L'AREF ne dispose pas d'une connaissance précise de la valeur globale de son patrimoine, ni de l'état des différents éléments constituant son actif : «En service ; hors- service, totalement amorti, utilisable, en maintenance, mise au rebut, pièces détachées etc.» ;
- Malgré l'élaboration d'une fiche des immobilisations au niveau du bureau du patrimoine, avec le numéro d'inventaire et la date d'entrée de chaque élément. L'AREF ne procède pas à des inventaires périodiques afin de mieux contrôler le mouvement et l'état du son patrimoine immobilier ;
- De plus, le service de comptabilité qui utilise une comptabilité budgétaire, ne constate pas les amortissements des immobilisations acquises par l'AREF, au niveau de la comptabilité.
- Les stocks ne sont pas constatés au niveau de la comptabilité, il n'existe pas des méthodes d'évaluation des stocks permettant la détermination de la valeur du stock disponible à n'importe quel moment de l'année;
- La comptabilité ne constate pas des provisions pour dépréciation ou pour risque et charges selon le principe de prudence du C.G.N.C, pour faire face aux imprévus. Ce qui justifie le taux élevé de rupture et de détérioration du stock (alimentations), ainsi que l'importance des charges supplémentaires des intérêts moratoires supportées par l'AREF suite à des litiges avec les fournisseurs en cas de retards de paiement ;
- L'AREF a la possibilité de connaître le montant global de ses dettes, grâce à un état des engagements établi par le service de comptabilité. Mais cet état est établi selon le

⁶¹K.OUBAL et M.NEJEUI, La comptabilité d'exercice, un Pari de modernisation de la gestion publique au Maroc « Cas de l'Académie Régionale d'Education et de Formation (AREF) de la région de Rabat-Salé-Kénitra », 2018.

numéro de chaque opération et ne fournit pas suffisamment de détails sur la nature (dette envers l'Etat, fournisseurs, du personnel ...) et le délai de paiement de la dette (court terme ou moyen et long terme) ;

- L'absence d'un manuel de procédures pour la tenue de la comptabilité, qui joue le rôle d'un guide formalisant toutes les opérations réalisées à chaque étape de la procédure, d'assurer l'homogénéité des écritures comptables et de standardiser le traitement des opérations ;
- L'inexistence des fiches des postes du personnel comptable qui définit l'intitulé de chaque poste et le profil requis ;
- L'Académie n'a pas encore adopté la charte de transparence édictée par le code marocain des bonnes pratiques de gouvernance ;
- Les postes comptables de la morasse budgétaire ne sont pas clairement définis. Cette ambiguïté entraîne des difficultés en matière d'imputation des comptes et conduit parfois à des imputations doublées ;
- Les comptes de l'Académie ne donnent pas une vue globale, et exhaustive sur l'activité et le patrimoine de l'AREF, permettant de faire ressortir les principaux agrégats financiers et leur évolution, les marges de manœuvre et les risques potentiels ;
- La comptabilité de l'AREF ne permet pas de dégager les indicateurs offrant les éclairages nécessaires de pilotage stratégique et décisionnel afin de mieux juger les actions et les décisions, elle est donc loin d'être un outil de mesure de performance et d'aide à la décision pour les gestionnaires.

Ceci montre une grande faiblesse de système comptable (comptabilité budgétaire) de l'AREF, surtout en matière de son inadéquation avec les nouvelles exigences institutionnelles et juridiques. La mise en place d'une nouvelle pratique comptable basée sur les principes de comptabilité d'exercice permettant à l'Académie de renforcer ses capacités de gestion, est devenue cruciale (K.oubal et M.nejeoui, 2018).

La mission de mise en place du nouveau système comptable de l'AREF est confiée en 2013 à un cabinet d'expertise comptable dans le cadre de marché public. Cette mission est intervenue dans un contexte marqué par le lancement d'une série des programmes qui tendaient à améliorer la pratique de gestion notamment comptable au sein de l'AREF, en s'inscrivant

dans une démarche d'amélioration de la gouvernance et l'opération de préfiguration de la réforme de la LOLF qui a été lancée à l'époque avec quatre départements y compris l'AREF.

La mise en place de la nouvelle comptabilité débouche essentiellement sur l'élaboration du bilan d'ouverture de l'Académie. Ainsi, le recensement et l'évaluation du patrimoine de l'AREF en termes d'actif et passif, constitue le véritable point de passage d'une comptabilité de caisse à une nouvelle comptabilité d'exercice en droits constatés. Les travaux d'élaboration du bilan d'ouverture ont commencé en Janvier 2013, et portent sur les données de l'exercice 2012. Les travaux d'élaboration du bilan d'ouverture de l'académie s'articulent sur les quatre étapes essentielles qui se présentent comme suit :

- ❖ ETAPE 1 : identification des postes comptables
- ❖ ETAPE 2 : assistance aux travaux d'inventaire physique des immobilisations
- ❖ ETAPE 3 : reconstitution des postes comptables au 1/1/12
- ❖ ETAPE 4 : établissement du bilan d'ouverture au 1/1/12

Cas de l'AREF de Gharb Chrarda Beni Hssen

La situation de l'AREF Gharb-Chrarda-Beni Hssen va de paire avec l'AREF Rabat-Salé-Kénitra. La mise en place de la comptabilité d'exercice au niveau de cette académie a été confiée à un cabinet d'expertise comptable en 2014⁶².

La mission du cabinet notamment la phase II consistait à :

✓ Etude de l'existant :

Elle porte sur une analyse documentaire et des entretiens sur le terrain pour identifier les principales composantes du bilan comptable de l'académie. Cette étape nous a permis de:

- Classifier les immobilisations en fonction de leur typologie métier (construction, matériel d'enseignement technique, matériel d'enseignement de base, cuisine, ...etc.)
- Dresser une liste quantitative des immobilisations puis les valoriser.
- Déterminer le niveau des stocks et la méthode de leur évaluation ;

⁶²Cabinet Maroc Décisionnel, rapport de la Phase II: Réalisation du bilan d'ouverture au 01/01/2012, 2014.

- Arrêter les créances et les dettes de l'académie et leur valeur
- Identifier les avoirs financiers de l'académie (titres de placement, titre de trésor, trésorerie, caisse...etc.)
- Analyser la procédure de répartition et d'affectation des immobilisations dans les établissements;

✓ **Définition d'une méthodologie :**

Si pour déterminer les valeurs des créances, dettes et des disponibles en trésorerie, la consultation des documents comptables et financiers suffit, la valeur des immobilisations et stocks ne peut être arrêtée qu'à travers une démarche bien spécifique au vue de la nature des informations à recenser (quantité, valeur, emplacement...). Dès lors une attention particulière doit être prêtée à la méthodologie adoptée qui doit permettre de :

- Présenter pour chaque poste comptable, l'ensemble des méthodes et techniques de recensement et d'évaluation appropriées
- Préparer la méthodologie d'inventaire des immobilisations ;
- Concevoir les différents supports pour collecter les informations financières pour la reconstitution des différents postes comptables (ex : la fiche d'inventaire comptable).
- Déterminer le statut juridique des immobilisations constituant le patrimoine de l'AREF ;
- Fixer les règles d'évaluation du patrimoine en fonction de la situation des biens de l'académie (des biens en propriété de l'AREF ou non, financés par un emprunt, ils font l'objet d'une subvention, ...etc.) ;
- Préparer les travaux de régularisation de l'actif et du passif (Les provisions, les amortissements, les charges et les produits à reporter au bilan d'ouverture du 1 janvier 2012) ;

✓ **Réalisation de l'inventaire comptable :**

Une fois la méthodologie arrêtée, nous avons procédé à la réalisation de l'inventaire comptable pour l'établissement du bilan d'ouverture. La mise en œuvre a porté sur les actions suivantes :

- Encadrement et formation des agents de l'AREF pour la réalisation de l'inventaire documentaire et la coordination avec les consultants,
- Validation des résultats des opérations d'inventaire documentaire des immobilisations et des stocks préparés par l'Académie et les consultants;
- Etablissement de l'état de rapprochement du mois de décembre 2011
- Reconstitution des postes comptables au 1er janvier 2012 ;
- Etablissement du bilan d'ouverture arrêté au 1er janvier 2012,
- Analyse et justification des soldes comptables.

Cas de l'AREF Souss-Massa-Darâa

L'Académie Régionale d'Éducation et de Formation de SOUSS MASSA DRÂA, a été créée par la loi 07-00 du 19 mai 2000 en tant qu'établissement public doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière et soumise à la tutelle de l'État. Même si l'AREF a été créée en 2000, ce n'est qu'à partir de 2002 qu'elle a commencé à remplir ses missions.

La mise en place de la comptabilité d'exercice a été confiée, à l'instar des autres académies, à un cabinet d'expertise comptable dont le démarrage effectif été en 2012⁶³.

La mission du cabinet consistait à :

1. Étude de l'existant : Cette phase avait pour objet d'identifier et de comprendre les processus comptables clés des différentes activités de l'Académie, son organisation comptable actuelle et les relations entre ses différentes structures. Elle permet également d'apprécier le degré d'adéquation de l'organisation comptable actuellement en place avec les exigences notamment du contexte réglementaire, des fonctionnalités et contraintes du nouveau système comptable ainsi que des règles fondamentales d'un dispositif de contrôle interne efficace et fiable.
2. Préparation du bilan d'ouverture au 1er janvier 2012 : cette phase avait pour objet,
 - L'Identification des postes comptables au sein de l'Académie ;
 - La Validation des résultats des opérations d'inventaires des immobilisations et des stocks qui auront été préalablement ;

⁶³Cabinet Maroc Décisionnel et Cabinet Audicis, rapport de mission, Mai 2013

- La Reconstitution des postes comptables au 1er janvier 2012 ;
- L'Établissement du bilan d'ouverture arrêté au 1er janvier 2012 ;
- L'Analyse et justification des soldes comptables.

3. Mise en place de la comptabilité d'exercice et l'amorçage de la comptabilité analytique simplifiée : Cette phase avait pour objet la mise en place d'une part de la comptabilité d'exercice au niveau de l'Académie et l'assistance de cette dernière dans la tenue de la comptabilité au titre de l'exercice 2012, selon les normes comptables marocaines et d'autre part l'amorçage d'une comptabilité analytique.

Conclusion

Nous pouvons constater la montée de la préoccupation des établissements publics au Maroc et ailleurs en matière de la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice permettant l'amélioration de la fiabilité et la transparence de l'information comptable, la connaissance de la situation patrimoniale de l'établissement, la disposition d'un outil comptable performant, ...etc

La transition d'une comptabilité de caisse, vers une comptabilité d'exercice en droits constatés ne se réalise pas sans difficultés :

- ❖ Les faiblesses des systèmes d'information utilisés par l'État et qui sont souvent antérieurs à la réforme comptable et ne sont pas conçus pour prendre en compte les nouvelles informations requises par la comptabilité en droits constatés ;
- ❖ La particularité de l'action publique ;
- ❖ La divergence entre la comptabilité générale et budgétaire d'une part, et entre la comptabilité d'une administration et celle d'une entreprise en d'autre part.

En somme, nous soutenons l'idée que la fin des anciens systèmes comptables est annoncée. Toutefois, une reconfiguration des systèmes comptable avec la création d'un nouvel état d'esprit au sein des organismes publics est nécessaire, en vue d'assurer un ancrage réel de la culture de résultat et de performance

CHAPITRE V : Description de la méthodologie de la recherche

Introduction

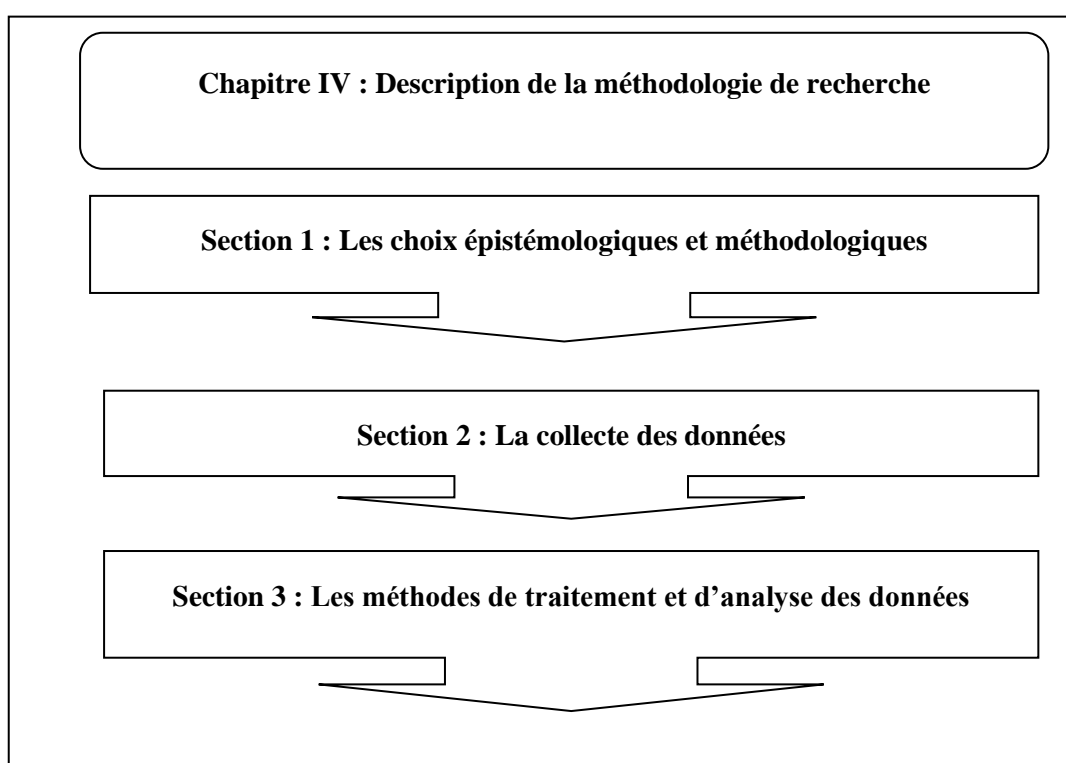
Notre ambition, à travers ce chapitre, sera d'expliquer nos choix épistémologiques et méthodologiques et de les exposer. Nous allons pouvoir doter nos hypothèses et modèles de recherche, développés au troisième chapitre, d'un ensemble d'outils méthodologiques afin de vérifier leur véracité lors du cinquième chapitre. Pour cela, nous avons divisé ce chapitre en trois sections :

- *Première section* : cette section présentera nos choix épistémologiques et méthodologiques. Nous allons voir d'abord les choix épistémologiques qui constituent une étape essentielle dans toute recherche, du fait qu'ils conditionnent en partie la méthode et la stratégie d'accès au terrain. Ensuite, nous exposerons les principes théoriques de la méthode d'enquête, nous allons ainsi mettre l'accent sur les spécificités relatives à notre cas de recherche.

- *Deuxième section* : cette section sera consacrée à la présentation de la démarche de collecte des données. A ce sujet, nous allons présenter d'abord le questionnaire, l'administration du questionnaire, le contexte d'investigation et l'évaluation des retours.

- *Troisième section* : cette dernière section concernera les méthodes de traitement et analyse des données. A ce titre, nous allons voir les démarches de traitement des données pour la validation des hypothèses et des modèles de recherche. La figure 18 retrace le cheminement de ce chapitre.

Figure 18: Plan du quatrième chapitre



Section 1 - Les choix épistémologiques et méthodologiques

Les choix épistémologiques et méthodologiques sont une étape importante dans la réalisation d'une recherche. Ces choix déterminent la production et la qualité de la connaissance. Dans cette section, nous allons d'abord présenter notre positionnement épistémologique, qui consiste à « la conception de modèles et outils de gestion » expliquant le fonctionnement de la réalité. Ensuite, nous mettrons en évidence notre choix méthodologique qui explicitera notre mode d'accès au terrain, à savoir la méthode d'enquête.

I. Les choix épistémologiques

Selon le petit Robert, l'épistémologie est « la théorie de la connaissance et de sa validité, il s'agit donc de l'étude critique des sciences, destinée à déterminer leur origine, leur valeur et leur portée ».

Pour Léna Soler⁶⁴ l'épistémologie: « vise fondamentalement à caractériser les sciences existantes, en vue de juger de leur valeur et notamment de décider si elles peuvent prétendre se rapprocher de l'idéal d'une connaissance certaine et authentiquement justifiée. Elle s'emploie pour atteindre cet objectif, à décrire la manière dont procède telle ou telle discipline dite scientifique pour élaborer et tester ses théories, à spécifier la physionomie de ces théories elles-mêmes, enfin à estimer la valeur logique et cognitive de telles théories. »

Le terme épistémologie est employé pour désigner deux choses différentes :

- Une théorie générale de la connaissance humaine, scientifique et non scientifique. Dans cette acceptation l'épistémologie peut être considérée comme une branche de la philosophie qui traite de la nature, de la valeur et des limites de la connaissance humaine ;
- Une théorie de la connaissance scientifique, ou encore comme la philosophie des sciences.

Ainsi, plusieurs raisons sous-tendent l'étude et le choix de la position épistémologique dans un travail de recherche. Parmi ces raisons, il s'agit de l'apport important dans le choix et la

⁶⁴L. Soler, Introduction à l'épistémologie , éditions Ellipses, 2000.

clarification des plans de recherche (Usunier et al., 2000). En effet, une bonne connaissance des approches épistémologiques, peut aider énormément le chercheur à décider quelles méthodes de collecte et d'analyse des données sont les plus appropriées pour sa recherche. Il s'agit de construire la « configuration générale du travail de recherche : quelles sortes de preuves factuelles sont collectées ? D'où proviennent-elles ? Comment sont-elles interprétées pour pouvoir fournir des réponses satisfaisantes aux questions fondamentales de la recherche ? » (Usunier et al., 2000, p. 29).

En sciences de gestion, trois principaux modes de recherche sont le plus souvent cités par les auteurs : le positivisme, le constructivisme et l'interprétativisme. Dans les paragraphes suivants, nous allons clarifier ces trois paradigmes afin de mettre en valeur l'approche retenue dans ce travail et qui va fonder le choix de notre démarche méthodologique.

1. L'épistémologie en sciences de gestion : le positivisme, le constructivisme et l'interprétativisme.

a) Le positivisme

Développé essentiellement par Auguste Comte, le cadre épistémologique positiviste a longtemps dominé les sciences à partir de la seconde moitié du XIX^{ème} siècle. A cette époque, la science est envisagée comme un ensemble de connaissances et d'études. Dans ce cadre épistémologique, les chercheurs fixent à la science le but de découvrir les lois qui régissent les rapports entre les phénomènes et qui en autorisent leur prédiction ainsi que leur explication.

Le paradigme positiviste repose sur une idée clé : le monde social existe de façon extérieure, ses propriétés doivent être mesurées par des méthodes objectives, plutôt qu'être inférées subjectivement à travers des sentiments, des réflexions ou de l'intuition (Usunier, 2000, p. 31). Dans les recherches positivistes, la réalité existe en soi, elle est extérieure au chercheur, objective et possède une essence propre (principe ontologique) (David, 2000).

L'objectif du chercheur est de découvrir cette réalité extérieure à lui. Le processus d'observation ne doit modifier ni l'objet réel ni l'observant (principe d'objectivité) (David, 2000). En plus, la logique poursuivie est naturelle, tout ce qui est découvert par logique

naturelle est vraie et constitue une loi de la nature (David, 2000). Usunier et al. (2000) dénombrent huit règles de l'approche positiviste (cf. tableau 12 ci-dessous):

Tableau 12 : Règles de l'approche positiviste (Usunier et al., 2000)

L'indépendance	Le chercheur est indépendant de l'objet observé.
L'absence de dépendance par rapport aux valeurs	Le chercheur doit être objectif dans le choix de l'objet et dans la manière par laquelle il l'étudie. Cela veut dire qu'il doit être indépendant de ses intérêts personnels, de ses croyances et de ses jugements de valeur.
La causalité	Le but du chercheur devrait être d'identifier des explications causales et de distinguer des lois fondamentales.
La logique hypothético-déductive	Le chercheur formule d'abord comme hypothèses, des lois fondamentales, ensuite, il déduit à partir de ses observations la vérité ou la fausseté de ces hypothèses.
L'opérationnalisation	Le chercheur doit opérationnaliser les concepts théoriques, c'est-à-dire les rendre mesurables afin d'appréhender les faits d'une manière quantitative.
Le réductionnisme	Afin de rendre les problèmes plus compréhensibles, le chercheur doit les décomposer en éléments de base les plus simples possibles.
La généralisation	Afin de généraliser les régularités du comportement social et humain, le chercheur doit sélectionner des échantillons d'une taille suffisante.
Analyse en coupe transversale	Le chercheur peut identifier plus facilement les différentes régularités en comparant la variance à travers différents échantillons.

Source : Usunier et al., 2000

b) Le constructivisme

Le paradigme constructiviste est né de l'idée que le monde et la réalité ne sont pas extérieurs ni objectifs, mais qu'ils sont le produit d'une construction sociale à laquelle les gens attribuent du sens (Usunier et al., 2000, p. 32). Dans ce sens, la tâche du chercheur constructiviste en sciences sociales serait d'explicitier les différentes constructions et

significations que les gens attribuent à leurs expériences réelles.

Selon (Usunier et al., 2000, p. 34), le chercheur essaie «de comprendre et d’expliquer pourquoi les gens vivent des expériences différemment, plutôt que de chercher des causalités externes et des lois fondamentales qui régissent leur comportement »

Les caractéristiques de ce paradigme sont énumérées par Moigne (1990), repris par Usunier et al. (2000) et David (2000) (cf. tableau 13 ci-dessous) :

Tableau 13: Propriétés du constructivisme selon Le Moigne (1990)
(Repris par Usunier et al., 2000 et David, 2000)

Principe de représentabilité de l’expérience du réel	La connaissance est la recherche de la manière par laquelle nous organisons nos pensées, nos comportements et nos expériences. Le chercheur étudie les représentabilités de nos expériences du réel qui peuvent être modélisables et communicables.
Principe de l’univers construit	La science ne cherche pas à découvrir les lois de la nature à laquelle serait soumise une réalité indépendante du chercheur. L’intelligence cherche plutôt à organiser le monde en s’organisant elle-même. L’objectif de la connaissance est d’actualiser les possibles, qu’ils soient présumés préexistants, ou de créer de nouveaux possibles par action intelligente (ou organisante) (Usunier et al., 2000, p. 34).
Le principe de projectivité ou d’interaction sujet-objet	La connaissance est construite par l’interaction entre le sujet et l’objet (ou image de l’objet).
Le principe de l’argumentation générale	Le chercheur fait recours à divers moyens pour raisonner, ces inférences n’obéissent pas aux règles de la déduction formelle et permettent de produire des arguments raisonnés : la logique disjonctive, la ruse, l’induction, l’abduction et la délibération heuristique.

Le principe d'action intelligente	Le rôle du chercheur est d'inventer ou d'élaborer « par toute forme de raisonnement descriptible, une stratégie d'action proposant une correspondance adéquate entre une situation perçue et un projet conçu par le système au comportement duquel on s'intéresse » (David, 2000, p. 97)
-----------------------------------	--

Source : Le Moigne 1990

(Repris par Usunier et al., 2000 et David, 2000)

c) Le dépassement du débat positivisme / constructivisme : vers un cadre intégrateur pour les sciences de gestion

Selon Morin (1991 : cité par David, 2000), l'application stricte des deux paradigmes précédents est nécessaire pour réaliser des études partielles, pour contrôler pas à pas des énoncés et des théories. Cependant, ces axiomes deviennent inflexibles pour étudier un énoncé global. Il serait donc plus raisonnable d'abandonner cette logique d'étudier les objets pour une logique plus générale « au sens où il faut la restreindre non pas à des domaines particuliers des sciences (Ex. : sciences dites expérimentales) mais à certains types de relations entre des propositions, quel que soit le domaine scientifique » (David, 2000, p. 98).

Ces relations jouent un rôle fondamental dans l'étude des systèmes complexes, elles permettent en fait d'un côté, d'éviter la chute de la pensée dans l'incertitude et les faux raisonnements qui donnent l'apparence de la vérité, de l'autre, de rendre compte du raisonnement dans sa globalité.

D'après ces arguments, il s'avère inopportun de fonder la raison sur une seule logique. En effet, la pratique en sciences de gestion a évolué, nous constatons actuellement la multiplication des approches et l'utilisation de méthodologies croisées pour un même objet (David, 2000). Dans ce sens, David (2000), en reposant sur le travail de Koenig (1993), présente dans un tableau les différentes démarches de recherche possibles en sciences de gestion (cf. tableau 6 ci-dessous). L'objectif de ce tableau n'est pas d'opposer les deux paradigmes « positivisme » et « constructivisme », mais d'avoir un cadre intégrateur pour les

démarches de recherche en sciences de gestion. Pour cela, il distingue en colonne deux concepts : « objectif de construction mentale » et « objectif de construction concrète ».

- *Construction mentale* : la réalité est construite dans nos esprits, parce que nous n'en avons que des représentations.

- *Construction concrète* : la réalité est construite parce que les différents acteurs – y compris les chercheurs – la construisent ou aident à la construire.

Le deuxième critère de distinction utilisé oppose une démarche qui part de l'observation de l'existant (les faits ou le travail d'un groupe) à une démarche qui part d'un projet de transformation au moins partiellement défini (un modèle).

Tableau 14: un cadre intégrateur pour quatre démarches de recherche en sciences de gestion (Adapté de David, 2000)

		<i>Objectif</i>	
		<i>Construction mentale de la réalité</i>	<i>Construction concrète de la réalité</i>
Démarche	<i>Partir de l'existant (observation des faits ou travail du groupe sur son propre comportement)</i>	Observation participante ou non (I) Elaborer un modèle descriptif du fonctionnement du système étudié	Recherche-action (II) Aider à transformer le système à partir de sa propre réflexion sur lui-même sur une optique participative
	<i>Partir d'une situation idéalisée ou d'un projet concret de transformation</i>	Conception de modèles et outils de gestion (III) Elaborer des outils de gestion potentiels, des modèles possibles de fonctionnement de la réalité	Recherche-intervention (IV) Aider, sur le terrain, à concevoir et à mettre en place des modèles et outils de gestion adéquats, à partir d'un projet de transformation plus ou moins complètement défini

Source : David, 2000

d) L'interprétativisme :

L'interprétativisme postule que le monde est fait d'interprétations et que ces dernières se construisent à travers les interactions entre les individus (Perret et Girod-Séville 2002). La recherche de l'objectivité par la méthode ne suffit pas à la compréhension d'une situation. Selon Gadamer (1996, p. 20), « L'entrée en jeu de libres décisions, s'il y en a, n'interrompt pas la régularité du déroulement, elle prend place, au contraire, dans la généralité et la régularité que l'induction permet d'atteindre ». Il précise néanmoins que « Toute interprétation juste doit se garantir contre l'arbitraire d'idées de rencontres et contre l'étroitesse qui dérive d'habitudes de pensées imperceptibles » (p. 287).

Interpréter c'est produire des diagnostics théorico-empiriques des situations (Claveau et Tannery 2002). Ainsi, L'interprétativisme est assimilé sur le plan méthodologique au raisonnement abductif qui consiste en une interprétation par le chercheur de la situation étudiée. Il confère à la découverte un statut explicatif ou compréhensif qui nécessitera d'être testé plus avant pour tendre vers le statut de règle (Savall et Zardet 2004).

D'après de ce qui précède, chaque approche épistémologique à ces principales caractéristiques. Dans ce sens, Girod-Séville et Perret (1999) nous fournissent dans le tableau ci-dessous les caractéristiques des différentes approches épistémologiques :

Tableau 15: Positions épistémologiques des paradigmes positiviste, interprétativiste et constructiviste : (Girod-Séville et Perret, 1999)

	Le positivisme	L'interprétativisme	Le constructivisme
Quel est le statut de la connaissance ?	<p><u>Hypothèse réaliste</u></p> <p>Il existe une essence propre à l'objet de connaissance.</p>	<p><u>Hypothèse relativiste</u></p> <p>L'essence de l'objet ne peut être atteinte.</p>	<p><u>Hypothèse relativiste</u></p> <p>L'essence de l'objet ne peut être atteinte (constructivisme modéré) ou n'existe pas (constructivisme radical).</p>

La nature de la « réalité »	<u>Indépendance du sujet et de l'objet</u> Hypothèse déterministe Le monde est fait de nécessités.	<u>Dépendance du sujet et de l'objet</u> Hypothèse intentionnaliste Le monde est fait de possibilités.	<u>Dépendance du sujet et de l'objet</u> Hypothèse intentionnaliste Le monde est fait de possibilités.
Comment la connaissance est-elle engendrée ? Le chemin de la connaissance scientifique	<u>La découverte</u> Recherche formulée en termes de « pour quelles causes... » Statut privilégié de l'explication	<u>L'interprétation</u> Recherche formulée en termes de « pour quelles motivations des acteurs... » Statut privilégié de la compréhension	<u>La construction</u> Recherche formulée en termes de « pour quelles finalités... » Statut privilégié de la construction
Quelle est la valeur de la connaissance ? Les critères de validité	Vérifiabilité Confirmabilité Réfutabilité	Idiographie Empathie (révélatrice de l'expérience vécue par les acteurs)	Adéquation Enseignabilité

Source : Girod-Séville et Perret, 1999

Il apparaît dans cette analyse que le positivisme d'un côté et l'interprétativisme et le constructivisme de l'autre côté diffèrent en plusieurs points. Outre l'accès à l'objet de recherche avec lequel le chercheur entretient une relation d'indépendance dans le courant positiviste et de dépendance dans celui de l'interprétativisme et le constructivisme, il existe une forte différence sur le schéma de recherche global.

Dans le paradigme positiviste, on teste des hypothèses (est-ce que telle variable est cause ou non de tel phénomène ?...) et on étudie les enchaînements causes/conséquences courts. Cette approche est favorable aux tests probabilistes dès lors que la taille de l'échantillon et sa constitution assurent sa représentativité.

Dans les deux autres paradigmes, on se pose la question du comment et du pourquoi. En recherchant les motivations comme le fait l'approche interprétativiste, on introduit la complexité psychologique dans la réflexion menée par rapport à l'objet de recherche. Cela implique de rester très proche des discours des acteurs que l'on cherche à analyser.

De son côté, l'approche constructiviste recherche les finalités des actions menées par les acteurs dans l'organisation. Elle introduit donc la complexité systémique dans l'ensemble des interdépendances imbriquées.

Ceci dit, la représentation que le chercheur a de l'accessibilité de son objet de recherche a donc un impact sur la méthode retenue.

e) Notre positionnement épistémologique

Et Afin de déterminer son positionnement épistémologique, le chercheur doit répondre à trois questions :

- Quelle est la nature de la réalité ?
- Quelle est la relation du chercheur par rapport à son terrain ?
- Comment la connaissance scientifique est-elle engendrée ?

La réponse à ces questions dépend essentiellement de la problématique et des objectifs de la recherche. Nous présentons, dans le tableau 16 ci-dessous, les réponses à ces interrogations au regard de notre problématique.

Tableau 16: Le chercheur et la recherche

Questions	Réponses	Paradigme de référence
Nature de la réalité	La réalité est indépendante du chercheur tout en étant perçue par lui.	Positivisme et interprétativisme
Relation du chercheur avec le terrain	Observation et compréhension. Le chercheur n'agit pas sur la réalité observée mais il interprète ce que disent les acteurs.	Positivisme et interprétativisme
Connaissances scientifiques engendrées	Observation, explication et compréhension.	Positivisme et interprétativisme

Ce tableau met en évidence la position intermédiaire du chercheur entre le positivisme et l'interprétativisme. PERRET et SEVILLE (2003, p.31) soulignent que de nombreux chercheurs empruntent « des éléments aux différents paradigmes, se dotant ainsi de ce que l'on pourrait appeler une position épistémologique aménagée ».

Dans leur ouvrage sur l'analyse des données qualitatives, en 1991, HUBERMAN et MILES décrivent un continuum paradigmatique entre positivisme et interprétativisme qu'ils qualifient de positivisme aménagé. Dans la deuxième édition de leur ouvrage, ils précisent que cette posture appelle « à la fois une explication causale et des preuves pour montrer que chaque entité ou événement est un exemple de cette explication » (MILES et HUBERMAN, 2003, p.17).

Notre recherche s'attache à mettre en évidence les liens de causalité et des lois fondamentales qui expliquent l'adoption et le succès de la mise en œuvre de la CE au niveau des centres hospitaliers universitaires au Maroc et à en comprendre les déterminants de ce choix comptable. Pour ce faire, nous avons formulé des hypothèses afin de les tester à notre

contexte d'investigation, pour permettre une éventuelle généralisation des résultats obtenus.

Nous avons, donc, conjugué une posture extérieure et objective en analysant factuellement les informations et une posture plus empathique pour approfondir notre compréhension de la problématique. C'est pourquoi notre positionnement épistémologique s'apparente au positivisme aménagé.

Après avoir précisé notre positionnement épistémologique nous expliciterons dans le paragraphe suivant nos choix méthodologiques.

II. Les choix méthodologiques

En sciences de gestion, il existe une diversité de choix méthodologiques pour le chercheur. Selon l'objectif de sa recherche, il peut choisir un raisonnement par déduction, induction ou abduction et une démarche qualitative ou quantitative. Pour générer la connaissance scientifique, les trois modes de raisonnement sont mis en œuvre individuellement ou combinés dans une boucle récursive abduction/déduction/induction (David 2000).

Selon David (2000), Les trois modes de raisonnement se définissent comme suit :

- Abduction : consiste à construire une hypothèse qui relie une règle générale à une conséquence, c'est-à-dire qui permet de trouver la conséquence si la règle générale est vraie.
- Déduction : consiste à générer une conséquence à partir d'une règle générale et d'une observation empirique.
- Induction : consiste à établir une règle générale qui pourrait rendre compte de la conséquence si l'observation empirique était vraie.

Pour François Dépelteau (coll. de boeck, 2000), trois grandes démarches scientifiques de la recherche en sciences sociales sont à distinguer⁶⁵ :

- **L'induction ou la démarche inductive :**

Consiste à induire des énoncés généraux (des vérités) à partir d'expériences particulières, rigoureuses et systématiques. Le chercheur observe la réalité sans idée préconçue en cherchant à tout voir si possible, à tout entendre, tout sentir pour en déduire des concepts, hypothèses, théories, lois... Il s'agit d'une approche empiriste.

⁶⁵ François Dépelteau, La démarche d'une recherche en sciences sociales, coll. de boeck, 2000. Une nouvelle édition est parue en 2010.

Selon certains sociologues et anthropologues c'est la théorie la plus ancrée dans la réalité et non dans l'imaginaire du chercheur. Elle conduit à la vérité. D'autres la contestent, l'induction ne garantit pas la véracité de ses énoncés généraux car l'observation d'une réalité ne peut être complète. Pour Popper, une démarche est scientifique si elle permet la falsification (la réfutation) d'une hypothèse et non si elle mène à une impossible vérification.

- **La déduction ou la démarche déductive** (*représentée par le philosophe René Descartes 1596-1650*) :

Se fonde sur la raison plutôt que sur les sens et l'expérience. A partir de ses intuitions (nées de la connaissance), le chercheur déduit d'autres affirmations qui en sont la conséquence. La déduction se fonde sur le raisonnement et s'oppose à l'empirisme comme source de savoir.

- **La démarche hypothético-déductive :**

Est celle la plus couramment utilisée par les chercheurs, c'est la démarche classique de la science moderne. Elle se compose des étapes suivantes :

- Le chercheur pose la question de départ ;
- Il formule des déductions ou des inductions en fonction des connaissances empiriques qu'il possède sur le sujet ;
- Il adopte ou construit une théorie, formule une ou plusieurs hypothèses de recherche (réponse provisoire à la question de recherche) ;
- Il procède à des tests empiriques pour vérifier ou infirmer la ou les hypothèses ;
- Si la ou les hypothèses sont vérifiées, la recherche s'arrête là, il lui faut communiquer les résultats.

Si la théorie, la ou les hypothèses sont infirmées par les faits, le chercheur peut délaisser sa théorie et son et ses hypothèses en tenant compte des nouveaux faits. Dans un cas comme dans l'autre, la recherche recommence (ou se poursuit) : le chercheur procède à de nouvelles déductions et/ou inductions, et ainsi de suite...jusqu'à ce qu'il découvre la vérité, c'est-à-dire la théorie et l'hypothèse qui correspondent aux faits.

Dans ce travail de recherche, nous opterons pour une démarche mixte (quantitative et qualitative) avec un mode de raisonnement hypothético-déductif. La combinaison entre l'approche qualitative et l'approche quantitative permet au chercheur de mobiliser aussi bien

les avantages du mode quantitatif que ceux du mode qualitatif⁶⁶.

Pour notre part, L'approche qualitative⁶⁷ consiste à récolter énormément d'informations factuelles et ce, par l'enquête et l'observation participante. L'observation stipule qu'un chercheur va sur le terrain et constate lui-même les faits pour collecter les données. Dans la recherche-action, l'outil spécifique de son mode de fonctionnement est 'l'observation participante' où le chercheur doit faire preuve de capacités de sociabilité, d'attention, de mémoire et d'interprétation (Grawitz, 2001).

Selon Platt (1983), L'observation participante implique de la part du chercheur une immersion active dans son terrain. Elle lui permet d'avoir accès à des informations peu accessibles et mieux comprendre certains fonctionnements difficilement appréhendables par quiconque est extérieur au terrain.

Pour l'approche quantitative, elle repose sur un corpus théorique qui permet de poser des hypothèses. La phase empirique d'une telle recherche se réalise souvent en conduisant une enquête par questionnaires. Le questionnaire permet d'interroger un plus grand nombre d'individus. Mais le format de l'enquête ne permet de recueillir que les informations relatives aux questions de recherche. Pour examiner empiriquement notre problématique de recherche, nous avons fait référence à cette approche quantitative qui consiste à l'utilisation statistique de réponses à des questionnaires envoyés à des échantillons représentatifs d'entreprises (David, 2000).

Pour la collecte des données, nous avons choisi la méthode d'enquête qui nous paraît la plus appropriée à notre question de recherche. Selon Platt (1983), Cette méthode permet de collecter des données issues de plusieurs sources :

- De l'observation : ce que le chercheur remarque, « observe » en vivant avec les gens, en partageant leurs activités;
- Des entretiens ethnographiques et les conversations occasionnelles de terrain;

⁶⁶M. ASSIE GUY ROGER et DR. KOUASSI ROLAND RAOUL, cours de la méthodologie de recherche.

⁶⁷Pour TAYLOR et BOGDAN (1984), C'est « la recherche qui produit et analyse des données descriptives, telles que les paroles écrites ou dites et le comportement observatoire des personnes »

- De l'étude des documents officiels et surtout des documents dans lesquels les gens révèlent avec leur propre langage et leur point de vue sur le terrain observé.

2. Un mode d'accès au terrain : l'enquête

a) La méthode d'enquête : une méthode adaptée à notre recherche

Avant de définir la méthode d'enquête utilisée dans les travaux de recherche en sciences de gestion et retenue dans le présent travail, il s'avère intéressant de montrer le sens du mot « enquête ». Selon le Petit Robert, une enquête est la « recherche méthodique reposant notamment sur des questions et des témoignages », elle porte sur « l'étude d'une question sociale, économique, politique... par le rassemblement des avis, des témoignages des intéressés ». Une enquête est donc la collecte d'informations sur les caractéristiques, les actions ou les opinions d'un large groupe de personnes, appelé « une population » (Tanur, 1982, cité par Pinsonneault et Kraemer, 1993).

En sciences de gestion, on parle plutôt de la recherche par la méthode d'enquête, on met l'accent sur les enquêtes conduites dans le but d'avancer la connaissance scientifique (Pinsonneault et Kraemer, 1993). Elle peut être utilisée pour plusieurs objectifs : étudier l'évolution des pratiques, collecter une grande quantité de données qui concernent une seule entreprise ou tester une théorie à partir de données sur plusieurs entreprises ou individus (Birnberg et al., 1990).

Roberts (1999) définit la recherche par la méthode d'enquête comme une recherche qui propose un (ou plusieurs) modèle(s) composé(s) de plusieurs variables. Reposant sur un cadre théorique, ce modèle doit être testé par la suite sur la base d'un échantillon. L'analyse des variables permet non seulement de tester les hypothèses mais aussi de développer et d'apprécier la qualité des variables (Roberts, 1999).

Trois éléments caractérisent la méthode d'enquête, il s'agit de l'objectif, la collecte d'information et l'échantillon/population (Pinsonneault et Kraemer, 1993, cité par Ahmed Rahmouni 2008) :

- L'objectif : l'objectif de la méthode d'enquête est de produire une description quantitative de quelques aspects de la population étudiée. L'analyse de l'enquête repose notamment sur l'étude des relations entre les variables, ainsi les résultats de ces analyses

peuvent servir pour prévoir l'évolution des variables étudiées dans le futur. La méthode d'enquête nécessite des informations standard sur le sujet étudié. Les sujets étudiés peuvent être des individus, des groupes, des organisations, des communautés ou encore des projets, des applications ou des systèmes.

- Collecte d'informations : dans la méthode d'enquête, la collecte d'informations se fait nécessairement en questionnant des individus sélectionnés et en utilisant des questions prédéfinies. Ce sont les réponses aux différentes questions qui constituent les données à analyser.

- Echantillon/population : les informations collectées ne concernent qu'une fraction de la population étudiée, dénommée « échantillon ». L'échantillon doit être soigneusement choisi de manière à rendre les résultats généralisables à la population étudiée. La population peut être les entreprises industrielles et/ou de service, le personnel de l'entreprise, les utilisateurs d'un système d'information, etc.

En sciences sociales, la recherche par enquête doit être distinguée des autres méthodes de recherche telles que l'étude de cas et l'expérience laboratoire (Roberts, 1999 ; Pinsonneault et Kraemer, 1993, cité par Ahmed Rahmouni, 2008). A l'encontre de ces deux méthodes qui donnent des résultats et des observations limitées, la recherche par enquête permet d'examiner un phénomène dans une large variété de contextes. Dans cette méthode, le chercheur peut définir clairement ses variables dépendantes et indépendantes et son modèle peut être testé en utilisant un nombre important d'observations (Pinsonneault et Kraemer, 1993, cité par Ahmed Rahmouni, 2008).

Face à l'étude de cas qui permet la collecte en profondeur de données relatives à un ou à quelques cas, la recherche par enquête a une étendue beaucoup plus large, ce qui, par nécessité, limite la profondeur des données (Roberts, 1999, cité par Ahmed Rahmouni, 2008). Par rapport à l'expérience laboratoire, la recherche par enquête vise à démontrer l'existence de variations entre les variables, tandis que la recherche par expérience crée les variations entre les variables via l'intervention ou la manipulation. Par conséquent, la définition des relations entre variables dans le cas d'enquête ne peut être forte, ce qui limite la validité interne. Néanmoins, la méthode d'enquête peut fournir plus de réalisme que l'expérience en laboratoire et peut avoir en conséquence une forte validité externe (Roberts, 1999, cité par

Ahmed Rahmouni, 2008). La méthode d'enquête est appropriée dans trois cas (Pinsonneault et Kraemer, 1993, cité par Ahmed Rahmouni, 2008) :

- La question centrale du phénomène étudié est de type « qu'est ce qui est arrivé ? » et « comment et pourquoi est-il survenu ? ». Cette méthode est convenable dans le cas où on cherche des réponses à des questions de type quoi, quel, combien, comment et pourquoi.

- Le phénomène à étudier doit être examiné dans son contexte naturel.

- Le phénomène à étudier survient dans le présent ou dans le passé.

Pour notre part, la méthode d'enquête semble adéquate à notre recherche. Notre objectif vise à construire deux modèles de facteurs, puis à les tester sur notre contexte d'investigation.

Nous cherchons en particulier à étudier les facteurs d'adoption et de succès de l'introduction d'une comptabilité d'exercice au sein des centres hospitaliers universitaires (CHU) au Maroc (contexte d'investigation) pour répondre à des questions de types :

Quels facteurs influencent l'adoption d'une CE? Pourquoi certains CHUs adoptent la CE et d'autres non ? Quels facteurs influencent le succès de mise en œuvre de la CE ?

b) Une recherche par enquête pour décrire et expliquer

Dans sa thèse Ahmed Rahmouni (2008)⁶⁸ a cité que Pinsonneault et Kraemer (1993) ont examiné 141 articles en gestion des systèmes d'information, publiés dans 16 revues académiques entre 1980 et 1990 et utilisant la méthode d'enquête. Les résultats de leur analyse ont permis de classer la méthode d'enquête en trois catégories, il s'agit de l'enquête exploratoire, descriptive ou explicative. Cependant, l'utilisation de cette méthode pour atteindre ces trois objectifs est différente par rapport à leur utilisation dans les autres méthodes telles que l'étude de cas et de l'expérience laboratoire.

- L'exploration : l'objectif de la méthode d'enquête dans le cas de l'exploration est de se rendre familier avec un sujet et d'en tirer des conclusions préliminaires sur les concepts

⁶⁸Ahmed Rahmouni, thèse : la mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises : caractéristiques et facteurs d'adoption et de, 2008.

étudiés (Pinsonneault et Kraemer, 1993). Elle permet en particulier, d'une part, de découvrir la portée des réponses probables dans la population étudiée, c'est-à dire, identifier les nouvelles possibilités de réponse et les nouvelles dimensions de la population concernée, d'autre part, de déterminer les concepts à mesurer et de raffiner la manière de leur mesure.

- La description : l'objectif de la méthode d'enquête dans le cas de la description est d'inventer et découvrir les situations, les événements ou les opinions qui ont eu lieu dans la population étudiée (Pinsonneault et Kraemer, 1993). L'objectif est de décrire la distribution de certains phénomènes ou de comparer entre plusieurs distributions. Dans le cas des enquêtes descriptives, les hypothèses de recherche ne sont pas causales, mais simplement des perceptions communes sur la réalité des faits (Pinsonneault et Kraemer, 1993).

- L'explication : dans le cas de l'explication, l'objectif de l'enquête est de tester une théorie, de vérifier les relations causales entre les variables et d'expliquer l'existence même de ces relations (Pinsonneault et Kraemer, 1993). La question centrale dans l'enquête explicative est relative à la relation de causalité entre deux variables : existe-t-il vraiment une relation causale entre deux variables ? Cette relation existe-t-elle comme elle a été définie en théorie ?

Dans un but d'enrichissement, notre enquête est en même temps descriptive et explicative. A travers nos résultats, nous souhaitons :

- décrire l'évolution du système comptable des CHU au Maroc, notamment la mise en œuvre d'une CE : caractéristiques, taux d'adoption, principales utilisations, les niveaux de satisfaction et les raisons de non adoption.

- Expliquer les raisons ou les facteurs d'adoption d'une CE par les CHU : ceci permettra de confirmer ou d'infirmer nos hypothèses de recherche relatives au premier modèle sur le choix d'adoption d'une CE.

- Expliquer les raisons ou les facteurs de succès de mise en œuvre d'une CE dans les CHU utilisateurs : cet objectif nous permettra de vérifier nos hypothèses liées à notre deuxième modèle sur le succès d'implantation d'une CE.

c) Une enquête à un moment « t » à un seul niveau d'analyse

« Le design de la recherche est la stratégie qui permet de répondre aux différentes questions de recherche et de tester les hypothèses formulées » (Pinsonneault et Kraemer,

1993). L'objectif de l'enquête et la question de recherche influence sur le type de design de la recherche à retenir, notamment le choix entre l'enquête « à un moment t » / l'enquête « longitudinale », la détermination des niveaux d'analyse et la définition des méthodes d'analyse des données (Van der Stede et al., 2005 et 2007). La différence entre les deux types de designs réside dans la prise en compte de la dimension du temps.

❖ Le type de design : deux types de design peuvent être distingués, l'enquête à un moment « t » et l'enquête longitudinale :

- enquête à un moment « t » : elle est utilisée lorsque l'objectif du chercheur est de décrire un phénomène ou de tester une théorie à un moment donné dans le temps (Pinsonneault et Kraemer, 1993). La démarche classique est de collecter des informations sur un échantillon qui représente la population de base à un moment donné. Ce type d'enquête limite en revanche la généralisation des résultats du fait qu'il ne prend pas en compte le changement temporel (Pinsonneault et Kraemer, 1993).

- enquête longitudinale : ce design est utilisé lorsque la question de recherche consiste à examiner la dynamique d'un phénomène qui change avec le temps (Pinsonneault et Kraemer, 1993). La démarche classique de ce type d'enquête est de collecter les informations sur les deux dernières périodes dans le temps (Pinsonneault et Kraemer, 1993). Le principe de base de l'enquête longitudinale est de mesurer les dimensions étudiées d'un phénomène sur le temps, c'est-à-dire que le chercheur peut répéter la même enquête selon un horizon de temps fixé à l'avance, il peut aussi faire une seule enquête en posant des questions qui mesurent les dimensions sur plusieurs moments dans le passé (Van der Stede et al., 2005). L'enquête longitudinale fournit en conséquence des résultats plus pertinents que l'enquête à une période « t » car elle prend en compte l'horizon temporel.

Van der Stede et al. (2005), en examinant 130 articles académiques en contrôle de gestion, utilisant la méthode d'enquête et publiés dans huit revues entre 1982 et 2001, constatent que 98% des enquêtes réalisées sont des enquêtes à un moment « t » qui visent en majorité à tester les relations causales entre les variables. En revanche, les enquêtes longitudinales sont très peu utilisées car elles sont considérées comme difficiles à conduire, coûteuses et subissent de multiples non réponses, ce qui empêche d'avoir des informations complètes pour étudier l'évolution entre les périodes (Van der Stede et al., 2005). En ce qui

concerne notre recherche, nous avons choisi l'enquête à un moment « t », car nous pensons qu'elle est plus adaptée à notre cas. Mais ceci ne diminue pas de l'utilité de l'enquête longitudinale dans ce type de sujet.

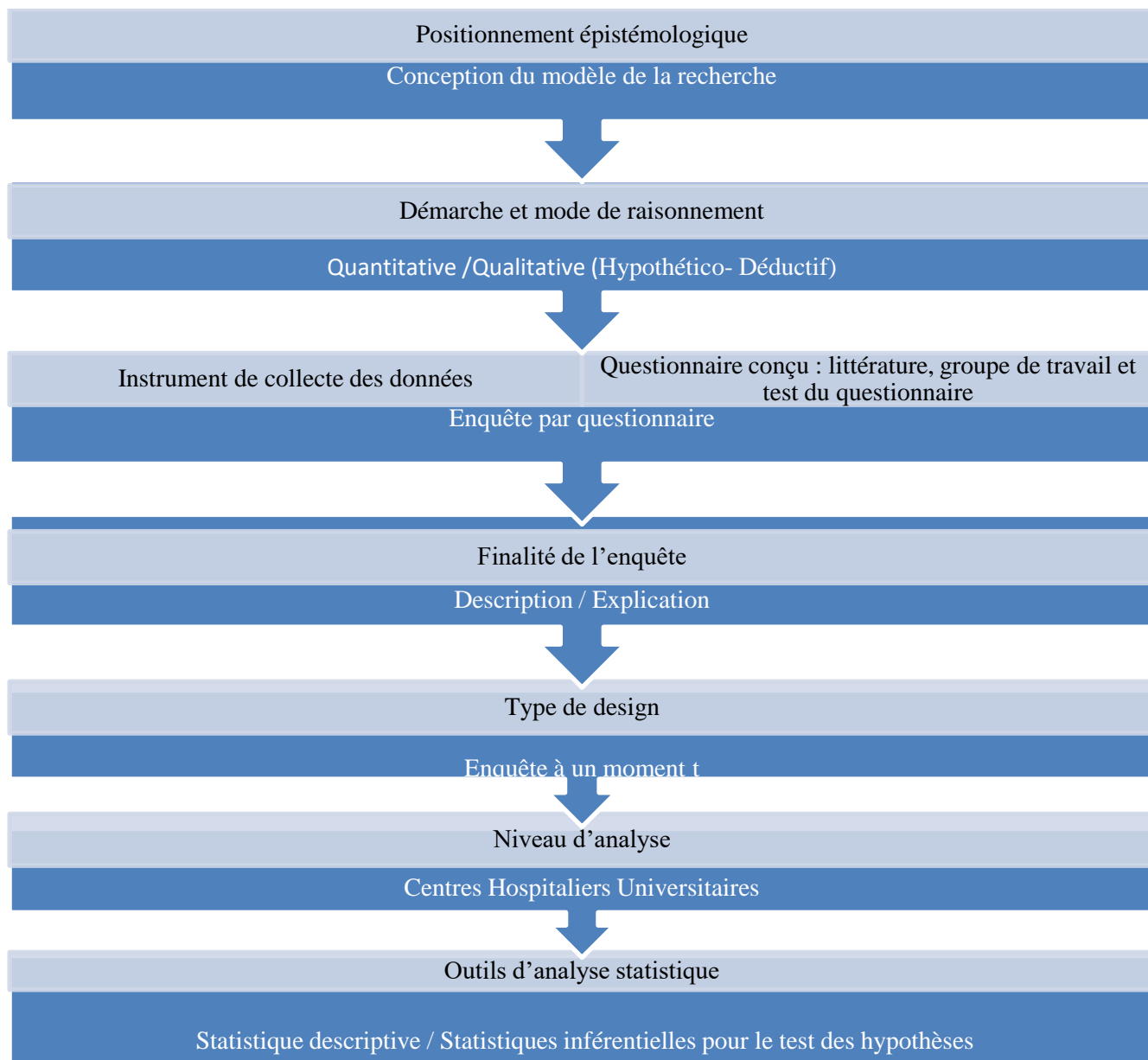
- ❖ Unité d'analyse : La deuxième question critique dans l'élaboration du design de l'enquête est la détermination de l'unité d'analyse (Pinsonneault et Kraemer, 1993 ; Van der Stede et al., 2005). Une enquête peut avoir un seul niveau d'analyse (l'individu, le groupe, le département ou l'entreprise) ou plusieurs niveaux à la fois (l'individu et l'entreprise). Le niveau d'analyse peut être aussi une application, un système ou encore le développement d'un projet ou l'une des étapes du processus de ce développement (Pinsonneault et Kraemer, 1993). Par rapport à notre recherche, le niveau d'analyse choisi est l'entreprise.

- ❖ L'analyse des données : L'analyse des données de l'enquête est différente selon l'objectif poursuivi. Dans le cas de l'exploration ou la description, l'analyse des données se limite à des statistiques descriptives simples telles que la moyenne et la médiane (Pinsonneault et Kraemer, 1993). En revanche, dans le cas de l'enquête explicative, l'analyse des données requiert les outils des statistiques inférentielles.

L'intérêt de l'utilisation de ces outils est double, d'un côté ils permettent de tester les différentes hypothèses formulées, de l'autre, ils donnent la possibilité d'étudier le phénomène dans le temps (passé, présent, future) (Pinsonneault et Kraemer, 1993).

Enfin les différents choix épistémologiques et méthodologiques sont résumés dans la figure 19 suivante :

Figure 19 : les choix épistémologiques et méthodologiques



Section 2 : La collecte des données :

La collecte des données est l'une des étapes capitales dans le processus de la recherche en sciences de gestion. Elle permet au chercheur de disposer du matériel empirique pour compléter sa recherche. Selon Baumard et al (2003), le chercheur doit se poser la question de l'existence ou non de ces données, car cela va le dispenser de les recueillir lui-même sur le terrain A défaut. Le chercheur doit s'engager lui-même dans leur collecte.

Le mode de recueil des données le plus utilisé dans les recherches par enquête est le

questionnaire (Roberts, 1999 ; Baumard et al., 2003, cité par Ahmed rahmouni, 2008). Un questionnaire est un outil qui « permet d’interroger directement des individus en définissant au préalable, par une approche qualitative, les modalités de réponses au travers des questions

dites fermées » (Baumard et al., 2003, p. 226, cité par Ahmed rahmouni 2008). C’est un mode classique de collecte des données indispensable pour la recherche en sciences de gestion. Il est surtout utilisé dans les démarches quantitatives.

Dans cette section, nous allons voir les quatre étapes constituant le processus de collecte des données, à savoir, la construction du questionnaire, la constitution des échantillons ou le domaine d’investigation, l’administration du questionnaire et l’évaluation des retours.

I. La construction du questionnaire

Comme nous l’avons précisé auparavant, nous cherchons dans ce travail à expliquer les facteurs d’adoption d’une comptabilité d’exercice et de son succès de mise en œuvre au sein des centres hospitalo-universitaires au Maroc. Pour répondre à ces deux objectifs, un certain nombre de dimensions doit être mobilisé et renseigné. Chaque dimension, n’étant pas mesurable directement, est réduite à un ensemble de concepts qui sont mesurés par une ou plusieurs variables observées, c’est-à-dire un ou plusieurs items directement mesurables. Chaque ensemble d’items forme ainsi une échelle de mesure.

Pour définir les concepts et élaborer les différentes échelles de mesure, nous avons eu recours à la littérature sur la mise en place de la comptabilité et sa diffusion. Ceci nous a permis de générer un premier ensemble d’items pour chaque concept. L’ensemble des items retenus et le vocabulaire formulés ont été adaptés aux praticiens en prenant compte des travaux déjà réalisés en la matière.

1. Démarche de construction du questionnaire :

La construction du questionnaire de l’enquête s’est déroulée en trois étapes : la revue de la littérature, les réunions avec un groupe de travail et le test du questionnaire.

- ✓ **La revue de la littérature** : dans notre travail de recherche nous avons réalisé une revue de la littérature existante sur la diffusion d’un nouveau système comptable

notamment la comptabilité d'exercice (comptabilité générale)⁶⁹. Notre revue de la littérature avait pour objectif notamment de :

- Avoir une connaissance large et suffisante sur le sujet de la diffusion d'un nouveau système comptable : cela nous a permis de classer les travaux de recherche sur la comptabilité, notamment la comptabilité d'exercice, et d'identifier ceux qui traitent les facteurs d'adoption et les facteurs de succès de mise en œuvre de cette approche.
- Identifier les facteurs qui ont été testés : les études sur la diffusion d'un nouveau système comptable (comptabilité générale ou comptabilité de gestion) ont testé l'impact de plusieurs facteurs sur l'adoption et le succès d'implantation de la comptabilité.
- Connaître ce qui a été fait au Maroc et ailleurs sur la diffusion de la comptabilité d'exercice dans le secteur public : nous avons constaté à travers notre revue de la littérature qu'il y a un vide⁷⁰ concernant les études empiriques traitent les facteurs de diffusion et d'adoption de la comptabilité générale dans le secteur public.
- Choisir les variables à mesurer dans notre enquête : à travers notre revue de littérature nous avons pu choisir un premier groupe de variables susceptibles d'influencer l'adoption et le succès de mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice.
- Choisir les échelles de mesure : les échelles de mesure qui sont déjà conçues et validées dans un contexte différent de celui du Maroc méritent d'être vérifiées et adaptées à notre contexte avant le lancement de l'enquête.

⁶⁹Vu le manque des travaux similaires à notre sujet de recherche, nous avons focalisé notre étude sur les facteurs de la mise en place et la diffusion d'un nouveau système comptable soit dans le secteur public soit dans le secteur privé.

⁷⁰A notre connaissance, aucune étude n'a été faite dans ce sens et qui traite la même problématique.

- ✓ **Le groupe de travail** : la deuxième étape dans la construction de notre questionnaire d'enquête, consiste à réaliser des réunions approfondies avec un groupe de travail de professionnels. Ce groupe contient des cadres financiers et administratifs, contrôleurs de gestion, auditeurs internes et des responsables supérieurs en tant qu'utilisateurs de la comptabilité générale dans les CHU au Maroc.

Au total, nous avons réalisés quatre réunions d'une heure en moyenne pour chacune, elles se sont déroulées entre janvier et mars 2017. L'objectif était de discuter en détail chaque question posée, de connaître les ambiguïtés, de recueillir d'autres éléments à intégrer au questionnaire et enfin d'adapter la formulation des questions à la terminologie utilisée par les professionnels.

- ✓ **Le test du questionnaire** : Le test du questionnaire est l'un des aspects importants de la qualité de la recherche par enquête (Pinsonneault et Kraemer, 1993). Il a plusieurs objectifs : il permet de mettre à l'épreuve la forme des questions et leur ordonnancement, de vérifier la compréhension des répondants, d'examiner la pertinence des modalités de réponses proposées (Baumard et al., 2003) et enfin de vérifier le temps de réponse requis.

Dans notre travail, nous avons testé le questionnaire auprès du centre hospitalo-universitaire Ibn Sina. Le test avait pour objectif de vérifier la compréhension des questions et de contrôler le temps de réponse total, afin de retenir une longueur de questionnaire acceptable par les répondants et de recueillir de nouvelles suggestions et remarques sur l'adoption de la Comptabilité d'Exercice. Enfin, il avait pour intention de s'assurer de la bonne compréhension des items retenus et d'éliminer les ambiguïtés dans la formulation des questions.

Après avoir expliqué la démarche retenue dans la construction du questionnaire, qui consiste à un mélange entre la revue des travaux précédents sur l'introduction d'un nouveau système comptable et la diffusion de la comptabilité, la réalisation des entretiens avec un groupe de professionnels et le test du questionnaire, nous allons passer maintenant à présenter en détail le questionnaire de notre enquête.

2. Présentation du questionnaire

Dans ce paragraphe nous présenterons les parties du questionnaire final retenu dans notre enquête. Mais avant, nous allons voir d'abord les types des questions utilisées et les types des échelles de mesure.

a) Les types des questions

Selon (Usunier et al., 2000), en matière d'élaboration des questions, on peut observer deux distinctions importantes :

- l'opposition questions factuelles Vs questions d'opinion
- l'opposition questions ouvertes Vs questions fermées.

Le sens de chaque type de question est résumé ci-après (cf. tableau 17 ci-dessous) :

Tableau 17: Les types de questions

1ère distinction	Questions factuelles	Ce sont des questions dont les réponses sont a priori objectives. Ex. : données biographiques (l'âge, le sexe, le niveau d'éducation, etc.).
	Questions d'opinion	Elles visent à collecter des jugements / avis qui ne sont pas a priori justes. Elles sont intéressantes car elles donnent des réponses diverses et enrichissantes.
2ème distinction	Questions ouvertes	Ce sont des questions qui offrent la possibilité au répondant de s'exprimer en plusieurs phrases. Elles permettent de mettre en évidence des points de vue inattendus sur ce qu'on cherchait. Cependant, leur inconvénient c'est qu'elles sont

		longues à administrer et difficiles à codifier.
	Questions fermées	Ce sont des questions qui offrent des réponses précises. elles présentent l'avantage de faciliter les réponses, leur codification et leur analyse.

Source : Usunier et al., 2000

D'après de ce qui précède, en vu de faciliter, nous avons opté dans notre questionnaire pour les questions fermées en majorité. Le choix de ce genre de questions nous paraît adéquat avec la corroboration de nos hypothèses de recherche car il nous permettra de bien cibler nos variables explicatives et expliquées.

En revanche, l'utilisation de questions ouvertes dans ce type de recherche nous semble inappropriée et rendra impossible la validation des hypothèses.

Néanmoins, nous avons utilisé quelques questions ouvertes pour permettre aux répondants de s'exprimer davantage sur des points qui ne sont pas traités dans le questionnaire.

b) Les types d'échelle

Vernette (1992, cité par Usunier et al., 2000) énumère les types d'échelles les plus souvent utilisés dans les recherches en gestion en dénombrant six catégories (cf. tableau 18 ;ci dessous) :

Tableau 18: Les types d'échelles

Dichotomique	Enoncé sous une forme interrogatoire (?) suivi d'un choix de type : Oui / Non
Choix multiple	Enoncé sous une forme interrogatoire (?) suivi de plusieurs alternatives de réponse : Ex. : Solide / Fragile / Robuste / Vite cassé
Rangs	Enoncé invitant à classer par ordre croissant ou décroissant des variables nominales

Sémantique Différentielle	Enoncé invitant à évaluer des variables entre deux pôles extrêmes : Ex. : Compétent - - - - - Incompétent
Icônes	Enoncé proposant des réponses sous des représentations iconiques : Ex. : Solide ----- Fragile
Echelle de Likert	Affirmation suivie par l'indication du degré d'accord ou de désaccord avec le jugement proposé : Tout à fait d'accord / plutôt d'accord / Légèrement d'accord / Légèrement en désaccord / Plutôt en désaccord / Tout à fait en désaccord
Echelle sémantique	Ex. : comment évaluez-vous la qualité du produit A ? Excellente / Très bonne / Plutôt bonne / Moyenne / Assez faible / Mauvaise / Extrêmement mauvaise

Pour mesurer l'intensité de nos variables, l'échelle d'attitude de type Likert à 5 points a été utilisée. Ce type d'échelle permet d'avoir des jugements plus nuancés afin d'affiner les analyses. Nous avons voulu d'une part, éviter les niveaux très fins qui embarrassent les répondants (échelle à onze points par exemple) et les niveaux trop réduits qui donnent des réponses moins nuancées. Nous n'avons pas voulu utiliser le choix « sans opinion » afin d'éviter l'absence d'attitude et d'enrichir en conséquence nos réponses.

En ce qui concerne la question d'orientation des échelles, afin de ne pas perturber les répondants et éviter d'éventuelles erreurs, nous avons suivi l'habitude courante dans les enquêtes au Maroc et en France. Nous avons ainsi placé à gauche le pôle négatif de l'échelle (défavorable ou chiffres faibles) et à droite le pôle positif (favorable, chiffres élevés).

Enfin, concernant les questions descriptives, nous avons adopté l'échelle dichotomique et l'échelle à « choix multiple ».

c) Le questionnaire

Le questionnaire utilisé dans notre recherche est constitué de quatre parties selon la segmentation en phases retenue dans la revue de la littérature et les modèles proposés.

La première partie est commune et comporte des questions sur les caractéristiques et l'organisation comptable du CHU du répondant. La deuxième partie vise les centres hospitaliers universitaires qui ont mis en œuvre ou qui sont en train de mettre en œuvre la comptabilité d'exercice. La troisième partie s'adresse aux centres hospitaliers universitaires qui envisagent l'introduction de ce système comptable. Enfin, la quatrième partie concerne les centres hospitaliers universitaires qui ne l'ont pas adoptée.

Première partie : La première partie du questionnaire est commune à tous les centres hospitaliers universitaires. Elle est composée de dix questions ont principalement trois rôles, elles permettent d'abord de recueillir des données sur les répondants, fonctions, la taille du CHU et le système et la réorganisation comptable au sein du CHU. Ensuite, ces questions constituent dans l'analyse des données, les variables de contrôle qui servent de moyen pour vérifier le poids des autres facteurs dans le modèle théorique. A titre d'exemple la question 2 sur la taille servira pour tester l'hypothèse H1.

Exemple : la question 2 sur la taille, Taille de votre centre hospitalier

Chiffre d'affaires (en DH).....

Effectif (nombre de personnes).....

Nombre des établissements hospitaliers.....

et les questions 3 à 8 pour tester l'hypothèse 2. Enfin, ces informations, une fois collectées, seront utiles pour réaliser les tests.

Les questions 3, 4, 5 et 6 sont des questions plus particulières. Elles permettent de mesurer le degré de satisfaction/insatisfaction, du système de la comptabilité budgétaire, des personnes qui ont répondu à l'enquête et de vérifier surtout l'hypothèse H2 . Pour les questions 7, 8 et 9 sont d'une importance particulière, elles visent à connaître les aspirations et attentes des répondants par rapport à l'introduction d'une.

Exemple : Question 9. Quel est l'avantage de l'introduction d'une comptabilité d'exercice au sein du CHU ? :

- Meilleure organisation
- Meilleur contrôle de gestion
- Meilleure prise de décision
- Plus grande transparence de l'information
- Plus grande clarté dans les écritures comptables
- Autres (à préciser SVP).....

Vous pouvez cocher plusieurs cases (5 au maximum).

Enfin, la question 10 est une question filtre, elle permet de connaître le statut des centres hospitaliers universitaires (contexte d'investigation) par rapport à la CE et d'orienter les répondants à la partie suivante du questionnaire les concernant. Nous l'avons posée d'une manière simple en demandant au répondant de ne cocher qu'une seule case : « Quel est le statut de la comptabilité d'exercice? ». A la fin de cette partie, nous avons précisé aux répondants, que selon leurs réponses à la question 10, ils doivent aller aux parties 2, 3 ou 4 du questionnaire.

Exemple : Question 10. Quel est le statut de la comptabilité d'exercice ? (cochez une seule réponse SVP)

- Actif (mis en œuvre et utilisé)
- En cours de mise en œuvre
- En cours de réflexion
- Approche non retenue
- Autres (veuillez préciser SVP)

Si vous répondez 1 ou 2, allez à la partie II; si vous répondez 3, aller à la partie II; si vous répondez 4, allez à la partie IV

Partie 2 : cette partie du questionnaire est relative aux centres hospitaliers universitaires qui ont adopté ou qui sont en cours de mise en œuvre de la CE. Les questions posées dans cette partie se divisent en deux catégories :

- Des questions qui servent à la vérification de nos hypothèses de recherche : il s'agit des questions 11, 15, 16, 17, 18,19, 20, 21 et 22. Pour mesurer ces questions, des échelles de type Likert et sémantique à 5 points ont été adoptées.

Exemple d'échelle Likert utilisée (question 19) :

Veillez indiquer les facteurs qui ont contribué à la réussite de la mise en place d'une CE dans votre CHU : (notation à 5 points de 1 = pas du tout d'accord à 5 = tout à fait d'accord et N/A = non applicable). Merci d'entourer un chiffre en face de chaque affirmation :

- Soutien de la Direction Générale : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Mobilisation des ressources nécessaires au projet : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Formation des opérationnels : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Information et communication : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Compatibilité avec la gestion de la performance : :1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Intégration dans le cycle de management : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Autres : (veuillez préciser svp).....
-

Exemple d'échelle de type sémantique (question 15) :

Quels sont les niveaux de difficulté rencontrés dans les étapes suivantes ? (Notation de 1= très simple à 5= très complexe et 6 = N/A = non applicable). Merci d'entourer un chiffre en face de chaque difficulté.

- Adhésion de la direction générale au projet : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Compréhension de la méthode par les opérationnels : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Collecte des données financières : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Mis e en oeuvre d'un outil (progiciel) : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Modification des systèmes d'information : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Intégration des données dans le modèle : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Production des rapports de résultats : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Intégration du modèle dans le cycle de gestion : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Autre (précisez SVP)

- Des questions sur les caractéristiques du modèle de CE et sur sa mise en œuvre : il s'agit des questions 12, 13, 14 et 20.

Exemple (question 14) : Quel est le périmètre organisationnel couvert par le système de la comptabilité d'exercice (modèle) ?

- Quel est le périmètre organisationnel couvert par votre modèle ?

- L'ensemble des établissements hospitaliers relevant du CHU
- Un ou plusieurs établissements hospitaliers
- Une ou plusieurs fonctions
- Autres (veuillez préciser SVP)

Partie 3 : Elle concerne les centres hospitaliers universitaires qui envisagent prochainement l'introduction d'une comptabilité d'exercice. Elle contient deux questions, la question 21 sur l'origine de la réflexion de mise en œuvre et la question 22 sur les motivations de cette réflexion de la mise en œuvre.

Exemple (question 24) : Qu'est-ce qui motive cette réflexion ? (notation à 5 points de 1 = pas du tout d'accord à 5 = tout à fait d'accord et 6 N/A = non applicable). Merci d'entourer un chiffre en face chaque affirmation.

- Améliorer la fiabilité et la transparence comptable : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Mettre en place un pilotage de la performance : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- obligations réglementaires : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- connaissance de la valeur et la composition du patrimoine : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Autres (veuillez préciser SVP).....

Partie 4 : Cette partie concerne les centres hospitaliers universitaires qui n'ont pas retenu la mise en œuvre d'une CE. Elle est composée de trois questions 23, 24 et 25. Ces questions visent à mesurer le degré de satisfaction de leur système comptable actuel et surtout de déterminer les raisons pour lesquelles l'introduction d'une comptabilité d'exercice a été abandonnée ou n'a pas abouti.

Exemple (question 27) : Si votre organisation a étudié la mise en œuvre d'une CE, veuillez préciser les raisons pour lesquelles cette mise œuvre a été abandonnée ou n'a pas abouti : (notation de 1 = pas du tout d'accord à 5 = tout à fait d'accord et 6 N/A = non applicable).

- L'efficacité de la CE n'a pas été prouvée : 1, 2, 3, 4, 5, 6
- Manque de ressources pour réaliser la mise en œuvre : 1, 2, 3, 4, 5, 6
- Rentabilité du projet insuffisante (coût du projet/résultat attendu): 1, 2, 3, 4, 5, 6
- La mise en œuvre a été jugée trop complexe (organisation, SI, ..): 1, 2, 3, 4, 5, 6

- Cette comptabilité patrimoniale ne s'intègre pas dans la culture de votre organisation :
1, 2, 3, 4, 5, 6
- Autres (veuillez préciser svp).....

Les questions de notre enquête posées sont formulées d'une manière simple et claire, nous avons pris en compte toutes les réactions de notre groupe de travail et des répondants de notre échantillon test. La structure des questions est la suivante :

-*Premièrement*, nous précisons l'objet de la question par un mot ou quelques mots, par exemple, pour la question 9, nous l'avons introduite de la manière suivante: «Quel est l'avantage de l'introduction d'une comptabilité d'exercice au sein du CHU»

- *Deuxièmement*, nous annonçons le type d'échelle avec le libellé des points minimum et maximum. Par exemple, pour la question 19 : (notation de 1 = pas du tout d'accord à 5= tout à fait d'accord et 6 = N/A, non applicable).

- *Troisièmement*, nous demandons aux répondants de noter chaque affirmation selon la notation utilisée pour chaque question. Par exemple, pour la question 19 : « Merci d'entourer un chiffre en face de chaque affirmation ».

Pour les autres questions, le répondant a été invité à indiquer un choix selon un classement prédéfini ou encore à écrire lorsqu'il s'agit de questions ouvertes. En outre, pour la plupart des questions, nous avons donné la possibilité aux répondants de s'exprimer sous l'intitulé « Autres, veuillez préciser ». L'objectif est de leur permettre de compléter leurs réponses.

Une fois le questionnaire terminé, nous avons rédigé une lettre d'accompagnement qui précise l'objet, l'objectif, l'intérêt de l'enquête et la date de retour. En outre, pour assurer les répondants, nous avons insisté sur la garantie de l'anonymat, la confidentialité des réponses et sur l'objectivité dans l'analyse des résultats.

d) Récapitulation hypothèses/variables/items/questions

Dans un souci de clarification, nous allons procéder dans ce paragraphe à présenter l'articulation entre les différentes hypothèses de recherche, les variables retenues, les items et le questionnaire. Nous allons aussi distinguer entre variables explicatives et variables expliquées. Ce rapprochement est résumé dans les tableaux 19 et 20 ci-dessous :

Tableau 19 : Croisement hypothèses/variables explicatives/n° question/ items

Hypothèse	Variable explicative	N° de la Question	Items
H1 : la taille d'un CHU influence de manière positive et significative le choix d'adoption d'une CE	La taille	2	Nombre des établissements hospitaliers
H2 : La réorganisation comptable, basée sur l'approche patrimoniale, contribue positivement à l'introduction d'une CE	La réorganisation comptable	3/4/5/6/7/8 /9	1) Degré de satisfaction du système de la CB 2) Capacité à remédier aux insuffisances de la CB
H3 : Les objectifs du système de la CE orientent de manière significative le choix d'adoption d'une CE	Les objectifs du système de la CE	11/24	1) Améliorer la fiabilité et la transparence comptable 2) Mettre en place un pilotage de la performance (organisation et contrôle de gestion) 3) Connaissance de la valeur et la composition du patrimoine 4) Obligations réglementaires
H4: Le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision oriente de manière positive et significative le choix d'adoption d'une CE	Le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision	21	1) Informations utilisées pour élaborer le budget et plans d'actions 2) Informations utilisées pour mesurer la performance financière 3) Informations utilisées pour des fins stratégiques
H5 : Le soutien de la direction	le soutien de la direction générale	19	1) Soutien de la Direction Générale

générale influence de manière positive et significative le succès de l'implantation d'une CE			2) Mobilisation des ressources nécessaires au projet
H6: la formation sur la CE influence de manière positive et significative le succès de son implantation.	la formation	19	1) Formation des opérationnels sur la comptabilité d'exercice 2) Information et communication
H7 : le lien du système de CE avec le système de mesure de la performance influence de manière positive et significative le succès de son implantation	Le lien avec le système de mesure de la performance	19	1) Compatibilité avec la gestion de la performance 2) Intégration dans le cycle de management
H8 : la complexité perçue du modèle de CE influence de manière négative et significative le succès de son implantation.	Complexité perçue du système de la CE	15	1) Adhésion de la direction générale au projet 2) Compréhension du système par les opérationnels 3) Collecte des données financières 4) Mise en œuvre d'un outil (progiciel) 5) Modification des systèmes d'information 6) Intégration des données dans le modèle 7) Intégration du modèle dans le cycle de gestion 8) Production des rapports de résultats

Tableau 20 : Croisement Variables expliquées/n° question/items

Variable expliquée	Sous variable	N° de la question	Items
Adoption d'une comptabilité d'exercice (Oui/Non)		10	1) Actif (mis en œuvre et utilisé) 2) En cours de mise en œuvre 3) En cours de réflexion 4) Approche non retenue
Succès de mise en œuvre	Utilisation effective	11/20	1) Améliorer la fiabilité et la transparence comptable 2) Mettre en place un pilotage de la performance 3) obligations réglementaires 4) connaissance de la valeur et la composition du patrimoine 5) Système d'information supportant la CE (logiciel, ERP...)
	Degré d'utilisation par les établissements hospitaliers/services	14	1) l'ensemble des établissements hospitaliers relevant du CHU 2) Un ou plusieurs établissements hospitaliers 3) Une ou plusieurs fonctions

La lecture de ces deux tableaux doit s'effectuer de gauche à droite. Par exemple, pour valider l'hypothèse H3 sur l'impact de la variable « Objectifs du système de la CE » sur la décision d'adoption d'une CE, nous utiliserons les questions 11 et 24 qui mesurent la variable explicative en question. De même, ces questions sont évaluées par un ensemble des items.

Après avoir exposé le questionnaire de l'enquête, nous allons présenter dans le paragraphe suivant la deuxième étape dans le processus de collecte des données.

II. Contexte d'investigation :

Dans ce paragraphe, nous présenterons d'abord, d'une façon générale, la population de l'enquête dans une recherche scientifique, puis nous discuterons notre contexte d'investigation et enfin, nous allons voir les méthodes utilisées dans cette recherche pour l'administration et distribution de notre questionnaire.

1. La population cible et la population de l'enquête

La population est l'ensemble d'individus à partir desquels l'échantillon est établi, c'est aussi l'ensemble d'éléments sur lequel le chercheur généralise ses résultats. Elle peut être un ensemble de personnes ou un ensemble d'entreprises.

En s'appuyant sur la question de la recherche et les différents objectifs, le chercheur identifie la population de l'enquête en s'assurant qu'elle couvre adéquatement la population cible (Van der Stede et al., 2005, cité par Ahmed rahmouni, 2008). Dans la présente recherche, la population cible, c'est l'ensemble des centres hospitaliers universitaires au Maroc.

Selon (Van der Stede et al., 2005), La population de l'enquête est l'ensemble de répondants disponibles au chercheur à partir de laquelle l'échantillon est constitué. Elle doit inclure des sujets qui sont dans la population cible. Dans notre travail, la population de l'enquête et la population cible sont les mêmes.

2. L'échantillon représentatif

Pour qu'elle soit réalisable, l'enquête doit reposer sur un échantillon - choisi grâce à la procédure d'échantillonnage - qui représente les sujets à enquêter (Ahmed rahmouni, 2008). La procédure d'échantillonnage consiste à sélectionner un ensemble d'individus ou d'entités à partir d'une population de manière à ce que cet ensemble permette la généralisation des résultats de l'enquête, de l'échantillon à la population (Pinsonneault et Kraemer, 1993). L'élément le plus critique dans cette procédure, est le choix d'un échantillon qui représente la population de base (Pinsonneault et Kraemer, 1993), c'est ce que l'on appelle l'échantillon représentatif. Il est défini comme étant un sous-ensemble de la population de l'enquête et ayant les mêmes caractéristiques que cette dernière (Van der Stede et al., 2005).

Si l'échantillon est représentatif, ce qui est vrai pour l'échantillon est vrai pour la population, avec une marge d'erreur calculée et vice versa (Van der Stede et al., 2005). Cette étape dans la recherche parla méthode d'enquête est très importante, car elle permet de déterminer l'étendue de généralisation des résultats.

Deux grandes catégories de méthodes sont distinguées, il s'agit des méthodes probabilistes et des méthodes non probabilistes.

a) Les méthodes probabilistes

Reposant sur une procédure aléatoire, ces méthodes consistent à donner à chaque élément de la population de l'enquête une probabilité, connue a priori, et différente de zéro, d'appartenir à l'échantillon. Dans ce cas, l'échantillon est dénommé « échantillon probabiliste », il consiste au fait que le choix de chaque élément soit indépendant du choix des autres. Ce type d'échantillon (avec un taux de réponse élevé) améliore la représentativité des résultats de l'enquête et permet par conséquent d'obtenir une meilleure généralisation des résultats de l'échantillon à la population de l'enquête, avec une marge d'erreur calculée (Van der Stede et al., 2005, cité par Ahmed rahmouni, 2008). Les méthodes probabilistes se distinguent entre elles selon deux éléments principaux (Royer et Zarlowski, 2003). Primo, les caractéristiques de base du sondage : ces caractéristiques consistent sur le fait d'avoir une liste exhaustive de la population comportant ou non certaines informations sur chaque élément. Secundo, la définition du degré de précision des résultats obtenus pour une taille d'échantillon donné.

Cinq méthodes probabilistes sont définies (Royer et Zarlowski, 2003) :

- *Echantillon aléatoire simple* : c'est la méthode la plus simple, elle repose sur le fait que chaque élément de la population présente une probabilité identique d'appartenir à l'échantillon. C'est un tirage équiprobable effectué grâce à l'utilisation de tables de nombres au hasard ou de logiciels statistiques. Cette méthode nécessite l'existence d'une base de sondage où tous les éléments de la population sont numérotés.

- *L'échantillon systématique* : cette méthode consiste à choisir sur la base du sondage, le premier élément de manière aléatoire, les éléments suivants étant sélectionnés ensuite à intervalles réguliers. L'intervalle de sélection est égal à l'inverse du taux de sondage. Le taux de sondage est le rapport de la taille de l'échantillon sur la taille de la population de référence.

- *L'échantillon stratifié* : cette méthode de sélection s'effectue en deux temps. D'abord, il faut segmenter la population à partir d'une ou de plusieurs critères de répartition *a priori* de façon à obtenir des segments regroupant les éléments les plus homogènes par rapport au phénomène étudié. Cette répartition s'appuie sur l'hypothèse de l'existence de corrélation entre le phénomène étudié et le critère de segmentation. Ensuite, les éléments de l'échantillon sont sélectionnés de manière aléatoire dans chacune des strates, sur la base d'un taux de sondage proportionnel ou non à l'effectif des strates dans la population.

- *L'échantillon à plusieurs degrés* : il consiste à effectuer des tirages successifs à différents niveaux. Le premier degré consiste à effectuer un tirage aléatoire d'éléments constituant les unités primaires, chacune de ces unités est composée d'un ensemble d'éléments. Au deuxième degré, on sélectionne de manière aléatoire à partir de chaque unité primaire, des sous-ensembles appelés unités secondaires, et ainsi de suite jusqu'au dernier degré. Les éléments sélectionnés au dernier degré correspondent aux unités d'analyse.

- *L'échantillon par grappe* : dans cette méthode, les éléments ne sont pas constitués un à un mais par sous-groupes composant des grappes. Chaque élément de la population appartient à une et une seule grappe. Elle se réalise en deux étapes, d'abord on sélectionne des grappes de manière aléatoire, ensuite, on effectue un recensement des individus.

b) Les méthodes non probabilistes

Certains éléments de la population de l'enquête auront plus de chance à être inclus dans l'échantillon que d'autres (Van der Stede et al., 2005). L'échantillon sélectionné à partir de cette méthode est appelé échantillon non probabiliste. Cependant, pour que l'échantillon non probabiliste soit admis, le chercheur doit argumenter le choix de cette méthode et effectuer des tests pour s'assurer de l'inexistence de biais dans l'échantillon (Vander Stede et al., 2005 ; Morgan, 1990). Trois méthodes, dites non probabilistes sont définies (Royer et Zarlowski, 2003, cité par Ahmed rahmouni, 2008) :

- *Echantillon par choix raisonné* : cette méthode repose sur le jugement du chercheur.

Elle permet de choisir de manière précise, les éléments de l'échantillon afin de respecter les critères fixés par le chercheur. Parmi les critères les plus fréquents, nous citons notamment :

- *Le caractère typique ou atypique de l'élément* : les éléments typiques correspondent à des éléments de la population considérés comme normaux ou fréquents. Concernant les éléments atypiques ou extrêmes, ils sont utilisés pour faciliter l'identification de phénomènes peu visibles dans les cas ordinaires.

- *La similitude ou le caractère dissemblable de certains éléments entre eux* : ce critère est justifié par la volonté du chercheur de constituer un échantillon homogène ou hétérogène.

- *Echantillon par méthode des quotas* : cette méthode est utilisée pour obtenir un échantillon ayant une certaine représentativité de la population étudiée. Elle consiste à segmenter la population sur la base de critères définis *a priori*, de telle sorte que chaque élément de la

population appartienne à un segment et un seul. A chaque segment de la population correspond un quota qui indique le nombre de réponses à obtenir.

- *Echantillon de convenance* : c'est un échantillon sélectionné en fonction des seules opportunités qui se sont présentées au chercheur, sans qu'aucun critère de choix n'ait été défini *a priori*. Ce type d'échantillon ne permet pas néanmoins une inférence statistique ou théorique. Cependant, il est utilisé essentiellement en phase exploratoire.

3. La taille de l'échantillon

Au delà de la méthode de sélection, la taille de l'échantillon est un élément critique dans le cadre de la constitution des échantillons. La détermination de la taille de l'échantillon consiste à estimer la taille minimale requise pour obtenir des résultats avec un degré de confiance satisfaisant (Royer et Zarlowski, 2003). Pour les traitements quantitatifs des données, la taille permet d'atteindre le degré de précision ou le seuil de signification souhaité. Mais en général, plus l'échantillon est grand, plus la confiance accordée aux résultats est reconnue.

L'approche standard décrite dans les ouvrages de méthodologie de la recherche recommande de déterminer la taille de l'échantillon en prenant en compte certains facteurs, notamment le seuil de signification, la précision souhaitée, l'importance de l'effet étudié, la taille de la population et le taux de réponse souhaité (Van der Stede et al., 2005 ; Royer et Zarlowski, 2003). Cependant, l'approche décrite ci-dessus, bien qu'elle soit correcte, n'est pas toujours pragmatique dans le cas des études en comptabilité pour plusieurs raisons (Van der Stede et al., 2005) :

- *Premièrement* : la majorité des recherches par enquête en comptabilité de gestion ont pour objectif de tester des théories et non pas de généraliser les résultats à la population.

- *Deuxièmement* : les recherches par enquête en comptabilité de gestion visent à obtenir des répondants, le plus d'informations possibles sur de multiples variables concernant la théorie à tester, et par là même, d'établir des estimations sur les relations entre ces mêmes variables. Ceci rend improbable la possibilité de déterminer le niveau désiré de précision pour la généralisation vers la population étudiée.

Par ailleurs, en plus de ces deux raisons, s'ajoute une troisième. Assael et Keon (1982) ont noté que d'éventuels biais d'échantillon peuvent exister (les biais de non réponse et les

problèmes de mesure qui ne sont pas liés au processus d'échantillonnage). Ces biais, s'ils ne sont pas contrôlés, ont souvent la plus grande contribution dans le biais total de l'enquête.

Ainsi, Van der Stede et al. (2005) soulignent qu'au lieu de s'investir trop dans la procédure d'échantillonnage, il est plus conseillé d'allouer les ressources de l'enquête pour améliorer d'autres éléments du design de l'enquête, telle que l'amélioration du taux de réponse.

En définitive, Van der Stede et al. (2005) concluent d'après leurs travaux que la taille de l'échantillon n'est pas assez critique pour la qualité des données de l'enquête, contrairement à ce que l'on suppose souvent. Par contre, il faut mettre plus l'accent sur les biais de non réponse. Cependant, le chercheur doit justifier la taille de son échantillon dans le cas où il n'utilise pas les calculs statistiques.

En ce qui concerne le présent travail, les méthodes citées ci-dessus ne sont pas utilisées, vu que nous travaillons sur un contexte d'investigation composé de cinq établissements au total.

3. Notre contexte d'investigation : les Centres Hospitaliers Universitaires

Selon la réglementation en vigueur, un centre hospitalier universitaire (CHU) au Maroc est un établissement public doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Il est soumis à la tutelle du ministère de la santé.

La mission d'un CHU concerne essentiellement trois axes : soins, enseignement et recherche.

❖ Centre hospitalier universitaire Ibn Sina (CHUIS) :

Établissement Public à caractère administratif doté de la personnalité morale et juridique et d'une autonomie financière sous le contrôle de l'État ; Créé par la loi n° 37.80 promulguée par le dahir n°1.82.5, du 15/01/1983 modifié et complété par les dahirs n°1.87.192 du 04/05/1988 et n°1.01.206 du 30/08/2001⁷¹. Le CHUIS a pour missions principales : Soins, Recherche et Formation.

Le CHUIS comporte, en plus de sa direction générale, dix établissements hospitaliers avec une capacité litière fonctionnelle de 2 489 lits. Son effectif total du personnel en fonction au Centre Hospitalier Ibn Sina a atteint environ 6500 agents dont 48.16 % relèvent du Budget

⁷¹Site officiel : www.chisrabat.ma

Autonome du Centre Hospitalier Ibn Sina et 51.84 %) des employés relèvent du budget général de l'Etat et agents détachés auprès du CHIS

En tant qu'établissement public au sein du secteur de la santé, le CHUIS poursuit des orientations stratégiques⁷² en l'occurrence :

- La refonte des règles et procédures régissant la gouvernance du CHIS en collaboration avec les départements de tutelle ;
- La mise en œuvre de la réforme hospitalière initiée par le Ministère de la Santé ;
- L'amélioration de la prise en charge des patients au niveau des services des urgences ;
- Le renforcement de l'offre de soins par la création et le développement de nouveaux pôles d'excellence ;
- La réhabilitation de la fonction humanisation des prestations offertes aux patients ;
- La restructuration des services cliniques, médico-techniques et administratifs par la création de pôles ;
- La revalorisation et le renforcement des capacités managériales des ressources humaines ;
- L'introduction de nouveaux modes et outils de management hospitalier ;
- La rationalisation de la dépense publique et le renforcement de la capacité d'autofinancement ;
- La promotion de l'action sociale en partenariat avec les partenaires sociaux ;
- La professionnalisation collective des pratiques médicales, infirmières et managériales.

❖ **Centre hospitalier universitaire Ibn Rochd (CHIR) :**

Le Centre Hospitalier Universitaire Ibn Rochd a été créé à partir des hôpitaux Maurice Gau, Jules Colombani et l'hôpital militaire Janvial conçus au cours des années trente.

En 1956, l'hôpital militaire prend le nom de l'Hôpital du 20 Août 1953, les Hôpitaux Maurice Gau et Jules Colombani ont fusionné sous le nom de l'Hôpital Ibn Rochd.

Après la création de la faculté de médecine de Casablanca en 1976, ces formations furent

⁷² Plan d'actions du CHUIS, 2017

intégrées dans le cadre du Centre Hospitalier Universitaire Ibn Rochd, auquel a été rattaché plus tard le Centre de Consultations et de Traitements Dentaires, créé en 1981 en même temps que la faculté de Médecine dentaire de Casablanca.

Depuis 1983, le Centre Hospitalier Universitaire Ibn Rochd est devenu un Etablissement Public, doté d'une autonomie financière, à caractère administratif (Loi n° 37-80 du 16/01/1983)⁷³.

A l'instar des centres hospitaliers universitaires au Maroc, le CHIR a pour missions de :

- Missions : Dispenser les soins médicaux ;
- Concourir à la réalisation des programmes de santé publique ;
- Participer à l'enseignement clinique universitaire médical, pharmaceutique, odontologique et biomédical ;
- Participer à la formation des professionnels de la santé ;
- Effectuer des travaux de recherche médicale, dans le strict respect de l'intégrité physique et morale et de la dignité des patients ;
- Réalisation des objectifs du Ministère de la Santé.

En matière d'effectif, le nombre de personnels exerçant leurs fonctions au sein du CHIR s'élève à 2949 dont 1089 médecins, 1053 infirmiers, 222 administrateurs et 585 agents.

❖ **Centre hospitalier universitaire Mohammed VI du Marrakech :**

Le Centre Hospitalier Mohammed VI est un établissement public doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Il est soumis à la tutelle du Ministère de la Santé. Il a été créé en vertu de la Loi 82.00 promulguée par le Dahir 1.01.206 du 10 Joumada II 1422 (30 août 2001) modifiant et complétant la loi 37.80 relative aux centres hospitaliers, promulguée par le Dahir 1.82.5 du 30 rabia I (15 janvier 1983).

Le Centre est chargé des missions suivantes⁷⁴ :

- Prodiger des soins de niveau tertiaire. A cet égard il offre des prestations médicales et chirurgicales courantes et spécialisées en urgence et/ou en activités programmées ;

⁷³Site officiel du CHIR.

⁷⁴Site officiel du CHU Mohammed VI de Marrakech

- Participer, en partenariat avec la Faculté de Médecine et de Pharmacie et l'Institut de Formation aux Carrières de la Santé, à la formation pratique du personnel infirmier ;
- Contribuer à la recherche scientifique en santé conformément aux politiques publiques en la matière ;
- Contribuer à l'innovation dans le domaine de la santé et constituer un niveau de référence pour les pouvoirs publics, en matière de recherche clinique ;
- Participer aux actions de promotion de la santé, de prévention et de la sécurité sanitaire ;
- Mettre en place des dispositifs garantissant la sécurité des patients et participe à l'organisation et à la régulation médicale des urgences pré-hospitalières et hospitalières.

Le CHU Mohammed VI se compose de cinq établissements hospitaliers avec une capacité litière de 1548 lits. Quand au personnel, le nombre s'élève à 2669 dont l'infirmier représente 77% de l'effectif total du personnel du CHU (2055) et le personnel administratif et technique représente 16% (427).la part du personnel médical semble minime du fait que les enseignants, les résidents et les internes ne sont pas inclus car ils ne figurent pas sur la loi cadre.

❖ **Centre hospitalier Hassan II de Fes :**

Le centre hospitalier Hassan II est un établissement public doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière mis en service le 05 août 2002. Il a pour missions :

- Dispenser les soins médicaux ;
- Effectuer des travaux de recherche médicale, dans le strict respect de l'intégrité physique et morale et de la dignité des malades ;
- Participer à l'enseignement clinique universitaire et postuniversitaire médical et pharmaceutique et à la formation du personnel para-médical ;
- Concourir à la réalisation des objectifs fixés en matière de santé publique par l'Etat.

En matière d'organisation, le centre hospitalier Hassan II, est constitué d'une direction générale et cinq établissements hospitaliers⁷⁵.

❖ **Centre hospitalier universitaire Mohammed VI d'Oujda :**

Comme les autres centres hospitaliers universitaires au Maroc, le CHU d'Oujda est un établissement public doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Il a été créé selon les réglementations suivantes : Dahir n°1-13-06 du 27 rabii I 1434 (8 février 2013) portant promulgation de la loi n° 83- 12 complétant la loi n° 37-80 relative aux centres hospitaliers. Il est le cinquième CHU au niveau national, après ceux de Rabat, Casablanca, Marrakech et Fès.

Le CHU Mohammed VI d'Oujda est doté de 673 lits, répartis sur les 4 hôpitaux relevant du CHU et d'une direction générale qui gère l'établissement.

Selon le site officiel, les missions du CHU Mohammed VI-Oujda concernent quatre axes principaux:

- Les soins : Le CHU Mohammed VI offre des soins de niveau tertiaire. Ils renvoient aux diagnostics et traitements médicaux et chirurgicaux courants et spécialisés en urgence et/ou en activités programmées ;
- La formation : En partenariat avec la Faculté de Médecine et de Pharmacie et l'Institut Supérieur des Professions Infirmières et Techniques de Santé, le CHU assure cette mission. Ce dernier concourt à l'enseignement clinique universitaire et post universitaire médical et pharmaceutique et participe à la formation pratique du personnel infirmier ;
- La recherche : Les travaux de recherche médicale et des soins infirmiers sont menés en collaboration avec la Faculté de Médecine et de Pharmacie et les unités de formation et de recherche étrangères. Le CHU concourt aussi à la réalisation des objectifs fixés en matière de politique de santé prônés par l'état ;
- La santé publique : Concourir à la réalisation des objectifs en matière de Santé fixés par le département de tutelle.

⁷⁵Site officiel du CHU

III. L'administration du questionnaire

En recherche scientifique, plusieurs types d'administration du questionnaire peuvent être distingués. On peut l'administrer par voie postale, en face à face, par téléphone ou par courriel (Baumard et al., 2003). Le tableau 21 ci-dessous résume certains avantages et inconvénients relatifs aux différents modes en termes de coût, de contrôle de l'échantillon et de temps de réalisation.

Tableau 21 : Comparaisons entre les différents modes d'envoi / relance

(Adapté de Baumard et al., 2003)

	Mode d'administration			
	postal	Face à face (distribution sur terrain)	Téléphonique	Par courriel et site internet
Coût	Moyen, coûts postaux et coûts de reproduction	Elevé si non pratiqué par le chercheur	Elevé si non pratiqué par le chercheur	Trop faible
Contrôle de l'échantillon	Faible	Elevé	Elevé	Faible
Temps de réalisation	Assez court sauf en cas de relance	Très dépendant de l'échantillon et du nombre d'enquêteurs	Très dépendant de l'échantillon et du nombre d'enquêteurs	Court sauf en cas de relance

Pour notre recherche, deux modes d'administration ont été utilisés. Il s'agit du mode face à face (distribution sur terrain)⁷⁶ pour l'envoi initial et la première relance, et l'appel téléphonique pour la deuxième et la troisième relance.

Le mode face à face pour l'envoi initial et la première relance est justifié par les raisons suivantes :

- Connaitre le contexte d'investigation de près (observation) ;
- Le questionnaire est administré, ce qui élimine l'impact du chercheur et par la suite réduit les biais dans les réponses ;
- Le questionnaire est administré à l'ensemble des CHU, ce qui permet d'avoir un nombre suffisant de réponse pour les traitements statistiques ;
- Le fait de se déplacer et distribuer un questionnaire imprimé donne plus de crédibilité à l'enquête et encourage le répondant à y répondre ;
- Le coût d'envoi est quasiment nul par rapport à l'envoi postal.

En ce qui concerne les relances téléphoniques, ce mode a été choisi pour diverses raisons :

- En raison du nombre de retours assez faible dans les envoi/relances précédents, nous avons jugé important d'effectuer une deuxième et troisième relance par appel téléphonique.

Cependant, afin d'éviter les biais dans les réponses, nous proposons aux enquêtés de leur envoyer le questionnaire au cas où ils seraient intéressés par l'enquête.

- L'appel téléphonique permet un contrôle élevé sur le répondant et offre la possibilité de le motiver à participer à l'enquête.

⁷⁶Pour la distribution de notre questionnaire, nous avons effectué des déplacements respectifs aux différents centres hospitaliers universitaires

IV. L'évaluation du nombre des retours

Le taux de réponse est considéré comme un baromètre important pour juger le succès et la qualité de la recherche par enquête (Frohlich, 2002, cité par Ahmed rahmouni, 2008). Il est important pour trois raisons (Frohlich, 2002, cité par Ahmed rahmouni, 2008) :

- *Premièrement* : lorsque le pourcentage des non réponses est élevé, il y a un risque réel pour que les données soient biaisées. En particulier, en sciences de gestion, lorsque le taux de réponse est faible, il est probable pour que les données recueillies ne reflètent que les entreprises prospères seulement, ce qui constitue un biais.
- *Deuxièmement* : plusieurs tests statistiques requièrent un nombre minimum de cas pour qu'ils soient réalisés.
- *Troisièmement* : un taux de réponse élevé reflète d'une manière indirecte la pertinence et la rigueur de l'enquête.

1. Amélioration du nombre des retours

En science de gestion, des outils d'amélioration du taux des retours sont utilisés par les chercheurs. Ces outils sont répertoriés dans le tableau 22 ci-après :

Tableau 22 : Les outils d'amélioration du taux des retours

Technique	Définition
Préavis	Brève notice ou appel téléphonique qui permet de générer l'intérêt de l'enquêté (Frohlich, 2002)
Sponsor	C'est le fait de mettre la signature ou le logo d'une ou des parties tiers de l'enquête sur le questionnaire (Frohlich, 2002 ; Pinsonneault et Kraemer, 1993). Cela permet de créer une crédibilité sur l'enquête et de montrer les parties qui seront intéressées par les résultats
Appel à la coopération	C'est un appel direct et sincère aux enquêtés pour aider à la réalisation de l'enquête, elle permet de mettre de la pression sur les répondants (Frohlich, 2002). Le chercheur peut éventuellement demander aux répondants le meilleur moment qui leur convient pour recevoir le questionnaire (Van der Stede et al., 2005)
Résultats	Annoncer dans la lettre de couverture l'envoi des résultats aux répondants en priorité (Frohlich, 2002)
Pression régulière	Appels téléphoniques ou courriels réguliers jusqu'à réception d'une réponse (Frohlich, 2002)

Sujets les plus intéressés	Canaliser l'enquête auprès des managers les plus appropriés/intéressés par le sujet. Ces managers sélectionnés sont qualifiés et sont plus probables à répondre (Frohlich, 2002)
Enveloppe de retour	Inclure une enveloppe timbrée pour le retour du questionnaire (Frohlich, 2002)

Dans notre enquête, dans le but d'améliorer le taux des retours, plusieurs techniques mentionnées dans le tableau 22 ci-dessus ont été utilisées :

- *Présentation générale du questionnaire*: afin de motiver les répondants à répondre, nous avons respecté un ensemble de normes relatives à la présentation générale du document (Baumard et al., 2003). D'abord, le questionnaire a été imprimé sur papier de bonne qualité. L'impression du questionnaire sur papier blanc avait pour objectif d'améliorer le taux des retours (La Garce et Kuhn, 1995). Dans le but de crédibiliser notre enquête, nous avons réservé une espace important au titre de l'étude, à la date de retour et à l'annonce du respect de l'anonymat des répondants et de la confidentialité des réponses (Frohlich, 2002 ; Pinsonneault et Kraemer, 1993).

A la fin du questionnaire, dans le but d'encourager les personnes à répondre, nous leur avons annoncé l'envoi des résultats en priorité dans le cas où ils indiqueront leurs coordonnées (Frohlich, 2002). Nous avons aussi réservé quelques lignes pour les remarques et les recommandations des participants.

- *Envoi/relances* : Comme nous l'avons précisé précédemment, après le premier envoi, nous avons effectué trois relances afin de maximiser le nombre des retours. En ce qui concerne la relance téléphonique, elle avait pour but de faire un appel de collaboration aux managers et de mettre de la pression sur eux (Frohlich, 2002). Ces appels avaient aussi pour objectif de connaître les raisons des non réponses pour les managers qui refusent de participer à l'enquête.

2. Mesure des biais de non réponse

Selon (Van der Stede et al., 2005), dans une enquête, l'effet des biais de non réponse sur la généralisation des résultats ne dépend pas seulement du taux de réponse, mais dépend également et principalement de l'étendue de ces biais. Dans le cas où le taux de réponse est faible, les résultats peuvent toutefois se généraliser lorsque les biais de non réponse sont faibles (Van der Stede et al., 2005).

Les non réponses dépendent de plusieurs facteurs, notamment le niveau du pouvoir, la capacité et la motivation du répondant :

- *Le niveau du pouvoir* : il est relatif à la position du répondant dans l'entreprise.
- *La capacité* : elle est relative à l'accès du répondant aux informations nécessaires pour répondre.
- *La motivation* : elle est liée à la tendance du répondant à révéler des informations sur son entreprise.

Ainsi, pour pouvoir répondre au questionnaire, ces facteurs doivent être présents simultanément chez le répondant. Par exemple, lors d'une enquête sur la comptabilité d'exercice au sein des centres hospitaliers universitaires, le chef de projet peut avoir la capacité de répondre au questionnaire, mais il peut ne pas avoir le pouvoir pour répondre.

Tandis que le directeur générale peut avoir le pouvoir sans avoir la capacité. Le troisième facteur qu'est la motivation, peut dépendre du degré de sensibilité des questions. Ainsi, une enquête avec des questions sensibles ou révélatrices des secrets des entreprises peut être sujet de refus par les répondants.

Cependant, il existe un certain nombre de variables qui affectent ces facteurs, elles sont scindées en trois groupes :

- *Les caractéristiques de l'entreprise* : tels que le type d'entreprise, la taille, le degré de diversification et le degré de décentralisation.
- *Les caractéristiques de l'enquête* : tels que l'objet de l'enquête, le type des questions posées, la longueur du questionnaire et la formulation des questions.
- *Les caractéristiques des répondants* : tels que le genre, l'âge, le niveau de formation, le statut socio-économique, la charge horaire et l'attitude envers la recherche.

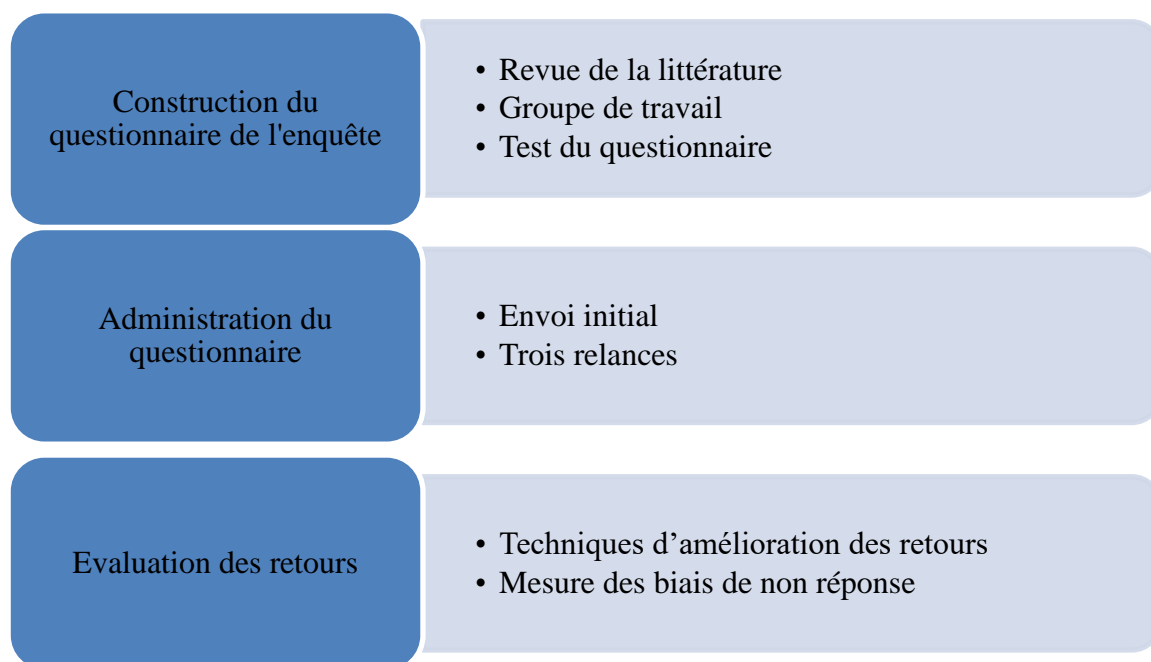
Ces sources des biais de non réponse sont communes à toutes les enquêtes en science de gestion et ce quel que soit le taux de réponse. L'analyse de ces biais est un moyen efficace pour améliorer la qualité de la recherche.

Pour mesurer les biais de non réponse dans les recherches en comptabilité, les chercheurs utilisent le plus souvent la comparaison entre les premiers et les derniers répondants (Van der Stede et al., 2005, cité par Ahmed rahmouni, 2008). En effet, les derniers répondants ou les répondants tardifs risquent d'avoir les caractéristiques des non répondants à l'enquête. La comparaison peut être étudiée selon plusieurs critères tels que la fonction dans l'entreprise, le niveau d'études, le type d'entreprise et le chiffre d'affaires.

Le chercheur peut aussi utiliser un autre moyen efficace, il s'agit de la récompense monétaire (Van der Stede et al., 2005, cité par Ahmed rahmouni, 2008). Ce moyen consiste à garantir une récompense pécuniaire aux individus qui répondent à l'enquête. L'objectif étant d'améliorer le nombre des retours et de réduire les biais de non réponse. Cependant, cette technique est coûteuse et elle est en conséquence très peu utilisée dans les recherches en sciences de gestion.

La figure 20 ci-après retrace les principaux points retenus dans notre recherche pour la collecte des données :

Figure 20 : les principaux points retenus pour la collecte des données



Section 3 - Les méthodes de traitement et d'analyse des données

Dans cette section, nous allons présenter les différents outils utilisés dans le traitement, la présentation et l'analyse de nos données. De prime abord, il est important d'expliquer la méthode statistique retenue pour évaluer la qualité de nos échelles de mesure. Après cela, nous exposerons les méthodes d'analyse descriptive des données et de test des hypothèses.

I. La validation des échelles de mesure

L'une des questions majeures que le chercheur doit se poser est la qualité de ses instruments de mesure. A cet égard, l'un des moyens les plus utilisés est la mesure de fiabilité. En effet, la fiabilité cherche à « démontrer que les opérations de la recherche pourraient être répétées par un autre chercheur ou à un autre moment avec le(s) même(s) résultats(s) » (Drucker-Godard et al., 2003). D'une autre manière, si on mesure un même phénomène plusieurs fois avec le même instrument (la même question), on doit obtenir le même résultat. L'indicateur le plus classique de mesure de la fiabilité est l'alpha de Cronbach.

Nous retenons aussi cet indicateur pour mesurer la fiabilité de nos échelles de mesure. Le coefficient alpha, développé par Cronbach en 1951, est une mesure de la cohérence interne d'une échelle de mesure à plusieurs items, grâce au calcul de la covariance entre items i et j . Son calcul est possible uniquement avec les échelles métriques. Sa valeur varie entre 0 et 1, plus elle est proche de 1, plus la cohérence interne (fiabilité) de l'échelle est forte. On accepte généralement des valeurs supérieures ou égales à 0,7.

II. Les méthodes de statistiques descriptives et de validation des hypothèses

1. L'organisation des données

L'organisation des données d'une enquête à l'aide des outils des statistiques descriptives nécessite d'abord la distinction entre les types de variables utilisées. En effet pour chaque type de variable il existe des méthodes statistiques adéquates.

a) Les types des variables

Selon (Usunier et al., 2000), quatre types de variables sont le plus souvent distingués dans les recherches en gestion:

- *Les variables numériques* : deux variables sont dites numériques lorsqu'il est possible de relier deux éléments par un coefficient de proportion. On peut dire par exemple que le coût d'un produit est deux fois celui d'un autre produit (Ex. : prix, taille, poids, salaire, quantité de vente, nombre de magasins, etc.).

- *Les variables ordinales* : ce sont des données représentées par des nombres réels qui ont perdu la propriété d'équiprobabilité entre deux valeurs successives. Ainsi, lorsque la suite des nombres est de la sorte de 1, 2 et 3, l'écart entre 1 et 2 n'est pas nécessairement le même qu'entre 2 et 3.

- *Les variables d'intervalle* : ce sont des données mesurées par des intervalles égaux entre les catégories sans zéro naturel (Ex. : échelle Likert).

- *Les variables nominales* : elles sont définies par défaut comme des variables où les éléments ne sont reliés ni par une relation d'équivalence ni par une relation d'ordre.

(Ex. : une variable « produit » qui prendra deux positions : alimentaire ou non alimentaire)

b) Les outils de statistiques descriptives

En matière d'organisation et de description des données, les statistiques offrent un large éventail d'outils d'analyse convenables pour chaque type de données.

En ce qui concerne les variables numériques et d'intervalle, on peut se référer aux statistiques paramétriques, notamment la moyenne, la variance et l'écart type. Pour les variables ordinales, on a souvent recouru à des outils statistiques non paramétriques.

2. Les outils d'explorations et de validation des hypothèses

En méthodes statistiques, il existe un corpus large d'outils d'exploration et de validation des hypothèses de recherche. Dans ce qui suit, nous en présenterons les principaux outils souvent utilisés dans le test des hypothèses.

a) L'analyse bivariée

Elle consiste à étudier les relations qui peuvent exister entre deux variables analysées simultanément. Dans la plupart des cas, on cherche à expliquer une des deux variables (variable expliquée) à l'aide de l'autre variable (variable explicative). Trois modes d'analyse bivariée seront mobilisés dans ce travail, il s'agit du test Anova à un facteur, du test Khi-deux, et de la comparaison des moyennes:

- *Le test Anova à 1 facteur* : ce test sert à réaliser une analyse de variance sur une variable dépendante par une variable indépendante. C'est une extension du test t pour deux échantillons, il permet de tester l'hypothèse d'égalité des moyennes.

- *Le test Khi- deux* : ce test sert à comparer les fréquences de deux groupes afin d'inférer une relation entre X (ex: sexe) et Y (Ex : les réponses - oui ou non - à la question no 1 de l'exercice SPSS). Les tests statistiques comme le khi-deux permettent au chercheur de rejeter ou non l'hypothèse nulle, donc de prendre une décision.

- *La comparaison des moyennes* : Elle vise à déterminer si une variable explicative a ou non une influence sur une variable expliquée. Elle permet de tester la signification des différences de moyennes observées sur plusieurs populations.

b) La régression linéaire

La régression linéaire fait partie des analyses explicatives. Elle permet d'étudier les relations de cause à effet entre une variable dépendante et une ou plusieurs variables indépendantes. On utilise souvent deux types de régression linéaire :

- *La régression simple* : elle est utilisée pour estimer les coefficients de l'équation linéaire $y = ax + b$. La variable à expliquer « y » ne dépend que d'une seule variable explicative « x ».

- *La régression multiple* : elle est utilisée lorsqu'il y a deux ou plusieurs variables explicatives. Elle permet d'estimer les coefficients de l'équation linéaire

$$y = \beta_0 + \beta_1 (x_1) + \beta_2 (x_2) + \beta_3 (x_3) + \dots + \beta_n (x_n)$$

c) L'analyse en composante principale

C'est l'une des méthodes de l'analyse factorielle, elle vise à déterminer les facteurs sous-jacents, qui permettent d'expliquer les corrélations à l'intérieur d'un ensemble de variables observées. La démarche est souvent utilisée pour réduire un ensemble de données en identifiant un petit nombre de facteurs – appelés axes ou facteurs principaux – qui expliquent la plupart des variances observées dans un grand nombre de variables manifestes.

Conclusion

Ce chapitre avait pour objectif de présenter notre approche empirique (terrain). Nous avons d'abord présenté notre positionnement épistémologique (positivisme aménagé). Il s'agit d'une recherche visant à concevoir deux modèles :

- Modèle pour les facteurs d'adoption d'une comptabilité d'exercice ;
- Modèle pour les facteurs de succès de sa mise en œuvre.

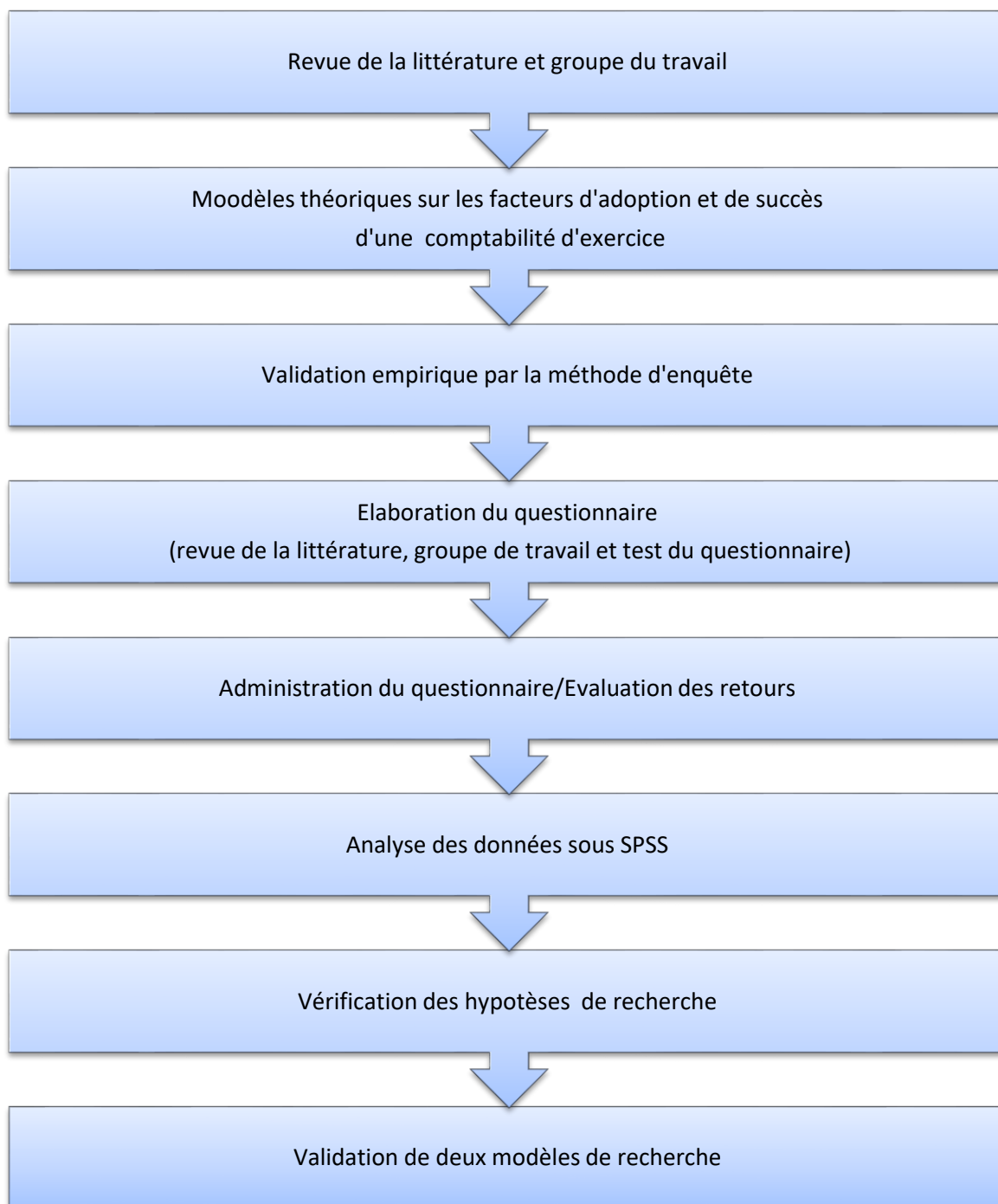
Pour ce faire, nous avons opté pour un raisonnement hypothético-déductif. Nous avons ensuite mis l'accent sur la collecte des données : il s'agit de données collectées par la méthode d'enquête. Notre questionnaire a été élaboré sur la base des travaux de recherche similaires à notre problématique de recherche, notamment les travaux précédents sur la mise en place d'un nouveau système comptable et la diffusion du système d'information comptable, puis il a été amélioré et adapté au secteur public et au contexte marocain grâce à des entretiens approfondis avec un groupe de travail et à un test de pré-enquête réalisé au centre hospitalier ibn sina.

Ensuite, nous avons procédé à l'administration et distribution de notre questionnaire (envoi/relance), il s'agit d'une enquête auprès de cinq centres hospitaliers universitaires existants au Maroc.

Nous avons aussi mis en valeur les techniques utilisées dans la présente recherche pour améliorer le nombre des retours et vérifier l'existence d'éventuels biais de non réponse. Puis nous avons discuté la scientificité de notre recherche en termes de fiabilité des instruments de mesure. Enfin, nous avons expliqué les différents outils et instruments retenus pour l'analyse des données : il s'agit d'outils des statistiques descriptives et explicatives qui serviront pour présenter les données du tri à plat et pour valider nos hypothèses de recherche (Moyenne, écart type, corrélations, test khi-deux, test de moyenne, test Anova et Analyse factorielle).

La figure 21 ci-après présente un récapitulatif des principaux points de notre méthodologie de recherche

Figure 21 : Récapitulatif des principaux points de la méthodologie de recherche



Nous allons passer maintenant à la présentation et l’analyser de nos résultats de recherche, issus de la mise en œuvre de notre méthodologie. C’est l’objet de notre sixième et dernier chapitre.

**CHAPITRE VI : Les déterminants d'adoption d'une comptabilité
d'exercice et de son succès**

Introduction

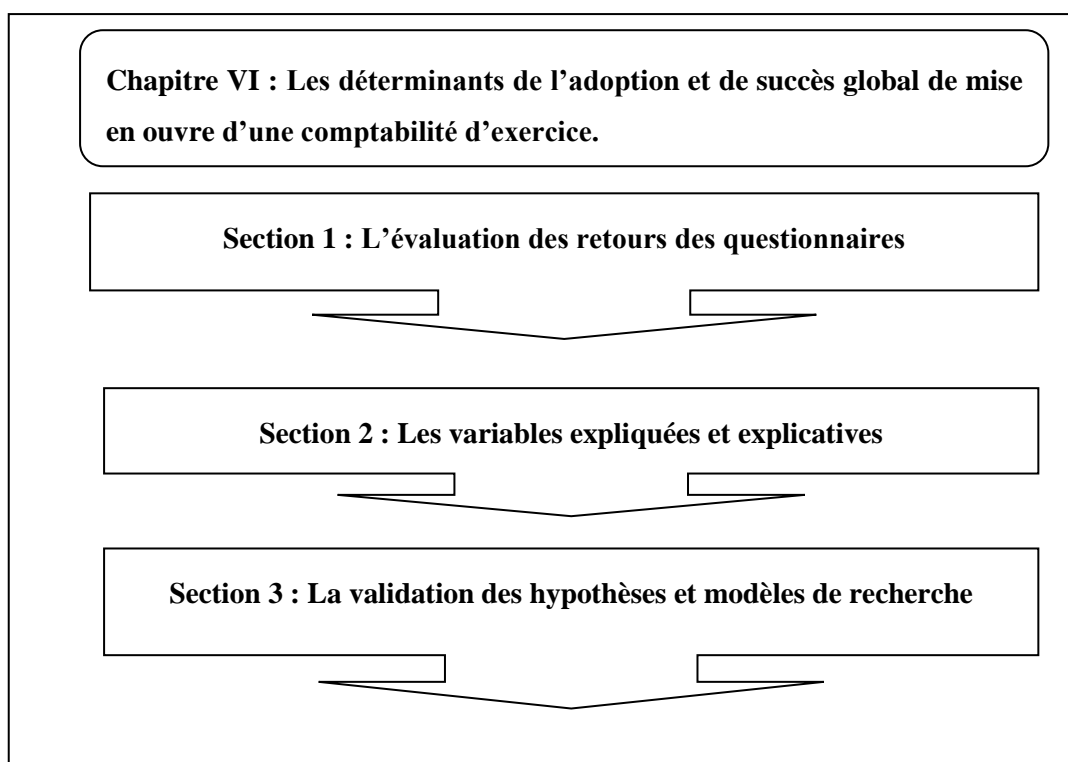
Ce chapitre est consacré à la présentation des résultats de notre enquête et au test des différentes hypothèses mises en avant. Il se divise en 3 sections :

La première section abordera l'évaluation des retours, elle mettra l'accent sur les caractéristiques des répondants à l'enquête en termes de taille, de secteurs et de type. La vérification des biais de non réponse et la présentation des raisons de non participation à l'enquête seront traitées par la suite.

Dans la deuxième section, nous développerons nos variables expliquées et explicatives. Nous en présenterons à l'occasion les principaux résultats statistiques obtenus afin de réaliser des comparaisons avec les données d'enquêtes précédentes.

Par la suite, la troisième section fera l'objet de la validation de nos hypothèses et modèles de recherche. Pour cela, nous allons d'abord étudier les corrélations entre nos variables explicatives. L'objectif étant d'étudier avec soin ces variables afin d'en tirer des conclusions susceptibles de nous servir dans l'analyse et l'interprétation des résultats. Ensuite nous passerons aux tests de nos hypothèses de recherche. Nous y présenterons la synthèse des résultats des différents tests statistiques ainsi que les conclusions et les enseignements tirés. La figure 22 retrace le plan de ce chapitre.

Figure 22 : Plan du sixième chapitre



Section 1 - L'évaluation des retours des questionnaires

Avant de présenter les données de l'enquête et la validation de nos hypothèses de recherche, il est important d'examiner le nombre des retours et l'existence d'éventuels biais de non réponse.

I. L'étude des répondants à l'enquête

Comme nous l'avons mentionné au quatrième chapitre, le questionnaire de l'enquête a été distribué en avril 2017 et des relances ont été effectuées ensuite.

Le contexte d'investigation concerne les cinq centres hospitaliers universitaires existants au Maroc. Après avoir reçu les premiers retours (presque un mois), des relances notamment par téléphone⁷⁷ ont été faites. Nous avons obtenu au final un retour de questionnaires complets de 60.

Le détail d'envoi/relance et des nombres des retours sont résumés dans le tableau 23 suivant :

Tableau 23 : détail d'envoi/relance et des nombres des retours

	Nombre d'envoi/relance	Nombres de retours exploitables	Proportion %	Taux de retour en %	Taux de retour global
Envoi initial	220	33	55	15	29,96
Relance 1	187	19	31,67	10,16	
Relance 2	168	6	10	3,57	
Relance 3	162	2	3,33	1,23	
Total		60	100		

Source : Auteur, 2019

⁷⁷Nous avons, aussi, eu recours à notre portefeuille relationnelle pour accélérer le retour des réponses

Caractéristiques des répondants :

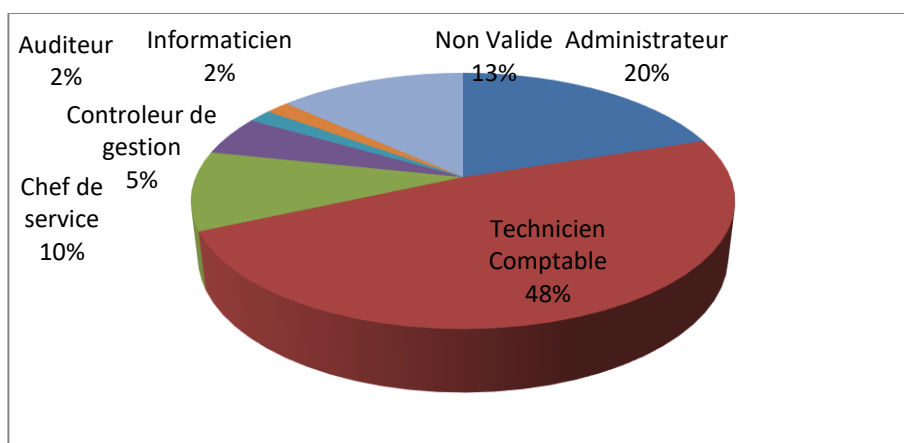
Le tableau et le graphe ci-dessous montrent que 48,33% des répondants sont des comptables, tandis que 20,0% sont des administrateurs, suivis par les chefs de service avec un taux de 10%, le reste des répondants sont des contrôleurs de gestion et auditeur. Ceci indique que le questionnaire a été adressé à des personnes ressources et connaisseurs du sujet en question.

Tableau 24: Répartition des répondants selon fonction au sien de l'organisation

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Administrateur	12	20,00%	20,00%	20,00%
Technicien Comptable	29	48,33%	48,33%	68,33%
Chef de service	6	10,00%	10,00%	78,33%
Contrôleur de gestion	3	5,00%	5,00%	83,33%
Auditeur	1	1,67%	1,67%	85,00%
Informaticien	1	1,67%	1,67%	86,67%
Non Valide	8	13,33%	13,33%	100,00%
Total	60	100,00%	100,00%	

Source : Auteur, 2019

Figure 23: Diagramme en secteur des répondants selon fonction au sien de l'organisation



II. Les raisons des non réponses

Après à la troisième relance téléphonique, seulement deux questionnaires sur 162 qui sont retournés et exploitables. Différentes raisons des non réponses peuvent être annoncées :

- Manque de temps est le motif prioritaire mis en avant par les répondants ;
- Le fait de ne pas être concerné par l'enquête ;
- Le fait de ne pas être au courant ;
- Manque d'attitude à la recherche.

Section 2 - Les variables expliquées et explicatives

Cette section sera consacrée à la présentation de nos variables expliquées et explicatives.

Pour chaque variable nous allons décortiquer l'ensemble des items qui la composent ainsi que les différentes statistiques obtenues.

I. Les variables expliquées

Deux variables expliquées sont retenues dans cette recherche, à savoir, l'adoption d'une CE oui/non et le succès global de mise en œuvre d'une CE.

1. La variable expliquée « adoption d'une CE oui/non »

a) Construction de la variable expliquée « adoption d'une CE oui/non »

En vertu de la revue de la littérature effectuée et des réactions du groupe de travail, la première variable expliquée retenue dans cette recherche concerne l'adoption ou la non adoption d'une CE. Cette variable est mesurée par la question n°10 de la première partie du questionnaire sur le statut de la CE dans centres hospitaliers universitaires. Le tableau 25 ci-dessous montre la segmentation de notre contexte d'investigation en fonction des phases de mise en œuvre d'une CE :

Tableau 25: La segmentation du contexte d'investigation en fonction des phases de mise en œuvre d'une CE

	<u>Phase 1 :</u> CE non retenue	<u>Phase 2 :</u> - CE adoptée et mise en œuvre - CE en cours de mise en œuvre	<u>Phase :</u> CE en cours de réflexion
CHU RABAT		Oui	
CHU CASABLANCA		Oui	
CHU FES		Oui	
CHU OUJDA		Oui	
CHU MARREKECH			Oui

Source : Auteur, 2019

Avec un total de cinq CHU, cette situation constitue donc la première variable expliquée dans notre modèle et notre processus de recherche. Dans ce sens, le taux d'adoption d'une CE par les centres hospitaliers universitaires au Maroc est de 80%⁷⁸.

Par ailleurs, suite à notre entretien avec des directeurs des hôpitaux et responsables financiers, ces derniers ont montré un grand intérêt et motivation à l'adoption et mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice. Ses avis favorables à l'adoption d'une comptabilité d'exercice sont justifiés par le fait que :

- ❖ L'introduction d'un nouveau système comptable, basé sur l'approche patrimoniale, est une obligation légale (s'aligner à la réglementation en vigueur) ;

⁷⁸A notre connaissance, il n'existe pas des données précédentes sur le degré d'adoption et de la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice dans d'autres établissements publics soit au Maroc soit à l'étranger. Ceci dit, que la comparaison, dans le temps et dans l'espace, reste difficile.

- ❖ La comptabilité d'exercice permet d'avoir une image fidèle de la situation patrimoniale de l'établissement public ;
- ❖ La comptabilité d'exercice, en tant qu'outil d'information, pourrait faire face aux limites et aux insuffisances de la comptabilité budgétaires ;
- ❖ Ce nouveau système comptable constitue un chantier de grande envergure permettant un pilotage de la performance notamment comptable.

b) Les raisons de non adoption ou retard d'adoption et de mise en œuvre :

D'après nos discussions avec des personnes ressources⁷⁹ au niveau des CHU, Le rejet ou le retard de mise en œuvre est dû à plusieurs raisons notamment la complexité du processus d'implantation qui est le facteur le plus important, le manque des ressources, le manque d'une vision managériale et une rentabilité insuffisante du projet.

Nous discuterons ci-dessous l'ensemble de ces raisons :

- La complexité de la mise en œuvre : la première raison du rejet (non adoption) ou retard d'adoption d'une CE remonte à la complexité de sa mise en œuvre. Comme toute innovation managériale notamment en système d'information, l'introduction d'une CE au sein des établissements publics nécessite des étapes, la réussite de ces étapes requiert l'implication et l'adhésion de tout le personnel opérationnel. Or, cette condition est souvent difficile à atteindre vu les résistances au changement⁸⁰, manifestées par ce dernier.
- Le manque des ressources : la mise en œuvre d'une CE nécessite la combinaison des ressources matérielles, financières et humaines. Surtout le manque du personnel qualifié (compétences et expériences nécessaires) et des ressources financières suffisantes provoque l'abandon du projet ou de son retard.

⁷⁹ Nous avons eu l'occasion de s'entretenir avec le chef de projet de la mise en place de la CE au sein du CHU Ibn Sina, le Directeur de l'hôpital d'enfants de Rabat et d'autres cadres financiers et administratifs.

⁸⁰ BARTOLIE A. HERNEL P, les facteurs de résistance au changement, Le développement de l'entreprise, 1986.

- Inadaptation à la culture de l'établissement : l'introduction d'une CE, notamment dans un établissement public, exige une culture de coopération, de responsabilité et d'ouverture sur le marché. En outre, elle nécessite une gestion en transversale qui donne à chaque acteur une part dans la responsabilité, dans la création de la valeur et dans la prise de décision. Elle met aussi en valeur un management participatif⁸¹ au détriment d'un management autoritaire (traditionnel). Il est bien évident qu'il serait difficile d'accepter l'utilisation de telle méthode ou innovation dans les entités ayant un style de management autoritaire. Dans ce sens, La première étape est de délaissier ce style de management en faveur de la coopération et la participation.
- Insuffisance de la rentabilité du projet : l'étude de la faisabilité d'un projet quelconque comporte aussi l'analyse de la rentabilité financière. La plupart des entités (privées ou publiques) qui ne voient pas un rendement important en terme financier du projet, hésitent sur son adoption. Cependant, souvent la rentabilité de telles innovations n'apparaît que dans le moyen et long terme. En plus, à côté de l'avantage financier l'établissement peut espérer d'autres avantages non financiers qui peuvent avoir des répercussions positives immédiates sur la rentabilité globales du projet. Dans la mise œuvre d'une CE, nous pensons notamment à l'amélioration de la fiabilité des informations comptables, la connaissance de la valeur et la composition du patrimoine de l'établissement public (le CHU), la suppression des activités non créatrices de la valeur, la maîtrise des processus de création de la valeur, l'efficacité de la prise de décision et l'amélioration de la gestion comptable et financière.
- La collecte des données et l'adhésion des responsables : ces facteurs constituent des freins à la mise en œuvre d'une CE. Ajoutons à cela, la dualité des deux systèmes comptables, comptabilité budgétaire et comptabilité d'exercice, au sein du même organisme qui pose beaucoup de problèmes.
- Efficacité non prouvée du système de la CE : ce facteur est inhérent, peut être au manque de connaissances et savoirs sur la CE. En effet, la littérature sur ce sujet est

⁸¹ Cela fait référence, aussi, à un style de management inspiré des bonnes pratiques du secteur privé.

abondante et prouve bien à travers des études empiriques, l’objectif et l’efficacité de ce système comptable.

En outre, selon le rapport de redressement⁸² de la comptabilité d’exercice dans le CHU Ibn Sina (CHUIS)⁸³ en 2005 et après avoir rencontré le chef de division des affaires financières et chef du projet actuel, nous avons constaté que la première tentative de la mise en place d’une comptabilité d’exercice est datée de 1993.

Le tableau suivant montre un aperçu sur l’historique de la comptabilité d’exercice au CHUIS (1993 à 2005).

Tableau 26 : aperçu sur l’historique de la comptabilité d’exercice au CHUIS (1993 à 2005)

Année	Activités et actions entreprises
Fin 1993	Intervention du cabinet KPMG dans la cadre du marché n°225/92 dont l’objet principal a été : <ul style="list-style-type: none"> • Elaboration d’un inventaire détaillé des immobilisations du CHUIS et préparation d’une balance d’ouverture ; • Elaboration d’un plan comptable spécifique ; • Elaboration d’un manuel de procédures comptables et financières ; • Séminaire de formation au profit des cadres du CHUIS ; • Assistance du CHUIS à la préparation des états de synthèse de l’exercice 1994.
Fin 1996	Avenant au marché n°225/92 dont l’objet a été : <ul style="list-style-type: none"> • Validation des procédures mises en place par le CHUIS au niveau de l’hôpital des spécialités de Rabat retenu comme site pilote ;

⁸² CHU Ibn Sina, Division des affaires financières, Plan de redressement de la comptabilité générale, 2015.

⁸³ Le CHU Ibn Sina est le premier CHU au Maroc qui a tenté de mettre en place le système de la comptabilité d’exercice depuis 1993.

	<ul style="list-style-type: none"> • Assistance et formation des cadres pour la tenue des exercices comptables 1994, 1995 et premier semestre 1996 ; • Etablissement des états de synthèse consolidés du CHUIS.
Fin 1997	Recrutement de 18 cadres comptables et constitution de la cellule plan comptable chargée de la supervision du projet.
1998	<ul style="list-style-type: none"> • Acquisition du logiciel Sage Compta 500 ; • Réalisation d'une opération de câblage ; • Acquisition des ordinateurs et accessoires.
Début 1999	Démarrage de la généralisation de la reconstitution de l'exercice 1994 et suivants à l'ensemble des établissements hospitaliers du CHUI.
A partir de 2002	La cellule plan comptable a été entièrement dissoute au moment où la reconstitution des comptes était loin d'être achevée.
2005	<ul style="list-style-type: none"> • Recrutement de trois administrateurs (Bac +6) ayant une formation en Finance-Comptabilité en vue de reconstituer la cellule plan comptable ; • Redéploiement de l'un des ces cadres nouvellement recrutés à un autre service après avoir bénéficié de trois mois de formation dans les domaines strictement liés à la comptabilité générale.

Source : Auteur, 2019

D'après le tableau ci-dessus, l'abondance du système de la comptabilité d'exercice en 2005 après l'avoir initié en 1993 par le CHUIS est due à plusieurs handicaps et problèmes, nous citons :

- Problèmes liés à la charge du travail : à ce niveau, il faut distinguer entre la charge du travail liée à la reconstitution des exercices comptables au niveau des établissements hospitaliers et la charge du travail liée à la consolidation des comptes ;
- Problèmes liés aux moyens humains et organisationnels :
 - La majorité des directeurs des hôpitaux et des chefs des services financiers n'adhéraient pas au projet de la comptabilité d'exercice ;

- Redéploiement des cadres et techniciens comptables formés et expérimentés en comptabilité d'exercice ;
 - Absence d'une structure chargée exclusivement du suivi du projet de la comptabilité d'exercice. Ceci implique que la priorité était souvent accordée à la comptabilité budgétaire au détriment du projet ;
 - Relâchement et insouciance à l'égard du devenir du projet.
- Problèmes liés au recueil et à la disponibilité de l'information comptable :
- L'opération de reconstitution oblige à remonter à des exercices antérieurs pour lesquels l'information comptable était souvent non disponible ou incomplète ;
 - Les écritures étaient comptabilisées sur la base des documents émanant de la comptabilité budgétaire (Ex : ordre de paiement au lieu des facteurs).
- Problèmes liés au faible apport informationnel des états de synthèse reconstitués :
- En l'absence d'une exploitation en temps réel des outputs de la comptabilité d'exercice, l'opération de la reconstitution est devenue démotivante pour tous les niveaux de la hiérarchie ;
 - Le retard important dans la reconstitution et donc dans la production des états de synthèse comptable fait que la comptabilité d'exercice ne joue en aucun cas son rôle de système d'information et d'aide à la prise de décision.
- Problèmes lié au respect des principes comptables.

Nous signalons par la suite, après des années d'abondance du projet de la comptabilité d'exercice, la CHUIS a repris le démarrage effectif du projet en 2012 dont les principales activités et actions mises en place, depuis 2012 à nos jours, sont les suivantes :

- Recensement et actualisation de l'inventaire des biens meubles et immeubles du CHUIS ;
- Acquisition du progiciel de la comptabilité générale SAGE 1000 ;
- Formation sur Sage 1000 (comptabilité et immobilisation) au profit de 67 Cadres et techniciens comptables ;
- Intégration des immobilisations sur la base de données « Sage Immos » ;

- Rapprochement des écritures comptable au titre de chaque exercice comptable (recettes/dépenses) en collaboration avec les chefs des services financiers des établissements hospitaliers ;
- Démarrage de l'assistance à la mise en place et l'accompagnement du CHUIS en matière de Comptabilité Générale (Marché 198/13, ordre de service notifié le 13/12/2013 et un autre marché en 2015) ;
- En 2014 Finalisation et établissement du Bilan d'ouverture au 01/01/12
- Etablissement des états de synthèse de l'année 2012 et les années suivantes.

c) L'étude des modèles mis en œuvre

Les caractéristiques des systèmes d'information adoptés notamment en comptabilité, diffèrent selon les objectifs poursuivis. Elles conditionnent par ailleurs la taille et la complexité des processus⁸⁴ et autres. Suivant l'analyse des résultats de notre enquête, nous constatons d'après le tableau 27 ci-dessous que l'introduction d'une CE couvre l'ensemble des établissements hospitaliers (direction générale et hôpitaux) que comporte un CHU

Tableau 27: Périmètre organisationnel couvert par le système de la CE*

	Nombre des CHU	Pourcentage
L'ensemble des établissements hospitaliers relevant du CHU	4	100%
Un ou quelques établissements	0	0
Une ou plusieurs fonctions	0	0
TOTAL	4	100%

*Quel est le périmètre organisationnel couvert par votre modèle ?

⁸⁴On parle ici des difficultés rencontrées lors de l'implantation d'un nouveau système comptable.

Ce domaine de couverture organisationnelle dépend de plusieurs facteurs, notamment :

- les besoins du CHU ;
- les moyens disponibles pour la mise en œuvre.

Par ailleurs, la fonction « système d'information » prend un intérêt croissant dans la structuration de cet outil et dans l'organisation de la circulation des informations. Elle est responsable aussi de la mise en place de l'interfaçage entre le système de la comptabilité et les autres systèmes d'information. A cet égard, nous distinguons quatre types de support informatique sont utilisées par les organismes.

Les organismes peuvent soit acquérir un progiciel dédié à la comptabilité générale⁸⁵. Ils peuvent aussi créer un programme interne spécifique à la comptabilité générale, mais cela est difficile car il demande des compétences et expériences internes en programmation informatique. Pour certains optent pour l'intégration du modèle dans un ERP existant dans l'établissement, à ce niveau un établissement déclare avoir acheté un progiciel spécifique et intégré une partie du modèle dans un ERP existant. Enfin, vu les tarifs élevés des progiciels spécialisés, certains établissements font recours à la création de base de données sous Access et Excel.

En ce qui concerne notre recherche, les résultats de notre enquête ne donnent pas assez d'information dans ce sens vu le nombre important des réponses non valides (aucune mention) liées à la question suivante:

Quel système d'information supporte le modèle ?

- Progiciel spécifique ? Lequel.....
- Développement spécifique?
- Intégration dans un ERP existant ? Lequel: Outils micro (MS Excel, Access, ...)
- Autres (Veuillez Précisez SVP) :.....

⁸⁵ Soit acquisition d'un seul module soit plusieurs modules selon les besoins exprimés en tenant compte bien évidemment le budget alloué à ce titre.

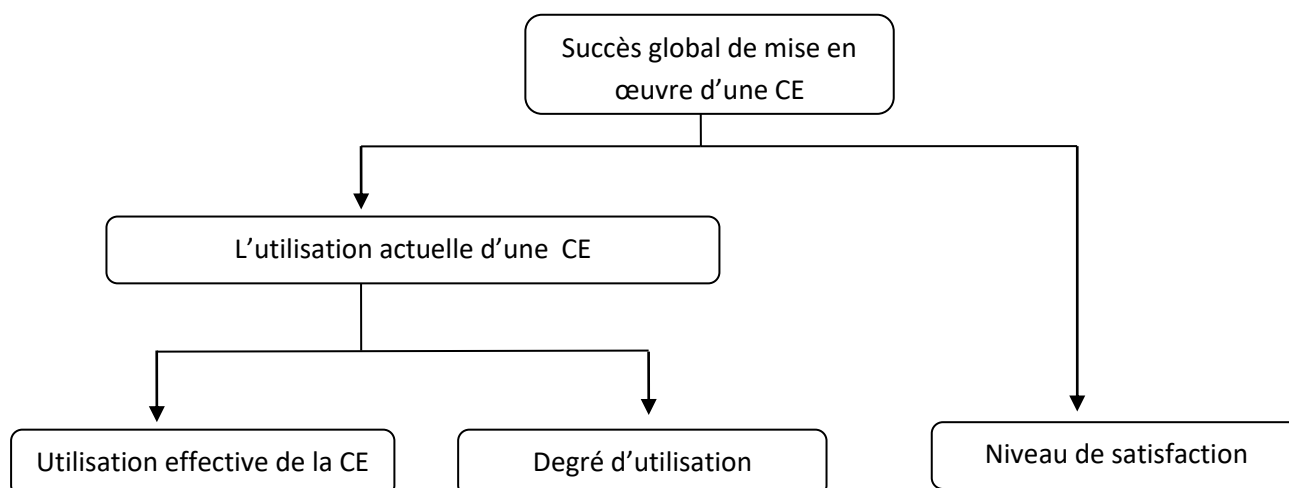
D'après notre observation participante et les rencontres que nous avons réalisé avec des responsables financiers exerçant leur fonction au niveau des centres hospitaliers universitaires, nous avons constaté que les CHU qui ont adopté et mis en œuvre le système de la CE ont pu acquérir un progiciel spécifique et intégrer une partie du modèle dans un ERP existant.

2. La variable expliquée « succès global de mise en œuvre d'une CE »

Pour mesurer la variable « succès global de mise en œuvre d'une CE », nous adoptons dans cette recherche trois dimensions, issues des travaux de Rahmouni (2008) et de Foster et Swenson (1997). Il s'agit de :

- Utilisation effective de la CE
- Degré d'utilisation de la CE par les Etablissements hospitaliers/services du CHU
- Niveau de satisfaction

Figure 24 : succès global de mise en œuvre d'une CE



a) L'utilisation effective de la CE :

En s'appuyant sur les travaux de Shields (1995), Bescos et al. (2002), Pierce et Brown (2004) et Rahmouni (2008) nous avons identifié quatre items qui corroborent avec notre sujet de recherche. L'ensemble des items a été adapté et affiné suite aux entretiens avec le groupe de travail et au test du questionnaire. Le tableau ci-dessous montre les résultats des statistiques descriptives des ces items (cf. Tableau 28 ci-dessous) :

Tableau 28: Statistiques descriptives des utilisations effectives de la CE*

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Améliorer la fiabilité et la transparence comptable	3	5	4,27	0,809
Mettre en place un pilotage de la performance	1	4	3,04	0,903
Obligations réglementaires	3	5	4,53	0,625
Connaissance de la valeur et la composition du patrimoine	3	5	4,49	0,695

Source : Auteur, 2019

*Quels ont été les motifs de l'adoption initiale de cette comptabilité? (notation de 1 = pas un motif à 5 = motif très important et 6 N/A = non applicable). Entourez un chiffre en face de chaque raison.

Nous constatons, d'après ce tableau, que centres hospitaliers universitaires au Maroc qui utilisent une CE cherchent en priorité à s'aligner à la réglementation en vigueur, puis à connaître leur situation patrimoniale et par la suite à améliorer la fiabilité et la transparence de l'information comptable. Cependant, nous pouvons dire que les CHU ne profitent pas entièrement, jusqu'à maintenant, des avantages la CE, ils mettent plus l'accent sur certaines pratiques tandis que l'utilisation des autres pratiques reste médiocre.

Par ailleurs, pour valoriser les pratiques de la CE dans les établissements publics au Maroc, il s'est avéré important de les situer par rapport à d'autres enquêtes similaires.

b) Le degré d'utilisation par les services :

Notre observation participante nous a montré que la CE au niveau des CHU est utilisée à l'ensemble des établissements hospitaliers relevant du CHU (Direction Générale et Hôpitaux). Ainsi, nous remarquons une utilisation élevée – la plupart du temps – par la division des

affaires financières (DAF) et les services des affaires financières (SAF) au niveau des hôpitaux, ce qui est tout à fait normal.

En outre, nous constatons des utilisations moyennes par la division des achats et logistiques, services d'approvisionnement et services de gestion de stock. Enfin, des utilisations à faibles degrés par les autres divisions et services.

c) Le niveau de satisfaction :

Pour mesurer le niveau de satisfaction vis-à-vis du système de la CE, nous avons utilisé l'échelle de mesure à un item de Foster et Swenson (1997) et McGowan et Klammer (1997). Les données sur cette variable sont résumées dans le tableau 29 suivant :

Tableau 29 : Principales statistiques sur le niveau de satisfaction*

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Globalement, votre système de comptabilité d'exercice répond-il aux besoins de votre organisation ?	3	5	3,82	0,777

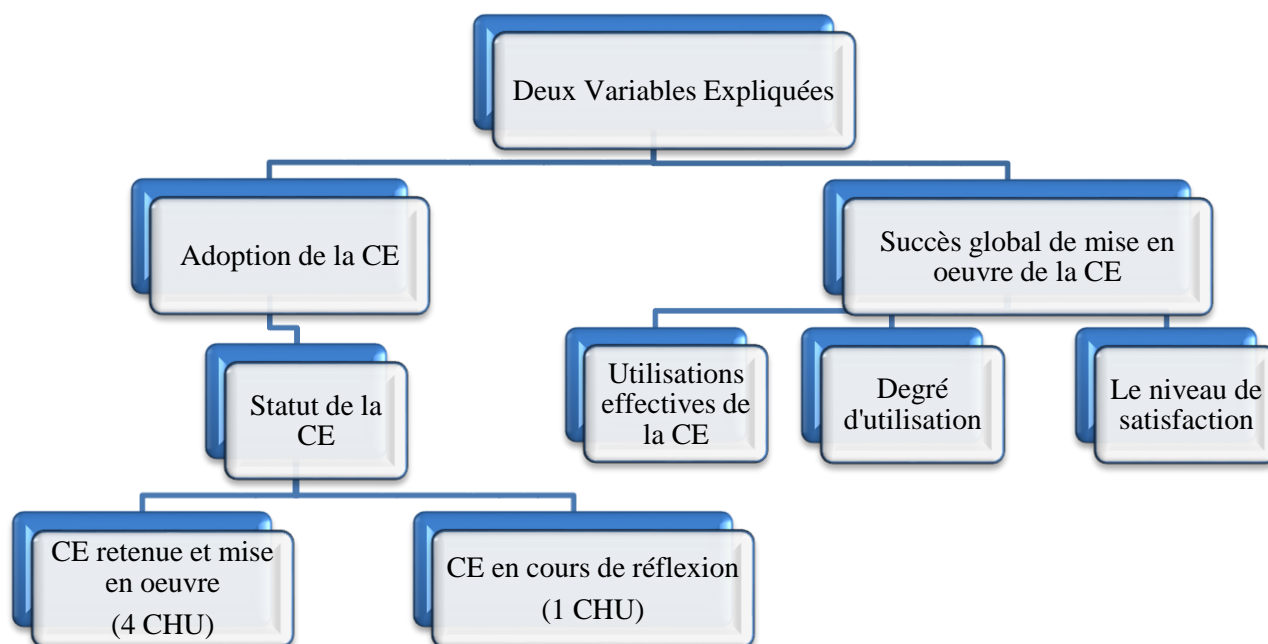
Source : Auteur, 2019

* Echelle de mesure à 5 points : 1 = Pas du tout satisfait à 5 = Très satisfait

Ce résultat met en évidence une satisfaction positive et favorable vis-à-vis de la CE. Il montre que la majorité des CHU qui ont mis en place la CE ont dépassé le stade de la difficulté et ils l'utilisent couramment dans le cycle de management. On peut dire, qu'ils ont réussi à profiter des apports de la comptabilité d'exercice: notamment l'aide à la connaissance de la situation patrimoniale, à l'amélioration de la sincérité des comptes, à l'amélioration de la gestion comptable et à la prise de décision stratégique. Ce résultat appuie les résultats sur les utilisations effectives de la CE et le degré des utilisations de la CE par les CHU (notre contexte d'investigation).

Nos deux variables expliquées retenues dans cette recherche sont récapitulées dans la figure 25 ci-après :

Figure 25 : Récapitulation des variables expliquée retenues



Source : Auteur, 2019

II. Les variables explicatives

A ce niveau nous présenterons les variables explicatives de nos deux modèles, à savoir : les variables explicatives de l'adoption d'une CE et les variables explicatives du succès de mise en œuvre d'une CE.

1. Les variables explicatives de l'adoption de la CA oui/non

Dans ce paragraphe, nous allons présenter les quatre variables explicatives de « l'adoption de la CE oui/non » et retenues dans notre premier modèle. Il s'agit de la taille du CHU, la réorganisation comptable, les objectifs du système de la comptabilité d'exercice et le degré d'utilisation des informations comptables, issues de la CE, dans la prise de décision.

a) La taille du CHU

Dans notre étude, la taille du CHU constitue une variable de contrôle. Généralement, la taille d'un organisme peut se mesurer à l'aide de plusieurs critères : effectif employé, chiffre

d'affaires, valeur ajoutée, capitaux propre (fonds de dotation). Vu le manque d'informations récentes et exhaustives sur le chiffre d'affaires⁸⁶ des CHU, nous avons utilisé comme base le nombre des établissements hospitaliers relevant du CHU pour mesurer sa taille.

Cependant, cette nouvelle variable sera utilisée pour tester notre hypothèse H1 dans le premier modèle. (cf. tableau 30 ci-dessous)

Tableau 30: Principales statistiques sur le nombre des établissements hospitaliers
(Question 2)

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
entre 1 et 5	29	48,3	48,3	48,3
entre 5 et 11	31	51,7	51,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Source : Auteur, 2019

b) La réorganisation comptable basée sur l'approche patrimoniale

La réorganisation comptable constitue notre deuxième variable explicative de l'adoption d'une CE. Cette réorganisation comptable basée sur l'approche patrimoniale est justifiée, à notre sens, par le fait de remédier aux insuffisances enregistrées au niveau de la comptabilité budgétaire en matière de la fiabilité des informations et transparence, meilleure gestion comptable, degré de satisfaction des utilisateurs du système comptable, planification... etc.

Après la prise en considérations des remarques de notre groupe de travail, nous avons retenu deux items⁸⁷ pour l'échelle de mesure de cette variable. Cette variable est mesurée par les questions, notamment, 3, 4, 5, 6, 7 et 8 du questionnaire. Les tableaux 31, 32, 33 et 34 ci-dessous en résumant les principaux résultats.

⁸⁶Réponses non valides

⁸⁷ Il s'agit de : degré de satisfaction du système de la comptabilité budgétaire et capacité de la comptabilité d'exercice à remédier aux insuffisances de la comptabilité budgétaire.

Tableau 31:Principales statistiques sur la fiabilité et la transparence de l'information comptable*

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Non	51	85,0	86,4	86,4
Valide Oui	8	13,3	13,6	100,0
Total	59	98,3	100,0	
Système manquant	1	1,7		
Total	60	100,0		

Source : Auteur, 2019

*Q3 : Pensez-vous que votre système comptable actuel (Comptabilité budgétaire) garantit la fiabilité et la transparence des informations comptables?

- OUI
- NON

L'analyse des résultats obtenus a pu montrer que 85% des répondants pensent que les informations comptables issues de la comptabilité budgétaire ne peuvent pas garantir la fiabilité et la transparence souhaitées.

Tableau 32 : Principales statistiques sur le degré de satisfaction du processus de la comptabilité budgétaire *

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas du tout satisfait	31	51,7	51,7	51,7

Plutôt pas satisfait	20	33,3	33,3	85,0
Plutôt satisfait	8	13,3	13,3	98,3
Tout à fait satisfait	1	1,7	1,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Source : Auteur, 2019

*Q4 : Quel est votre degré de satisfaction du processus de la comptabilité budgétaire?

D'après le tableau ci-dessus, 51,7% des personnes interrogées ont déclaré que pas du tout satisfaits du processus de la comptabilité budgétaire, tandis que 33,3% plutôt pas satisfaits, 13,3% plutôt satisfaits et en fin 1,7% qui sont Tout à fait satisfaits du processus de la comptabilité budgétaire.

Tableau 33 : Principales statistiques sur la clarté des informations comptables

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Oui	39	65,0	66,1	66,1
Non	20	33,3	33,9	100,0
Total	59	98,3	100,0	
Système manquant	1	1,7		
Total	60	100,0		

Source : Auteur, 2019

*Q5 : Est ce que les informations fournies par la comptabilité budgétaire répondent à vos attentes en matière de clarté des informations comptables?

Le tableau statistique indique que, 65% des personnes interrogées déclarent que les informations fournies par le système de la comptabilité budgétaire répondent à leurs attentes en matière de la clarté, tandis que 33% déclarent qu'elles ne répondent pas.

Tableau 34 : Principale statistiques sur la capacité de la comptabilité d'exercice à remédier aux insuffisances de la comptabilité budgétaire*

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Oui	42	70,0	71,2	71,2
Non	17	28,3	28,8	100,0
Total	59	98,3	100,0	
Systeme manquant	1	1,7		
Total	60	100,0		

Source : Auteur, 2019

*Q6 : Si la comptabilité budgétaire a enregistré des insuffisances, Croyez vous que la comptabilité d'exercice pourrait les remédier?

A travers l'analyse du tableau 34, nous constatons que 70% des répondants estiment que l'introduction d'une comptabilité d'exercice pourrait remédier aux insuffisances enregistrées au niveau de la comptabilité budgétaire sont totalement d'accord que l'introduction de la CG constitue une grande clarté dans les, cependant 28,3% des personnes ne la croient pas.

c) Les objectifs du système de la comptabilité d'exercice

La quatrième variable explicative retenue dans le premier modèle concerne les objectifs du système de la comptabilité d'exercice. Pour mesurer cette variable, deux questions ont été posées, la première question est relative aux objectifs de l'adoption d'une CE (Question 11). La deuxième concerne les objectifs du système de la comptabilité d'exercice pour les CHU qui envisage mettre en place ce nouveau système comptable (Question 24).

Pour mesurer cette variable, nous nous sommes inspirés des travaux et études de Pierce et Brown (2004), Krumwiede (1998a), Shields (1995), Bescos et al. (2004) et Rahmouni (2008).

Et suite à notre observation directe et les remarques de notre groupe de travail, nous avons pu adapter et retenir nos items (vocabulaire utilisé). Ces items nous ont permis de réaliser les tests statistiques nécessaires pour la validation de nos hypothèses.

Les principaux résultats sur cette variable sont résumés dans les tableaux 35 et 36 ci-dessous:

Tableau 35: Principales statistiques des objectifs de l'adoption d'une CE (Question 11)*

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Améliorer la fiabilité et la transparence comptable	3	5	4,27	0,809
Mettre en place un pilotage de la performance	1	4	3,04	0,903
Obligations réglementaires	3	5	4,53	0,625
Connaissance de la valeur et la composition du patrimoine	3	5	4,49	0,695

Source : Auteur, 2019

* Q11 : Quels ont été les motifs de l'adoption initiale de cette comptabilité? (notation de 1 = pas un motif à 5 = motif très important et 6 N/A = non applicable). Entourez un chiffre en face de chaque raison.

Tableau 36 : Principales statistiques des objectifs de l'adoption d'une CE/motifs de la réflexion (Question 24)*

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Améliorer la fiabilité et la transparence comptable	3	5	4,27	0,799
Mettre en place un pilotage de la performance	1	4	3,33	0,900
Obligations réglementaires	3	5	4,40	0,737
Connaissance de la valeur et la composition du patrimoine	3	5	4,47	0,640

Source : Auteur, 2019

*Q24 : Qu'est-ce qui motive cette réflexion ? (notation à 5 points de 1 = pas du tout d'accord à 5 = tout à fait d'accord et 6 N/A = non applicable). Merci d'entourer un chiffre en face chaque affirmation.

D'après les résultats obtenus, nous signalons, pour les CHU qui ont mis en œuvre une CE et pour ceux qui envisagent de la mettre en place, que l'obligation réglementaire constitue le premier motif poussant un centre hospitalier universitaire à adopter le système de la comptabilité d'exercice, suivi par le motif « connaissance de la valeur et la composition du patrimoine ». En outre, les résultats relèvent des différences importantes dans les scores moyens sur ces les objectifs (motifs).

Ceci nous donne une première impression sur le rôle que peuvent avoir ces items dans l'adoption d'une CE.

d) Le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision

Notre troisième variable explicative de l'adoption d'une CE représente le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision. Pour la mesurer, nous nous sommes inspirés de l'échelle de mesure de Baird et al. (2004) et Rahmouni (2008).

Après la prise en compte des remarques de notre groupe de travail et des résultats de notre test, nous avons retenu trois items⁸⁸.

Les principaux résultats sur cette variable sont repris dans le tableau 37 suivant :

Tableau 37 : Principales statistiques sur le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision*

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Informations utilisées pour élaborer le budget	1	5	3,16	0,767
Informations utilisées pour mesurer la performance financière	1	5	3,33	1,044
Informations utilisées pour faire des études stratégiques	1	5	3,04	0,878

Source : Auteur, 2019

* Q22 Concernant l'utilisation des informations comptables dans votre organisation, veuillez indiquer votre degré d'accord ou de désaccord avec les affirmations suivantes : (notation de 1 = pas du tout d'accord à 5 = tout à fait d'accord et 6 = N/A, non applicable). Merci d'entourer un chiffre en face de chaque affirmation.

Selon ce tableau, nous constatons une utilisation moyenne des informations comptables dans la prise de décision, avec un score de 3.33 pour le 2^{ème} item «Informations utilisées pour mesurer la performance financière », 3.16 pour le 1^{er} item « Informations utilisées pour

⁸⁸ Ces items sont : Informations utilisées pour élaborer le budget, Informations utilisées pour mesurer la performance financière et Informations utilisées pour faire des études stratégiques.

élaborer le budget » et 3.04 pour le 3^{ème} item «Informations utilisées pour faire des études stratégiques ».

2. Les variables explicatives du succès global de mise en œuvre d'une CE

Il s'agit à ce niveau des variables qui influencent le succès global de mise en œuvre d'une CE (notre deuxième variable expliquée). Plusieurs variables sont discutées et étudiées dans la littérature. Dans notre travail, après la prise en compte des remarques du groupe de travail et des résultats du test de questionnaire, nous avons retenu quatre variables, à savoir: le soutien de la direction générale, la formation, le lien avec le système de mesure de la performance et la complexité perçue du système de la CE.

a) Le soutien de la Direction Générale

En s'appuyant sur l'échelle de Krumwiede (1998a) et l'étude de Rahmouni (2008), après la prise en considérations des observations du groupe de travail, nous avons retenu deux items pour l'échelle de mesure du soutien de la direction générale. Cette variable est mesurée par la question 19 du questionnaire (les deux premiers items). Le tableau 38 ci-dessous en résume les principaux résultats.

Tableau 38 : Principales statistiques de la variable « soutien de la direction générale»*

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Soutien de la Direction Générale	2	5	4,42	0,723
Mobilisation des ressources nécessaires au projet	4	5	4,67	0,477

Source : Auteur, 2019

*Q19 : Veuillez indiquer les facteurs qui ont contribué à la réussite de la mise en place de la comptabilité générale dans votre organisme: (notation à 5 points de 1 = pas du tout d'accord à 5 = tout à fait d'accord et N/A = non applicable). Merci d'entourer un chiffre en face chaque affirmation.

Nous signalons que, nous allons utiliser le score moyen calculé sur ses deux items dans la validation du deuxième modèle.

b) La formation

Pour mesurer la variable « Formation », nous avons retenu deux items : formation des opérationnels sur le système de la CE et information et communication.

Cette variable est mesurée par la question 19 du questionnaire. Les principaux résultats statistiques sont les suivants (cf. tableau 39 ci-dessous) :

Tableau 39 : Principales statistiques sur la variable « formation»*

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Formation des opérationnels	2	5	4,47	0,726
Information et communication	2	4	3,18	0,576

Source : Auteur, 2019

*Q19 : Veuillez indiquer les facteurs qui ont contribué à la réussite de la mise en place de la comptabilité générale dans votre organisme: (notation à 5 points de 1 = pas du tout d'accord à 5 = tout à fait d'accord et N/A = non applicable). Merci d'entourer un chiffre en face chaque affirmation.

c) Le lien avec le système de mesure de la performance

En se basant sur l'échelle de Foster et Swenson (1997) et Shields (1995) et l'étude de Rahmouni (2008), deux items⁸⁹ sont retenus pour mesurer le lien du système de la CE avec le système de mesure de la performance. Cette variable est mesurée par la question 19 du questionnaire. Les principaux résultats sont les suivants (cf. tableau 40 ci-dessous):

⁸⁹Il s'agit de : compatibilité avec la gestion de la performance et l'intégration dans le cycle du management

Tableau 40 : Principales statistiques de la variable «lien avec le système de mesure de la performance »*

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Compatibilité avec la gestion de la performance	1	3	2,09	0,763
Intégration dans le cycle de management	2	4	2,98	0,583

Source : Auteur, 2019

*Q19 : Veuillez indiquer les facteurs qui ont contribué à la réussite de la mise en place de la comptabilité générale dans votre organisme: (notation à 5 points de 1 = pas du tout d'accord à 5 = tout à fait d'accord et N/A = non applicable). Merci d'entourer un chiffre en face chaque affirmation.

d) La complexité perçue du système de la CE

Dans la présente étude, en se basant sur l'étude de Rahmouni (2008) et les remarques de notre groupe de travail, nous avons tenté de construire un ensemble d'items (huit au total) susceptibles de mesurer cette variable.

La complexité perçue⁹⁰ est mesurée par la question 15 de notre questionnaire, les principaux résultats statistiques sont résumés dans le tableau 41 suivant :

Tableau 41 : Principales statistiques sur la complexité du système*

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Adhésion de la direction générale au projet	1	2	1,33	0,477
Compréhension de la méthode par les opérationnels	1	3	1,53	0,757

⁹⁰C'est-à-dire les difficultés rencontrées

Collecte des données financières	2	4	3,20	0,726
Mis e en oeuvre d'un outil (progiciel)	1	2	1,31	0,468
Modification des systèmes d'information	2	4	3,16	0,601
Intégration des données dans le modèle	1	2	1,44	0,503
Production des rapports de résultats	1	2	1,33	0,477
Intégration du modèle dans le cycle de gestion	2	4	2,98	0,690

Source : Auteur, 2019

***Q15 :** Quels sont les niveaux de difficulté rencontrés dans les étapes suivantes ? (notation de 1= très simple à 5= très complexe et 6 = N/A = non applicable). Merci d'entourer un chiffre en face de chaque difficulté

❖ Analyse factorielle

Afin de résumer les informations contenues dans cette variable, nous avons effectué une analyse factorielle en composante principale. Les principaux résultats sont répertoriés dans les tableaux 42 et 43 suivants :

Tableau 42 : Résultats de l'analyse factorielle en composante principale après rotation Varimax (variable : complexité perçue du modèle de CE)

		<u>Facteur :</u> Adhésion et implication de la DG
1	Adhésion de la direction générale au projet	0,904

2	Compréhension de la méthode par les opérationnels	0,864
3	Collecte des données financières	0,812
4	Mis e en œuvre d'un outil (progiciel)	0,877
5	Modification des systèmes d'information	0,771
6	Intégration des données dans le modèle	0,747
7	Production des rapports de résultats	0,904
8	Intégration du modèle dans le cycle de gestion	0,734

Source : Auteur, 2019

Tableau 43 : Résultats de l'analyse factorielle en composante principale après rotation Varimax (variable : complexité perçue du modèle de CE)

Variance totale expliquée					
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements	
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance
1	6,613	82,659	82,659	6,613	82,659
2	0,537	6,717	89,376		
3	0,354	4,429	93,805		
4	0,176	2,196	96,001		
5	0,140	1,746	97,747		
6	0,126	1,578	99,325		
7	0,054	0,675	100,000		
8	6,592E-17	8,240E-16	100,000		

Source : Auteur, 2019

Comme il est indiqué dans les tableaux ci-dessus, la variable « complexité perçue du modèle de CE » se résume par un seul facteur que nous l'intitulé « Adhésion et implication de la DG » qui explique à lui seul 82,66 % de la variance totale.

En résumé, l'ensemble de nos variables explicatives – pour les deux modèles – est récapitulé dans le tableau 44 suivant :

Tableau 44 : Synthèse des principales statistiques de nos variables explicatives

Modèle	Variables explicatives	Items	Min	Max	Moyenne	Ecart-type
Modèle 1 : sur l'adoption de la CE	La taille du CHU	Nombre des établissements hospitaliers	NA	NA	NA	NA
	La Réorganisation comptable	Degré de satisfaction du système de la CB	NA	NA	NA	NA
		Capacité à remédier aux insuffisances de la CB	NA	NA	NA	NA
	Objectifs de la CE	Améliorer la fiabilité et la transparence comptable	3	5	4,27	0,809
		Mettre en place un pilotage de la performance	1	4	3,04	0,903
		Obligations réglementaires	3	5	4,53	0,625
		Connaissance de la valeur et la composition du patrimoine	3	5	4,49	0,695
	Utilisation des informations	Informations utilisées pour élaborer le budget	1	5	3,16	0,767

	comptables	Informations utilisées pour mesurer la performance financière	1	5	3,33	1,044
		Informations utilisées pour faire des études stratégiques	1	5	3,04	0,878
Modèle 2 : sur le succès global de la mise en œuvre de la CE	Soutien de la direction générale	Soutien de la Direction Générale	2	5	4,42	0,723
		Mobilisation des ressources nécessaires au projet	4	5	4,67	0,477
	Formation	Formation des opérationnels	2	5	4,47	0,726
		Information et communication	2	4	3,18	0,576
	Lien avec la mesure de la performance	Compatibilité avec la gestion de la performance	1	3	2,09	0,763
		Intégration dans le cycle de management	2	4	2,98	0,583
	Complexité perçue du système de la CE	Adhésion de la direction générale au projet	1	2	1,33	0,477
		Compréhension de la méthode par les opérationnels	1	3	1,53	0,757
		Collecte des données financières	2	4	3,20	0,726
		Mis e en oeuvre d'un outil	1	2	1,31	0,468

	(progiciel)				
	Modification des systèmes d'information	2	4	3,16	0,601
	Intégration des données dans le modèle	1	2	1,44	0,503
	Production des rapports de résultats	1	2	1,33	0,477
	Intégration du modèle dans le cycle de gestion	2	4	2,98	0,690

Source : Auteur, 2019

Section 3 : Validation des hypothèses et des modèles de recherche :

Au niveau de cette section nous allons présenter les différents tests statistiques permettant de vérifier nos hypothèses et nos deux modèles de recherche.

I. La validation des hypothèses sur le choix d'adoption d'une CE : Modèle 1

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

a) Hypothèse H1 sur la taille⁹¹ du CHU.

L'hypothèse H1 consiste à vérifier l'impact de la taille du CHU sur la décision d'adoption d'une CE. Elle est formulée de la manière suivante :

H1 : la taille du CHU influence de manière positive et significative le choix d'adoption d'une CE.

Dans cette étude, la taille du CHU est considérée comme une variable de contrôle, elle est mesurée par nombre des établissements hospitaliers relevant du CHU⁹². Il s'agit d'un tri croisé des variables « taille d'un CHU » (variable quantitative) et « choix d'adoption d'une CE » (variable qualitative), d'où l'utilisation du test de ANOVA à 1 facteur.

En utilisant le test Anova à un facteur (cf. tableau 45 ci-dessous), nous obtenons la p-value (la significativité) du test de Fisher est égale à 0,821 qui est largement supérieure à 10% (0,1).

Ceci signifie que les deux variables sont indépendantes. Donc qu'il n'y a pas de différences significatives sur la taille entre les centres hospitaliers universitaires qui ont adopté l'introduction d'une CE et ceux qui ne l'ont pas adopté ou en cours de réflexion. D'une autre façon, la taille n'a pas d'impact significatif sur le choix d'adoption d'une CE. En conséquence, **l'hypothèse H1 n'est pas confirmée.**

Tableau 45 : Résultat du test ANOVA à 1 facteur (Hypothèse 1)

Variables/Items	F	Signification
Nombre des établissements hospitaliers	0,053	0,821

Source : Auteur, 2019

⁹¹La taille d'un organisme peut se mesurer, aussi, à l'aide de plusieurs : effectif employé, chiffre d'affaires, valeur ajoutée, capitaux propre (fonds de dotation).

⁹² Vu le manque d'informations récentes et exhaustives sur le chiffre d'affaires des CHU, on s'est limité au nombre des établissements hospitaliers pour mesurer la taille des CHU

Par ailleurs, plusieurs auteurs ont pu trouver un impact positif de la taille de l'organisme sur l'adoption d'un nouveau système comptable, notamment Krumwiede (1998a), Innes et al. (2000), Perce et Brown (2004), Brown et al (2004) et Baird et al (2004).

Le résultat de notre enquête peut être expliqué par la nécessité croissante des établissements publics, quelle que soit leur taille, à adopter de nouveaux outils de gestion pertinents qui sont plus adaptés à leurs contextes.

b) Hypothèse 2 sur la réorganisation comptable :

L'hypothèse H2 consiste à vérifier l'influence de la réorganisation comptable sur la décision d'adoption d'une CE. Elle est formulée de la manière suivante :

H2 : la réorganisation comptable, basée sur l'approche patrimoniale, contribue positivement à l'introduction d'une CG.

L'objectif est d'évaluer le lien entre la réorganisation comptable visant plus de la clarté et la fiabilité des informations comptables, en remédiant aux insuffisances de la comptabilité budgétaire, et le choix d'adoption d'une comptabilité d'exercice.

Il en ressort du tableau ci-dessous, Le tri croisé des variables « Choix d'adoption d'une CE » et « Réorganisation comptable », à travers deux items : degré de satisfaction de la CB et la capacité de la CE à remédier aux insuffisances de la CB, que la signification du test de Khi-deux (soit 0,000) est inférieur à 5%. Alors on considère qu'il existe un lien significatif entre les deux variables.

On conclut, alors, les deux variables sont liées.

Tableau 46 : Résultat du test khi-deux (Hypothèse 2)

Variables/Items	Signification asymptotique (bilatérale)	V de Cramer
Degré de satisfaction du système de la CB	0,000	0,532
Capacité de la CE à remédier aux insuffisances de la CB	0,000	0,875

Source : Auteur, 2019

Par ailleurs, On observe une différence au niveau de V de Cramer. La sous variable « degré de satisfaction du système de la CB » a une dépendance moyenne par rapport à la variable « choix d'adoption d'une CE », contre une forte dépendance entre « capacité de la CE à remédier aux insuffisances de la CB » et « choix d'adoption d'une CE ».

En d'autres termes, les insuffisances enregistrées au niveau de la comptabilité budgétaire en termes de la clarté et fiabilité d'informations, transparence et connaissance de la valeur et de la composition du patrimoine du CHU favorisent l'introduction d'un système comptable basé sur l'approche patrimoniale. Et donc **l'hypothèse 2 est confirmée.**

c) Hypothèse 3 sur les objectifs du système de la comptabilité d'exercice :

L'hypothèse H3 sert à vérifier le lien entre les objectifs de la comptabilité d'exercice et le choix de son implantation. Elle est formulée de la manière suivante :

H3 : Les objectifs du système de la CE orientent de manière significative le choix d'adoption d'une CG.

Certes, les objectifs de la comptabilité d'exercice (comptabilité générale) sont multiples et variés. Dans notre recherche, on s'est focalisé sur les objectifs de la comptabilité d'exercice suivants :

- Améliorer la fiabilité et la transparence des informations comptables ;
- Mettre en place d'un pilotage de la performance comptable ;
- Obligations réglementaires ;

- Connaissance de la composition et de la valeur du patrimoine.

Pour valider cette hypothèse, nous avons réalisé des tris croisés entre les variables suivants :

« Choix d'adoption d'une CE » et « Améliorer la fiabilité et la transparence comptable » ;

« Choix d'adoption d'une CE » et « Mettre en place un pilotage de la performance » ;

« Choix d'adoption d'une CE » et « Obligations réglementaires » ;

« Choix d'adoption d'une CE » et « Connaissance de la composition et de la valeur du patrimoine ».

Nous constatons d'après l'analyse des différents tests des items (sous variables) (cf. tableau 47 ci-dessous), que les probabilités associées au test de Khi-deux sont inférieures au seuil de 5%, cela signifie que les deux variables, à chaque niveau, sont dépendantes.

L'analyse de V de Cramer des ces sous variables nous montre une forte dépendance entre la variable « choix d'adoption d'une CE » et la variable « objectifs du système de la CE » à travers les items : améliorer la fiabilité et la transparence comptables, obligations réglementaires et connaissance de la valeur et composition du patrimoine.

Nous concluons que **l'hypothèse 3 est confirmée.**

Tableau 47 : Résultat du test khi-deux (Hypothèse 3)

Variables/Items	Signification asymptotique (bilatérale)	V de Cramer
Améliorer la fiabilité et la transparence comptable	0,000	0,766
Mettre en place un pilotage de la performance	0,043	0,478
Obligations réglementaires	0,000	0,899
Connaissance de la valeur et la composition du patrimoine	0,000	0,728

Source : Auteur, 2019

d) Hypothèse 4 sur l'utilisation des informations comptables dans la prise de décision :

L'hypothèse H4 consiste à vérifier l'influence de l'utilisation des informations comptables dans la prise de décision sur d'adoption d'une CE. Elle est formulée de la manière suivante :

H4 : Le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision oriente de manière positive et significative le choix d'adoption d'une CE.

Pour trouver le lien entre l'utilisation des informations comptables, issues de la CE, et le choix d'adoption d'une CE, nous avons effectué un tri croisé entre :

- La variable « adoption d'une CE » et la variable « Informations utilisées pour élaborer le budget » ;
- La variable « adoption d'une CE » et la variable « Informations utilisées pour mesurer la performance financière » ;
- La variable « adoption d'une CE » et la variable « Informations utilisées pour faire des études stratégiques ».

En utilisant le test du Khi-deux (cf. tableau ci-dessous), nous obtenons une signification inférieure à 5%.

Tableau 48 : Résultat du test khi-deux (Hypothèse 4)

Variables/Items	Signification asymptotique (bilatérale)	V de Cramer
Informations utilisées pour élaborer le budget	0,000	0,728
Informations utilisées pour mesurer la performance financière	0,000	0,877
Informations utilisées pour faire des études stratégiques	0,010	0,433

Source : Auteur, 2019

Ceci dit, que les deux variables sont dépendantes avec une forte liaison entre le choix d'adoption d'une CE et l'utilisation des informations comptables pour mesurer la performance financière.

D'une autre façon, l'utilisation des informations comptables fiables, issues d'une CE, aidant à une meilleure prise de décision par les dirigeants à un impact significatif sur le choix d'adoption de ce nouveau système comptable. En conséquence, **l'hypothèse H4 est confirmée.**

En résumé, nous pouvons donc retenir que la taille du CHU n'est pas un déterminant pour orienter les centres hospitaliers universitaire à adopter le système de la comptabilité d'exercice. Par contre, les résultats de notre enquête mettent en évidence l'influence importante de deux facteurs essentiels, il s'agit de :

- la réorganisation comptable, basée sur l'approche patrimoniale : ce facteur oriente positivement le choix d'adoption d'une CE. Les CHU qui utilisent la CE cherchent à remédier aux insuffisances enregistrées au niveau de la comptabilité budgétaire en matière de la fiabilité des informations et transparence, meilleure gestion comptable, degré de satisfaction des utilisateurs du système comptable, planification... etc. d'où la disposition au temps opportun des informations comptables fiables aidant la prise de décisions.

- Le rôle des objectifs du système de la comptabilité d'exercice: Il s'agit de « obligations réglementaires », « amélioration de la fiabilité et la transparence comptable » et de la « connaissance de la composition et la valeur du patrimoine ». Ces trois objectifs influencent positivement l'adoption d'une CE par les CHU.

Cependant, des facteurs liés à l'utilisation des informations comptables issues de la CE pour la procédure budgétaire et la mesure de la performance financière peuvent également intervenir à titre secondaire dans le choix d'adoption d'une CE.

II. Validation des hypothèses sur le succès global de la mise en œuvre d'une CE : Modèle 2.

Notre deuxième modèle de recherche vise à étudier l'impact de quatre facteurs sur le succès global de la mise en œuvre d'une CE. Ces facteurs composent donc les quatre dernières hypothèses dans notre recherche. Il s'agit des hypothèses sur le soutien de la Direction

Générale, la formation, le lien de la CE avec le système de mesure de la performance et la complexité perçue du système de la CE.

a) Hypothèse 5 sur le soutien de la Direction Générale :

L'hypothèse H5 consiste à vérifier l'influence du soutien de la Direction Générale sur le succès de mise en œuvre d'une CE. Elle est formulée de la manière suivante :

H5 : le soutien de la Direction Générale influence de manière positive et significative le succès global de la mise en œuvre d'une CE.

Le résultat du test khi-deux entre les deux variables est le suivant :

Tableau 49 : Résultat du test khi-deux (Hypothèse 5)

	Signification asymptotique (bilatérale)	V de Cramer
Soutien de la Direction Générale	0,001	0,500

Source : Auteur, 2019

D'après le résultat, nous constatons que les deux variables « Soutien de la Direction Générale » et « Succès global de la mise en œuvre d'une CE » sont dépendants (signification inférieure à 5%). Le V de Cramer obtenu (0,500) nous montre qu'il existe une dépendance moyenne entre ces deux variables.

Plus le soutien de la direction générale est faible, plus le succès est faible, et inversement. Ceci s'explique par le rôle de la direction dans la décision d'adoption d'une CE et dans la légitimité qu'elle donne aux responsables du projet pour la mise en œuvre.

Nous déclarons, en conséquence, que **l'hypothèse 5 est confirmée.**

b) Hypothèse 6 sur la formation :

L'hypothèse 6 sert à étudier l'impact de la formation des opérationnels sur le succès global de la mise en œuvre d'une CE. Elle est formulée de la manière suivante :

H6 : la formation des opérationnels sur la CE influence de manière positive et significative le succès global de la mise en œuvre d'une CE.

Le tableau ci-après nous montre que le test khi-deux a donné une signification égale à 0,000 qui est bien inférieure à 0,05. Ceci dit, que plus les opérationnels sont formés et bien informés, plus la mise en œuvre d'une CE enregistre un succès.

Nous disons, alors, que les deux variables « Formation » et « Succès de mise en œuvre d'une CE » sont dépendants. L'analyse de V de Cramer nous informe qu'il y a une forte dépendance entre ces deux variables. **L'hypothèse 6 est donc confirmée.**

Tableau 50 : Résultat du test khi-deux (Hypothèse 6)

Variables/Items	Signification asymptotique (bilatérale)	V de Cramer
Formation des opérationnels	0,000	0,632
Informations et communication	0,000	0,855

Source : Auteur, 2019

Certes, la formation joue un rôle central dans le succès de mise en œuvre d'un nouveau projet ou système. Généralement, pour mettre en œuvre une formation réussie, deux actions complémentaires sont à réaliser, il s'agit de l'information et communication et la formation des opérationnels à ce nouveau système comptable. Dans notre recherche, la plupart des centres hospitaliers universitaires qui ont mis en œuvre un programme de formation⁹³ en CE, ont lancé en parallèle des plans d'information et de communication interne sur la CE.

Cette communication a pour objectif de favoriser la cohérence interne, d'améliorer la motivation et de susciter l'implication des employés. La chose qui pourra renforcer la culture managériale et le sentiment d'appartenance et par conséquent réduire considérablement les résistances culturelles et organisationnelles et le risque d'un éventuel échec.

⁹³ Formation en interne et formation assurée par le cabinet d'expertise comptable ayant assuré l'assistance à l'implantation de la CE au sein du CHU.

c) Hypothèse 7 sur le lien du système de la CE avec le système de mesure de la performance :

L'hypothèse 7 consiste à vérifier l'influence du lien de la CE avec la mesure de la performance sur le succès global de la mise en œuvre d'une CE. Elle est formulée de la manière suivante :

H7 : le lien du système de la CE avec la mesure de la performance influence de manière positive et significative le succès global de la mise en œuvre d'une CE.

Pour valider cette hypothèse nous avons utilisé un score moyen de deux items : Compatibilité avec la gestion de la performance et Intégration dans le cycle de management.

Les résultats obtenus, d'après le test du khi-deux avec une signification (0,083) supérieure à 5%, montrent une indépendance entre les variables « lien de la CE avec la mesure de la performance » et « Succès de mise en œuvre d'une CE ».

Cela peut être expliqué par le non besoin de mettre en place un système de la CE pour mesurer la performance notamment des employés (n'est pas une finalité). A notre sens, en effet, dans certains établissements, le fait d'utiliser la comptabilité générale ou analytique pour mesurer la performance des employés peut créer une réticence de la part de ces derniers. Ils peuvent considérer la comptabilité comme un moyen de contrôle de leurs performances, ce qui peut influencer négativement leurs performances en cas du mal utilisation de cet outil de gestion (contre performance).

Et donc, **l'hypothèse 7 n'est pas confirmée.**

Tableau 51 : Résultat du test khi-deux (Hypothèse 7)

	Signification asymptotique (bilatérale)	V de Cramer
Lien de la CE avec le système de mesure de la performance	0,083	0,083

Source : Auteur, 2019

d) Hypothèse 8 sur la complexité perçue par du système de la CE:

L'hypothèse 8 consiste à vérifier l'influence de la complexité (difficultés) perçue du système de la CE sur le succès global de la mise en œuvre d'une CE. Elle est formulée de la manière suivante :

H8 : la complexité perçue du système de la CE influence de manière négative et significative le succès global de la mise en œuvre d'une CE.

Pour valider cette hypothèse nous avons utilisé un score moyen de huit items composants la variable explicative « Complexité perçue du système de la CE ».

Le test du khi-deux entre les variable « Complexité perçue du système de la CE » et « Succès de mise en œuvre d'une CE » donne une signification (0,001) inférieure à 5%. Ceci montre que les deux variables sont dépendantes. Ceci dit, que si les difficultés persistent au niveau de la mise en œuvre de la CE (problème de collecte et intégration des données, modification du système, incompréhension de la méthode par les opérationnels...) le projet n'aboutira jamais aux résultats escomptés (succès). Par contre, les établissements ayant pu réduire ou s'opposer à cette complexité ont pu mettre en œuvre une CE inspirée des bonnes pratiques du secteur privé.

Par conséquent, l'hypothèse 8 est confirmée.

Le succès de la mise en œuvre d'un nouveau système comptable dépend de plusieurs critères capitaux notamment la façon et la capacité de l'organisme à surmonter et de contrecarrer les difficultés qui pourraient être rencontrées. A défaut de ces difficultés, le succès de mise en œuvre d'une CE sera faible. Outre cela, même si on suppose que la direction générale intervient tout au long du processus de mise en œuvre, l'absence de l'adhésion des opérationnels et l'harmonie dans la collecte et l'intégration des données dans le cycle de gestion mèneront le projet à l'échec.

Tableau 52 : Résultat du test khi-deux (Hypothèse 8)

	Signification asymptotique (bilatérale)	V de Cramer
Complexité perçue du système de la CE	0,001	0,656

Source : Auteur, 2019

Les résultats du test khi-deux de nos variables de notre deuxième modèle montrent la dépendance significative de trois facteurs de succès avec le succès global de mise en œuvre d'une CE. Il s'agit de : soutien de la direction générale, la formation et la difficulté d'adhésion et d'implication de la direction générale au projet (facteurs de complexité). Ainsi, les résultats rendent compte d'une relation négative entre l'information et la communication sur la difficulté d'adhésion de la direction générale (complexité perçue). Cela veut dire que, l'information sur les objectifs et la méthodologie de la mise en œuvre facilite l'obtention de l'approbation de la direction générale pour la mise en œuvre.

En résumé, selon les résultats de nos deux modèles de recherche, nous pensons qu'il faut du temps pour mettre en œuvre une innovation comme le système de la CE et pour en tirer tous les bénéfices, particulièrement en termes d'apprentissage organisationnel. La CE peut être d'une grande utilité pour connaître la situation patrimoniale de l'établissement, pour améliorer la fiabilité et la transparence des informations comptables et pour instaurer un système de pilotage efficace.

Conclusion

A travers ce chapitre, nous avons pu évaluer empiriquement nos deux modèles théoriques. L'analyse des résultats a permis de confirmer certaines hypothèses et d'en rejeter d'autres.

Notre première hypothèse suppose que la taille de l'entreprise influence l'adoption d'un nouveau système comptable (Gosselin, 1997 ; Malmi, 1999 ; Krumwiede, 1998a ; Baird, 2004 ; Gosselin, 1997 ; Innes et Mitchell, 1995 et Bjørnenak, 1997). Cependant, les résultats obtenus n'appuient pas cette hypothèse pour notre contexte d'investigation.

Par ailleurs, notre deuxième hypothèse sur l'influence de la réorganisation comptable, elle est validée sur deux facteurs. Il s'agit de l'objectif de degré de satisfaction du système de la CB et la capacité à remédier aux insuffisances de la CB. En suite, En ce qui ce qui concerne notre troisième hypothèse sur les objectifs du système de la CE est confirmée par quatre facteurs : améliorer la fiabilité et la transparence comptable, obligations réglementaires, connaissance de la valeur et la composition du patrimoine et mettre en place un pilotage de la performance.

En fin, notre quatrième hypothèse sur l'utilisation des informations comptables dans la prise de décision est confirmée par trois items.

D'autre part, concernant les variables testées sur le succès global de mise en œuvre d'une CE, elles sont confirmées sur trois variables. Il s'agit de la variable « Soutien de la direction générale » (H5), la variable « Formation » (H6) qui influencent positivement le succès global de mise en œuvre d'une CE et la variable « Complexité perçue du système de la CE » (H8) qui est expliquée par un seul facteur⁹⁴ (adhésion et implication de la direction générale au projet). Par contre, l'hypothèse sur le lien de la CE avec le système de mesure de la performance (H7) n'est pas validée.

⁹⁴Résultats de l'analyse factorielle en composante principale (AFCP)

Le tableau 53 ci-après récapitule l'ensemble des hypothèses testées :

Tableau 53 : Récapitulation des hypothèses testées

Hypothèse	Résultat
H1 : la taille d'un CHU influence de manière positive et significative le choix d'adoption d'une CE	N'est pas confirmée
H2 : la réorganisation comptable, basée sur l'approche patrimoniale, contribue positivement à l'introduction d'une CE	Confirmée
H3 : Les objectifs du système de la CE orientent de manière significative le choix d'adoption d'une CE	Confirmée
H4 : Le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision oriente de manière positive et significative le choix d'adoption d'une CE	Confirmée
H5 :le soutien de la direction générale influence de manière positive et significative le succès d'implantation de la CE.	Confirmée
H6 : la formation sur la CE influence de manière positive et significative le succès de son implantation.	Confirmée
H7 : le lien du système de CE avec le système de mesure de la performance influence de manière positive et significative le succès de son implantation	N'est pas confirmée
H8 : la complexité perçue du modèle de CE influence de manière négative et significative le succès de son implantation.	Confirmée

Source : Auteur, 2019

Dans ce tableau, nous constatons que deux hypothèses parmi huit ne sont pas confirmées, il s'agit de H1 et H7. Cela peut être expliqué par les points suivants :

- *H1 (Influence de la taille sur l'adoption d'une CE)* : ce résultat peut être expliqué par le besoin croissant des établissements publics (les CHU pour notre cas), quelle que soit leur taille, à adopter de nouveaux outils de gestion, notamment un nouveau système comptable plus efficace, qui sont plus adaptés à leur situation.

- *H7 (Influence du lien de la CE avec système de mesure de la performance)* : cela peut être expliqué par le non besoin de mettre en place un système de la CE pour mesurer la performance notamment des employés (n'est pas une finalité). A notre sens, en effet, dans certains établissements, le fait d'utiliser la comptabilité générale ou analytique pour mesurer la performance des employés peut créer une réticence de la part de ces derniers. Ils peuvent considérer la comptabilité comme un moyen de contrôle de leurs performances, ce qui peut influencer négativement leurs performances en cas de mal utilisation de cet outil de gestion (contre performance).

CONCLUSION GENERALE

Dans cette recherche nous avons tenté principalement de répondre à la question suivante :

« *Si la CE a démontré ses avantages par rapport à la comptabilité budgétaire, pourquoi constate-t-on encore que très peu des établissements publics l'adoptent ?* Comme il a été mentionné dans notre revue de la littérature, cette question de la mise en œuvre d'un nouveau système comptable demeure sans explication complète et définitive. Ainsi, afin d'apporter de nouveaux éléments qui expliquent ce paradoxe, nous avons essayé à travers cette thèse, de construire à partir d'un cadre de référence riche et varié, deux modèles théoriques dont nous avons vérifié la validité dans les centres hospitaliers universitaires au Maroc, suivant une démarche empirique.

Le premier modèle concerne le choix d'adoption d'une CE. Il cherche à expliquer à travers certains facteurs les principales raisons qui poussent un CHU à décider de l'adoption d'une CE. Le deuxième est lié au succès général de mise en œuvre d'une CE. L'objectif est de mettre en valeur les principaux facteurs qui influencent le succès global de mise en œuvre de ce nouveau système comptable.

Après la construction de nos deux modèles théoriques, nous avons passé à leur vérification empirique à travers une enquête tout en respectant une trame méthodologique conforme aux normes scientifiques reconnues. Ensuite, après la collecte des données, nous sommes passés au traitement et à l'analyse des différents résultats. Pour cela, nous avons mis l'accent dans un premier temps sur l'analyse et l'interprétation des données descriptives, afin d'en tirer des conclusions qui n'ont pas pu être discutées dans la littérature et qui peuvent ouvrir la voie pour de futures recherches. Dans un deuxième temps, nous avons abordé le test de nos hypothèses de recherche afin de vérifier nos deux modèles théoriques.

Le tableau 54 ci-après retrace les principaux points du cheminement de ce travail.

Tableau 54 : Récapitulation des principaux points du cheminement de la recherche

Problématique de recherche	Si la CE a démontré ses avantages par rapport à la comptabilité budgétaire, pourquoi constate-t-on encore que très peu des établissements publics l'adoptent ?
Objectifs de la recherche	<ul style="list-style-type: none"> • Identifier les principales raisons de l'adoption d'une CE par les centres ; • Rechercher les facteurs qui influencent le succès global de mise en œuvre d'une CE hospitaliers universitaires ; • Expliquer le paradoxe de la CE à la base de notre problématique ; • Et apporter aux CHU une aide à l'amélioration de leurs performances grâce à la CE.
Cadre théorique de base	<ul style="list-style-type: none"> • Théorie de diffusion des innovations ; • Travaux sur la diffusion des innovations en systèmes d'information ; • Courant de recherche sur la diffusion de la comptabilité ; • Nouveau management public.
Modèles à tester	<ul style="list-style-type: none"> • Modèle 1 sur le choix d'adoption d'une CE. • Modèle 2 sur le succès global de mise en œuvre d'une CE.
Démarche choisie	Hypothético-déductive.
Méthode de collecte des données	Enquête par questionnaire.
Construction du questionnaire	<ul style="list-style-type: none"> • Première construction à partir de la revue de la littérature. • Vérification et adaptation des échelles de mesure au contexte des CHU au Maroc en réalisant plusieurs entretiens avec un groupe de travail. • Vérification, adaptation et validation du questionnaire en effectuant un test de questionnaire.
Méthodes d'analyse des données	<ul style="list-style-type: none"> • Analyse univariée (tri à plat) • Analyse bivariée (ANOVA, Khi-deux, test de moyenne) • Statistiques multivariées (analyse factorielle)

Conclusion générale

Thèse défendue	Les objectifs de la comptabilité d'exercice et la réorganisation comptable basée sur l'approche patrimoniale sont des éléments importants dans le choix d'adoption d'une CE. Ainsi, après une décision favorable pour l'adoption d'une CE, le soutien de la direction générale et la formation demeurent des facteurs indispensables pour une mise en œuvre réussie et une utilisation adéquate d'une CE.
Apports de la recherche	<ul style="list-style-type: none">• Apport théorique• Apport méthodologique• Apport managérial

Source : Auteur, 2019

Pour conclure ce travail, nous allons présenter trois points : les principales conclusions, les principaux apports, les limites et les perspectives.

1. Les principales conclusions

Les résultats de l'analyse des données de notre enquête nous permettent de tirer certaines conclusions sur la diffusion d'une CE au sein des établissements publics notamment les centres hospitaliers universitaires au Maroc. Il s'agit du rôle de certains facteurs dans l'adoption et le succès de mise en œuvre d'une CE.

- ***Le rôle de la réorganisation comptable et des objectifs du système de la CE dans le choix d'adoption d'une CE.***

Les résultats de notre enquête mettent en évidence l'influence importante de deux facteurs essentiels, il s'agit de :

- *la réorganisation comptable, basée sur l'approche patrimoniale : ce facteur oriente positivement le choix d'adoption d'une CE. Les CHU qui utilisent la CE cherchent à remédier aux insuffisances enregistrées au niveau de la comptabilité budgétaire en matière de la fiabilité des informations et transparence, meilleure gestion comptable, degré de satisfaction*

des utilisateurs du système comptable, planification... etc. d'où la disposition au temps opportun des informations comptables fiables aidant la prise de décisions.

- *Le rôle des objectifs du système de la comptabilité d'exercice*: Il s'agit de « obligations réglementaires », « amélioration de la fiabilité et la transparence comptable » et de la « connaissance de la composition et la valeur du patrimoine ». Ces trois objectifs influencent positivement l'adoption d'une CE par les CHU.

➤ ***Le Soutien de la direction générale, la formation et la surmonte de la complexité du système, sont des facteurs décisifs dans le succès global de la mise en œuvre.***

Parmi les facteurs de succès testés dans cette étude, trois facteurs jouent un rôle significatif. Il s'agit de : soutien de la direction générale, formation et surmonte de la complexité perçue du système de la CE.

Soutien de la direction générale : ce facteur influence significativement et positivement le succès global de mise en œuvre d'un nouveau système comptable. Les résultats montrent que plus le soutien de la direction générale est faible, plus le succès est faible. Ceci s'explique par le rôle de la direction dans la décision d'adoption d'une CE et dans la légitimité qu'elle donne aux responsables du projet pour la mise en œuvre.

- *La formation* : ce facteur influence positivement le succès global de mise en œuvre d'une CE. En effet, nous avons vu à travers nos résultats que ce facteur a accompagné les CHU qui ont adopté une CE tout au long du processus de sa mise en œuvre. Il traite deux points complémentaires, il s'agit de l'information / la communication sur les objectifs et sur l'utilisation de la CE et, la formation des opérationnels à la méthode

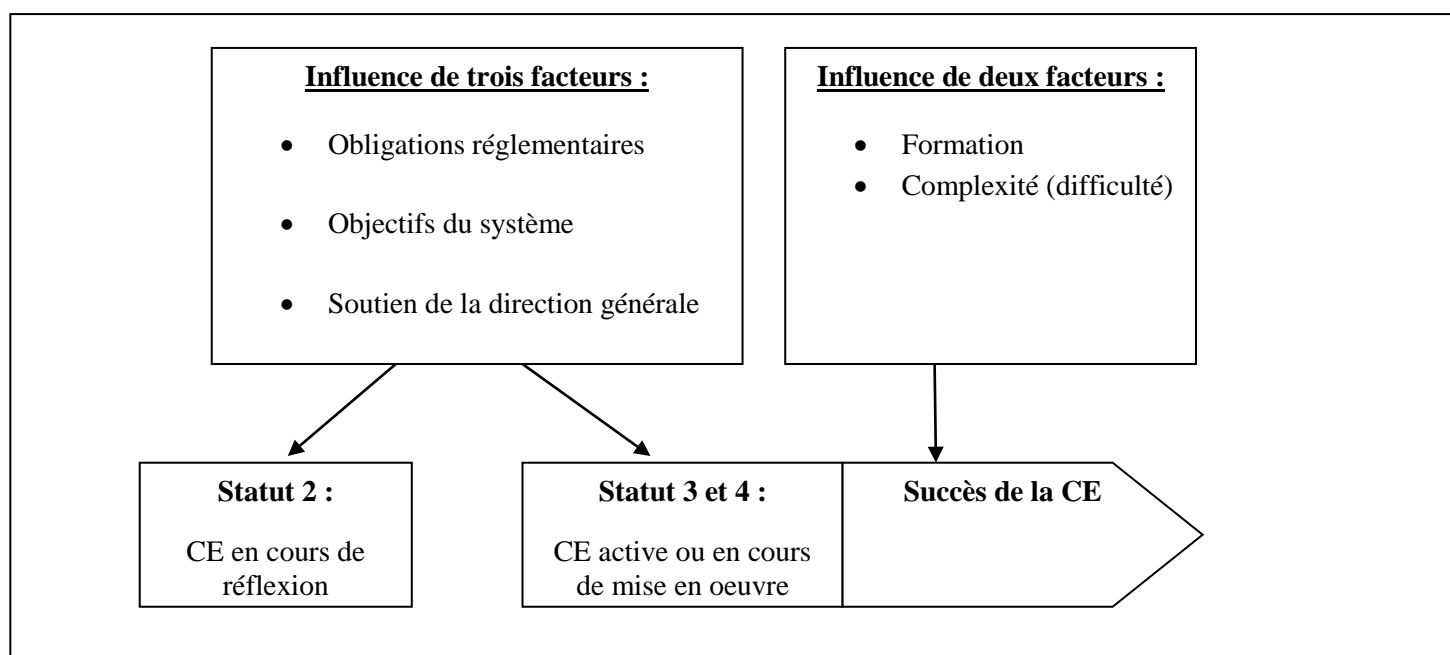
- *La complexité du système*: le succès global de mise en œuvre d'une CE dépend de plusieurs critères capitaux notamment la façon et la capacité de l'organisme à surmonter et de contrecarrer les difficultés qui pourraient être rencontrées. A défaut de ces difficultés, le succès de mise en œuvre d'une CE sera faible. En Outre, même si on suppose que la direction générale intervient tout au long

Conclusion générale

du processus de mise en œuvre, l'absence de l'adhésion des opérationnels et l'harmonie dans la collecte et l'intégration des données dans le cycle de gestion mèneront le projet à l'échec.

La figure 26 ci-dessous récapitule les principaux résultats de la recherche.

Figure 26 : Les principaux facteurs de diffusion d'une CE



Source : Auteur, 2019

2. Les principaux apports

Mettre en évidence les apports d'une recherche n'est pas facile, mais reste une obligation déontologique. En ce qui concerne le présent travail, nous allons discuter les principaux apports selon les trois directions classiques : l'apport théorique, méthodologique et managérial.

a) L'apport théorique

Sur le plan théorique, quatre apports peuvent être identifiés :

- *Proposer une synthèse des travaux sur la diffusion d'un nouveau système comptable* : sur ce point, nous avons pu mettre en exergue des principaux travaux qui ont traité la diffusion d'un nouveau système comptable. En particulier, nous avons proposé une grille de lecture des facteurs de diffusion d'un nouveau système comptable par type de facteur et par auteur.

Conclusion générale

- *Proposer un schéma explicatif qui intègre à la fois le processus de mise en œuvre d'un nouveau système comptable et les facteurs explicatifs* : ce schéma permet de classer les études explicatives sur la comptabilité par objectif (Etude de la décision d'adoption, étude des facteurs d'implantation, étude du succès global de mise en œuvre).

- *Intégrer de nouveaux items dans l'explication du choix d'adoption d'un nouveau système comptable notamment la comptabilité d'exercice* : à notre connaissance, aucune étude précédente n'a étudié l'impact des facteurs d'adoption et de succès de la mise en œuvre d'une CE dans les établissements publics- *Ce travail apporte quelques éléments de réponse au paradoxe d'un nouveau système comptable* : à travers nos résultats, nous pouvons conclure quelques réponses à ce paradoxe. Ce dernier consiste au fait qu'il y a très peu des établissements publics au Maroc qui adoptent une CE et cela malgré ses avantages par rapport à la comptabilité budgétaire.

En effet, on peut en déduire plus généralement que les pratiques des établissements publics au Maroc, les CHU pour notre cas, en matière d'outils de gestion deviennent de plus en plus appelés et adoptés et que le changement d'une pratique en faveur d'une CE dépend essentiellement de la volonté de la direction générale (top management) dans l'orientation des objectifs du système comptable en question. En résumé, trois éléments de réponse au paradoxe d'une CE peuvent être distingués :

- ❖ La CE ne convient pas à tous les établissements publics, seules certaines conditions sont favorables à son adoption.
- ❖ La CE est concurrencée par la comptabilité budgétaire qui abouti à certaines fins de gestion.
- ❖ Le choix d'une CE dépend de la volonté et l'adhésion de la direction générale dans l'orientation des objectifs de son système comptable.

b) L'apport méthodologique

Les apports méthodologiques de cette recherche peuvent être résumés au niveau des instruments de mesure utilisés pour évaluer certains concepts. Nous signalons:

- *Utilisation de l'échelle de mesure multi-item de Foster et Swenson (1997) (utilisé aussi par Rahmouni 2008) sur le succès de mise en œuvre d'une CE* : ce travail nous a permis d'adapter les variables d'adoption et de mesure de succès de mise en œuvre d'un nouveau système comptable au contexte des établissements publics au Maroc, de confirmer en conséquence leur pouvoir dans l'explication du succès.

- *Développement des échelles de mesure adaptées aux CHU*. Cependant, elles ne touchent pas toutes les dimensions, nous encourageons ainsi son utilisation dans de futures recherches, afin de s'assurer de leurs pertinences et de contribuer au développement des échelles qui comprennent les autres dimensions.

c) L'apport managérial

L'apport pratique de ce travail se résume dans les points suivants :

- Nous avons mis en évidence *l'importance de facteurs retenus dans l'introduction d'une CE au sein des établissements publics*. De plus, il apparaît que l'implantation d'une CE est surtout fonction des objectifs retenus dans son utilisation et fonction de démarches volontaristes essentiellement, qui renvoient sans doute à des pratiques de management public, en s'inscrivant dans une logique des résultats et non de moyens, et à des orientations stratégiques spécifiques. Certes, la connaissance de la situation patrimoniale de l'établissement public joue un rôle important dans le choix d'adoption d'une CE, mais il reste insuffisant. Il faut qu'il y ait une forte motivation et adhésion de toutes les parties prenantes permettant une mise en place efficace et efficiente de ce système comptable pour améliorer la fiabilité et la transparence des informations comptables aidant à la prise de décisions, de faire des simulations et d'améliorer sa performance.

- *Nous avons constaté un manque de connaissance dans l'utilisation de la CE à des fins budgétaires et managériales* : à ce niveau, il faut plus de communication et d'information aux *gestionnaires* sur les différentes utilisations de la CE.

- *Nous avons mis en valeur l'importance d'adoption d'une CE*: cet examen a permis de conclure une évolution favorable, les CHU au Maroc s'intéressent de plus en plus à l'adoption de nouveaux outils de gestion. Ceci laisse prétendre un effort considérable de la part des établissements publics en générale et des CHU en particulier dans le changement de leurs outils de management afin qu'elles soient de plus en plus compétitives et performants.

3. Les limites

Notre contexte d'investigation présente quelques limites dans le sens où il comporte seulement cinq centres hospitaliers universitaires, même si le taux de réponse est conforme à d'autres travaux de recherche. On peut donc affirmer que nos résultats ne sont pas très représentatifs, même s'ils permettent de dégager des pistes de recherche pour des travaux ultérieurs. Ensuite, les résultats de notre enquête les informations obtenues reposent sur une enquête par questionnaire, ce qui implique l'absence d'opportunité pour apprécier la qualité des réponses fournies.

Malheureusement, il n'est pas dans les pratiques et l'attitude des employés dans les établissements publics de répondre fréquemment à ce type d'enquête. A ajouter à cela, le manque, que nous avons constaté, des études similaires qui traitent la question de l'introduction d'une comptabilité d'exercice dans les établissements publics notamment dans les centres hospitaliers universitaires (facteurs d'adoption et de succès), ce qui nous a pas permet de faire des comparaisons en la matière.

Toutes ces limites ne permettent pas de généraliser outre mesure nos résultats et nos constatations mériteraient une validation éventuelle sur un contexte d'investigation plus large.

4. Les perspectives

Pour de futures recherches, nous tenterons en premier lieu d'élargir le champ d'investigation en intégrant d'autres facteurs, comme l'impact de l'environnement, de la culture de

Conclusion générale

l'établissement public, du style de management et de la stratégie sur la mise en œuvre des nouveaux outils de gestion.

Deuxièmement, il serait également intéressant d'étudier l'impact de ces facteurs sur les différentes étapes de mise en œuvre d'une CE dans les établissements publics au Maroc par secteur d'activités. Cela permettra de détecter les spécificités de chaque étape et de chaque secteur et d'en tirer des conclusions sur le degré d'impact des facteurs sur chacune des étapes.

Troisièmement, il serait pertinent aussi de conduire des recherches plus détaillées sur le recours aux normes comptables internationales pour le secteur public : International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).

BIBLIOGRAPHIE

Abdelkarim GUIRI, 2014, La réforme de la comptabilité de l'Etat au Maroc: Spécificités et enseignements de l'expérience, Université Paris I Panthéon- Sorbonne.

Ahmed RAHMOUNI, 2008, thèse : la mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises : caractéristiques et facteurs d'adoption et de succès.

Aiken M., Bacharach S. B. et French J. L., 1980, « Organizational structure, work process and proposal making in administrative bureaucracies », *Academy of Management Journal*, vol. 20, p. 631-652.

Alcouffe S., 2002, « La diffusion de l'ABC en France : une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations », *Communication au 23ème Congrès de l'AFC*, Toulouse, p. 1-21.

Amar A., Berthier L., 2007, Le nouveau management public : avantages et limites, *Gestion et Management Publics*, vol.5.

Alcouffe S., 2004, « La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France », Thèse de doctorat, HEC Paris.

Anderson S.W., 1995, « A framework for assessing cost management system changes : the case of activity based costing implementation at General Motors, 1986–1993 », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, p. 1-51.

Attewell P., 1992, « Technological diffusion and organizational learning : The case of Business computing », *Organization Science*, vol. 3, n° 1, p. 1-19.

Backer T. E. et Rogers E. M., 1998, « Diffusion of Innovations Theory and Work-Site AIDS Programs », *Journal of Health Communication*, Vol. 3, p. 17–28.

BAGHAR Nezha, 2017, La normalisation comptable au Maroc : actualités, enjeux et perspectives, *EGCI*, vol 9, pp 1-14.

Baird K. M., Harrison G. L. et Reeve R. C., 2004, « Adoption of activity management practices : a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors », *Management Accounting Research*, n° 15, p. 383-399

Baird K. M., Harrison G. L. et Reeve R. C., 2007, « Success of activity management practices : the influence of organizational and cultural factors », *Accounting and Finance*, vol. 47, p. 47-67.

Bartolie A. Hernel P., 1986, les facteurs de résistance au changement, *Le développement de l'entreprise*.

Baumard P., Donada C., Ibert J. et Xuereb J-M., 2003, « la collecte des données et la gestion de leurs sources », in *Méthodes de recherche en management*, Thiétart, R. A. et coll., 2ème édition, Dunod, p. 224-256.

Beaudoui, 1990, la gestion du changement une approche stratégique pour l'entreprise en mutation.

Benabdellah.S, 2008, thèse : Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français, Université de Nice-Sophia Antipolis.

Bescos P-L. et Mendoza C., 1996, « Le management de la performance », Editions Comptables Malesherbes.

Bescos P-L., Dobler P., Mendoza C. et Naulleau G., 1993, « Contrôle de gestion et management », 2ème édition, Montchrestien.

Bigoness W. J. et Perrault. W. D., 1981, « A conceptual paradigm and approach for the study of innovators », *Academy of Management Journal*, vol. 24, n° 1, p. 68-82.

Birnberg J. G., Shields M. D. et Young S. M., 1990, « The case for multiple methods in empirical management accounting research (with an illustration from budget setting) », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 2, p. 33-66.

Bjørnenak T., 1997, « Diffusion and accounting : the case of ABC in Norway », *Management Accounting Research*, vol. 8, n° 1, p. 3-17.

Booth P. et Giacobbe F., 1998, « The impact of demand and supply factors in the diffusion of accounting innovations : the adoption of activity-based costing in Australian manufacturing

firms », Paper presented at the Sixth Biennial Management Accounting Research Conference, University of NSW, Sydney.

Bouquin H., 2006, « Comptabilité de gestion », 4ème édition, Coll. Gestion, Economica.

Brown D. A., Booth P. et Giacobbe F., 2004, « Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia », *Accounting and Finance*, n°44, p. 329-356.

Bulletin officiel, 18 décembre 2003, Maroc.

Bulletin officiel, 30 décembre 1992, Maroc.

Burns T. et Stalker G., 1961, « The Management of Innovation », Tavistock Publications, Londres.

Cabinet Maroc Décisionnel et Cabinet Audicis, 2013, rapport de mission, l'AREF Souss-Massa-Darâa.

Cabinet Maroc Décisionnel, 2014, rapport de la Phase II: Réalisation du bilan d'ouverture au 01/01/2012, l'AREF de Gharb Chrarda Beni Hssen.

Charreire S. et Durieux F., 2003, « Explorer et tester », in *Méthodes de recherche en management*, Thiétart, R. A. et coll., 2e édition, Dunod, p. 57- 81.

CHU Ibn Sina, Division des affaires financières, 2015, Plan de redressement de la comptabilité générale.

Cooper R. B. et Zmud R. W., 1990, « Information technology implementation research : a technological diffusion approach », *Management Science*, vol. 36, p. 123-139.

Cour des comptes, 2016, Rapport : La comptabilité générale de l'Etat, 10 ans après, France.

Cummings T. G. et Suresh S., 1977, « Management of work : A socio-technical systems approach », Kent, OH : Kent State University Press.

Daft R. L., 1978, « A dual-core model of organizational innovation », *Academy of Management Journal*, vol. 21, n° 2, p.193-210.

Daft. R. L., 1982, « Bureaucratic versus non-bureaucratic structure and the process of innovation and change », *Research in the Sociology of Organizations*. Vol. 1, p. 129-166.

Damanpour F. et Evan W. M., 1984, « Organizational innovation and performance : The problem of “organizational lag” », *Administrative Science Quarterly*, vol. 29, p. 392- 409.

Damanpour F., 1987, « The adoption of technological, administrative, and ancillary innovations : impact of organizational factors », *Journal of Management*, vol. 13, p.675-688.

Damanpour F., 1991, « Organizational innovation : a meta-analysis of effects of determinants and moderators », *Academy of Management Journal*, p. 555-590.

Damanpour F., 1996, « Organizational complexity and innovation : Developing and testing multiple contingency models », *Management Science*, vol. 42, n° 5, p. 693 716.

David A., 2000, « Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées », in *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, coordonné par David A., Hatchuel A. et Laufer R, Vuibert, Paris, p. 83-109.

Dewar R. D. et Dutton J. E., 1986, « The adoption of radical and incremental innovations : An empirical analysis », *Management Science*, vol. 32, p. 1422-1433.

Doherty N., Elli-Chadwick F. et Hart C., 2003, « An analysis of factors affecting the adoption of the Internet in the UK retail sector », *Journal of Business Research*, vol. 56, p. 887-897.

Downs G. W. et Mohr L. B., 1976, « Conceptual issues in the study of innovations », *Administrative Science Quarterly*, vol. 21, p. 700-714.

Drucker-Godard C., Ehlinger S. et Grenier C., 2003, « Validité et fiabilité de la recherche », in *Méthodes de recherche en management*, Thiétart, R. A. et coll., 2^{ème} édition, Dunod, p. 257-287.

Ettlie, J. E., Bridges. W. P. et O'Keefe. R. D., 1984, « Organization strategy and structural differences for radical versus incremental innovation », *Management Science*, vol. 30, p. 682-695.

Evan W. M. et Black G., 1967, « Innovation in business organizations : some factors associated with success », *The Journal of Business*, vol. 40, n° 4, p. 519-530.

Evan W. M., 1966, « Organizational lag », *Human Organizations*, vol. 25, p. 51-53.

Foster G. et Swenson D.W., 1997, « Measuring the success of activity-based cost management and its determinants », *Journal of Management Accounting Research* (Fall), p. 109-141.

François Crémieux et al, 2012, l'introduction de comptes de résultats de pôles dans un hôpital public : analyses et propositions à partir d'une étude de cas, *Journal de gestion et d'économie médicales* Vol. 30.

François Dépelteau, 2010, La démarche d'une recherche en sciences sociales, coll. de boeck.

François-Xavier Merrien, 1999, La Nouvelle Gestion publique : un concept mythique, *Lien social et Politiques* N°41.

Frederic Marty, 2011, De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés. Bessy C., Delpuech T. et Pelisse J. Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes, LGDJ, collection Droit et Société.

Frederic Marty, 2011, Le nouveau management public et la transformation des compétences dans la sphère publique. Laurence Solis-Potvin. Vers un modèle européen de fonction publique?, Bruylant.

Fuller M. K. et Swanson E. B., 1992, « The diffusion of information centers : Patterns of innovation adoption by professional subunits », *Proceedings of ACM SIGCPR Conference*, Cincinnati, OH, vol. 5, n° 7, p. 370-387.

Gagnon Y.C et I.Nollet, 1990, pour accroître les chances de succès dans l'implantation des systèmes d'information, *Gestion* n°16 vol 22.

Gernod Gruening, 2001, Origin and theoretical basis of New Public Management, *International Public Management Journal*.

Gervais M., 2005, « Contrôle de gestion », 8ème édition, Economica, Paris,.

Gerwin D., 1988, « Theory of innovation processes for computer aided manufacturing technology », *IEEE Transactions on Engineering Management*, May, p. 90-100.

Godowski C., 2001, « La dynamique d'assimilation des innovations managériales. Le cas des approches par activités dans la banque », Thèse de Doctorat, Université d'Aix-Marseille III.

Gosselin M. et Mévellec P., 2003, « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », *Comptabilité – Contrôle – Adit / Numéro spécial*, p. 87-109.

Gosselin M. et Ouelet C., 1999, « Les enquêtes sur la mise en oeuvre de la comptabilité par activités : qu'avons nous vraiment appris ? », *Comptabilité – Contrôle – Adit*, tome 5, volume 1, 1999, p.45-57.

Gosselin M., 2007, « A review of activity based costing : Technique, implementation and consequences », in *Handbook of Management Accounting Research*, vol. 2, Edited by Chapman C. S., Hopwood A. G. and Shields M., Elsevier, p. 647-670.

Gueguen G., 2000, « L'administration des enquêtes par Internet », 9ème conférence internationale de management stratégique (AIMS), 24-26 mai, Montpellier, France, p. 1-20.

Hage I., 1980, « Theories of organizations », New York, Wiley.

Henriet Alain, 2006, « manager : mobiliser, organiser, communiquer, contrôler », édition Foucher.

Horngren et al, 2009, *Comptabilité de gestion*, 4e édition zons Nouveaux Hori.

Innes J., Mitchell F. et Sinclair D., 2000, « Activity-based costing in the U.K.'s largest companies : a comparison of 1994 and 1999 survey results », *Management Accounting Research*, vol. 11, p. 349-362.

J.P Domin, 2015, *Réformer l'hôpital comme une entreprise. Les errements de trente ans de politique hospitalière (1983-2013)*.

Jean François Des ROBERT&Jacques COLIBERT, 2008, *Les normes IPSAS et le secteur public*, Dunod, Paris.

Jean-Paul Domin, 2009, *La mise en oeuvre d'outils de gestion dans les établissements hospitaliers : les incohérences d'une politique publique (1980-2009)*, séminaire d'économie publique de la santé.

Jean-Paul Milot, 2013, *Réforme comptable et réforme des finances publiques*, *Revue : Politiques et management public*, Vol 30/3.

Jeyaraj A., Rottman J. W. et Lacity M. C., 2006, « A review of the predictors, linkages and biases in it innovation adoption research », *Journal of Information Technology*, vol. 21, p. 1-3.

Jo Ann G. Ewalt, 2001, *Theories of Governance and New Public Management: Links to Understanding Welfare Policy Implementation*.

Kafi.H, 2002, *interaction entre acteurs et la conduite de projet d'implantation des systèmes d'information*, CREPA.

Kagan A., Lau K. et Nusgart K. R., 1990, « Information systems usage withing small business firms », *Entrepreneurship Theory and Practice*, vol. 14, n° 3, p. 25-38.

Kaplan R. S., 1986: « Accounting lag : The obsolescence of cost accounting systems », *California Management Review*, vol. 28, n° 2, p. 174-199.

Karahanna E., Straub D.W. et Chervany N.L., 1999, « Information Technology Adoption across Time : A cross-sectional comparison of pre-adoption and post adoption beliefs », *MIS Quarterly*, vol. 23, n°2, p. 183-213.

Kefi-Abdessalem H., 2002, « Evaluation des technologies et systèmes d'information, cas d'entrepôt de données implanté une institution financière. Etude orientée processus et intégrée dans le contexte institutionnel de l'organisation », Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine.

Khalifa AHSINA et all, 2014, *L'impact de l'adoption des IFRS sur les sociétés cotées à la bourse de Casablanca : une étude exploratoire*, *La Revue Gestion et Organisation*, pp :75–83.

Kimberly R. et Evanisko M., 1981, « Organizational innovation : The influence of individual, organizational, and contextual factors on hospital adoption of technological and administrative innovations », *Academy of Management Journal*, vol. 24, p. 689-713.

Krumwiede K. R., 1998a, « The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors », *Journal of Management Accounting Research*, n° 10, p. 239-278.

Krumwiede K. R., 1998b, « ABC: why it's tried and how it succeeds », *Strategic Finance*, vol. 79, n° 10, p. 32-38.

Kwon T. H. et Zmud R.W., 1987, « Unifying the Fragmented Models of Information

Systems Implementation », in *Critical Issues in Information Systems Research*, Boland R.J. and Hirschheim R.A. (eds.), New York, John Wiley & Sons, p. 227–251.

Lawrence P. et Lorsch J., 1967, « Differentiation and Integration in Complex organizations », *Administrative Science Quarterly*, vol. 12, p. 1-30.

Le Moigne J-L., 1990, « La modélisation des systèmes complexes », Edition Dunod, Paris, 192 pages.

Lee J. et Runge J., 2001, « Adoption of information technology in small business : testing drivers of adoption for entrepreneurs », *Journal of Computer Information Systems*, vol. 42, n° 1, p. 44-57.

Lesca H., 1986, « Information et adaptation de l'entreprise », édition MASSON.

L. Soler, 2000, *Introduction à l'épistémologie*, éditions Ellipses.

Manimala, M. J., Jose P. D. et Raju Thomas K., 2005, « Organizational design for enhancing the impact of incremental innovations : A qualitative analysis of innovative cases in the context of a developing economy », *Organizational Design for Incremental Innovations Impact*, vol. 14, n° 4, p. 413-424.

Mbengue A. et Vandangeon-Derumez I., 1999, « Positions épistémologiques et outils de recherche en management stratégique », 8ème Conférence Internationale de Management Stratégique (AIMS), Ecole Centrale de Paris, mai, p. 26-28.

Mévellec P., 1991, « Outils de gestion : la pertinence retrouvée », Editions Comptables Malcsherbes, Paris.

Mimoun LMIMOUNI, 2009, *Communication : Organisation comptable et tenue de la comptabilité de l'Etat au Maroc*, AFRITAC CENTRE, Douala: 26-29 Octobre.

Mintzberg H., 1979, « The structuring of organizations », Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall.

Mohr L. B., 1969, « Determinants of innovation in organizations », *American Political Science Review*, n° 63, p. 111-126.

Morgan, F. W., 1990 « Judicial standards for survey research : An update and guidelines », *Journal of Marketing*, vol. 54, n° 1, p. 59-70.

Ouba L.K et Nejeoui.M, 2018, La comptabilité d'exercice, un Pari de modernisation de la gestion publique au Maroc « Cas de l'Académie Régionale d'Education et de Formation (AREF) de la région de Rabat-Salé-Kénitra », Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit.

Pesqueux Y., 2002, « Organisation : modèles et représentations », 1ère édition, PUF, Paris,.

Pinsonneault A. et Kraemer K. L., 1993, « Survey research methodology in management information systems : an assessment », Journal of Management Information Systems, vol. 10, n° 2, p. 75-85.

Pourtois J-P. et Desmet H., 1988, « Epistémologie et instrumentation en sciences humaine », Liège-Bruxelles, Pierre Mardaga.

Premkumar G. et Roberts M., 1999, « Adoption of new information technologies in rural small businesses », Omega, International Journal of Management Science, vol. 27, p.467-484.

Prescott M. B. et Conger S. A., 1995, « Information technology innovations : a classification by IT locus of impact and research approach », DATA BASE Advances, vol. 26, p. 20- 41.

Rachid Boubakry, 2001, mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, le plan comptable général des collectivités locales au Maroc.

Ramamurthy K. Premkumar G. et Crum M. R., 1999, « Organizational and interorganizational determinants of EDI diffusion and organizational performance : a causal model », Journal of Organizational Computing and Electronic Commerce, vol. 9, n° 4, p. 253 – 285.

Razgui, 2012, mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expertise comptable, le bilan d'ouverture lors du passage de la comptabilité budgétaire à la comptabilité patrimoniale.

Revue AL MALIYA, 2011, Ministère de l'économie et des finances, réforme de la comptabilité de l'Etat, N°49.

Robertson T. S., 1967, « The process of innovation and the diffusion of innovation », Journal of Marketing, 1967, vol. 31, p. 14-19.

Rogers E. M. et Scott K. L., 1997, « The Diffusion of Innovations Model and Outreach from the National Network of Libraries of Medicine to Native American Communities », Draft paper prepared for the National Network of Libraries of Medicine, Pacific Northwest Region, Seattle.

- Rogers E. M.**, 1983, « Diffusion of Innovations », 3ème Edition, New York, Free Press.
- Rogers E. M.**, 1995, « Diffusion of Innovations », 4ème Edition, New York, The Free Press.
- Rosner M. M.**, 1968, « Economic determinants of organizational innovation », *Administrative Science Quarterly*, vol. 12, p. 614-625.
- Royer I. et Zarlowski P.**, 2003, « Le design de la recherche », in *Méthodes de recherche en management*, Thiétart, R. A. et coll., 2ème édition, Dunod, p. 139-168.
- Savall H. et Zardet V.**, 1996, « La dimension cognitive de la Recherche Intervention : la production de connaissances par interactivité cognitive », *Revue internationale de systémique*, vol.10, n°1-2, 24 pages.
- S.Ansari**, 2008, conception et implantation d'indicateurs qualité de gestion financière et comptable au niveau du centre hospitalier ibn sina.
- Schumpeter J.**, 1939, « Business cycles. A theoretical, historical and statistical analysis of the capitalist process », New York Toronto London : McGraw-Hill Book Company, p. 461, Abridged, with an introduction, by Rendigs Fels. Edition numérique.
- Shields M. D.**, 1995, « An empirical analysis of firm's implementation experiences with activity based-based costing », *Journal of Management Accounting Research*, p. 148- 165.
- Shields M. et Young S. M.**, 1989, « A behavioral model for implementing cost management systems », *Journal of Cost Management*, winter, p. 17-27.
- Shields M. et Young S. M.**, 1994, « Behavioral and organizational issues », In *Handbook of Cost Management*, edited by B. Brinker, New York: Warren Gorham Lamont.
- S.Kasmi**, 2010, Analyse de la dynamique d'appropriation du nouveau système d'information hospitalier de l'hôpital CHEIKH ZAID de Rabat.
- Slyke C. V., Belanger F. et Comunale C. L.**, 2004, « Factors Influencing the Adoption of Web-Based Shopping : The Impact of Trust », *Database for Advances in Information Systems*, vol. 35, n° 2, p. 32-49.
- Swanson E. B. et Beath C. M.**, 1989, « Maintaining information systems in organizations », Wiley, Chichester, England.

Swanson E. B., 1994, « Information systems innovation among organizations », *Management Science*, vol. 40, n°9, p. 1069-1092.

Swenson D., 1995, « The benefits of activity based cost management to the manufacturing industry », *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 7, Fall, p. 167-180.

Tanur J. M., 1982, « Advances in methods for large-scale surveys and experiments », In *Behavioral and Social Science Research : A National Resource, Part II*, R. Mcadams, N. J. Smelser and D. F. Treiman (eds), Washington, DC : National Academy Press.

Thompson V. A., 1965, « Bureaucracy and innovation », *Administrative Science Quarterly*, vol. 10, p. 1-20.

Thong J. Y. L., Yap C-S. et Raman K. S., 1996, « Top management support, external expertise and information systems implementation in small businesses », *Information Systems Research* vol. 7, n° 2, p. 248-267.

Thong J. Y. L., 1999, « An integrated model of information systems adoption in small business », *Journal of Management Information Systems*, vol. 15, n° 4, p. 187 – 214.

Tornatsky L. G., Eveland J. D., Boylan M. G., Hetzner W. A., Johnson E. C, Roitman D. et Schneider J., 1983, « The Process of Technological Innovation : Reviewing the literature », Productivity Improvement Research Section, Division of Industrial Science and Technological Innovation, National Science Foundation.

Usunier J-C., Eassterby-Smith M. et Thorpe R., 2000, « Introduction à la recherche en gestion », 2ème édition, Economica, Paris.

Van der Stede W. A., Young S. M. et Chen C. X., 2005, « Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research : The case of survey studies », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 30, p. 655–684.

Van der Stede W. A., Young S. M. et Chen C. X., 2007, « Doing management accounting survey research », in *Handbook of management accounting research*. Edited by Chapman C. S., Hopwood A. G., Shields M. D., Elsevier, p. 445-478.

Wixom B. H. et Watson H. J., 2001, « An empirical investigation of the factors affecting data warehousing success », *Management Information System Quarterly*, vol. 25, n° 1, p.17-41.

Wolfe R. A., 1994, « Organizational innovation : review, critique and suggested research directions », *Journal of Management Studies*, vol. 31, n°3, p. 405-431.

Zaltman. G., Duncan R. et Holbeck. J., 1973, « Innovation and organizations », New York: Wiley.

ANNEXES

Annexe 1 : Classement des facteurs de diffusion des innovations par auteur..... 311

Annexe 2 : Classement des facteurs d'adoption d'un système d'information par catégorie..... 312

Annexe 3 : le questionnaire de l'enquête 314

Annexe 4 : message accompagnant les relances 320

Annexe 1 : Classement des facteurs de diffusion des innovations par auteur

Tableau 55 : Classement des facteurs de diffusion des innovations par auteur

Auteurs	Les déterminants de la diffusion de l'innovation	Les facteurs modérateurs (de contrôle)
Damanpour (1991)	La spécialisation La différenciation fonctionnelle Le professionnalisme Le degré de formalisation La centralisation L'attitude des managers envers le changement L'ancienneté dans l'entreprise Les connaissances techniques L'intensité administrative La disponibilité des ressources La communication externe La communication interne La différenciation verticale	Le type d'entreprise Le type d'innovation Les stades d'adoption La portée de l'innovation
Damanpour (1987)	La spécialisation La différenciation fonctionnelle Le professionnalisme La taille de l'entreprise L'intensité administrative La disponibilité des ressources	Le type d'innovation
Damanpour (1996)	La taille de l'organisation La complexité de la structure	Les types d'entreprise Les types d'innovation Les stades d'adoption L'incertitude de l'environnement
Meyer et Goes (1988)	Les caractéristiques de l'environnement Les caractéristiques de l'entreprise Les caractéristiques des leaders Les caractéristiques de l'innovation Technologique	
Kimberly et Evanisko (1981)	La tenure dans le travail Le cosmopolitisme Le niveau de formation La participation La centralisation La spécialisation La taille La différenciation fonctionnelle L'intégration externe L'intensité concurrentielle La taille de la ville ou de la région L'âge de l'organisation	

Annexe 2 : Classement des facteurs d'adoption d'un système d'information par catégorie

Tableau 56 : Classement des facteurs d'adoption d'un système d'information par catégorie

Facteurs	Littérature sur les TI
Individuels	
La disposition envers le changement	Kwon et Zmud
L'orientation professionnelle	Fuller et Swanson
L'implication	Kwon et Zmud
L'expérience dans l'entreprise	Kwon et Zmud ; Fuller et Swanson
Le niveau des connaissances	Kwon et Zmud ; Fuller et Swanson
Organisationnels	
Le support de la direction	Nah et Delgado ; Manimala et al., 2005 ; Wixom et Watson, 2001 ; Thong et al.,1996 ; Kwon et Zmud,1987 ; Ginzberg, 1981
La disponibilité des ressources	Ramamurthy et al; Lee; Wixom et Watson
La taille	Thong ; Premkumar et Robert ; KaCAN et al ; Fuller et Swanson
La formation	Kwon et Zmud
La communication interne	Kwon et Zmud
Technologique	
La Compatibilité	Thong ; Ramamurthy et al ; Lee ; Slyke et al ; Cho et Kim
L'avantage relatif	Thong ; Lee; Slyke et al ; Cho et Kim ; Mehrstens et al ; Doherty et al ; Premkumar et Roberts

La complexité	Thong ; Slyke et al ; Kwon et Zmud ; Premkumar et Roberts
L'utilisation dans la prise de décision	Kwon et Zmud
Caractéristiques des tâches	Kwon et Zmud ; Cho et Kim
Environnementaux	Kwon et Zmud ; Ramamurthy et al ; Lee ; Sadowski et al; Premkumar et Roberts

Annexe 3 : le questionnaire de l'enquête

ENQUETE SUR:

"L'introduction d'une comptabilité d'exercice au sein des centres hospitaliers universitaires au Maroc : Caractéristiques et Analyse des facteurs d'adoption et de succès "

Bonjour,

Nous avons le plaisir de vous adresser le questionnaire de l'enquête à réaliser auprès des centres hospitaliers universitaires sur le thème " L'introduction d'une comptabilité d'exercice au sein des centres hospitaliers universitaires au Maroc : Caractéristiques et Analyse des facteurs d'adoption et de succès ".

La mise en place d'une comptabilité d'exercice est une préoccupation actuelle d'un grand nombre des établissements publics, dans le sens où les informations fournies par la comptabilité budgétaires ne satisfont plus les besoins croissants de ces établissements notamment hospitaliers en information comptable fiable, pertinente et aidant à la prise de décision. D'où la nécessité de recourir à un autre système comptable basé sur l'approche patrimoniale en s'inspirant des bonnes pratiques du secteur privé en la matière.

Cette enquête s'inscrit dans le cadre de notre recherche pour la préparation d'une thèse de doctorat en sciences de gestion. Le traitement des questionnaires et la synthèse des résultats par un groupe de travail expérimenté dans ce domaine (Laboratoire: études comptables et fiscales, FSJES-Casablanca) vous garantissent l'anonymat de vos réponses et l'objectivité des analyses.

Les enseignements et conclusions dépendront de l'attention que vous voudrez bien porter à cette enquête.

Vous pourrez ainsi comparer vos pratiques aux autres organisations, et recevoir les résultats complets en avant-première si vous indiquez vos coordonnées dans le questionnaire.

Étant conscients du temps limité dont vous disposez, nous avons veillé à ce que ce questionnaire soit facile à remplir.

Nous vous remercions par avance de bien vouloir lui consacrer les quelques minutes nécessaires.

Partie I: Pour tous les répondants

1. Votre fonction au sein de l'organisation
.....**2. Taille de votre centre hospitalier**

- Chiffre d'affaires (en DH).....
- Effectif (nombre de personnes).....
- Nombre des établissements hospitaliers.....

3. Pensez-vous que votre système comptable actuel (Comptabilité budgétaire) garantit la fiabilité et la transparence des informations comptables?

- OUI
- NON

Pourquoi?.....**4. Quel est votre degré de satisfaction du processus de la comptabilité budgétaire?**

- Pas du tout satisfait
- Plutôt pas satisfait
- Plutôt satisfait
- Tout à fait satisfait

5. Est ce que les informations fournies par la comptabilité budgétaire répondent à vos attentes en matière de clarté et fiabilité des informations comptables?

- OUI
- NON

Pourquoi?.....**6. Si la comptabilité budgétaire a enregistré des insuffisances, Croyez vous que la comptabilité d'exercice pourrait les remédier?**

- OUI
- NON

Pourquoi?.....**7. Selon vous, la réorganisation comptable c'est :**

- Un outil qui permet de retracer efficacement les opérations effectuées
- Un outil qui permet de gérer aux mieux les différentes ressources
- Un outil qui permet la planification des objectifs à atteindre
- Un outil de régulation interne
- Autres (à préciser SVP).....

8. En matière de clarté et de fiabilité de l'information comptable, pensez vous que la réorganisation financière joue un rôle optimal ?

- OUI
- NON

9. Quel est l'avantage de l'introduction d'une comptabilité d'exercice au sein du CHU ?

- Meilleure organisation
- Meilleur contrôle de gestion
- Meilleure prise de décision
- Plus grande transparence de l'information
- Plus grande clarté dans les écritures comptables
- Autres (à préciser SVP).....

Vous pouvez cocher plusieurs cases (5 au maximum).

10. Quel est le statut de la comptabilité générale ? (cochez une seule réponse SVP)

- Actif (mis en œuvre et utilisé)
- En cours de mise en œuvre
- En cours de réflexion
- Approche non retenue
- Autres (veuillez préciser SVP).....

Si vous répondez 1 ou 2, allez à la partie II; si vous répondez 3, aller à la partie II; si vous répondez 4, allez à la partie IV

Partie II: Si votre CHU a mis en œuvre une comptabilité d'exercice ou si il procède actuellement à sa mise en œuvre:

11. Quels ont été les motifs de l'adoption initiale de cette comptabilité? (notation de 1 = pas un motif à 5 = motif très important et 6 N/A = non applicable). Entourez un chiffre en face de chaque raison.

- Améliorer la fiabilité et la transparence comptable : 1, 2, 3, 4, 5, 6
- Mettre en place un pilotage de la performance : 1, 2, 3, 4, 5, 6
- obligations réglementaires : 1, 2, 3, 4, 5, 6
- connaissance de la valeur et la composition du patrimoine : 1, 2, 3, 4, 5, 6
- Autres (veuillez préciser SVP).....

12. Qui est à l'origine de la demande de mise en œuvre ? (plusieurs réponses sont possibles)

- Direction Générale
- Division des affaires financières
- Ministère de la Finance
- Ministère de la Santé

13. Quelle est la fonction du responsable du projet :

.....

14. Quel est le périmètre organisationnel couvert par votre modèle ?

- L'ensemble des établissements hospitaliers relevant du CHU
- Un ou plusieurs établissements hospitaliers

- Une ou plusieurs fonctions
- Autres (veuillez préciser SVP).....

15. Quels sont les niveaux de difficulté rencontrés dans les étapes suivantes ? (notation de 1= très simple à 5= très complexe et 6 = N/A = non applicable). Merci d'entourer un chiffre en face de chaque difficulté.

- Adhésion de la direction générale au projet : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Compréhension de la méthode par les opérationnels : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Collecte des données financières : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Mise e en œuvre d'un outil (progiciel) : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Modification des systèmes d'information : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Intégration des données dans le modèle : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Production des rapports de résultats : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Intégration du modèle dans le cycle de gestion : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Autre (précisez SVP).....

16. Avez-vous effectué une communication lors de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice?

- Oui
- Non

17. Si oui, sur quel thème ? (plusieurs réponses possibles)

- Sur les objectifs
- Sur la méthodologie
- Autre (veuillez préciser SVP) :

Vous pouvez cocher plusieurs cases.

18. Si non, précisez pourquoi SVP:

.....

19. Veuillez indiquer les facteurs qui ont contribué à la réussite de la mise en place de la comptabilité d'exercice dans votre organisme: (notation à 5 points de 1 = pas du tout d'accord à 5 = tout à fait d'accord et N/A = non applicable). Merci d'entourer un chiffre en face de chaque facteur.

- Soutien de la Direction Générale : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Mobilisation des ressources nécessaires au projet : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Formation des opérationnels : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Information et communication : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Compatibilité avec la gestion de la performance : :1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Intégration dans le cycle de management : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Autres : (veuillez préciser svp).....

20. Quel système d'information supporte le modèle ?

- Progiciel spécifique ? Lequel
- Développement spécifique?

- Intégration dans un ERP existant ? Lequel: Outils micro (MS Excel, Access, ...)
- Autres (Veuillez Précisez SVP) :.....

21. Concernant l'utilisation des informations comptables dans le cycle de gestion votre organisation, veuillez indiquer votre degré d'accord ou de désaccord avec les affirmations suivantes : (notation de 1 = pas du tout d'accord à 5 = tout à fait d'accord et 6 = N/A, non applicable). Merci d'entourer un chiffre en face de chaque affirmation.

- Informations utilisées pour élaborer le budget: 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Informations utilisées pour mesurer la performance financière: 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Informations utilisées pour faire des études stratégiques: 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6

22. Globalement, votre modèle de la comptabilité d'exercice répond-il aux besoins de votre organisation ? (notation de 1 = pas du tout satisfait à 5 = très satisfait)

Pas du tout	Moyennement			Totalemment	
1	2	3	4	5	

PARTIE III : Si votre organisation envisage la mise en place d'une comptabilité d'exercice

23. Qui est à l'origine de la réflexion quant à la mise en place d'une comptabilité d'exercice ?

- Direction générale
- Division des affaires financière
- Ministère de la Finance
- Ministère de la Santé

24. Qu'est-ce qui motive cette réflexion ? (notation à 5 points de 1 = pas du tout d'accord à 5 = tout à fait d'accord et 6 N/A = non applicable). Merci d'entourer un chiffre en face chaque affirmation.

- Améliorer la fiabilité et la transparence comptable : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Mettre en place un pilotage de la performance : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- obligations réglementaires : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Connaissance de la valeur et la composition: 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6

PARTIE IV : Si votre organisation n'a pas retenu la mise en place d'une comptabilité d'exercice

25. Quelle est votre méthode pour la détermination de votre situation patrimoniale?

.....

26. Veuillez indiquer le degré de satisfaction de votre organisation vis-à-vis de votre système comptable actuel

- Pas du tout satisfait
- Plutôt pas satisfait
- Plutôt satisfait
- Tout à fait satisfait

27. Si votre organisation a étudié la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice, veuillez préciser les raisons pour lesquelles cette mise œuvre a été abandonnée ou n'a pas abouti : (notation de 1 = pas du tout d'accord à 5 = tout à fait d'accord et 6 N/A = non applicable). Merci d'entourer un chiffre en face chaque affirmation.

- L'efficacité de la comptabilité d'exercice n'a pas été prouvée : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Manque de ressources pour réaliser la mise en œuvre : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Rentabilité du projet insuffisante (coût du projet/résultat attendu): 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- La mise en œuvre a été jugée trop complexe (organisation, SI, ..): 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Cette comptabilité ne s'intègre pas dans la culture de votre organisation : 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6
- Autres (veuillez préciser svp).....

Fin du questionnaire

Si vous souhaitez recevoir en priorité les résultats de cette enquête, veuillez indiquer ci-dessous vos coordonnées ou nous joindre votre carte visite :

Nom et adresse du répondant (facultatif) :

.....

Commentaires éventuels sur ce questionnaire (facultatif) :

.....

Annexe 4 : message accompagnant les relances

Bonjour,

Comme vous le savez peut-être, nous réalisons actuellement une enquête auprès des centres hospitaliers universitaires sur le thème de l'introduction d'une comptabilité d'exercice. Dans ce sens, nous avons élaboré un questionnaire que vous avez sans doute déjà reçu.

Vous n'avez peut-être pas pu encore répondre à cette enquête qui constitue un moyen très utile pour tester empiriquement nos modèles de recherche.

C'est pourquoi nous nous permettons de vous rappeler de remplir le questionnaire en question en vous demandant de bien vouloir nous le retourner dans une semaine maximum.

Nous vous remercions par avance de votre participation à cette enquête qui permettra d'avoir des informations fiables et récentes sur un sujet d'actualité.

Bien de choses à vous.

TABLE DE MATIERES

RESUME :	8
LISTE DES ABREVIATIONS :	10
TABLE DE FIGURES	12
LISTE DE TABLEAUX	14
INTRODUCTION GENERALE	17
PREMIERE PARTIE: LES FACTEURS EXPLICATIFS DE L'INTRODUCTION D'UN NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE	28
CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT JURIDIQUE ET COMPTABLE DES ORGANISMES PUBLICS AU MAROC.....	31
<i>Section 1 : Aspects légaux et réglementaires de la comptabilité des organismes publics</i>	33
I. Les établissements publics.....	33
II. Les Collectivité Territoriales	39
III. L'Etat.....	42
<i>Section 2- la comptabilité d'exercice et le développement des organismes publics</i>	51
I. Les apports de la comptabilité d'exercice.....	51
II. Relation entre la comptabilité d'exercice et la comptabilité budgétaire.....	58
<i>Section 3 : la loi organique de finance et la réforme comptable</i>	70
I. L'évolution des lois organiques des finances au Maroc	71
II. La réforme comptable	74
CHAPITRE II: LE CADRE DE REFERENCE DE BASE DES TRAVAUX SUR LA DIFFUSION D'UN NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE	80
<i>Section 1 -L'innovation, définition et typologie</i>	82
II. Typologie des innovations.....	87
III. La diffusion des innovations en systèmes d'information.....	88
IV. La comptabilité d'exercice en tant qu'innovation.....	92
<i>Section 2 - La contribution des approches sur la diffusion des innovations à l'étude de diffusion de la Comptabilité</i>	94
I. Le processus d'implantation des innovations	94
II. Les facteurs d'implantation dans la théorie de diffusion des innovations.....	97
III. Les facteurs d'implantation des innovations en systèmes d'information	101
IV. Contribution à l'étude d'adoption d'un nouveau système comptable.....	109
<i>Section 3 : Nouveau management public (NMP) : de la théorie aux pratiques</i>	111
I. Les fondements et les avantages du NMP	112
II. Réforme hospitalière et le NMP: Le NMP comme nouveau paradigme de la gestion des systèmes de santé.	122
II. Le NMP et la loi organique relative aux lois de finances (LOLF):	125
CHAPITRE III - L'ADOPTION ET LE SUCCES DE MISE EN ŒUVRE D'UNE COMPTABILITE D'EXERCICE	128
<i>Section 1 - Contexte et origines de la normalisation comptable au Maroc</i>	131
2. Le référentiel comptable marocain :.....	132

3. Le conseil de la normalisation comptable (CNC) :	135
4. Le code général de normalisation comptable :	135
5. Le plan comptable de l'Etat :	137
<i>Section 2 - Une synthèse des travaux sur la diffusion d'un nouveau système comptable</i>	<i>141</i>
I. Le processus d'adoption de la comptabilité, vers les statuts d'un nouveau système comptable	141
II. La diffusion d'une comptabilité d'exercice, de l'adoption au succès de sa mise en œuvre :	145
<i>Section 3 - L'élaboration des hypothèses et modèles de recherche</i>	<i>151</i>
I. Construction du modèle sur le choix d'adoption d'une comptabilité d'exercice	152
II. Construction du modèle sur le succès global de mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice	156
DEUXIEME PARTIE : EVALUATION EMPIRIQUE DES MODELES : FACTEURS D'ADOPTION ET DE SUCCES	164
CHAPITRE IV : APERÇU SUR LES PRATIQUES DE LA COMPTABILITE D'EXERCICE	166
<i>Section 1 : Comptabilité d'exercice dans le secteur public en France, 12 ans d'expérience</i> :	<i>168</i>
<i>Section 2 : l'adoption d'une comptabilité d'exercice dans les pays européens</i> :	<i>170</i>
<i>Section 3 : l'adoption d'une comptabilité d'exercice dans le secteur d'enseignement au Maroc : Cas des Académies régionales de l'éducation de la formation (AREF)</i>	<i>175</i>
CHAPITRE V : DESCRIPTION DE LA METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE	184
<i>Section 1 - Les choix épistémologiques et méthodologiques</i>	<i>186</i>
I. Les choix épistémologiques	186
II. Les choix méthodologiques	196
<i>Section 2 : La collecte des données</i> :	<i>205</i>
I. La construction du questionnaire	206
II. Contexte d'investigation :	219
III. L'administration du questionnaire	229
IV. L'évaluation du nombre des retours	231
<i>Section 3 - Les méthodes de traitement et d'analyse des données</i>	<i>235</i>
I. La validation des échelles de mesure	235
II. Les méthodes de statistiques descriptives et de validation des hypothèses	235
CHAPITRE VI : LES DETERMINANTS D'ADOPTION D'UNE COMPTABILITE D'EXERCICE ET DE SON SUCCES	241
<i>Section 1 - L'évaluation des retours des questionnaires</i>	<i>243</i>
I. L'étude des répondants à l'enquête	243
II. Les raisons des non réponses	245
<i>Section 2 - Les variables expliquées et explicatives</i>	<i>245</i>
I. Les variables expliquées	245
II. Les variables explicatives	257
<i>Section 3 : Validation des hypothèses et des modèles de recherche</i> :	<i>272</i>

I. La validation des hypothèses sur le choix d'adoption d'une CE : Modèle 1.....	272
II. Validation des hypothèses sur le succès global de la mise en œuvre d'une CE : Modèle 2.....	278
CONCLUSION GENERALE	287
BIBLIOGRAPHIE.....	296
ANNEXES.....	309
TABLE DE MATIERES	321