

Modèle d'analyse de l'adoption de la comptabilité d'exercice dans les établissements publics non commerciaux au Maroc

Model for analyzing the adoption of accrual accounting in non-commercial public establishments in Morocco.

Auteur 1 : HEYAME Zaï nab

Auteur 2 : NAJEH Said

HEYAME Zaï nab, (Docteur en sciences économiques et de gestion)

Université Abdelmalek Essaadi / Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales Tanger

NAJEH Said, (Docteur en sciences économiques et de gestion)

Université Abdelmalek Essaadi / Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales Tanger

Déclaration de divulgation : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : HEYAME.Z & NAJEH .S (2023) « Modèle d'analyse de l'adoption de la comptabilité d'exercice dans les établissements publics non commerciaux au Maroc », African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 20 » pp: 749 – 765.

Date de soumission : Septembre 2023

Date de publication : Octobre 2023



DOI : 10.5281/zenodo.10112211

Copyright © 2023 – ASJ



Résumé

L'adoption de la comptabilité d'exercice dans le secteur public est un sujet qui a suscité un intérêt croissant au fil des années et qui a été abondamment étudié dans la littérature spécialisée. Les recherches menées à l'échelle mondiale ont permis de mettre en lumière les divers aspects entourant cette transition comptable, en se penchant notamment sur les facteurs qui influencent la décision de mettre en place cet outil de gestion. Cependant, cette question est peu analysée dans le secteur public marocain plus précisément dans les établissements publics non commerciaux. Au Maroc, le secteur public comprend un nombre important des établissements publics non commerciaux, chacun ayant des caractéristiques propres et des objectifs spécifiques. L'adoption de la comptabilité d'exercice dans ces organisations peut varier considérablement en fonction de divers facteurs, ce qui rend essentielle une analyse spécifique à ce contexte. L'objectif principal de ce papier est de proposer un modèle d'analyse de l'adoption de la comptabilité d'exercice au sein de ces établissements. Ce modèle s'inspire des modèles de changements comptables les plus connus, aussi bien dans le secteur public que dans le secteur privé, basés sur la théorie de contingence. Il vise à identifier les facteurs spécifiques qui influencent la décision d'adopter la comptabilité d'exercice dans ce contexte marocain particulier. Ce modèle d'analyse prend en compte plusieurs catégories de facteurs, notamment les stimuli qui incitent à l'adoption, les facteurs facilitateurs qui rendent la transition plus aisée, ainsi que les obstacles qui peuvent entraver ce processus. En combinant ces éléments, le modèle offre une perspective globale pour comprendre et analyser les déterminants de l'adoption de la comptabilité d'exercice.

Mots clés : Adoption, comptabilité d'exercice, établissements publics non commerciaux, modèle d'analyse.

Abstract

The adoption of accrual accounting in the public sector is a subject that has attracted growing interest over the years, and has been extensively studied in specialist literature. Research conducted worldwide has shed light on the various aspects surrounding this accounting transition, focusing in particular on the factors influencing the decision to implement this management tool. However, there has been little analysis of this issue in the Moroccan public sector, and more specifically in non-commercial public establishments. In Morocco, the public sector comprises a large number of non-commercial public establishments, each with its own characteristics and specific objectives. The adoption of accrual accounting in these organizations can vary considerably depending on a variety of factors, making a context-specific analysis essential. The main aim of this paper is to propose a model for analyzing the adoption of accrual accounting in these establishments. This model is inspired by the best-known models of accounting change in both the public and private sectors, based on contingency theory. It aims to identify the specific factors influencing the decision to adopt accrual accounting in this particular Moroccan context. This analytical model takes into account several categories of factors, including the stimuli that encourage adoption, the facilitating factors that make the transition easier, and the obstacles that may hinder the process. By combining these elements, the model offers a comprehensive perspective for understanding and analyzing the determinants of accrual accounting adoption.

Keywords : Adoption, accrual accounting, non-commercial public establishments, analytical model.

Introduction

Le Nouveau Management Public (NMP) a apporté des transformations significatives dans la gestion des organisations du secteur public à travers le monde. L'une de ces évolutions notables concerne l'adoption de la comptabilité d'exercice, une pratique comptable qui diffère de la traditionnelle comptabilité de caisse (Oulad seghir et Heyame, 2019). Cette transition comptable est devenue un élément clé du NMP, visant à améliorer la transparence, l'efficacité et la responsabilité dans la gestion des ressources publiques.

L'adoption de la comptabilité d'exercice dans le secteur public a suscité un intérêt croissant et a été étudiée sous divers angles dans divers pays (Brusca et Martínez, 2016 ; Oulad seghir, 2017 ; Adhikari et al., 2021 ; Natalizi, 2022). Le Maroc ne fait pas exception, car l'ensemble des composantes du secteur public marocain y compris les établissements publics non commerciaux (EPNC) ont également envisagé l'adoption de cette approche comptable pour renforcer la gestion financière et la reddition de comptes.

Les établissements publics non commerciaux revêtent une importance particulière dans le tissu institutionnel du pays. Ce portefeuille des EPNC est marqué par une diversité sectorielle dont le sens où ces établissements sont présents pratiquement dans différents domaines économiques et sociaux tels que l'éducation, la santé, l'agriculture, l'infrastructure, l'eau, l'urbanisme, etc. Néanmoins, le processus d'adoption de la comptabilité d'exercice s'avère complexe dans l'absence d'un modèle d'analyse détaillé de ce phénomène émergent.

L'objectif de notre recherche est de proposer un modèle d'analyse de l'adoption de la comptabilité d'exercice au sein de ces établissements. Ce modèle s'inspire des modèles de changements comptables les plus connus, aussi bien dans le secteur public que dans le secteur privé (Innes et Mitchell, 1990 ; Lüder, 1992). Il vise à identifier les facteurs spécifiques qui influencent la décision d'adoption de la comptabilité d'exercice dans ce contexte marocain particulier.

Dans ce papier, nous dressons dans la première partie la théorie de contingence ainsi qu'une revue de littérature sur les modèles les plus connus de changement comptable. Dans la deuxième partie, nous proposons un modèle d'analyse de l'adoption de la comptabilité d'exercice dans les établissements publics non commerciaux au Maroc.

1. Revue de la littérature

L'évolution des pratiques comptables dans le secteur public, tout comme dans le secteur privé, a permis d'explorer de nombreux modèles de changement comptable principalement fondé sur la théorie de contingence. Dans ce qui suit, nous allons explorer de manière détaillée la théorie de contingence en distinguant entre ces deux dimensions structurelle et comportementale. Nous allons également mettre en avant les modèles de changement comptable qui se sont avérés les plus pertinents dans ce contexte.

1.1. La théorie de la contingence

La théorie de la contingence est l'une des théories qui ont le plus influencé les recherches en comptabilité. Elle identifie l'influence des facteurs de contingence structurelle et des facteurs de contingence comportementale sur les organisations. Ces facteurs sont qualifiés de structurels lorsqu'ils sont liés à l'organisation et de comportementaux lorsqu'ils sont liés au comportement des individus.

1.1.1. Théorie de la contingence structurelle

La théorie de contingence structurelle identifie la manière dont les organisations sont structurées en s'intéressant à l'influence des variables contextuelles sur leurs caractéristiques. Joan Woodward (1965), fondateur de la théorie, a effectué une série d'étude dans l'industrie britannique et a conclu qu'il n'y a pas de structure parfaite. Il souligne également que cette dernière dépend de la technologie de l'entreprise. En effet, l'une de ses études envisage l'existence de trois types de technologies de production : la technologie de production unitaire ou par petits lots, la technologie de production en grandes séries et la technologie de production continue. Woodward (1965) découvre que les organisations qui utilisent des technologies de production identiques ont tendance à adopter des structures organisationnelles semblables.

Burns et Stalker (1961) ont effectué une étude sur plusieurs entreprises britanniques afin d'analyser l'impact de l'environnement externe sur leur organisation interne. Les auteurs définissent deux situations extrêmes de type d'environnement en fonction du degré de leur complexité et stabilité : l'environnement incertain à technologie changeante et l'environnement très stable à technologie peu changeante. Dans ces deux types d'environnements, il existe deux types de structures organisationnelles : l'une organique, adaptée à l'environnement incertain, et l'autre mécanique, adaptée à un environnement stable. Ces deux types d'organisations se différencient quant à leurs modes de contrôle : l'organisation organique se distingue par un réseau de contrôle complexe avec des communications transversales, tandis que dans une organisation

mécanique, on constate un contrôle exercé par le supérieur hiérarchique immédiat et une définition précise des tâches avec une communication verticale.

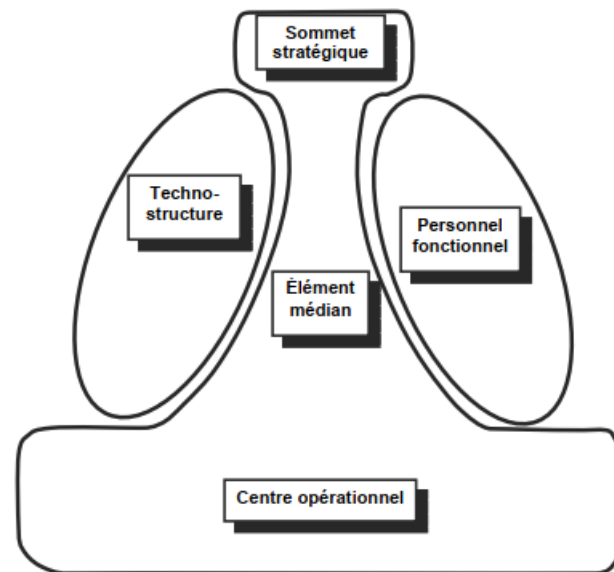
Les travaux de Lawrence et Lorsch (1969) reposent sur deux concepts : la différenciation interne et l'intégration. La différenciation interne se réfère au degré de différenciation que l'organisation adopte afin de répondre aux exigences de son environnement. Les éléments qui représentent la différenciation des modes d'organisation sont : le degré de formalisme de la structure (règles et contrôle), la nature des relations interpersonnelles (centrés sur les tâches ou sur les compétences) et l'horizon temporel des décisions (à court, moyen ou long terme). En effet, au sein d'une même entité, différents types d'organisation peuvent coexister pour faire face à des environnements très variés. Les services dont les environnements sont instables se caractérisent par une structure faiblement formalisée, des relations interpersonnelles orientées vers les compétences et un horizon temporel des décisions à long terme. En revanche, les services dont les environnements sont très stables ont une structure caractérisée par un fort degré de formalisme, des relations interpersonnelles centrées sur les tâches et une orientation temporelle à court terme. De plus, la différenciation de ces services exige l'existence des mécanismes d'intégration diversifiés (procédures, hiérarchie, comités de coordination, réunions, budget, etc.) permettant de coordonner les actions. Plus les structures sont différenciées, plus les mécanismes d'intégration sont développés. Les auteurs concluent que les entreprises qui ajustent leurs mécanismes de différenciation et d'intégration en fonction des contraintes de l'environnement sont les plus performantes.

Henry Mintzberg (1994) définit la structure comme étant « *la somme totale des moyens employés pour diviser le travail en tâches distinctes et pour ensuite assurer la coordination nécessaire entre ces tâches* » (p. 188). Dans un environnement incertain, il est impossible pour une organisation de posséder une structure unique, car cela dépend de divers facteurs contextuels. Mintzberg (1982) décrit l'organisation à partir de cinq composantes fondamentales (figure n° 1):

- Centre opérationnel : il englobe les membres de l'organisation (les opérateurs) qui sont chargés de la production des biens et des services. Cette entité constitue le « cœur » de l'organisation ;
- Sommet stratégique : le sommet stratégique est constitué des dirigeants de l'organisation. Sa fonction met en mesure que l'organisation remplisse sa mission de façon efficace. Il constitue un mécanisme de coordination entre l'organisation et son environnement ;

- Ligne hiérarchique ou élément médian : elle regroupe l'ensemble des cadres de niveau intermédiaire. La ligne hiérarchique a pour objectif la supervision directe ;
- Technostructure : il est composé des experts et analystes spécialisés qui agissent sur le travail des autres. Cette entité est chargée du contrôle de la bonne réalisation des objectifs de l'organisation assignés par le sommet hiérarchique ;
- Personnel fonctionnel de support logistique : ces services sont constitués d'agents qui fournissent un soutien indirect aux fonctions essentielles de l'organisation.

Figure N° 1 : Les composants fondamentaux de l'organisation



Source : Mintzberg (1998, p.155)

D'après Mintzberg (1990), les facteurs de contingence qui influencent les caractéristiques d'une organisation sont l'âge, la taille, le système technique, l'environnement (les marchés) et le pouvoir. Chapellier (1993) ajoute la nature de l'activité de l'entreprise. En effet, l'entreprise évolue au fur et à mesure qu'elle acquiert de l'expérience, c'est à dire plus l'entreprise est âgée, plus son comportement est formalisé. Selon Holmes et Nicholis (1989), la préparation d'un niveau d'information comptable détaillé diminue au fur et à mesure que l'âge de l'entreprise augmente. La taille de l'entreprise figure également parmi les facteurs de contingence structurelle les plus analysés. Chapellier (1994) affirme que la taille est incontestablement un élément explicatif des pratiques comptables. La complexité du système comptable et de son utilisation se développe quand la taille de l'entreprise augmente. Le système technique englobe l'ensemble du processus productif d'une entreprise. La technologie fait peser des contraintes organisationnelles sur le choix d'une structure. En outre, selon Mintzberg, l'environnement est considéré comme un facteur de contingence, dans le sens où plus l'environnement est

dynamique et incertain, plus la structure de l'entreprise est organique. En effet, dans un environnement complexe et incertain, il est primordial pour une entreprise d'examiner de manière critique son système d'information comptable. Les relations de pouvoir (centralisé/décentralisé) sont également un facteur influençant le comportement d'une organisation.

1.1.2. Théorie de la contingence comportementale

La théorie de contingence structurelle ne fait aucune mention à l'existence d'une influence des comportements des individus, qui composent l'organisation, sur la structure de cette dernière. Cependant, les travaux de la contingence comportementale soulignent l'importance des acteurs de l'organisation. En effet, cette approche subjective montre que le comportement des acteurs est susceptible d'influencer les pratiques comptables d'une organisation. En matière de comptabilité d'exercice, le dirigeant joue un rôle particulier, étant à la fois un producteur et un utilisateur de l'information comptable (Lacombe-Saboly, 1994). Les travaux de Chapellier (1994) et Lavigne (1999) ont souligné la nécessité d'élargir le champ de l'approche contingente comportementale en intégrant d'autres déterminants comportementaux liés au profil des acteurs comptables.

Chapellier (1994, 1997) associe les pratiques comptables aux facteurs comportementaux suivants :

- L'âge, la formation et l'expérience du dirigeant de la mission ;
- La formation du comptable interne ;
- L'implication du comptable externe.

De nombreux auteurs relèvent que les dirigeants qui sont plus âgés ont tendance à consommer moins d'information et par conséquent utiliser moins les données comptables (Nadeau et al. 1988 ; Lacombe-Saboly, 1994 etc.). Cette idée a été réfutée par Ngongang (2007) qui stipule que l'âge du dirigeant n'a aucun effet statistique significatif sur les pratiques comptables et le système d'information comptable. De même, l'étude réalisée par Lassoued et Abdelmoula (2006) montre que l'âge n'influence pas l'utilisation des données comptables.

Plusieurs auteurs se sont intéressés à l'étude de l'impact du niveau de formation des dirigeants sur le niveau d'utilisation des données comptables (Ngongang, 2006 ; Chapellier, 1994 etc.). Certains auteurs affirment que les dirigeants les plus formés ont tendance à utiliser davantage les outils de gestion. Pour Chapellier (1994), les dirigeants ayant une formation en comptabilité ou en gestion présentent un degré d'utilisation des outils de gestion plus intense. Des recherches montrent également que les dirigeants qui participent fréquemment aux stages et aux

programmes de formation ont un degré d'utilisation des données comptables plus élevé (Chapellier, 1996).

Chapellier (1994) révèle également l'impact important des caractéristiques du comptable interne. En effet, en tant qu'acteur comptable, ses caractéristiques peuvent influencer le système comptable. Chapellier (1994) présente les deux principaux profils d'un comptable interne, à savoir : technique et gestionnaire. De son côté, Lavigne (1999) a identifié trois profils caractérisés par la formation du comptable interne (faible, moyenne, forte). Les organisations qui accordent de l'importance au système d'information comptable recrutent des comptables internes disposant d'un niveau universitaire de formation.

Le recours à un comptable externe est une pratique très répandue. Chapellier et al. (2013) affirment que la majorité des comptables externes interviennent principalement pour la préparation et la certification des comptes. Cependant, un accompagnement et une implication de l'expert-comptable en matière de gestion impactent les pratiques du dirigeant. Lavigne (1999) énonce d'autres critères méritant d'être pris en considération notamment l'ancienneté, la localisation et le titre comptable professionnel.

En matière de comptabilité d'exercice, le principal créancier externe, habituellement une institution financière, peut influencer les choix comptables (Lavigne, 1999). La prise en considération de cet acteur constitue l'un des éléments originaux de l'étude de Lavigne (1999). En effet, il cite cinq caractéristiques principales des créanciers externes : 1) exigences relatives aux états financiers, 2) exigences de garanties, 3) type de créancier externe, 4) ancienneté de la relation d'affaires, et 5) localisation.

Après avoir présenté la théorie de contingence, nous explorons ensuite les modèles de changement comptable dans le secteur privé et le secteur public.

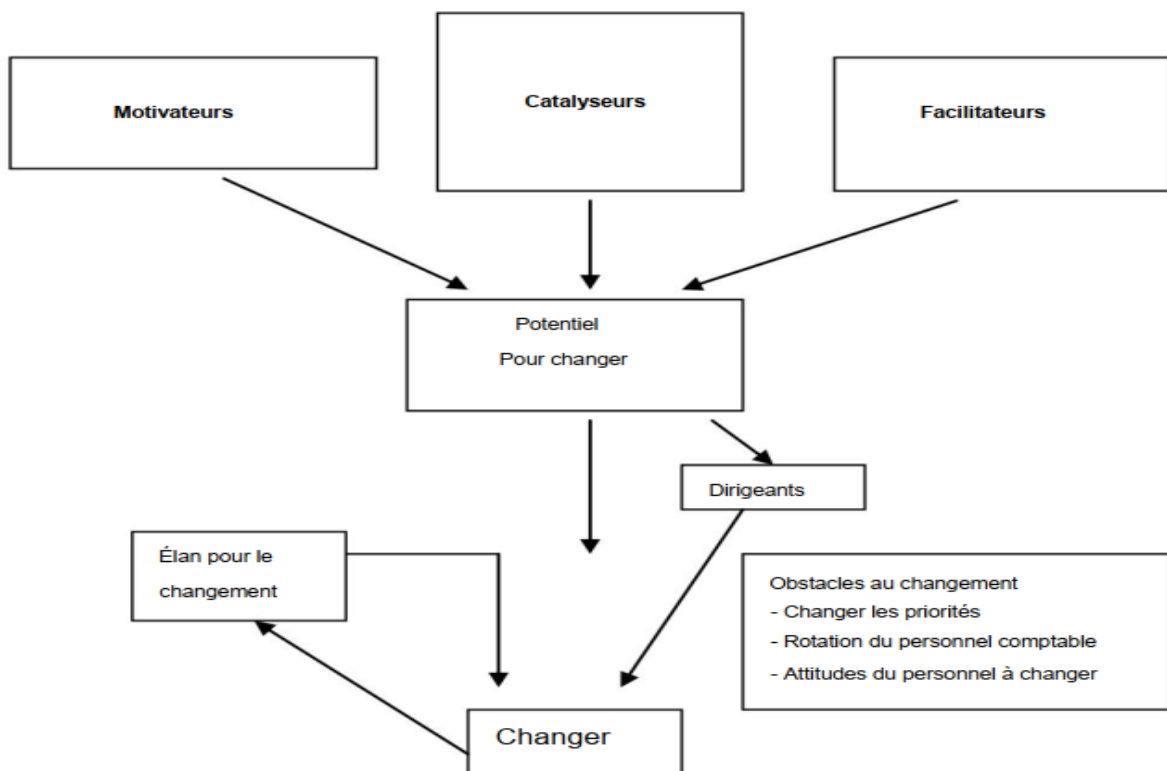
1.2. Modèles de changement comptable dans le secteur privé

À travers leurs recherches sur les entreprises électroniques, Innes et Mitchell (1990) ont développé un modèle pour étudier le changement comptable. Ils ont identifié trois facteurs majeurs influençant ce changement : les motivateurs, les catalyseurs et les facilitateurs. Les motivateurs sont les facteurs qui influencent le changement comptable et sont liés au niveau de concurrence sur le marché, à la structure organisationnelle, à la technologie de production, à la structure des coûts des produits et à la durée du cycle de vie du produit. Les catalyseurs sont les facteurs qui influencent le changement comptable et sont associés à de mauvaises performances financières, à la perte de parts de marché, au lancement d'un produit concurrent, à de nouveaux comptables et à des changements organisationnels. Les facilitateurs sont les facteurs qui

influencent le succès du changement comptable et concernent les ressources du personnel comptable, les ressources informatiques et le degré d'autonomie par rapport à la société mère. Innes et Mitchell (1990) estiment que le changement comptable peut se produire par l'interaction de ces trois types de facteurs. Les motivateurs et les catalyseurs agissent de manière positive pour générer le changement, mais ils ne peuvent devenir efficaces que lorsque des conditions de facilitation appropriées existent.

Une extension supplémentaire de ce modèle a été fournie par Cobb et al. (1995). Ces auteurs ont étudié le changement comptable au sein d'une banque britannique. Leurs conclusions ont mis l'accent sur les facteurs qui soutiennent et affectent le changement : le rôle des individus en tant que leaders dans le processus de changement et les facilitateurs qui permettent au changement de prendre de l'élan, tels que le niveau de rotation du personnel comptable, les attitudes du personnel et l'importance relative des autres initiatives. Évidemment, ces facteurs peuvent également agir comme des barrières s'ils sont absents.

Figure N° 2 : Modèle de changement comptable



Source : Cobb et al. (1995, p.173)

Le modèle proposé par Innes et Mitchell (1990) s'est concentré sur les principaux moteurs du changement (motivateurs, catalyseurs et facilitateurs), tandis que Cobb et al. (1995) ont ajouté trois variables spécifiques (le rôle des leaders individuels, l'impulsion donnée par le personnel

pour le changement et les problèmes liés au personnel en tant qu'obstacles au changement). Toutefois, le modèle de changement comptable proposé par Cobb et al. (1995) accorde une attention limitée aux obstacles rencontrés lors du processus de changement.

Kasurinen (2002) a apporté des révisions à ce modèle en identifiant de manière plus approfondie les difficultés rencontrées lors du processus de changement comptable. Kasurinen (2002) classe ces difficultés en trois catégories : facteurs « confus », facteurs « frustrants » et facteurs « retardateurs ». Les facteurs de confusion se rapportent à des éléments qui suscitent une incertitude quant au rôle à venir du projet au sein de l'organisation, générant ainsi des perspectives variées sur le changement. Les facteurs frustrants, quant à eux, font référence à des éléments qui freinent le processus de changement. Enfin, les facteurs retardateurs correspondent à des éléments qui ralentissent le processus de changement, tels que l'absence d'un système d'information pour accompagner ce dernier.

1.3. Modèle de changement comptable dans le secteur public

Le modèle de changement du système comptable dans le secteur public a été développé par Lüder (1992). Ce modèle est le fruit d'une série d'études entreprises dans neuf pays (Allemagne, Danemark, France, Suède, États-Unis, Royaume-Uni, etc.) entre le milieu des années 80 et le début des années 90, portant sur la réforme des systèmes comptables du secteur public. Dans ces études, Lüder a essayé d'expliquer les différences observées non seulement en matière du processus et méthode de réforme, mais aussi du rythme de sa mise en place.

L'auteur a identifié trois catégories afin d'expliquer la réforme comptable dans le secteur public :

- Les *stimuli* : ils concernent les événements qui génèrent le besoin d'une information comptable de la part des utilisateurs et renforcent la volonté du producteur de fournir de telles informations. Ces *stimuli* peuvent être liés à divers facteurs tels que les intérêts professionnels, scandale financier, crise financière, etc. ;
- Les variables structurelles : elles représentent les caractéristiques qui influencent les attitudes de base des utilisateurs et des producteurs d'information vers un besoin d'une information comptable plus pertinente. Ces variables sont divisées en variables structurelles sociétales (statut socio-économique et culture politique) et en variables structurelles politico-administratives (formation et recrutement du personnel, culture administrative et compétition politique) ;

- Les obstacles à la mise en œuvre : ce sont les conditions qui entravent le processus de mise œuvre de la réforme du système comptable. Il s'agit, par exemple, du système légal, des compétences et qualifications du personnel, des caractéristiques organisationnelles, etc.

Ce premier modèle de Lüder (1992) avait un double objectif :

- Servir de cadre pour les enquêtes empiriques sur les réformes comptables gouvernementales et aider à la comparaison des recherches menées par différents chercheurs ;
- Déclencher des recherches dans le même sens pour confirmer, réfuter et/ou modifier ce modèle.

Le modèle de Lüder (1992) a été approfondi par un nombre de chercheurs en ajoutant et en spécifiant des variables supplémentaires afin de mieux comprendre le processus de réforme de la comptabilité publique de leur pays (Godfrey et al, 1996; Pallot 1996 ; Yamamoto 1999 ; Christensen 2002; etc.).

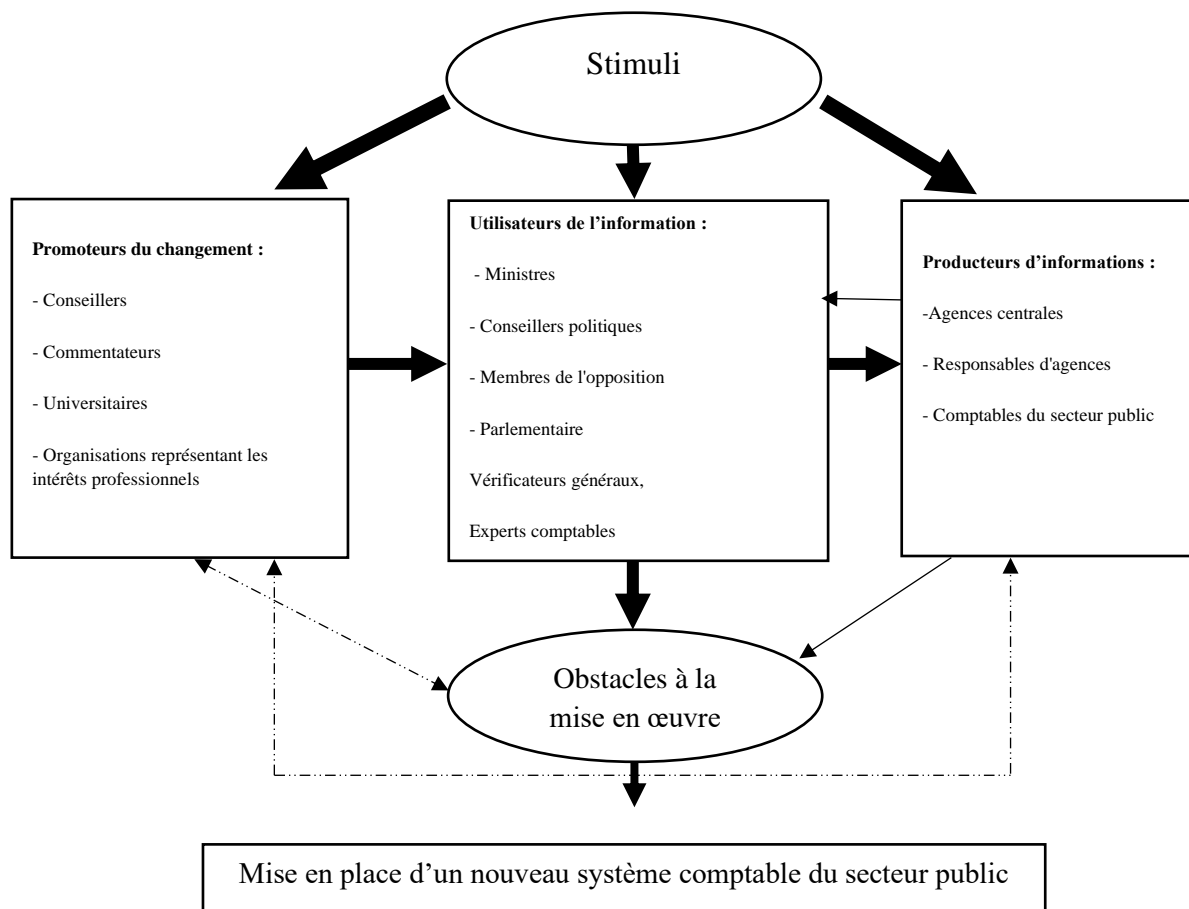
En Afrique de l'Est, Godfrey et al. (1996) ont modifié le modèle de contingence de Lüder (1992) en identifiant d'autres variables spécifiques aux pays en voie de développement, telles que l'influence des organisations internationales de financement et les organismes donateurs (la Banque Mondiale, FMI...). En effet, les exigences de ces organismes peuvent directement ou indirectement stimuler le processus de réforme comptable des pays en voie de développement (Godfrey et al, 1996). Par conséquent, ces pays peuvent modifier leur système comptable non seulement pour répondre à leurs propres besoins, mais aussi pour satisfaire les exigences des organisations internationales de financement et des organismes donateurs, afin d'établir une réputation internationale (Godfrey et al., 1996). Ces auteurs ont adapté le modèle de Lüder (1992) en intégrant deux principales étapes : l'étape d'initiation et l'étape de mise en œuvre. La première étape concerne l'impact des stimuli internes et externes pour le changement. La deuxième étape explique le processus de changement en se focalisant sur les obstacles rencontrés lors de l'introduction des réformes inadéquates.

Jaruga et Nowak (1996) ont proposé une extension du modèle initial de Lüder en y incluant un élément supplémentaire : « les conséquences du processus d'innovation dans le monde réel » comme élément supplémentaire. Ces conséquences impliquent les changements de comportement du public, ainsi que des acteurs politiques et administratifs, à la suite de la réforme comptable. Cette approche permet de dynamiser le modèle de Lüder en tenant compte du fait qu'une réforme comptable peut se dérouler en plusieurs phases, et que le résultat d'une phase antérieure peut déclencher des étapes de réforme ultérieures. Un tel modèle dynamique

est particulièrement utile pour décrire et expliquer les réformes comptables dans les pays qui les mettent en œuvre lentement et par étapes successives.

D'autres adaptations du modèle initial de Lüder ont été entreprises par Christensen (2002) en étudiant le processus de changement comptable dans l'Etat de la Nouvelle-Galles du Sud. L'objectif principal de cette étude est d'identifier les acteurs qui favorisent et facilitent l'adoption rapide de la comptabilité d'exercice dans le secteur public en se concentrant sur l'histoire de la réforme. Christensen (2002) a identifié trois groupes d'acteurs clés : les promoteurs du changement, les producteurs d'informations et les utilisateurs d'informations. En effet, le changement peut être initié par des organisations et des individus ayant un intérêt direct dans ce changement. Il peut être stimulé par les acteurs fournissant des informations, tels que les comptables et les PDG, ainsi que par les utilisateurs de ces informations, tels que les politiciens et les ministres.

Figure N° 3 : Modèle de processus de modification de la comptabilité du secteur public



Source : Christensen (2002, p. 99)

Budaüs et Buchholtz (1996) utilisent le modèle de Lüder en ajoutant d'autres facteurs administratifs et organisationnels canalisant le processus de réforme comptable. Il s'agit des facteurs qu'ils qualifient de *soft factors*, pour les changements d'attitudes et de comportement des acteurs et de *hard factors*, pour les changements dans les instruments et procédures administratives. Une autre contribution de Yamamoto (1997, 2000) met l'accent sur l'existence d'une pluralité de types de gouvernance et de types de management. Il conclut que la réussite des réformes comptables dans le secteur public dépend du degré d'adaptation du nouveau système comptable au type de gouvernance et de management.

Pallot (1996), de sa part, souligne que la manière avec laquelle est géré le processus de mise en œuvre d'une réforme impacte le succès de cette dernière. Ainsi, il propose d'autres variables relatives à la conduite et à la gestion du processus de réforme, telles que le calendrier de mise en œuvre de la réforme, les motivations qui sous-tendent la réforme et la promulgation de la législation nécessaire.

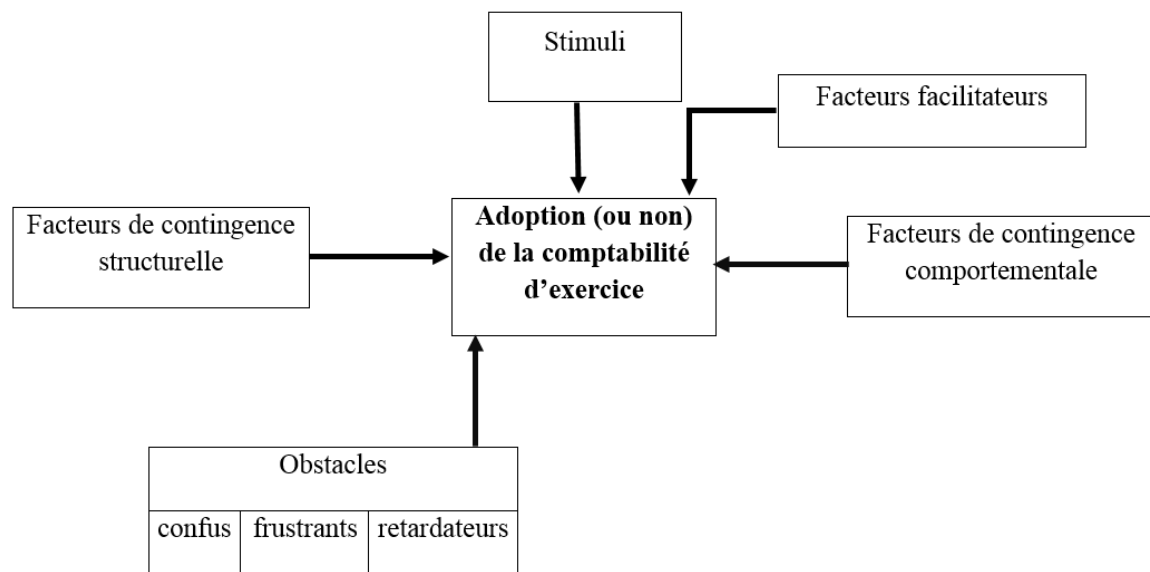
Une autre proposition d'extension du modèle de Lüder a été formulée par Laughlin et Pallot (1998). En se référant aux travaux de Haas (1992), ils soulignent l'importance des « communautés épistémiques » dans le déclenchement de la réforme comptable gouvernementale. Selon Haas (1992), « une communauté épistémique est un réseau de professionnels ayant une expertise et une compétence reconnue dans un domaine particulier et une revendication faisant autorité sur des connaissances pertinentes pour les politiques dans un domaine » (p. 3). Laughlin et Pallot (1992) ont pu identifier des communautés épistémiques plus intellectuelles et plus pragmatiques en examinant les processus de réforme comptable gouvernementale de onze pays industrialisés. Ainsi, il semble approprié d'ajouter « communautés épistémiques » comme une autre variable déclenchant les réformes du système comptable dans le secteur public.

Le développement du modèle initial de Lüder, en intégrant les résultats générés par d'autres chercheurs internationaux, a fait ressortir un nouveau modèle désormais appelé Financial Management Reform Process Model (FMR Model) ou modèle du processus de réforme de la gestion financière. Ce nouveau modèle met en exergue les interactions possibles entre les « stimuli » et les « organisations institutionnelles » (deux groupes de variables contextuelles), « les conducteurs de la réforme », « les promoteurs politiques de la réforme » et « les autres parties prenantes » (trois groupes de variables comportementales), « le concept de la réforme » et « la stratégie de réforme » (deux groupes de variables instrumentales).

2. Modèle d'analyse de l'adoption de la comptabilité d'exercice dans les établissements publics non commerciaux au Maroc

En se basant sur la littérature, un modèle d'analyse a été élaboré afin d'étudier l'adoption de la comptabilité d'exercice dans le contexte des EPNC (figure n° 4). Ce modèle comprend : les stimuli, les facteurs de contingence structurelle et comportementale influençant l'adoption de la comptabilité d'exercice, les facteurs facilitateurs à l'adoption et les obstacles.

Figure N° 4 : Modèle d'analyse de l'adoption de la comptabilité d'exercice dans les EPNC



Source : Auteurs

Conclusion

Les recherches sur l'introduction de la comptabilité d'exercice dans les établissements publics non commerciaux marocains sont peu nombreuses. Par ailleurs, ces travaux ne proposent pas un modèle d'analyse spécifique pour étudier ce phénomène.

Notre article a fourni un modèle d'analyse pour étudier les facteurs influençant l'adoption de la comptabilité d'exercice dans les EPNC, issu du croisement des modèles de changement comptable les plus pertinents des secteurs public et privé. Ce modèle intègre les stimuli qui incitent à l'adoption, les facteurs de contingence structurelle et comportementale qui peuvent agir pour générer l'adoption, les facteurs facilitateurs qui rendent la transition plus aisée, ainsi que les obstacles qui peuvent entraver ce processus.

L'application de ce modèle permettra aux chercheurs et aux décideurs de mieux appréhender les facteurs qui influencent l'adoption de la comptabilité d'exercice dans les établissements publics non commerciaux au Maroc, contribuant ainsi à l'amélioration de la gouvernance financière et de la transparence dans ce secteur spécifique. Cette proposition de modèle constitue une contribution significative à la littérature comptable et financière en contexte marocain.

BIBLIOGRAPHIE

- Adhikari, P., Kuruppu, C., Ouda, H., Grossi, G. & Ambalangodage, D. (2021). Les conséquences inattendues de la mise en œuvre des réformes de la comptabilité du secteur public dans les économies émergentes : observations en Egypte, au Népal et au Sri Lanka. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol. 87, n°4, 787-804.
- Brusca, I & Martínez, J.C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards : A challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences* 82(4) : 724–744.
- Burns, T., & Stalker, G. M. (1961). Mechanistic and organic systems. *Classics of organizational theory*, 209-214.
- Chan, J. L., Jones, R. H., & Lüder, K. G. (1996). Modeling governmental accounting innovations. *Research in governmental and nonprofit accounting*, 9, 1-19.
- Chapellier, P. (1994). *Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques* (Doctoral dissertation, Université de Montpellier II).
- Cobb, I., Helliard, C., & Innes, J. (1995). Management accounting change in a bank. *Management accounting research*, 6(2), 155-175.
- Godfrey, A. D., Devlin, P. J., & Merrouche, C. (1996). Governmental Accounting in Kenya, Tanzania, and Uganda. *Research in governmental and nonprofit accounting*, 193-208.
- Holmes, S., & Nicholls, D. (1989). Modelling the accounting information requirements of small businesses. *Accounting and Business Research*, 19(74), 143-150.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1990). The process of change in management accounting: some field study evidence. *Management accounting research*, 1(1), 3-19.
- Kasurinen, T. (2002). Exploring management accounting change : the case of balanced scorecard implementation. *Management accounting research*, 13(3), 323-343.
- Lassoued, K., & Abdelmoula, I. (2006, May). Les déterminants des systèmes d'information comptables dans les PME : une recherche empirique dans le contexte tunisien. In 27ÈME CONGRES DE L'AFIC.
- Laughlin, R., & Pallot, J. (1998). Trends, patterns and influencing factors: some reflections. *Global warning : Debating international developments in new public financial management*, 376-399.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1969). *Developing organizations: Diagnosis and action*.

- Lüder, K. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment. *Research in governmental and nonprofit accounting*, 7(1), 99-127.
- Mintzberg, H., & Romelaer, P. (1982). *Structure et dynamique des organisations*. Ed. D'organisation.
- Natalizi, D. (2022). Public sector accounting contexts in the EPSAS change : a comparative study of Italy and Sweden. *International Review of Administrative Sciences*, 88(1), 205-224.
- Ngongang, D. (2006). Profil du dirigeant et facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des entreprises tchadiennes. In *Comptabilité, contrôle, audit et institution (s)* (pp. CD-Rom).
- Oulad Seghir, K. (2017). L'introduction de la comptabilité d'engagement dans le secteur public, l'expérience marocaine. *Outils de gestion et dynamique organisationnelle*. 187-202.
- Oulad Seghir, K. & Heyame, Z. (2019). L'introduction de la comptabilité générale dans le secteur public : Etude de cas de trois établissements publics marocains. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 3(2).
- Woodward, J. (1965). *Industrial organization: Theory and practice*.