

## **Facteurs explicatifs du non-usage de la comptabilité d'exercice au sein des Etablissements Publics Non Commerciaux marocains : une étude exploratoire**

## **Factors explaining the non-use of accrual accounting in Moroccan non-commercial public establishments: an exploratory study**

**Zaï nab HEYAME, (Docteure en sciences de gestion)**

*Groupe de recherche Etude et recherche en Management Alternatif et Développement des Ecosystèmes, -ERMADE-  
Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Tanger  
Université Abdelmalek Essaadi, Maroc*

**Said NAJEH, (Docteur en sciences de gestion)**

*Groupe de recherche Etude et recherche en Management Alternatif et Développement des Ecosystèmes, -ERMADE-  
Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Tanger  
Université Abdelmalek Essaadi, Maroc*

|                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Adresse de correspondance :</b>  | Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales - Tanger<br>BP. 1373 – Poste principale – Tanger, Maroc<br>Université Abdelmalek Essaadi<br>Maroc (Tanger)<br>90000<br>+212 539 393 932                                                                                                                                                                                             |
| <b>Déclaration de divulgation :</b> | Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>Conflit d'intérêts :</b>         | Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>Citer cet article</b>            | HEYAME, Z., & NAJEH, S. (2024). Facteurs explicatifs du non-usage de la comptabilité d'exercice au sein des Etablissements Publics Non Commerciaux marocains : une étude exploratoire. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 5(6), 94-106. <a href="https://doi.org/10.5281/zenodo.11425939">https://doi.org/10.5281/zenodo.11425939</a> |
| <b>Licence</b>                      | <b>Cet article est publié en open Access sous licence<br/>CC BY-NC-ND</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |

*Received: April 30, 2024*

*Accepted: June 01, 2024*

**International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME**

**ISSN: 2658-8455**

**Volume 5, Issue 6 (2024)**

## **Facteurs explicatifs du non-usage de la comptabilité d'exercice au sein des Etablissements Publics Non Commerciaux marocains : une étude exploratoire**

### **Résumé :**

Le Nouveau Management Public (NMP) redéfinit la gestion publique en adoptant des méthodes du secteur privé pour accroître la performance et la transparence. Une composante cruciale du NMP concerne les réformes dans les systèmes comptables, avec un accent particulier sur la comptabilité d'exercice. Malgré son adoption prometteuse, l'efficacité de la comptabilité d'exercice dans le secteur public soulève des questions, notamment au Maroc, qui a introduit cette pratique via la Loi Organique relative à la Loi de Finances en 2015. L'étude se concentre sur les Etablissements Publics Non Commerciaux (EPNC) au Maroc, en examinant les facteurs explicatifs du non-usage de la comptabilité d'exercice. Notre recherche est basée sur deux études de cas et s'appuie sur de multiples méthodes de collecte de données qualitatives. Les résultats révèlent que le caractère non marchand des établissements, la concentration sur le cœur de métier et la formation des utilisateurs expliquent le non-usage de cet outil de gestion malgré son adoption. Ce constat fait référence à la théorie néo-institutionnelle, plus précisément à la notion du découplage.

**Mots clés :** Nouveau Management Public, comptabilité d'exercice, EPNC, non-usage, découplage.

**JEL Classification :** H83, L3

**Type du papier :** Recherche empirique

### **Abstract:**

The New Public Management (NMP) redefines public management by adopting private-sector methods to enhance performance and transparency. A crucial component of the NMP concerns reforms in accounting systems, with a particular focus on accrual accounting. Despite its promising adoption, the effectiveness of accrual accounting in the public sector raises questions, particularly in Morocco, which introduced the practice via the Organic Law on the Finance Law (LOLF) in 2015. The study focuses on Non-Commercial Public Establishments (NCPE) in Morocco, examining the explanatory factors for the non-use of accrual accounting. Our research is based on two case studies and draws on multiple qualitative data collection methods. The results reveal that the non-profit nature of the establishments, the focus on core business and user training explain the non-use of this management tool despite its adoption. This finding refers to neo-institutional theory, and more specifically to the notion of decoupling.

**Keywords:** New Public Management, accrual accounting, NCPE, non-use, decoupling.

**Classification JEL:** H83, L3

**Paper type:** Empirical Research

## 1. Introduction

Ces dernières années, les organisations publiques ont de plus en plus tendance à adopter la comptabilité d'exercice. Les pays développés tels que la Nouvelle-Zélande, l'Australie et le Royaume-Uni ont été parmi les premiers à adopter cet outil de gestion (Ellwood et Newberry, 2007 ; Wynne, 2008 ; Chantiri, 2022). Cette tendance se poursuit également dans les pays émergents (Ouda, 2003 ; Seghir et Heyame, 2019 ; Adhikar et al., 2021). Ce mouvement s'inscrit dans le cadre du Nouveau Management Public (NMP), qui emprunte des méthodes et des outils traditionnellement assignés au secteur privé pour les appliquer à la sphère publique (Osborne et Gaebler, 1993).

La décision d'adopter la comptabilité d'exercice dans le secteur public est justifiée dans certains cas par les avantages qu'apporte cet outil. Pour Brito et Jorge (2021), la transparence et l'amélioration de l'efficacité dans la gestion des ressources publiques sont parmi les principaux avantages de l'adoption de cet outil de gestion. Selon Christiaens et al. (2019), le passage à la comptabilité d'exercice renforce la responsabilité comptable (*accountability*) permettant ainsi une meilleure appréhension des résultats des pouvoirs publics. Brusca et Martínez (2016) affirment que l'adoption de la comptabilité d'exercice favorise l'harmonisation internationale de la comptabilité, ce qui permet d'améliorer la comparabilité des états financiers entre les pays du monde entier.

Cependant, dans d'autres cas, l'adoption de cet outil peut être influencée par des pressions externes et la recherche de légitimité (Salato et al., 2020). En effet, les organisations ne se contentent pas toujours d'adopter de nouveaux outils de gestion pour des raisons purement internes et d'amélioration de l'efficacité. Pour Ahn et al. (2014, p. 26) le principal motif de l'adoption de la comptabilité d'exercice est « *d'établir et de renforcer la légitimité organisationnelle plutôt que d'améliorer l'efficacité* ». Hoque et al. (2004) affirment que la principale motivation des réformes comptables du secteur public est d'obtenir la légitimité vis-à-vis des parties prenantes. La théorie néo-institutionnelle postule également que les organisations adoptent des pratiques et des outils de gestion en réponse aux pressions externes coercitives, normatives ou mimétiques (DiMaggio et Powell, 1983).

Bien que l'introduction de la comptabilité d'exercice ait touché de nombreux pays, tant développés qu'en voie de développement, la pertinence de son usage a été largement débattue (Lande et Rasolonjatovo, 2022). Les usages de la comptabilité d'exercice dans le secteur public ont fait l'objet de nombreuses études, se concentrant sur les types des usages effectifs de l'outil, mais négligeant souvent la question du non-usage. Cette recherche s'interroge donc sur les raisons du non-usage de la comptabilité d'exercice dans le but de mieux comprendre pourquoi certains utilisateurs rejettent cet outil de gestion malgré son adoption.

Notre problématique est la suivante : Quels sont les facteurs explicatifs du non-usage de la comptabilité d'exercice au sein des établissements publics non commerciaux au Maroc ? Pour répondre à cette problématique, nous avons opté pour une étude qualitative menée dans deux établissements publics, en mobilisant les techniques de collecte de données suivantes : l'observation non participante, les entretiens semi-directifs et l'analyse de la documentation interne et externe.

Notre article est structuré comme suit : la première partie est consacrée à la présentation d'une revue de littérature, où nous discutons la théorie du New Public Management et les concepts du non-usage, du découplage et du mythe rationnel (Meyer et Rowan, 1977). La deuxième partie concerne la méthodologie de recherche utilisée, détaillant nos choix méthodologiques et les raisons derrière eux. La troisième partie est consacrée à la présentation des résultats de notre étude, où nous analysons les données recueillies et identifions les principaux facteurs expliquant le non-usage de la comptabilité d'exercice dans les établissements publics au Maroc. Enfin, nous concluons par une discussion des résultats obtenus.

## 2. Revue de littérature

Afin d'analyser les facteurs explicatifs du non-usage de la comptabilité d'exercice dans les EPNC au Maroc, nous avons jugé utile de mettre en lumière sur la théorie du New Public Management et sur les trois concepts du non-usage, du découplage et du mythe rationnel.

### 2.1. La théorie du New Public Management

Si la réflexion sur l'efficacité des organisations publiques n'est pas nouvelle, le transfert de méthodes de gestion issues du secteur privé au secteur public, lui, l'est davantage. Certains estiment que les organisations publiques sont souvent considérées comme inefficaces en raison de leur nature organisationnelle et de leur finalité (Charreaux, 2006). Albouy et Obeid (2007) lient cette inefficacité essentiellement à une bureaucratie embarrassante. Pour cela, l'entreprise privée semble un modèle à suivre pour dépasser les défaillances présentées par le modèle bureaucratique. C'est l'essence du « New Public Management ».

Contrairement à la bureaucratie wébérienne qui se concentre sur le respect des règles et des procédures, le NMP met l'accent sur la performance des entités publiques. De plus, l'organisation de l'administration wébérienne est centralisée, avec une confusion dans le partage des responsabilités entre les politiciens et les administrateurs, contrairement à l'administration NMP qui se caractérise par une organisation décentralisée et une meilleure séparation des domaines politique et administratif. Enfin, alors que les principes du NMP se basent sur une autonomie d'exécution des tâches, un contrôle basé sur les indicateurs de performance et un type de budget axé sur les objectifs, la bureaucratie wébérienne se focalise sur la spécialisation des tâches à exécuter, les indicateurs de suivi comme moyen de contrôle et un type de budget axé sur les moyens.

Le NMP semble le paradigme le plus dominant dans la discipline de l'administration publique (Arora, 2003). En se basant les principales caractéristiques du NMP identifiées par Hood (1991), Dunleavy et al. (2005) mettent en évidence les trois grands principes du NMP, qui sont : la désagrégation, la concurrence et l'incitation.

- La désagrégation adopte une logique d'agencification et de flexibilité. Elle a pour but la division de la hiérarchie centralisée, caractérisant les organisations publiques, en structures moins hiérarchisées, décentralisées et autonomes ;

- L'introduction de la concurrence dans le secteur public via des contrats gouvernementaux et des politiques d'externalisation a pour objectif de diminuer le coût et réaliser des économies tout en améliorant la qualité du service public ;

- L'incitation implique le passage d'un système de motivation et de récompense basé essentiellement sur l'éthique professionnelle à un système basé sur la motivation financière lié à des performances spécifiques.

Les pratiques du NMP ont engendré des changements positifs au sein du secteur public, parmi lesquels l'introduction de nouveaux outils de gestion tels que la comptabilité d'exercice.

### 2.2. Le concept d'usage et du non-usage

Le terme usage est largement employé par les chercheurs en sciences de gestion. Ce concept reflète une diversité des sens. Comme le font remarquer Breton et Proulx (2002), l'usage peut être défini de différentes manières, allant d'un simple acte d'adoption d'un produit ou service (tel qu'un achat ou une consommation) à une simple expression d'une demande sociale en réponse à une offre industrielle, jusqu'à un niveau plus élevé d'appropriation. De même, pour Chambat (1994), la notion d'usage peut revêtir plusieurs significations différentes. Ces dernières peuvent être classées le long d'un continuum qui va de l'emploi (simple utilisation d'un produit ou service) à l'appropriation (création de nouveaux usages ou pratiques liés au produit). Entre ces deux extrêmes, on peut distinguer la demande (expression d'un besoin ou d'un désir pour un produit), l'utilisation (mise en pratique d'un produit ou service) et la pratique

(ensemble de comportements et de gestes liés à l'utilisation d'un produit). En somme, la notion d'usage est plurielle et peut être interprétée de différentes manières en fonction du contexte et des acteurs impliqués.

Certaines recherches soulignent le concept de non-usage. Plusieurs chercheurs ont étudié la pluralité des situations de non-usage ainsi que l'hétérogénéité de la catégorie des non-usages. Jauréguiberry (2012) évoque l'existence des non-usages liés au nonaccès, mais aussi les non-usages volontaires, c'est-à-dire lorsque l'outil n'est pas utilisé malgré sa disponibilité. Martineau (2012), dans une étude portant sur un outil de gestion spécifique, met en évidence le cas de non-usage de cet outil (rejet). Selon cet auteur, le non-usage peut être expliqué soit par des problèmes liés à l'artefact lui-même, soit par l'interprétation de l'outil. Wyatt et al. (2002) distinguent quatre catégories de non-usagers : les « *rejecters* » (abandon volontaire), les « *expelled* » (abandon involontaire), les « *excluded* » (nonaccès) et les « *resisters* » (refus). De son côté, Selwyn (2006) divise la notion de non-usagers en trois catégories : les « *absolute non-users* » (personnes totalement non-connectées), les « *lapsed users* » (personnes ayant essayé l'outil puis abandonné) et les « *rare users* » (utilisation très ponctuelle).

### 2.3. Découplage et mythes rationnels institutionnels (Meyer et Rowan, 1977)

La théorie néo-institutionnelle, dans le domaine de la gestion des organisations, propose une perspective analytique puissante pour comprendre les dynamiques complexes qui façonnent le comportement des organisations. Deux concepts clés au cœur de cette théorie sont le découplage et le mythe rationnel (Meyer et Rowan, 1977). Ces deux notions nous ont semblé particulièrement adaptées à notre recherche afin d'étudier le non-usage de la comptabilité d'exercice dans les EPNC.

La notion de découplage est au centre de l'analyse de Meyer et Rowan (1977). Elle illustre l'écart parfois constaté entre les structures formelles et les pratiques réelles. En effet, Meyer et Rowan (1977) estiment que pour qu'une organisation survive, elle développe des objectifs et des actions qui peuvent n'avoir aucun lien avec sa mission technique. Cela prédispose les organisations à des tensions pour répondre aux exigences de leur environnement institutionnel, car les normes héritées de cet environnement peuvent être inadaptées au bon fonctionnement des activités de l'organisation. Le découplage permet donc de séparer entre les mythes rationnels auxquels les organisations souhaitent se conformer et les réalités opérationnelles qui s'appuient sur la notion d'efficacité.

Les organisations formelles peuvent se développer plus aisément si elles intègrent et adoptent un grand nombre de mythes qui sont institutionnalisés dans leur environnement (Charreire Petit, 2017). Ces mythes, générateurs de structures formelles, sont définis comme « *des prescriptions rationalisées et impersonnelles, identifiant des objectifs sociaux comme des objectifs techniques, en spécifiant d'une façon réglementaire la façon appropriée de poursuivre les objectifs techniques rationnellement. Ils sont fortement institutionnalisés et donc, au-delà de la discrétion de n'importe quel participant ou organisation* » (Meyer et Rowan, 1997 p.4). Ces mythes sont constitués des éléments de la structure qui viennent de l'institutionnalisation des professions, programmes et technologies (Meyer et Rowan, 1977). En ce qui concerne les technologies, « *elles sont institutionnalisées et deviennent des mythes contraignants pour les organisations. Les procédures techniques de production, la comptabilité, la sélection du personnel ou le traitement des données deviennent des moyens tenus pour acquis d'accomplir les fins organisationnelles. Indépendamment de leur efficacité possible, de telles techniques institutionnalisées étiquettent une organisation appropriée, rationnelle et moderne. Leur utilisation fait preuve de responsabilité et évite les allégations de négligence.* » (Meyer et Rowan, 1977, p. 344).

Ce concept nous intéresse dans le sens où les auteurs considèrent la comptabilité comme faisant partie des technologies et par conséquent ayant une fonction de mythe. Le découplage dans

notre cas concerne la déconnexion entre les objectifs de l'adoption de la comptabilité d'exercice et ses usages réels.

### 3. Méthodologie de recherche

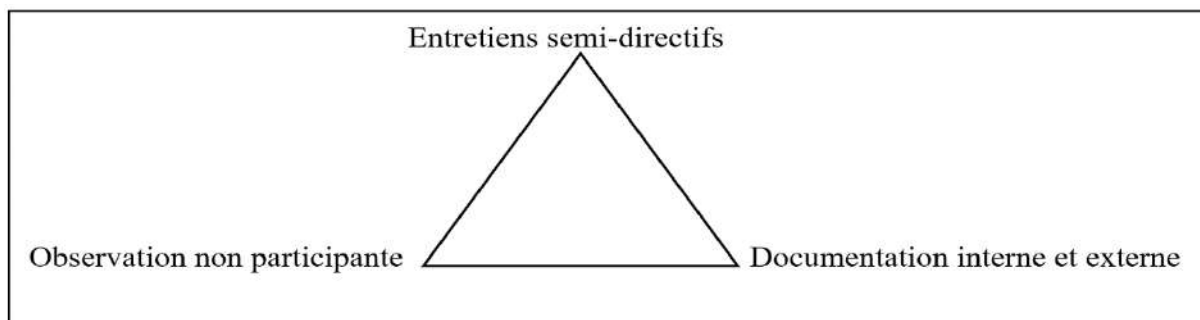
Afin d'analyser le non-usage de la comptabilité d'exercice dans le contexte des EPNC, nous avons opté pour une approche qualitative exploratoire. Il s'agit de l'étude de deux cas, dont les données empiriques ont été principalement recueillies à travers l'observation non participante, les entretiens semi-directifs et la documentation interne et externe.

L'étude de cas est souvent considérée comme stratégie d'accès au réel à but exploratoire (Gombault, 2005). Pour Yin (1989, p.25), l'étude de cas peut être définie comme « *une enquête empirique qui étudie un phénomène contemporain dans son contexte de vie réelle, où les limites entre le phénomène et le contexte ne sont pas nettement évidentes, et dans laquelle des sources d'information multiples sont utilisées* ». Dans ce cadre, le chercheur est confronté au choix entre une étude de cas unique ou multiple. Ce choix est influencé par les objectifs spécifiques de la recherche. L'étude de cas unique est souvent privilégiée lorsque le chercheur cherche à approfondir et à comprendre en profondeur un phénomène spécifique dans son contexte particulier. En revanche, l'étude de cas multiple est généralement choisie lorsque le chercheur cherche à élargir la portée de ses résultats et à comparer les diverses manifestations d'un phénomène dans différents contextes.

L'analyse du terrain s'est concentrée sur l'étude de deux établissements publics n'utilisant pas la comptabilité d'exercice malgré son adoption. Le choix de ces cas est justifié principalement par l'accès aux informations.

Comme nous avons déjà évoqué, nous avons mobilisé trois méthodes de collecte de données : l'observation non participante, les entretiens semi-directifs et la documentation interne et externe (figure n°1).

**Figure 1 : Méthode de collecte de données**



**Sources : Auteurs**

L'observation de l'établissement Alpha s'est étendue sur une semaine, avec une durée de deux heures par jour dédiées à cette tâche. En ce qui concerne l'établissement Bêta, un des auteurs avait le privilège de faire partie du personnel de l'établissement. Cette position lui a offert la possibilité d'être présent sur le terrain et d'observer de près les comportements du personnel, notamment ceux appartenant à la division des affaires financières et administratives.

Concernant les entretiens semi-directifs, nous avons réalisé un total de huit entretiens avec différents acteurs clés au sein des organisations étudiées, susceptibles de nous fournir des informations pertinentes sur le sujet étudié (Tableau n°1). Ces entretiens portaient sur le contexte d'adoption de la comptabilité d'exercice, les usages effectifs de l'outil et les facteurs expliquant le non-usage.

**Tableau 1 : Entretiens réalisés**

| Etablissement       | Code interviewé | Qualité                                                         | Formation de base                                                  | Durée d'entretien |
|---------------------|-----------------|-----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|-------------------|
| Etablissement Alpha | EA1             | Chef de la division des affaires financières et administratives | Architecte                                                         | 45min             |
|                     | EA2             | Chef de service du budget et de la comptabilité                 | Licence en économie et gestion                                     | 1h07min           |
|                     | EA3             | Chef de service des achats et des marchés                       | Master CCA                                                         | 1h13min           |
| Etablissement Bêta  | EB1             | Chef de division des affaires financières et administratives    | Diplôme aménagement urbain                                         | 50min             |
|                     |                 |                                                                 |                                                                    | 52min             |
|                     | EB2             | Chargée du service comptabilité                                 | Diplôme de l'ENCG spécialité Gestion Financière et Comptable (GFC) | 1h02min           |
|                     |                 |                                                                 |                                                                    | 56min             |
|                     | EB3             | Technicien comptable                                            | Technicien spécialisé gestion des entreprises                      | 32min             |

**Source : Auteurs**

Nous avons également eu recours à la documentation interne et externe dans le cadre d'une logique de triangulation (Lincoln et Guba, 1985) afin d'assurer la validité des construits (Chalmers, 1987).

**Tableau 2 : Sources documentaires**

|         | Etablissement Alpha                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Etablissement Bêta                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Sources | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Arrêté portant organisation financière et comptable ;</li> <li>- Arrêté portant sur l'organisation de l'établissement Alpha ;</li> <li>- Correspondance du ministère de l'éducation nationale incitant à compléter la mise en place de la comptabilité générale et analytique ;</li> <li>- Correspondance du ministère de l'éducation nationale incitant sur la mise en place de la comptabilité générale et amorçage comptabilité analytique en 2012 ;</li> <li>- Marché relatif à la mise en place de la comptabilité générale et amorçage comptabilité analytique ;</li> <li>- Rapport d'audit ;</li> <li>- Articles de presse ;</li> <li>- Rapport de la Cour des comptes 2011-2016 ;</li> <li>- Site web de l'établissement.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Arrêté portant organisation financière et comptable ;</li> <li>- Bon de commande n° 86-2019 relatif à établissement d'un bilan d'ouverture et réalisation d'une mission de la tenue de la comptabilité générale au titre des exercices 2018 et 2019 ;</li> <li>- Marchés d'audit comptable et financier ;</li> <li>- PV de résiliation du bon de commande n° 86-2019 ;</li> <li>- Rapports d'activité ;</li> <li>- Rapports d'audit comptable et financier ;</li> <li>- Articles de presse.</li> </ul> |

**Source : Auteurs**

La méthode utilisée pour analyser les entretiens réalisés est l'Analyse de Contenu Thématique (ACT). Cette technique consiste à « lire l'ensemble d'un corpus, en identifiant les thèmes qu'il

contient, pour ensuite produire du verbatim par thème ou procéder à une analyse statistique des thèmes » (Krief et Zardet, 2013, p.221). L'analyse des données collectées a été effectuée grâce au logiciel Nvivo11. Le recours à ce dernier nous a facilité l'opération du codage des corpus, à gérer les données et leur donner un sens (Krief et Zardet, 2013).

## 4. Résultats et discussion

Dans cette partie, nous présentons les résultats de notre recherche portant sur les facteurs explicatifs du non-usage de la comptabilité d'exercice dans les deux cas étudiés. Nous discutons ensuite ces résultats en nous référant à la littérature existante.

### 4.1. Résultats de la recherche

#### 4.1.1. Etablissement Alpha

L'établissement Alpha est un établissement public créé en 2000 et doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Il est sous tutelle du ministère de l'éducation nationale, du préscolaire et des sports. Sa mission principale est la mise en œuvre de la politique éducative et de formation, compte tenu des priorités et des objectifs nationaux établis par l'autorité de tutelle. L'organigramme de l'établissement étudié comporte quatre divisions à savoir : la division des affaires pédagogiques, la division de la planification et de la carte scolaire, la division des ressources humaines et la division des affaires administratives et financières. Chaque division est subdivisée en différents services.

L'introduction de la comptabilité d'exercice était une réponse aux pressions exercées par le ministère de la tutelle. Si ces pressions exercées sur l'établissement Alpha pour qu'il adopte la comptabilité d'exercice sont réelles, la liberté accordée à cet établissement dans son usage reste toutefois substantielle.

Malgré l'adoption de la comptabilité d'exercice par l'établissement Alpha, nous avons pu reconnaître, à travers l'observation et les entretiens réalisés, le non-usage de cet outil de gestion. Les données de l'observation montrent que seuls les états issus de la comptabilité budgétaire sont effectivement utilisés par les acteurs internes pour orienter leurs décisions. Cette constatation soulève des questions quant au non-usage de la comptabilité d'exercice malgré son adoption formelle.

Deux facteurs explicatifs du non-usage ont été soulignés. Il s'agit, d'une part, de la formation des utilisateurs, et, d'autre part, du caractère non marchand de l'établissement.

Selon les entretiens réalisés, la formation des utilisateurs est en fait une variable qui impacte éventuellement l'usage de la comptabilité d'exercice. *« Lors des sessions du conseil d'administration, nous nous contentons des données de la comptabilité budgétaire, telles que le taux de paiement et d'engagement. Même les membres du comité des affaires financières et administratives n'ont aucune connaissance ou expérience dans le domaine comptable. Ils ne suivent pas l'avancement du projet de mise en place de la comptabilité d'exercice, ce qui les empêche de formuler des remarques constructives à l'établissement. »* (Chef de service des achats et des marchés). Le chef de service de comptabilité et budget confirme ce constat. *« Aucun usage n'est fait de la comptabilité d'exercice. Il est important de noter que même mon équipe du service comptabilité et budget ne possède pas les connaissances nécessaires en comptabilité générale, car leurs diplômes sont éloignés de ce domaine. Par conséquent, il leur est impossible d'utiliser un outil qu'ils ne maîtrisent pas. »* (Chef de service comptabilité et budget).

S'agissant du deuxième facteur, qui concerne le caractère non marchand de l'établissement Alpha, il nous semble qu'il doit être positionné comme facteur lié aux spécificités de l'établissement. *« Je pense que la comptabilité budgétaire est suffisante... En fait, quel est l'objectif de la comptabilité générale ? Elle nous permet d'avoir une vision de la situation*

*financière de l'établissement [...] Ces informations financières sont principalement pertinentes pour les investisseurs. Cependant, dans notre cas, nous n'avons pas l'intention de contracter un prêt, nous ne sommes pas assujettis aux impôts, car nous sommes une entité à but non lucratif. » (Chef de service des achats et des marchés). De sa part, le Chef de la division des affaires administratives et financières pense que la comptabilité budgétaire répond parfaitement aux besoins de l'établissement Alpha. « Nous pensons que la comptabilité budgétaire répond adéquatement à nos besoins. En tant qu'établissement non commercial, nos opérations sont principalement axées sur la gestion budgétaire et la planification financière. Par conséquent, nous considérons que la comptabilité budgétaire offre les informations nécessaires pour prendre des décisions éclairées et gérer nos ressources de manière efficace. » (Chef de la division des affaires administratives et financières).*

#### **4.1.2. Etablissement Bêta**

L'établissement Bêta s'agit d'un établissement public qui jouit d'une personnalité morale ainsi que de l'autonomie administrative et financière. Il est soumis à la tutelle du conseil de la Région. Sa mission principale consiste en l'exécution des projets et programmes de développement adoptés par le conseil régional. L'organigramme de l'établissement Bêta se compose de trois divisions à savoir : la division des travaux, la division études et programmation et la division des affaires financières et administratives. Chaque division comporte de deux à trois services.

Au sein de l'établissement Bêta, la comptabilité d'exercice a été adoptée pour répondre aux exigences des commissaires aux comptes. Cependant, malgré son introduction, cet outil de gestion n'est pas utilisé. À travers les entretiens réalisés, nous avons identifié trois principaux facteurs expliquant le non-usage de l'outil.

Certains répondants ont souligné que la vision de l'établissement se concentre principalement sur son cœur de métier, c'est-à-dire l'exécution des projets. « Sincèrement, tous les responsables, y compris le comité de supervision et de contrôle, accordent une grande importance à l'activité principale de l'établissement. Nous nous réunissons avec le comité, dont le président est le président du conseil de la région, au moins trois fois par an, et j'assiste à toutes les sessions. Toutefois, nous n'avons jamais discuté des données issues de la comptabilité d'exercice. En réalité, nous pouvons dire que la comptabilité d'exercice a été adoptée mais n'est pas utilisée. » (Chargée du service comptabilité).

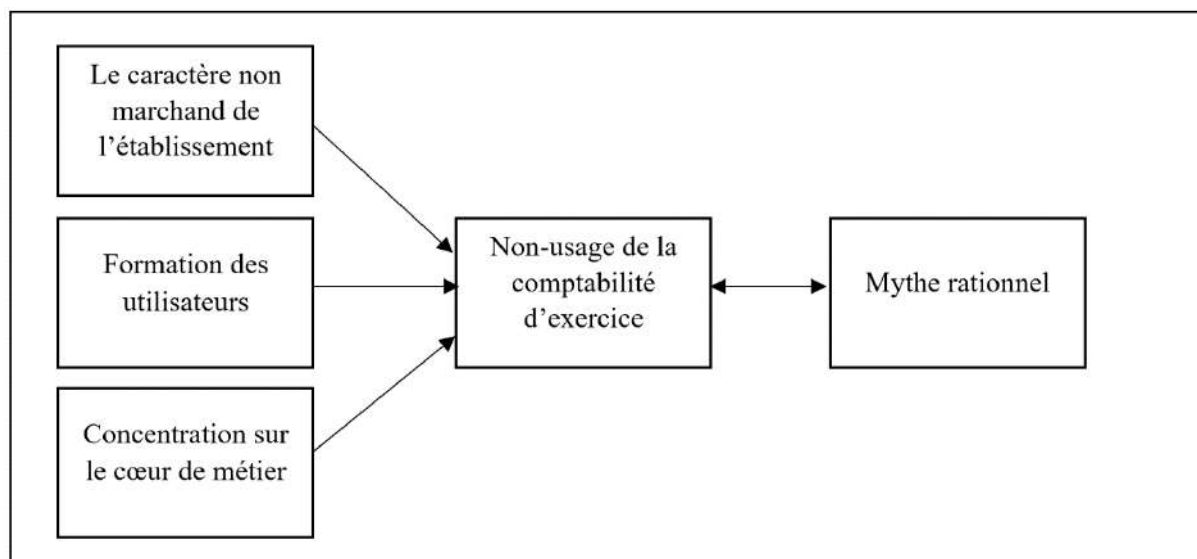
De même, les répondants estiment que la nature de l'établissement explique le non-usage de la comptabilité d'exercice. « L'établissement Bêta est un établissement public non commercial, donc nous ne sommes pas tenus de payer des impôts. La comptabilité générale pourrait être utile pour un établissement commercial, mais dans notre cas, je pense que la comptabilité budgétaire est suffisante. » (Technicien comptable). En effet, en 2018, l'établissement Bêta a reçu une lettre émanant du ministère de l'Intérieur concernant le traitement fiscal réservé à l'établissement Bêta. Cette lettre affirme que l'établissement est exonéré de l'impôt. « L'établissement Bêta, en tant qu'entité publique exerçant des activités purement administratives, n'est soumis ni à l'impôt sur les sociétés (IS) ni à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) tant qu'elles ne livrent pas à des opérations lucratives. » [Extrait de la lettre concernant le traitement fiscal de l'établissement Bêta].

Enfin, la formation des employés a été considérée comme facteur expliquant le non-usage de la comptabilité d'exercice. « Ceci reste un avis personnel, mais à mon sens, le profil des utilisateurs influence le fait que la comptabilité générale ne soit pas utilisée au sein de notre établissement. Le directeur est un ingénieur en génie civil, le chef de division est un expert en marchés publics et en comptabilité budgétaire, mais il ne maîtrise pas la comptabilité générale. Quant à moi, bien que je sois diplômé de l'ENCG en gestion financière et comptable, je n'ai

*jamais acquis d'expérience dans un cabinet comptable ou d'audit pour maîtriser cet aspect. »* (Chargée du service comptabilité).

Sur la base des résultats de notre étude, nous pouvons identifier trois facteurs explicatifs du non-usage de la comptabilité d'exercice (figure n°2).

**Figure 2 : Les facteurs explicatifs du non-usage de la comptabilité d'exercice**



Source : Auteurs

#### 4.2. Discussion des résultats

Les conclusions de notre étude révèlent que même si les établissements étudiés ont adopté la comptabilité d'exercice, elle demeure non utilisée. Ces résultats rejoignent ceux d'Eyaure (2015), qui montrent dans son étude, portant sur le cas de la France, que six ans après son adoption, la comptabilité d'exercice est restée sans usage. La notion du mythe rationnel et celle du découplage expliquent le non-usage de la comptabilité d'exercice malgré son adoption. Selon Kostova et Roth (2002), le découplage est favorisé lorsque l'organisation est face à une forte pression coercitive externe incitant à mettre en place une nouvelle pratique. Ainsi, les résultats des entretiens réalisés nous permettent de comprendre le découplage existant. Cohen et al. (2019) affirment que lorsque la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice est imposée, il est nécessaire de définir clairement quand, comment et à quoi ces informations seront utilisées. Par ailleurs, il semble y avoir un certain découplage entre la réforme introduite et son usage effectif.

Notre étude a pour objectif d'identifier les facteurs explicatifs de cette situation du non-usage de la comptabilité d'exercice. Pour les établissements Alpha et Bêta, le caractère non marchand des établissements explique fortement le non-usage de cet outil de gestion. Selon Calmel (2013), le caractère non marchand du secteur public entraîne une différence fondamentale dans l'objectif de la comptabilité par rapport au secteur privé. En d'autres termes, la raison d'être de la comptabilité d'exercice dans l'organisation publique diffère de celle de l'entreprise privée.

De plus, nos résultats mettent en évidence l'impact des facteurs de contingence comportementale sur le non-usage de la comptabilité d'exercice, notamment en ce qui concerne la formation des utilisateurs. Ce constat rejoint les conclusions de Chapellier (1994), qui affirment que les personnes ayant une expertise et une formation dans le domaine de la comptabilité et de la gestion ont une propension plus élevée à utiliser intensivement les outils de gestion. Cohen et al. (2019) considèrent également l'expertise des utilisateurs comme facteur explicatif du non-usage de la comptabilité d'exercice.

La concentration sur le cœur de métier a été également évoquée comme facteur explicatif du non-usage de la comptabilité d'exercice dans le cas de l'établissement Bêta. Selon Quinn et

Hilmer (1994), chaque organisation doit se concentrer sur son cœur de métier plutôt qu'investir dans les fonctions supports. Néanmoins, La Villarmois et al. (2003) soulignent que malgré son statut de fonction support, la comptabilité est profondément liée à l'organisation.

## 5. Conclusion

Notre étude a pour objectif d'identifier les facteurs explicatifs du non-usage de la comptabilité d'exercice dans un contexte peu étudié à savoir les établissements publics non commerciaux marocains, à travers une étude de deux cas. Les résultats mettent l'accent sur trois principaux facteurs. Il s'agit du caractère non marchand de ce type d'établissement, de la formation des utilisateurs et de la concentration sur le cœur de métier. Nos résultats montrent également que l'adoption de la comptabilité d'exercice ne garantit pas nécessairement son usage effectif. En effet, malgré l'introduction de ce nouveau système comptable dans les entités du secteur public, les informations issues de la comptabilité budgétaire jouent toujours un rôle central dans la prise de décision.

Notre recherche, basée sur deux cas, présente certaines limites. Il s'agit principalement du nombre restreint de cas étudiés ce qui peut limiter la généralisation des résultats. Bien que ces cas aient fourni des informations intéressantes, il est important de reconnaître que d'autres établissements pourraient présenter des dynamiques différentes, ce qui pourrait nuancer nos conclusions.

Une extension de cette recherche pourrait consister à élargir l'échantillon en incluant un nombre plus important de cas. Cela permettrait d'obtenir une vision plus complète des facteurs expliquant le non-usage de la comptabilité d'exercice dans les établissements publics à caractère non commercial dans le contexte marocain.

## Références :

- (1). Adhikari, P., Kuruppu, C., Ouda, H., Grossi, G., & Ambalangodage 1, D. (2021). Les conséquences inattendues de la mise en œuvre des réformes de la comptabilité du secteur public dans les économies émergentes : observations en Égypte, au Népal et au Sri Lanka. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 87(4), 787-804.
- (2). Ahn, P. D., Jacobs, K., Lim, D. W., & Moon, K. (2014). Beyond Self-Evident: Recognising the Problematic Political Context of Accrual Accounting Adoption in South Korea. *Financial Accountability & Management*, 30(1), 25-48.
- (3). Albouy, M., & Obeid, H. (2007). L'impact des privatisations sur la performance des entreprises françaises. *Finance Contrôle Stratégie*, 10(1), 6-37.
- (4). Breton, P., & Proulx, S. (2002). Usages des technologies de l'information et de la communication. *L'explosion de la communication à l'aube du XXIème siècle*, 251-276.
- (5). Brito, J. R., & Jorge, S. (2021). The institutionalization of a new accrual-based public sector accounting system: the case of Cape Verde. *International Journal of Public Administration*, 44(5), 372-389.
- (6). 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. <https://doi.org/10.1177/0020852315600232>
- (7). Calmel, M. P. (2013). Les enjeux de la normalisation comptable du secteur public au niveau international et national. *Politiques et management public*, 30(3), 351-357.
- (8). Chalmers A. (1987), Qu'est-ce que la science ?, Paris, La Découverte.

- (9). Chambat, P. (1994). Usages des technologies de l'information et de la communication (TIC) : évolution des problématiques. *Technologies de l'information et société*, 6(3), 249-270.
- (10). Chantiri, R. (2022). L'influence de la comptabilité des entreprises sur la comptabilité du secteur public : une approche différente de la convergence et de la normalisation en France et au niveau international. *Revue française d'administration publique*, (3), 771-788.
- (11). 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).
- (12). Christiaens, J., Vanhee, C., & Overmeiren, L. V. (2019). Comparaison entre la comptabilité publique et la comptabilité des entreprises. *Pyramides. Revue du Centre d'études et de recherches en administration publique*, (33-34), 109-156.
- (13). Cohen, S., Manes Rossi, F., Caperchione, E., & Brusca, I. (2019). Local government administration systems and local government accounting information needs: is there a mismatch? *International Review of Administrative Sciences*, 85(4), 708-725. <https://doi.org/10.1177/0020852317748732>
- (14). Dunleavy P, Margetts H, Bastow S et Tinkler J (2005). New Public Management Is Dead-Long Live Digital-Era Governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16 (3): 467-494.
- (15). Ellwood, S., & Newberry, S. (2007). Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 549-573.
- (16). Eyraud, C. (2015). Comptabilité privée et action publique. Les transformations de l'État et du capitalisme. *Revue Française de Socio-Économie*, -, 201-212. <https://doi.org/10.3917/rfse.hs1.0201>
- (17). Hoque, Z., Arends, S. and Alexander, R. (2004). Policing the police service: A case study of the rise of "new public management" within an Australian police service. *Accounting, auditing, and accountability*, 17, 59-84.
- (18). Jauréguiberry, F. (2012). Retour sur les théories du non-usage des technologies de communication. *Connexions : communication numérique et lien social*, 335-350.
- (19). Krief, N. et Zardet, V. (2013). Analyse de données qualitatives et recherche-intervention, *Recherches en Sciences de Gestion*, Vol. 2, n°95, p. 211-237.
- (20). La Villarmois, O., Tondeur, H., & Vàn Huynh, T. N. (2003). L'externalisation de la fonction comptable et financière : définition et facteurs explicatifs. *Cahiers de la Recherche du CLAREE*, 1-15.
- (21). Lande, E., & Rasolonjatovo, H. (2022). Le déploiement et les usages de la comptabilité d'engagement au sein de l'OCDE. *Revue française d'administration publique*, (3), 751-769. <https://doi.org/10.3917/rfap.183.0110>
- (22). Martineau, R. (2012). Les usages-types d'un outil de gestion des risques à l'hôpital. *Management & Avenir*, 54, 215-236.
- (23). Osborne, D., & Gaebler, T. (1993). *Reinventing government: The five strategies for reinventing government*. Penguin.
- (24). Ouda, H. A. (2003). Accrual accounting in the government sector. *Public Fund Digest*, 3(2), 52-73.
- (25). Salato, R. C. J., Gomes, P., & Ferreira, C. (2022). Transition to accrual accounting in the public sector of emerging economies. *International Journal of Business Innovation*, e27646-e27646. <https://doi.org/10.34624/ijbi.v1i1.27646>

- (26). Seghir, K. O., & 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).
- (27). Wyatt, S. M., Thomas, G., & Terranova, T. (2002). They came, they surfed, they went back to the beach: Conceptualizing. *Virtual society*, 23-40.
- (28). Wynne, A. (2008). Accrual accounting for the public sector—a fad that has had its day. *International Journal on Governmental Financial Management*, 8(2), 117-132.