

**Le succès d’implantation de la comptabilité générale dans les
établissements publics
-Cas du Centre Hospitalo-universitaire Ibn Sina**

**Successful implementation of general accounting in public institutions
-Case of the Ibn Sina Hospitalo-University Centre**

Auteur 1 : ABDELLAH SEBBAR,
Auteur 2 : OMAR BELKINDOUSSI,

ABDELLAH SEBBAR

Docteur, chercheur en sciences économiques et gestion

Abdellah.sebbar1@gmail.com

OMAR BELKINDOUSSI

Doctorant en sciences de gestion

ENCG KENITRA - UNIVERSITE IBN TOFAIL - MAROC

Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations

omarb36@gmail.com

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 : BELKINDOUSSI, O and SEBBAR, A. (2020), « Le succès d’implantation de la comptabilité générale dans les établissements publics -Cas du Centre Hospitalo-universitaire Ibn Sina-», African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 2 » pp: 132-158.

Date de soumission : Septembre 2020

Date de publication : Octobre 2020

DOI : 10.5281/zenodo.5532646



Copyright © 2020 – ASJ



Résumé :

La comptabilité générale est un outil d'information qui s'appuie sur la technique de la partie double. L'objectif principal est d'informer les parties prenantes en interne et en externe (dirigeant, organisme de tutelle, partenaire privé, etc.) sur la situation financière de l'organisation. Cependant son implantation est assujettie à l'influence de plusieurs facteurs tels que : la réglementation, la résistance psychologique, la communication, l'engagement du top management, la formation...

Cet écrit se focalise sur éléments de succès de la mise en place de la comptabilité générale dans le Centre Hospitalo-universitaire Ibn Sina de Rabat, site pilote de notre problématique de recherche.

Mots clés :

Comptabilité générale- situation financière- implantation, établissement public, Centre Hospitalo-Universitaire Ibn Sina

Abstract:

General accounting is an information tool that relies on the double-entry technique. The main objective is to inform internal and external stakeholders (manager, supervisory body, private partner, etc.) about the financial situation of the organization. However, its location is subject to the influence of several factors such as: regulations, psychological resistance, communication, commitment from top management, training, etc.

This writing focuses on elements of success in the implementation of general accounting in the Ibn Sina University Hospital Center in Rabat, pilot site of our research problem.

Keywords :

General accounts - financial situation - location, public establishment, Ibn Sina University Hospital Center.

Introduction

Désormais, le management des organisations publiques (établissement, administrations, publiques, collectivités territoriales) s'adapte de plus en plus aux nouvelles réalités des besoins des citoyens. Les organisations publiques sont en interactions permanentes de son environnement qui s'accélère avec le mouvement de la mondialisation, développement des NTIC, exigences de la société, modernisation des outils et méthodes de travail (management participatif, gestion par projet, management axée sur le résultat, comptabilité générale et analytique... Etant un organisme semi-public, le CHU tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires -dite comptabilité budgétaire- et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations, et ceci conformément aux dispositions réglementaire en vigueur. Cependant la mise en place de comptabilité générale come outil de modernisation de management implique la prise en considération de certains éléments pour le succès de son implantation, entre autres, textes régissant la comptabilité de générale, la résistance des individus psychologique, la communication, la résistance fonctionnelle, la barrière culturelle, l'engagement du top management, la taille de l'organisation, le système d'information et la formation.

Afin de vérifier la relation entre le processus d'implantation de la comptabilité générale et es autres variables de contrôle, susceptible d'impacter le succès de sa mise en ouvre, nous avons élaboré un modèle de recherche. Pour la vérification de notre modèle de recherche nous avons développé un questionnaire, et le CHUIS comme site de recherche, pour la réalisation des testes et par conséquent la vérification et la validation de notre modèle.

I- La comptabilité générale un levier de modernisation du management public

1- le management public

Le management public représente un champ d'étude et de recherche afin d'améliorer la performance de son service. Pour arriver à cela, les établissements publics sont amenés à mettre en œuvre des méthodes et des techniques au service du pilotage de la décision publique. Il permet ainsi à remédier aux problèmes d'efficacité et de le légitimité des charges des organisations publiques.

Aujourd'hui les besoins de la collectivité et des citoyens sont de plus en plus exigeant, ce qui contraigne les organisations publiques à repenser leur mode de management avec de nouveaux outils et techniques.

L'avènement de la mondialisation, le développement des NTIC, gestion axée sur le résultat, partenariat public-privé...ont conduit une vague de transformation profonde dans les organisations publiques.

Les organisations publiques tendent à se rapprocher des entreprises privées, et la quête de performance, de flexibilité et de la qualité se trouve dans les deux sphères publiques et privé.

Par conséquent, les organisations publiques sont amenées à répondre a leur légitimité en repensant la logique administrative, accuée souvent de freinner les initiatives privé et limite les esprits créatives.

Le management public implique un bon nombre de pratiques moderne, entres autres :

- l'instauration d'un management axé sur les résultats ;
- la promotion d'un management responsabilisant les acteurs ;
- l'adoption d'un management flexible et attentif au besoin du citoyen.

Outre, le management public est aujourd'hui à la croisée des chemins de toutes les nouvelles pratiques de management concernant toutes les fonctions de l'organisation (ressources humaines, gestion financière, communication, systèmes d'information, stratégie...) et dans différents secteurs d'activités (administration, environnement, santé, sécurité...).

En bref, l'objectif ultime est le rapprochement des modes de management des établissements public et ceux des organisations privées.

2- la comptabilité générale

Historiquement, les pratiques comptables ont été développé par les négociants et les banquiers et concerne: comptabilité de trésorerie, la comptabilité des créances et des dettes et puis plusieurs information et synthèses vont être introduit permettant d'aider les acteurs internes et externe de l'organisation de profiter de l'information disponible (dirigeants, personnel, propriétaires du capital social et associées), dans le pilotage et la prise de décision.

Par la suite, la tenue d'une comptabilité générale est devenue une obligation réglementaire afin de répondre à des raisons juridiques, sociales et fiscales¹. Des documents intitulées des états de synthèse permettant de présenter des informations comptables contenus dans une représentation se sont développées dans les organisations du secteur privé, puis introduit dans le secteur privé. Ces états de synthèses sont d'une grande importance pour toutes les parties prenantes du moment où ils permettent de porter un jugement sur la santé financière de l'organisation et orienter par conséquent les décisions².

En référence au décret royal n° 330-66 du 10 moharrem 1387 (21 avril 1967) portant règlement général de comptabilité publique. (Bulletin officiel n° 2843 du 26/04/1967 (26 avril 1967)): La comptabilité publique implique 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. Toujours selon le même article, la comptabilité publique concerne l'exécution des opérations financières publiques qui revient aux ordonnateurs et aux comptables publics.

Elle a pour objectif de permettre :

- La maîtrise et le contrôle des opérations budgétaires et de la trésorerie ;
- La sortie des états de synthèse annuels d'exécution ;
- L'évaluation des coûts de revient et des prix de vente et du rendement.

Du coup, la comptabilité publique s'articule autour de trois éléments complémentaires :

- La comptabilité budgétaire, permet de renseigner les tiers sur la capacité de l'établissement à tenir ses engagements et à honorer ses dépenses ;
- La comptabilité générale, qui met en évidence la santé financière et patrimoniale de l'établissement ;

¹ 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. pp 212-231.

2

- **Une comptabilité analytique, qui fait référence aux calculs des coûts et aide à la prise de décision.**

3- Comptabilité générale, un levier de modernisation

La mise en place de la comptabilité générale n'est pas du tout en chose facile, cependant la mission de son implantation peut être facilitée si l'organisation se réfère aux normes et pratiques professionnelles. Cette effort est justifiable vue les avantages en terme de renseignement fournis par la comptabilité générale, et qui reste malheureusement sous employées dans les établissements publics³.

La comptabilité budgétaire a pour vocation d'enregistrer les recettes lors de leur encaissement et les dépenses pendant le paiement effectif des factures. Cependant elle ne permet pas d'enrichir les décideurs en termes d'informations financières judicieuses.

Afin de répondre à cette lacune l'introduction de la comptabilité générale s'est avéré d'une grande importance car elle permet d'offrir d'indications sur le moment où des engagements ont été pris et sur le patrimoine de l'état en temps réel.

Avec l'introduction de la comptabilité générale, le prise de décision est désormais éclairé par des informations relevant la situation financière et même patrimoniale de tout établissements étatique, le dirigeant aura ainsi des renseignements précises sur le moment de l'engagement de la dépense, le bénéficiaires et la date correspondants, les actifs immobiliers et financiers en possession de l'organisme, les dettes et les engagements hors bilan comme les retraites

Ça fait plusieurs années déjà qu'un mouvement de rapprochement des pratiques et des outils entre organismes étatiques et entreprises prive est mis en place. L'objectifs est tant de converger les informations comptables et d'uniformiser les normes d'évaluation entre pays du monde.

Ce mouvement s'est renforcer par les contraintes de environnement, transparence, responsabilité et reddition des comptes surtout avec la nouvelle constitution adoptée en 2011, afin de bénéficier des avancées managériales et conduire le passage de la comptabilité

³ Bouquin H., 2003, « La comptabilité de gestion », 3ème édition, PUF, Paris,.

Bouquin H., 2003, « La comptabilité de gestion », 3ème édition, PUF, Paris,pp 163-178.

budgétaire (comptabilité des flux) à une comptabilité générale (comptabilité d'exercice) et dont l'objectif final est d'asseoir la culture d'évaluation des politiques publiques.

4- Présentation du CHUIS

Le centre hôpitalo universitaire Ibn Sina est un établissement public à caractère administratif doté de la personnalité morale et juridique et d'une autonomie financière sous le contrôle de l'État. Selon le dahir n°1-16-60, du 24/05/2016 portant promulgation de la loi n° 70-13 relative aux centres hospitalo-universitaires, le CHUIS est soumis à la tutelle de l'Etat, laquelle a pour objet de faire respecter, par les organes compétents du centre, les dispositions de la législation et de la réglementation concernant les établissements publics et celles relatives au système de santé et à l'offre de soins. Le centre est soumis au contrôle financier de l'Etat applicable aux entreprises publiques conformément à la législation en vigueur⁴.

Ledit centre est composé de la direction, à vocation administrative et de dix établissements hospitaliers, au niveau de la direction, on trouve les divisions et des services et unités rattachés au directeur et au secrétariat générale, il s'agit d'une structure divisionnaire et complémentaire. Le service de la comptabilité fait partie de la division des affaires financières dont les missions sont :

- veiller aux conditions de l'équilibre financier du CHUIS et préparer le budget;
- assurer le suivi consolidé du budget (crédit centraux et déconcentrés) et veiller à son exécution;
- élaborer et proposer le budget d'exploitation et le budget d'investissement ;
- assurer la gestion comptable et financière des opérations d'investissement;
- procéder à des répartitions des crédits alloués aux établissements selon des critères pré-établis ;
- préparer les transferts de crédits et en assurer le suivi consolidé;
- établir les états de synthèse du centre (bilan, compte de produits et charges, état de soldes de gestion, tableau de financement, état des informations complémentaires);

⁴ <http://www.churabat.ma/>

- suivre les indicateurs financiers et de gestion, identifier les dysfonctionnements et les mesures correctives;
- gérer et suivre les flux de trésorerie du centre en matière de recettes et de dépenses;
- établir, contrôler et régler les traitements, salaires et indemnités du personnel;

Concernant les missions du service de la comptabilité, qui fait partie administrative de la division des affaires financières, il s'agit de :

- Liquidier, ordonner les dépenses du CHUIS pour les crédits centralisés ;
- Tenir la comptabilité budgétaire du CHUIS (volet dépenses) ;
- Produire des situations périodiques mettant en relief les performances de l'exécution du budget du CHUIS ;
- Contribuer à l'élaboration du compte administratif et du budget du CHUIS ;

Dans le cadre de la conception d'une stratégie propre au CHUIS, intitulé projet établissement hospitalier (PEH 2019-2023), il y a le projet managérial, auprès des autres volets, en tant que composante essentielle du PEH (projet médical, projet infirmier, projet technique, projet social et projet qualité)⁵. Le PEH constitue une occasion pour renforcer les pratiques de développement de la gestion financière de la chose publique par :

- Le développement du système comptable et le renforcement de la gouvernance ;
- Le développement d'un système d'analyse de Coût ;
- La maîtrise du processus admission-facturation-recouvrement ;
- La révision des référentiels de la tarification et le développement des performances budgétaires et financières ;
- Développement du management des systèmes d'information du CHUIS.

5. Problématique et objectif de recherche

Désormais la comptabilité a pour rôle de produire des informations à l'intention des différents partenaires économiques et sociaux des établissements publics (État, employés, fournisseurs,

⁵ <http://www.churabat.ma/>

clients,, partenaire sociaux, etc.) et surtout pour ceux qui lui apportent des ressources financières nécessaires.

La comptabilité générale est un outil désormais indispensable pour la communication sur la situation financière de l'organisme en interne et en externe. Plusieurs variables impactent son implantation et son insertion dans le management quotidien des organisations publiques, c'est dans ce sens que s'inscrit notre problématique de recherche suivante : « Quel variable déterminants le succès de l'implantation de la comptabilité générale dans les établissements publics marocaine : cas du centre hôpitalo-universitaire Ibn Sina »

Concernant les objectifs de notre présent travail, entre autres, il y a :

- La maîtrise des concepts relatifs à la comptabilité générale ;
- Proposer des outils de succès de l'implantation de la comptabilité générale ;
- Analyser la relation entre la variable implantation de la CG et les variables de son succès.

II- Présentation du model conceptuel de recherche

Afin de répondre à notre problématique de recherche, nous proposons un modèle conceptuel dont la variable d'intérêt est l'implantation de la CG, tandis que les variables de contrôle sont au nombre de neuf :

- Textes réglementaire relatifs à la comptabilité de l'Etat ;
- La résistance psychologique ;
- La communication ;
- La résistance fonctionnelle ;
- La barrière culturelle ;
- L'engagement du top management ;
- La taille de l'organisation ;
- Le système d'information ;
- La formation.

Notre modèle de recherche a été conçu sur la base des fondements théoriques et les pratiques de terrain. Dans ce qui suit on se rattache à la présentation de la variable d'intérêt et des variables explicatives et des hypothèses susceptibles de répondre à la question de cet article.

1. Variable d'intérêt : Implantation de la CG

Le projet d'implantation de la comptabilité générale n'est pas si facile que ça, d'ailleurs c'est la réalité et c'est pareil pour tout projet innovant. Il faut tout un travail sérieux de préparation, analyse, pilotage, évaluation, de suivi et de mise à jour continue. Certainement les établissements qui décident de mener à bien un tel projet se heurtent à beaucoup d'obstacles technique, mais surtout managériale. Néanmoins les avantages que procure la comptabilité générale et surtout la réglementation exigeantes demande une décision ferme quant à l'implantation de la CG dans les établissements publics.

2. Les variables explicatives :

Il s'agit de la variable d'intérêt de notre modèle de recherche, implantation de la comptabilité générale, dans les établissements publics marocains ; et ceci en dépit de son intérêt incontestable dans la modernisation des modes de management de la chose publique au Maroc.

2.1. Textes réglementaire régissant la comptabilité de l'Etat

Le texte de base applicable à la comptabilité de l'état se résume aux textes déclinées de la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants, 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), et dont on tire principalement les articles suivants :

Premier article : Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant au sens du Code de commerce est tenue de tenir une comptabilité dans les formes prescrites par la présente loi. A cette fin, elle doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant ses actifs et ses passifs; ces mouvements sont enregistrés chronologiquement, opération par opération et jour par jour. Les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique.

Quatrième article : Les personnes assujetties à la présente loi dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur à dix millions de dirhams (10 000 000 DH) doivent établir un manuel qui a pour objet de décrire leur organisation comptable.

Onzième article : Les états de synthèse doivent donner une image fidèle des actifs et passifs ainsi que de la situation financière et des résultats de l'établissement.

Dix-huitième article : L'établissement des états de synthèse, sauf circonstances exceptionnelles justifiées dans l'état des informations complémentaires, doit se faire au plus tard dans les trois mois suivant la date de clôture de l'exercice.

Il est à signaler, que le projet de la loi organique, prévoit la mise en place de la comptabilité générale sans faire référence aux normes comptables de l'Etat. Les principes budgétaires, quant à eux, sont clairement présentés au niveau de la loi organique relative à la loi de finances. Par ailleurs, 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 et obligent les établissements à s'y soumettre.

Nous aurons donc à vérifier la première hypothèse suivante :

H1 : Les dispositions réglementaires orientent de manière significative le choix d'adoption de la CG.

2.2. La résistance psychologique

La résistance psychologique ou la résistance des personnes au changement est la principale entrave de l'implantation de la comptabilité générale dans les établissements publics. C'est résisatance est jugée humaine car il est justifiée par la peur et la méfiance vis-à-vis du nouveau mode de management. Les personnes au travail estiment que le changement de mode de travail porte du risque sur le fonctionnement et la sécurité dans le changement, du coup il défend le statut quo. La prise en compte de cette variable au moment de la mise en place de la comptabilité générale demande la mise œuvre de certaines actions parallèle, tel que : augmenter l'effort de communication, de l'information, la formation des ressources humaines (Player et Keys, 1995).

Nous aurons donc à vérifier la deuxième hypothèse suivante :

H2 : la prise en compte de la résistance psychologique au changement impact la mise en place de la CG

2.3. La communication

La communication est un outil d'information qui permet d'éclairer les partenaires interne et externe sur les crainte de l'inconnu et des les assurer sur l'avenir et le fonctionnement de l'organisation. Certainement, bien expliciter les avantages de la comptabilité générale⁶ avec son environnement externe est joue un rôle positif dans l'adoption des innovations en matière de pratiques financières, comptables. Le fait d'ouvrir l'organisation sur son environnement lui permet de se procurer de nouvelles idées et bénéficier en termes de performance et gain de temps pour l'accomplissement de travail.

Pour la communication interne, elle a pour objectif de promulguer la partage des informations et des idées et crée un climat de confiance afin de converger les efforts pour l'accomplissement des taches.

Afin d'améliorer l'efficacité de l'action de communication, il va falloir prendre en compte la disponibilité des ressources et remédier à toutes les résistances individuelles et collectives et mener a bien tout projet innovant au sein de l'organisation.

Nous aurons donc à vérifier la deuxième hypothèse suivante :

H3 : un plan de communication impact la mise en place de la CG

2.4. La résistance fonctionnelle

La prise en compte de la résistance fonctionnelle au sein de l'organisation est indispensable pour l'implantation de la comptabilité générale. En effet, une attention particulière doit etre fait pour l'explication et la compehesion des confctionnelle dans l'roganisation afin d'attenuer a leur résistance au projet de l'implanattion de la CG comme projet innovant.

La repartition fonctionnelle des ressources humaines est indispensable pour repondreaux mission de l'établissement, cependant cette appartenance focntionnelle instaure une résistance des acteurs, surtout de la part de ceux qui beneficie de certaines avantages du système

⁶ Wolfe R. A., 1994, « Organizational innovation : review, critique and suggested research directions », Journal of Management Studies, vol. 31, n°3, pp. 281-296.

Cerètement, l'implantation de la comptabilité générale implique le passage d'une structure verticale fortement hiérarchisée, à une vision horizontale cloisonnée de l'organisation en qui permet de rendre l'organisation de plus en plus flexible et souple dans son fonctionnement et met en marche toute innovation adoptée. Cependant ce virage organisationnel remet en face des résistances des responsables inévitables à tout projet qui implique une nouvelle répartition du pouvoir surtout pour ceux qui détiennent des informations et des responsabilités indispensables à la bonne marche de l'organisation.

Au final, la mise en place de la comptabilité générale, demande à ce que le porteur de ce projet tienne compte des résistances fonctionnelles, des entraves inhérentes à fin de mener à bien son projet.

Nous aurons donc à vérifier la troisième hypothèse suivante :

H4 : la prise en compte de la résistance fonctionnelle impacte la mise en place de la CG

2.5. La barrière culturelle

Le fait d'instaurer un système de valeurs pendant un temps, laisse les personnes mettre en place des pratiques et des comportements. Et par conséquent de leur demander le changement de leurs activités serait d'une grande délicatesse. On dit que le changement culturel est le plus déterminant dans tout changement organisationnel, car ce sont les personnes qui portent les changements et le mettent en pratique quelque soit les outils et les avancées technologiques.

Du coup, les conditions de la réussite de la mise en œuvre de la CA dépendent du degré d'acceptation des praticiens de changer leurs activités anciennes relatives au calcul des coûts avec de nouvelles activités relatives à la CG⁷.

Le changement organisationnel, peut être facile en cas de crise interne qui menace la pérennité de l'organisation. Pour le cas, de l'implantation de la comptabilité générale, plus les personnes se sentent concernées plus la mission s'avère facile. En plus il faut impliquer le personnel de l'organisation dans le processus d'implantation car ils se sentent concernés du changement qui ressort d'eux même.

⁷ Bescos P-L., Dobler P., Mendoza C. et Naulleau G., 1993, « Contrôle de gestion et management », 2ème édition, Montchrestien, pp 161-173.

Nous aurons donc à vérifier la cinquième hypothèse suivante :

H5 : La culture influence la mise en place de la CG

2.6. Engagement du top management

Sous cet angle, on met en lumière la place du top management dans la conduite de tout projet de changement dans l'organisation. Car il lui revient d'orienter les décisions stratégiques et de mise en œuvre de tout projet qui concerne l'affectation des ressources humaines et matérielles, le changement des structures, la motivation du capital humain, et l'évaluation continue...

Tout le monde s'accorde à dire que le leadership de l'organisation est le garant de l'implantation de la comptabilité générale dans l'organisation. Car la réussite d'un tel projet ne dépend pas juste des outils, des moyens mis en place, ni d'une simple décision, il s'agit d'un pilotage permanent au jour le jour surtout dans le début, au moins jusqu'à l'instauration d'un nouveau système de valeurs et des comportements adéquats avec la comptabilité générale. La décision de la mise en place de la comptabilité revient au top management, mais ça dépend du besoin de l'organisation en matière d'information et de gestion. En plus en attitude favorable des personnes ressources quant à l'adoption dudit projet est favorable plus les entraves deviennent faciles à atténuer : résolution des conflits, formation, accompagnement, communication autour des avantages de la comptabilité générale....

Nous aurons donc à vérifier la sixième hypothèse suivante :

H6 : L'engagement du top management est déterminant dans le processus d'implantation de la CG

2.7. Système d'information

Le système d'information, il s'agit de toute la logistique inhérente à la réalisation du processus d'information⁸. Ça concerne les outils, les structures, les technologies de l'information, matériels et logiciels informatiques, et les procédures permettant à l'organisation de se procurer de l'information à temps opportun.

La technologie est la pierre angulaire de tout développement d'un système d'information, il concerne les outils indispensables à l'enregistrement, le stockage, le traitement, l'analyse et la transmission de l'information entre parties prenantes de l'organisation. Les Technologies de

- ⁸ Wolfe R. A., 1994, « Organizational innovation : review, critique and suggested research directions », Journal of Management Studies, vol. 31, n°3, pp. 216-224.

l'information se différencie des autres technologies dans la mesure où elle permet de manipuler et constitue la plateforme d'implantation d'autres outils et la réussite des projets.

Cependant l'adoption de ces nouvelles technologies demande un investissement en capital humain, en matière de formation et d'accompagnement, faut de quoi tout le processus se bloquerait l'échec surtout que ça demande des investissements énormes pour leur acquisition.

Nous aurons donc à vérifier la septième hypothèse suivante :

H7 : Le SI est indispensable à l'implantation de la CG

2.8. La taille de l'organisation

Dans ce qui on traite l'impact de la taille de l'organisation sur la décision et la réussite d'implantation de la comptabilité générale. C'est vrai que cette variable est déterminante pour notre cas de recherche en regard de la réglementation et de la maturité attendue avec la grandeur et la taille de l'organisation. Les recherches sur le rôle de la taille de l'organisation sur toutes les décisions surtout celle d'ordre stratégique sont abondantes et elles s'accordent à dire que l'organisation de grande taille a plus de ressources financières, du capital humain qualifié et responsables, des gisements de créativité et d'initiative

Cependant, la taille de l'organisation s'avère parfois contraignante au vu de son degré de formalisme et la résistance au changement ce qui peut freiner sa flexibilité et la capacité d'adoption de nouveau projet impliquant un changement organisationnel (Damanpour, 1996). Selon 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 structures⁹.

Pour le cas de l'implantation de la comptabilité générale, la taille est un avantage en faveur de la mise en place d'un tel projet en raison de la réglementation et de la difficulté de gestion sans un vrai outil d'information et de gestion permettant de remonter l'information financière en temps réel afin de piloter au mieux la prise de décision.

Nous aurons donc à vérifier la huitième hypothèse suivante :

H8 : La taille de l'organisation est catalyseur de l'implantation de la CG

2.9. La formation

⁹ Porter M. E., 1999, « L'avantage concurrentiel : Comment devancer ses concurrents et maintenir son avance », Dunod, pp 340-352.

La formation est l'action parallèle de tout projet visant à changer les aptitudes et les comportements des gens. C'est via les actions de formation que le manger peut implanter la comptabilité générale dans les pratiques de gestion financière et la manière de gérer et de prendre les décisions par les responsables et le top management.

Aujourd'hui on parle de l'ingénierie de la formation car la formation a pris de l'importance par le management visant l'acquisition de nouvelles compétences afin de s'adapter au projet conduit par l'organisation.

Pour l'implantation de la comptabilité générale, comme une nouvelle forme du système d'information, la formation est un élément clés de son adoption car elle permet aux employé de 'acquérir de nouvelles technique et adapter leurs comportement en fonction du nouveau système de valeurs et des projets introduits.

Elle joue aussi un rôle pour atténuer la résistance au changement et accompagner par conséquents l'introduction de la comptabilité générale comme nouveau mode de traitement de l'information relative a la situation financière de l'organisation. Néanmoins, le plan de la formation doit être adapter et permet de réaliser les objectifs suivants :

- Expliquer le processus de la comptabilité générale ;
- L'implantation et l'utilisation de la comptabilité generale
- Fournir des outils et des docuement comptables aux utilisateurs
- Résoudre les problèmes issus des résistances aux changements
- Former les utilisateurs sur l'utilisation de l'information issue du système de la CE
- Apprendre la manipulation des logiciels concernant la comptabilité générale.

Tout le monde s'accorde sur l'impact positif de la formation sur le succès de mise en œuvre d'un nouveau système comptable pour le developpemet et le pilotage du cganhement de l'organisation.

Nous sommes amenés à formuler la neuvième hypothèse suivante :

H9 : la formation sur la comptabilité générale influence de manière positive et significative le succès de son implantation.

III- Vérification et analyse des hypothèses

Après la conception de notre modèle de recherche qui est le résultat de la problématique choisie ainsi que des différents fondements théoriques en relation avec notre sujet, nous procédons, dans ce qui suit, à la mise en œuvre de notre recherche avec l'identification, d'abord des sources

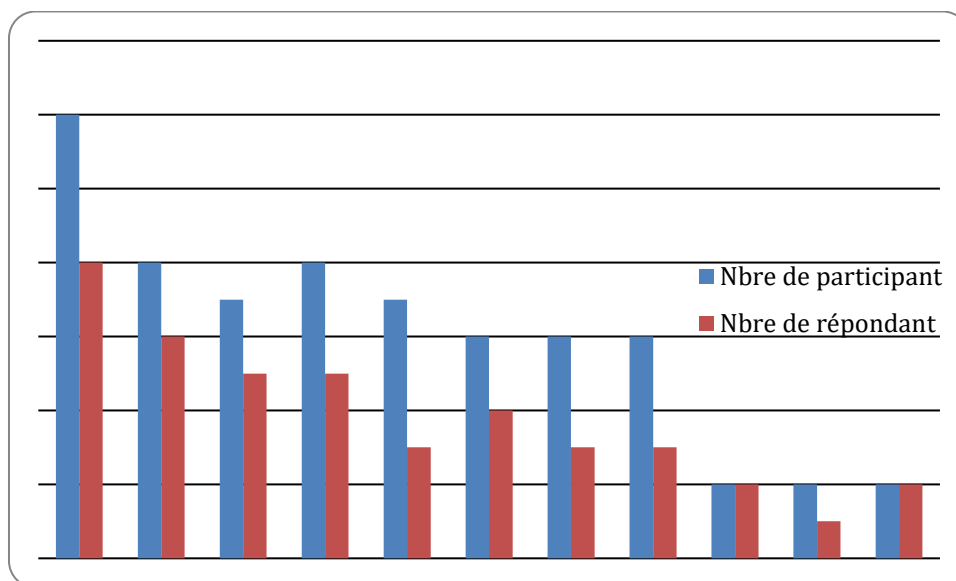
de données, puis la détermination de la population cible et l'échantillon, ensuite l'élaboration du questionnaire et enfin la collecte des réponses, la vérification et l'exploitation des résultats et répondre à la question de recherche.

1. Profils et participation des répondants

La majorité des répondants sont des hommes (54 hommes et 12 femmes), opérant dans la majorité dans les structures financière, ayant un diplôme universitaire et qui sont globalement sur des postes de travail en rapport avec la comptabilité générale au centre hospitalo-universitaire Ibn Sina¹⁰.

Nous avons pu obtenir 46 réponses, c'est-à-dire aussi 46 contacts avec les responsables et les personnes ressources; soit un taux de réponse de 69,6%. Ce taux est satisfaisant vu la grande réticence et préoccupations et la difficulté d'obtenir des informations pour des raisons purement administratives dans certains cas, surtout dans le secteur public.

Tableau N°4: Tableau de la répartition des répondants



Source : Elaboré par nous même

¹⁰ <http://www.churabat.ma/>

Ainsi, notre échantillon de recherche effectif (personnes avec qui nous avons rempli le questionnaire) est constitué de 46 personnes, ce qui représente 69.6 % de notre échantillon de recherche. Sur la base de ces réponses nous procédons dans ce qui suit à la l'application de la régression linéaire multiple sur notre modèle de recherche.

2. Application de la régression linéaire multiple pour analyser les variables de succès de l'implantation de la CG

Pour évaluer la contribution des différentes variables relatives à la démarche de d'implantation de la comptabilité générale et les variables de succès d'un tels projet, nous allons utiliser un modèle de régression multiple ayant pour variable d'intérêt de succès de **l'Implantation de la CG**, tandis que les variables explicatives du modèle sont :

- Textes régissant la comptabilité de l'Etat :
- La résistance des individus au changement
- La communication
- La résistance fonctionnelle
- Les barrières culturelles
- Engagement du top management
- La taille de l'organisation
- Systèmes d'information et technologies d'information
- La formation

D'après l'exposition des différentes variables, notre modèle de recherche peut s'écrire comme suit : $Succes_implantation_CG: \beta_0 + \beta_1 \text{Textes_régissant_CG} + \beta_2 * \text{Résistance_psychologique} + \beta_3 * \text{Communication} + \beta_4 * \text{Résistance_fonctionnelle} + \beta_5 * \text{Barrière_culturelle} + \beta_6 * \text{Engagement_top_management} + \beta_7 * \text{Taille_organisation} + \beta_8 * \text{Système_d'information} + \beta_9 * \text{Formation} + \epsilon$.

3. Validation du modèle

Il est clair que moins les exigences imposées par le modèle sont nombreuses et restrictives, plus les conclusions que l'on tire ne sont pas générales. De ce fait, les tests les plus puissants sont ceux qui ont les hypothèses les plus strictes et les tests statistiques les plus

appropriés²⁸⁷. Si ces hypothèses sont valides, ces tests sont alors les mieux à même de rejeter. Ainsi, notre modèle économétrique doit répondre à des conditions pour être validé.

Dans ce qui suit, un ensemble de trois tests sera effectué à savoir : Test de normalité des résidus, test de multi colinéarité des variables indépendantes et la test de Homoscédasticité des résidus.

3.1. Test de normalité des résidus

Une application des tests de normalité concerne les résidus d'un modèle de régression linéaire. S'ils ne sont pas distribués de façon normale, les résidus ne peuvent pas être utilisés dans n'importe quel test que ce soit. D'après le tableau ci-dessous présentant les résultats du test de normalité de notre modèle de recherche, la p-value du test est d'ordre de 0.6312, la normalité des résidus est de 52.88 supérieure à 0.05, ce qui fait que les résidus du modèle suivent une loi normale.

Tableau: Test de normalité du modèle de recherche

variable	Skewness/Kurtosis tests for Normality			
	Pr(Skewness)	Pr(Kurtosis)	adj chi2(2)	joint Prob>chi2
residu	0.3597	0.8068	0.92	0.6312

3.2. Test de multi colinéarité des variables indépendantes

On dit que des variables sont multi colinéaires s'il existe une relation linéaire entre elles. Pour notre cas pratique, nous constatons, comme le montre le tableau ci-dessous, résultats du test de multi colinéarité, que P- value est inférieur à 10 pour toutes les variables indépendantes.

Table au N°19: Test de multi-colinéarité du modèle de recherche

Variable	VIF	1/VIF
Textes régissant la comptabilité de l'Etat	7,98	0,125355
La résistance psychologique	6,51	0,153619
La communication	6,42	0,15575
La résistance fonctionnelle	5,99	0,167083
Les barrières culturelles	5,88	0,170083
Engagement du top management	4,32	0,186867
La taille de l'organisation	3,28	0,295478
Système d'information	3,19	0,310032
La formation	1,91	0,509822
Mean Vif	4,86	

D'après le test de multi colinéarité réalisé, nous concluons que les variables du modèle ne sont pas colinéaires.

3.3. Test de Homoscédasticité des résidus

En statistique, l'homoscédasticité est une propriété fondamentale du modèle de la régression linéaire et fait partie de ses hypothèses de base pour la validation du modèle. En ce qui concerne l'application du test d'hétéroscédasticité à notre modèle de recherche, les résultats se présentent comme suit:

Table au N°20: Test d'hétéroscédasticité du modèle de recherche

```

Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test for heteroskedasticity
Ho: Constant variance
Variables: fj      chi2(1)    =    0.23      _ps
                Prob > chi2   =    0.6326

chi2(1)        =    5.50
Prob > chi2    =    0.0190
  
```

Source : Elaboré par nous même

Ainsi, comme le montre le tableau précédant, l'homoscédasticité des variables de notre modèle de recherche est de 0.6326 , supérieur à 0.05.

A ce niveau, nous déduisons selon les tests précédents les onclusions suivantes :

- Absence de multi colinéarité entre les variables de contrôle ;
- Homoscédasticité des résidus ;
- Normalité des résidus.

Du coup, notre modèle de recherche est validé selon les résultats des trois tests de validation retenus : le test de normalité, test de multi colinéarité et le test d'homoscédasticité.

4. Qualité d'ajustement du modèle et application de la méthode des moindres carrées ordinaires

Le coefficient de détermination (R^2) est un indicateur qui permet de juger la qualité d'une régression linéaire multiple tandis que la méthode des moindres carrée ordinaire a pour but d'estimer les coefficients de chaque variable explicative.

4.1. Qualité d'ajustement du modèle

D'une valeur comprise entre 0 et 1, une valeur proche de 1 indique que la qualité de l'ajustement est bonne. Pour notre cas pratique, le "R-squared", l'indicateur de précision de notre modèle, est de 0.819. Ce qui montre que les variables indépendantes expliquent 81,9% de la variance de la variable d'intérêt, à savoir le succès d'implantation de la CG. Du coup, notre modèle est globalement significatif. Après avoir validé notre modèle économétrique et testé sa précision globale, nous appliquerons la méthode des moindres carrées ordinaires pour estimer les coefficients de régression du modèle.

4.2. Application de la méthode des moindres carrées ordinaires

Comme nous l'avons mentionné auparavant, nous allons appliquer la méthode des moindres carrée ordinaire pour estimer les coefficients de chaque variable explicative. Les résultats sont présentés dans le tableau suivant :

	-1
	Modèle
VARIABLES	Succes_implantation_CG
Textes_régissant_CG	4.764**
	(0.902)
Résistance_psychologique	3.904**
	(0.0957)
Communication	8.812**
	(0.633)
Résistance_fonctionnelle	5.129***
	(0.765)
Barrière_culturelle	9.164**
	(0.311)
Engagement_top_management	8.996***
	(0.157)
Taille_organisation	6.061**
	(-0.0946)
Système_d'information	1.810**
	(1.080)
Formation	3.692***
	(1.114)
	(0.735)
Constant	58.92***
	(3.052)
Observations	46
R-squared	0.819

Suite aux résultats de l'analyse de la régression linéaire, notre modèle global s'écrit comme suit: $\text{Succès_implantation_CG} = (58.92) + (4.764)\text{Textes_régissant_CG} + (3.904)*\text{Résistance_psychologique} + (8.812)*\text{Communication} + (5.129)*\text{Résistance_fonctionnelle} + (9.164)*\text{Barrière_culturelle} + (8.996)*\text{Engagement_top_management} + (6.061)*\text{Taille_organisation} + (1.810)*\text{Système_information} + (3.692)*\text{Formation} + \varepsilon$

4.3. Résultat de l'application de la méthode des moindres carrés ordinaires

Pour notre cas de recherche, le coefficient de significativité entre la variable indépendante **Succès_implantation_CG** et les variables de contrôle est positif ce qui signifie que la relation entre la variable d'intérêt et les variables explicatives évolue dans le même sens. Par conséquent, nos hypothèses de recherche sont confirmées et s'aligne donc avec les avancées théoriques de notre recherche.

Hypothèses	Validation	
	Oui	NON
H1 : Les dispositions réglementaires orientent de manière significative le choix d'adoption de la CA.	+	
H2 : La prise en compte de la résistance psychologique est indispensable à la mise en place de la CG.	+	
H3 : Le plan de communication influence l'implantation CG.	+	
H4 : La résistance fonctionnelle oriente l'introduction de la CG.	+	
H5 : La culture influence la mise en place de la CG.	+	
H6 : L'engagement du top management est déterminant dans le processus d'implantation de la CG.	+	
H7 : Le SI est indispensable à l'implantation de la CG.	+	
H8 : La taille de l'organisation est catalyseur de l'implantation de la CG	+	
H9 : la formation sur la CG influence de manière positive et significative le succès de son implantation.	+	

On constate que les hypothèses sont toutes confirmées et ceci sur la base du coefficient de corrélation obtenu par l'application de la méthode (M.C.O). Ainsi, notre modèle économétrique de recherche est globalement significatif et totalement validé. Ce résultat pratique s'aligne avec les avancées théoriques de notre recherche comme nous l'avons mentionné auparavant. A partir des développements précédents, nous pouvons conclure que l'un des éléments importants dans l'étude du paradoxe de l'introduction d'une comptabilité générale au sein des établissements publics, est la recherche des facteurs déterminants du succès de son implantation.

Conclusion

La comptabilité générale est sans doute la plus ancienne et la plus universelle des disciplines financière. Elle constitue la base de l'information comptable et financière qui donne une image fidèle du patrimoine, de la santé financière et du résultat net de toute organisation.

Aujourd'hui, et avec les contraintes de l'environnement, la comptabilité dans les établissements publics est confrontée à de nouveaux enjeux avec la nouvelle constitution de 2011, la reddition des comptes et la légitimité des dépenses publique, l'uniformisation des contrôles, La comptabilité générale tend à devenir un outil d'information et de gestion incontournable tourné vers l'avenir ;

Pour faire face à ces enjeux, l'établissement public, comme le montre notre cas d'étude, est dans l'obligation de mettre en place un nombre d'action d'accompagnement pour réussir l'implantation de la comptabilité générale et profiter de ses états de synthèse comme outil d'information et de gestion.

Bibliographie

- Aiken M. et Hage J., 1971, « The organic organization and innovation », *Sociology*, n° 5, p. 63-82.
- 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.
- Bouquin H., 2003, « La comptabilité de gestion », 3ème édition, PUF, Paris,.
- Brimson J. A., 1991, « Activity accounting », New York, Wiley
- 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.
- Cooper R., 1989b, « The rise of activity-based costing-part four : what activity-base cost systems look like ?», *Journal of Cost Management*, vol. 3, p. 34-46
- Cummings T. G. et Suresh S., 1977, « Management of work : A socio-technical systems approach », Kent, OH : Kent State University Press.
- Damanpour F., 1996, « Organizational complexity and innovation : Developing and testing multiple contingency models », *Management Science*, vol. 42, n° 5, p. 693–716.
- 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
- Evan W. M., 1966, « Organizational lag », *Human Organizations*, vol. 25, p. 51-53.
- Gervais M., 2005, « Contrôle de gestion », 8ème édition, Economica, Paris,.
- Johnson T. H. et Kaplan R. S., 1987, « Relevance Lost », Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Jones C. et Dugdale D., 2002, « The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, p. 121–163.
- Kennedy T. et Affleck-Graves J., 2001, « The impact of activity-based costing techniques on firm performance », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 13, p. 19-45.
- Koenig G., 1993, « Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles », *Revue de l'AGRH*, n° 9, novembre.
- Le Moigne J-L., 1990, « La modélisation des systèmes complexes », Edition Dunod, Paris, 192 pages

-
- Mévellec P., 1991, « Outils de gestion : la pertinence retrouvée », Editions Comptables Malcsherbes, Paris.
 - Mintzberg H., 1979, « The structuring of organizations », Englewood Cliffs, NJ, PrenticeHall
 - Normann R., 1971, « Organizational innovativeness : Product variation and reorientation », Administrative Science Quarterly, vol. 16, p. 203-215.
 - Porter M. E., 1999, « L'avantage concurrentiel : Comment devancer ses concurrents et maintenir son avance », Dunod, p. 647.
 - Staubus G. J., 1988, « Activity costing for decisions », Garland Publishing Inc., New York.

Webographie

- <http://www.churabat.ma/>
- <https://www.finances.gov.ma/fr/Pages/index.aspx>
- <https://www.tgr.gov.ma/wps/portal>
- <https://www.sante.gov.ma/Pages/Accueil.aspx>
- <http://www.revuecca.com/>
- <https://www.imist.ma/>
- <http://www.fondation.org.ma/web/accueil>