



HAL
open science

L'introduction d'une Comptabilité Générale au sein des Centres Hospitaliers Universitaires au Maroc : Caractéristiques et analyse des facteurs d'adoption et de succès.

Aziz Hantem

► To cite this version:

Aziz Hantem. L'introduction d'une Comptabilité Générale au sein des Centres Hospitaliers Universitaires au Maroc : Caractéristiques et analyse des facteurs d'adoption et de succès.. LA RECHERCHE EN SCIENCES DU MANAGEMENT, VALORISATION ET IMPACT, Ecole nationale du commerce et gestion, Tanger, Apr 2017, Tanger, Maroc. hal-01540199

HAL Id: hal-01540199

<https://hal.science/hal-01540199>

Submitted on 16 Jun 2017

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

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

L'introduction d'une Comptabilité Générale au sein des Centres Hospitaliers Universitaires au Maroc : Caractéristiques et analyse des facteurs d'adoption et de succès.

Nom et Prénom : HANTEM AZIZ

Directeur de la thèse : Pr ABOU EL JAOUAD MOHAMED

Université d'attache : Université Hassan II, FSJES Casablanca, Laboratoire: Etudes comptables et fiscales

Courrier électronique : hantem.aziz@gmail.com

Contexte général et Problématique

Ces dernières années, la modernisation des pratiques des établissements publics connaît un essor extraordinaire face à des transformations majeures de l'environnement et des nouvelles approches du management. Ces approches sont de plus en plus mises en œuvre en vue d'améliorer la performance et la qualité des services publics.

La bonne gouvernance des affaires publiques constitue un défi crucial pour tous les pays notamment en voie de développement en vue de soutenir le développement et surtout de rationaliser la gestion publique. Ainsi, plus que l'introduction de nouvelles techniques de gestion, l'adaptation des établissements publics aux nouvelles exigences de bonne gouvernance, d'innovation, de qualité et de performance, dans le contexte actuel de la mondialisation, dépend de la place qui y est accordée au système d'information. La gestion de l'information revêt un caractère très important voire même vital lorsqu'il s'agit des données financières et comptables.

Le système comptable actuel des établissements publics à caractère administratif au Maroc est régi par le décret royal 330-66 du 21 avril 1967, complété par le décret n° 2-76-576 du 30

septembre 1976. Ce décret fait référence à une comptabilité budgétaire dont le but recherché est tout simplement de suivre l'exécution des budgets tout en respectant les autorisations budgétaires de crédit par rubrique budgétaire. Or, les comptes administratifs ou de gestion n'informent que sur cet aspect. Par conséquent, les informations fournies par la comptabilité budgétaire ne satisfont plus les besoins croissants des établissements publics et de leurs partenaires en informations comptables pertinentes, utiles à la gestion et nécessaires à la prise de décision.

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

Questions de la thèse

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

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

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

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

En effet la mise à niveau de l'information financière du secteur public a commencé par le transfert des administrations publiques vers des établissements publics dotés de la

personnalité morale et de l'autonomie financière et l'obligation de tenir une comptabilité selon les normes du CGNC.

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

De ce qui précède, notre question générale de recherche est : « **Quel est le degré d'adoption d'une comptabilité générale au sein des centres hospitaliers universitaires? Et quels sont les facteurs clés de réussite de son introduction ?** »

Nous cherchons en particulier à étudier l'adoption et le succès global d'implantation d'une CG au sein des centres hospitaliers universitaires au Maroc (contexte d'investigation) pour répondre à des questions de types :

- ❖ Pourquoi certains établissements publics administratifs mettent en œuvre la CG et d'autres non ?
- ❖ Quels sont les facteurs qui déterminent l'adoption de la CG ?
- ❖ Pourquoi certains établissements publics réussissent la mise en œuvre de la CG tandis que d'autres échouent ?

Pour cerner notre problématique, nous avons consacré la partie de notre thèse à la recherche de réponses issues de la littérature existante sur le sujet. A cet effet, nous avons met l'accent sur les principaux éléments susceptibles de nous orienter dans l'élaboration de nos deux modèles explicatifs sur la diffusion de la CG.

Revue de littérature et Cadre conceptuel

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

La théorie de diffusion des innovations s'intéresse à l'étude de la diffusion des innovations dans les différents types des organisations. Elle vise à comprendre le processus de diffusion des innovations afin d'identifier un certain nombre de facteurs qui influencent leur diffusion. Cette théorie a fourni les premiers développements sur les concepts de base et a

construit un corpus empirique riche sur les déterminants de la diffusion, elle a ainsi constitué une référence pour le développement du courant de recherche sur la diffusion des innovations en systèmes d'information. Ce dernier vise de même à étudier le taux de diffusion des systèmes d'information et à identifier les facteurs qui influencent l'adoption et l'implantation des innovations dans ce domaine.

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

1. Textes régissant la comptabilité des établissements publics :

La lecture de l'article premier du décret royal de 1967 (tel que modifié par les décrets ultérieurs) traitant du champ d'application permet de conclure que les dispositions de celui-ci sont applicables aux organismes publics et aux agents chargés des opérations financières et comptables de ces organismes.

C'est ainsi que la comptabilité des établissements publics se trouve assujettie aux dispositions du décret n°2-89-61 publié au bulletin officiel du 6 décembre 1989. Ce décret a fait référence au dernier alinéa de l'article 2 du décret royal de 1967 et ne comporte que trois articles stipulant ce qui suit :

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

Ce qui veut dire que même après la publication de ce décret, on peut comprendre que les établissements publics ne sont pas tenus, tous, d'avoir une comptabilité selon le CGNC tant que le Ministre de tutelle et celui des finances n'ont pas établi l'arrêté conjoint prescrit.

De tous les textes régissant la comptabilité des établissements publics, on peut comprendre que l'Etat a voulu que les opérations financières et comptables des Etablissements Publics à caractère Industriel et Commercial (EPIC) se rapprochent le plus

possible de la comptabilité des entreprises privées, sans pour autant abandonner les règles de la comptabilité budgétaire.

A l'instar des EPIC, les obligations comptables des Etablissements Publics à caractère Administratif (EPA) comprennent les obligations de la comptabilité générale et celles de la comptabilité budgétaire. La seule différence par rapport aux EPIC est que les EPA, du fait qu'ils ne sont pas des commerçants au sens du code de commerce, ils ne sont pas tenus d'observer les obligations de la loi 9-88. Dans ce sens, et en vertu de décret n° 882.13.2 fixant les formes de publication des comptes annuels des Etablissements Publics publié au Bulletin Officiel du 2 janvier 2014, les établissements publics tenant une comptabilité conforme au CGNC ont l'obligation de publier annuellement leurs comptes et leurs comptes consolidés au Bulletin Officiel et ce, à compter de 2014 pour ce qui est des comptes relatifs à l'année 2013. Les informations à publier dans ce cadre portent sur le bilan, le compte des produits et charges ainsi que sur l'état des soldes de gestion.

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

2. Innovation, caractéristiques et typologie

- L'innovation

Les premiers chercheurs qui se sont intéressés à l'étude des innovations en sciences sociales sont les économistes (Alcouffe, 2004). Pour eux, l'innovation est considérée comme le moteur de la croissance économique (Schumpeter, 1939), après une innovation majeure souvent qualifiée d'innovation de rupture, l'économie entre dans une phase de croissance. En sciences de gestion, ce concept a suscité l'intérêt des chercheurs depuis le début des années 60, qui est marqué par la publication d'un ouvrage intéressant de Burns et Stalker¹ sur la gestion de l'innovation⁷. De nombreux travaux sur la diffusion des innovations se sont succédés dans le courant des années 60 et 70, ces travaux considèrent l'innovation comme l'adoption d'une nouvelle idée par l'organisation.

Backer et Rogers (1998) et Rogers et Scott (1997), considèrent une innovation comme une idée, une pratique ou un objet perçu comme nouveau par les membres d'un système social. Elle peut être un mécanisme, un système, une politique, un programme, un processus, un

¹ Burns et Stalker, 1961, « The Management of Innovation », Tavistock Publications, Londres.

produit ou service, généré à l'intérieur de l'entreprise ou procuré de l'extérieur (Damanpour et Evan, 1984 ; Daft, 1982 et Zaltman, Duncan et Holbeck, 1973). Cependant les innovations ne sont pas toutes identiques, elles diffèrent selon un ensemble de critères.

- Les caractéristiques d'une innovation

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

L'avantage relatif /La compatibilité /La complexité/La possibilité de test /Le caractère « observable »

- Typologie des innovations

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

Technique vs. Managériale, Produit vs. Processus et Radicale vs. Incrémentale.

- Typologie des innovations en SI

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

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

- Type II : ce type d'innovation établit le lien entre le système d'information et le management de l'entreprise. Il n'influence pas directement les processus de production mais permet en revanche un suivi efficace de ces processus et de réagir en conséquence sur eux. La mise en place d'un nouveau système comptable peut être classée dans cette catégorie.

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

3. Le Nouveau Management Public (NMP) :

Les organisations et administrations du secteur public ont toujours fait l'objet des transformations et des modernisations depuis leur création (Peter & Savoie, 2011 ; Emery, 2000).

C'est ainsi que le nouveau management public (*New Public Management*) trouve son origine dans les laboratoires d'idée néolibérales des années 1970. L'idée principale du NMP est que les méthodes de management du secteur privé, supérieures à celles du secteur public, peuvent lui être transposées.

Le secteur public est jugé d'inefficace excessivement bureaucratique, rigide, coûteux, centré sur son propre développement, non innovant et ayant une hiérarchie trop centralisée. Certes,

pour le perfectionner il est nécessaire d'accroître les marges de manœuvre des gestionnaires pour leur permettre de mieux répondre, au moindre coût, aux attentes des citoyens.

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

Les principes du NMP ont fait l'objet de consensus d'un grand nombre d'auteurs (Holloway et al., 1995 ; Pollitt, 1995 ; Ferlie et al., 1996 ; Kettl, 1997 ; Pollitt, 2000 ; du Gay, 2000), elle repose sur : la prise en compte d'une compétition entre les services administratifs « *encourage competition rather than monopolies* » (Osborne & Gaebler, 1992) ; la concentration de l'attente sur les outputs et outcomes et non plus sur les inputs ; la conduite des organisations et de leurs membres sur la base de missions et de visions, non plus sur la base de règles et procédures formelles « *Be driven by missions, rather than rules* » (Osborne & Gaebler, 1992) ; la prise en compte de la rentabilité ; la décentralisation de la prise de décision avec l'encouragement d'un management participatif ; la création des partenariats publiques/privées ; l'ouverture des services aux usagers pour l'amélioration de la qualité des prestations et la séparation entre le stratégique et l'opérationnel et la satisfaction des usagers qui fait un principe central du NMP.

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

L'observation attentive des initiatives de réformes dans différents pays a permis de conclure à l'existence de plusieurs modèles (Ferlie ; Ashburner ; Fitzgerald et Pettigrew, 1996).

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

4. Les obstacles de changement dans les établissements publics : Les freins au changement dans le secteur public

En s'appuyant sur le modèle de développement intégré des organisations², on repère quatre familles d'obstacles pour les changements. Ainsi certains facteurs stratégiques, structurels,

² BARTOLIE A. HERNEL P, *Le développement de l'entreprise*

culturels et comportementaux souvent propre au secteur public, s'avèrent bloquants pour tous types d'innovation et peuvent entretenir un fort immobilisme du milieu.

Tableau 1 : Modèle de Bratoli A. et Hernel P. des facteurs de résistance au changement

Facteurs	Freins au démarrage
Stratégiques	<ul style="list-style-type: none"> - Logique institutionnelle (contrôle de la puissance publique) - Essais décisionnels (Non décision/Décision difficile) - Polémiques sur la légitimité
Structurels	<ul style="list-style-type: none"> - Lourdeur bureaucratique - Système d'autorité défavorisant l'initiative - Contraintes juridiques - Moyens limités - Taille et complexité
Culturels	<ul style="list-style-type: none"> - Rejet de l'arbitraire humain - Crainte du risque - Syndrome du <i>Not Invented Here</i> - Tradition de la permanence - Existence de tabous
Comportementaux	<ul style="list-style-type: none"> - Pas de stimulation individuelle - Peu d'enjeux formels - Démotivations et frustrations - Attentisme

Source : (Bartoli .A et Hernel. P, 2001)

D'après cette revue de littérature nous constatons que l'adoption d'une comptabilité d'exercice, inspirée des bonnes pratiques du secteur privé, constitue une innovation managériale pour les centres hospitalo-universitaires au Maroc. Dans ce sens, la concrétisation du projet de mise en œuvre d'une comptabilité générale n'est pas une chose aisée. Il faut tout un travail rigoureux d'analyse, de préparation, de suivi et de mise à jour.

Généralement, les organismes publics qui ont entamé l'implantation de cet outil de gestion se confrontent à un ensemble de problèmes, les supplanter est une nécessité et cela demande plusieurs actions. Par ailleurs, la mise en œuvre de la CG demande au préalable une étude de faisabilité qui met l'accent sur deux points : la validité interne et la validité externe. Enfin, l'adoption d'une CG n'est pas une décision facile à prendre, un organisme n'en décide l'adoption que si cette dernière lui procure un avantage apparent.

En effet, les études sur la mise en place d'une comptabilité sont multiples, mais elles ne traitent pas la même problématique que la notre. Il y en a celles qui traitent le volet technique de la méthode, d'autres qui s'intéressent à son apport au management des entreprises, d'autres même qui examinent son intégration au sein du système d'information de l'entreprise.

Notre thème diffère de ces études par le fait qu'il cherche à investiguer les facteurs qui expliquent l'adoption et le succès d'implantation d'une comptabilité générale dans les CHU, afin de donner des éléments de réponse à notre problématique de recherche. Cette dernière a été examinée au fur et à mesure du déroulement de notre étude de la littérature. D'abord, nous avons consacré le premier chapitre pour présenter l'environnement juridique et comptable des organismes publics au Maroc. Ensuite, pour appuyer notre recherche, nous avons creusé dans des théories notamment la théorie de diffusion des innovations, le courant de recherche sur la

diffusion des systèmes d'information et le nouveau management public (Chapitre 2). Ces théories constituent un fondement de base aux travaux sur la diffusion d'un système comptable et présentent un corpus théorique riche susceptible d'orienter les études sur la CG dans l'explication de sa diffusion. Après cela, pour répondre à notre problématique nous avons proposé deux modèles conceptuels sur la diffusion de la CG en s'appuyant sur les différents travaux en la matière (chapitre 3). Le premier modèle se focalise sur les facteurs qui orientent la décision d'adoption d'une CG et le deuxième concerne les facteurs qui influencent le succès global de sa mise en œuvre.

Par ailleurs, pour nous assurer de l'apport tant théorique et managérial de nos deux modèles, les différentes relations qui les constituent doivent être à présent testées et les résultats analysés. Nous avons consacré pour cela la deuxième partie de notre recherche. Cette partie vise à présenter dans un premier temps l'approche terrain et la méthodologie retenue pour mesurer nos variables expliquées et explicatives. Dans un deuxième temps nous mettrons en valeur les résultats des tests de nos hypothèses et modèles de recherche afin de les valider, ainsi que l'analyse et les conclusions qui en découlent.

Le choix épistémologique et méthodologique

1. Le choix épistémologique

En sciences de gestion, deux principaux modes de recherche sont les plus souvent cités par les auteurs, d'un côté se situe le positivisme, de l'autre le constructivisme. Selon les principes des deux paradigmes, notre recherche se considère comme une recherche positiviste. En effet, notre objectif à travers ce travail est de rechercher des liens de causalité et des lois fondamentales qui expliquent l'adoption et le succès de la mise en place d'une CG à travers les centres hospitaliers universitaires au Maroc. Pour ce faire, nous avons formulé des hypothèses afin de les tester sur notre contexte d'investigation, pour permettre une éventuelle généralisation des résultats obtenus.

2. Le choix méthodologique

Dans ce travail de recherche, nous avons opté pour une démarche qualitative et quantitative combinant les trois modes de raisonnement, à savoir l'abduction, la déduction et l'induction.

Ainsi, chacune de ces formes joue un rôle particulier dans la production de la connaissance, or, nous constatons que la plupart des recherches scientifiques utilisent un agencement entre elles (David, 2000). Cet agencement se décrit de la manière suivante :

- Nous formulons, par abduction, une hypothèse explicative pour rendre compte des données d'un problème.
- Par déduction, nous explorons les conséquences possibles de cette hypothèse.
- Par induction, nous confirmons ou infirmons les règles ou les théories mobilisées.

Concernant la collecte des données permettant l'examen empirique de notre problématique de recherche, nous avons opté pour la démarche quantitative. Elle consiste à l'utilisation

statistique de réponses à des questionnaires envoyés à des échantillons représentatifs (David, 2000).

Les Hypothèses et Modèles de recherche

A partir des développements précédents, nous pouvons conclure que l'un des éléments importants dans l'étude du paradoxe de l'introduction d'une CG au sein des établissements publics, est la recherche des facteurs déterminants dans l'adoption et l'implantation de cet outil de gestion. En effet, le paradoxe de la CG consiste au fait qu'il y a encore très peu d'organismes notamment publics qui l'adoptent et cela malgré ses avantages et son intérêt. L'une des pistes privilégiées pour répondre à ce paradoxe est donc, l'étude des facteurs d'adoption et d'implantation (Gosselin, 1997, 2007).

➤ **Construction du modèle sur le choix d'adoption de la CG**

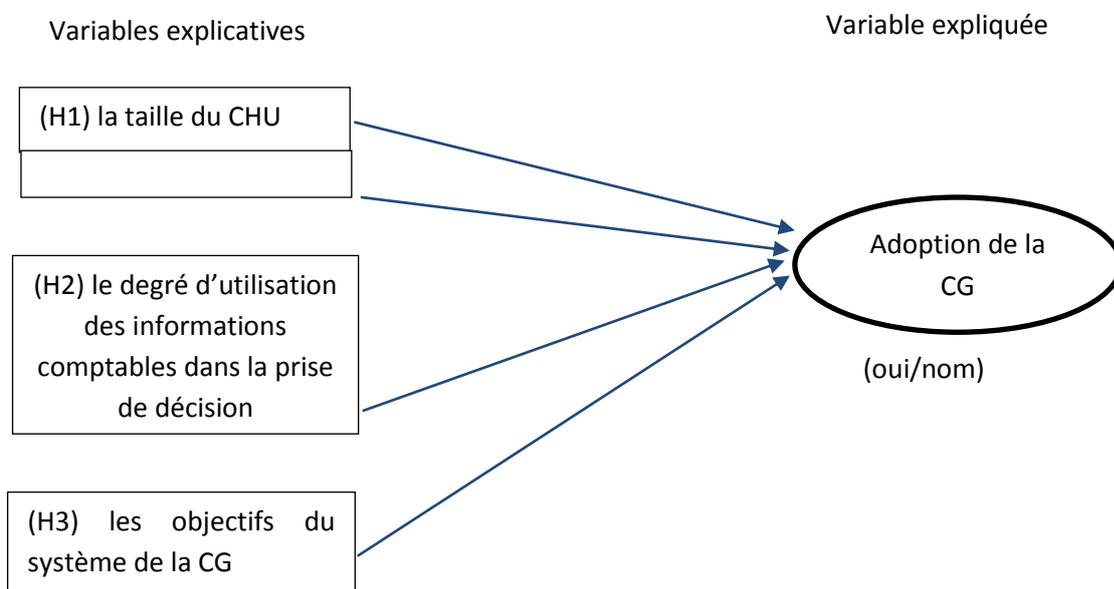
La variable « adoption d'une CG (oui/non) » est influencée par un ensemble de facteurs appelés « facteurs d'adoption ». Dans ce travail nous en retiendrons trois : il s'agit de la taille de l'établissement, le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision et les objectifs du système comptable.

H1 : la taille d'un CHU influence de manière positive et significative le choix d'adoption d'une CG

H2 : Le degré d'utilisation des informations comptables dans la prise de décision oriente de manière positive et significative le choix d'adoption d'une CG

H3 : Les objectifs du système de la CG orientent de manière significative le choix d'adoption d'une CG.

Figure : Modèle sur le choix d'adoption d'une CG



➤ **Construction du modèle sur le succès global de mise en œuvre d'une CG**

Le deuxième modèle étudié dans ce travail de recherche concerne le succès de mise en œuvre d'une CG. il s'agit du succès final mesuré après avoir terminé l'implantation de la CG. Conformément au travail de Foster et Swenson (1997), le succès de mise en œuvre de la CG sera mesuré dans la présente étude par trois sous-variables, à savoir les utilisations effectives de la CG, le degré d'utilisation par les différents services concernés et le niveau de satisfaction perçue.

H4 : le soutien de la DG influence de manière positive et significative le succès d'implantation de la CG.

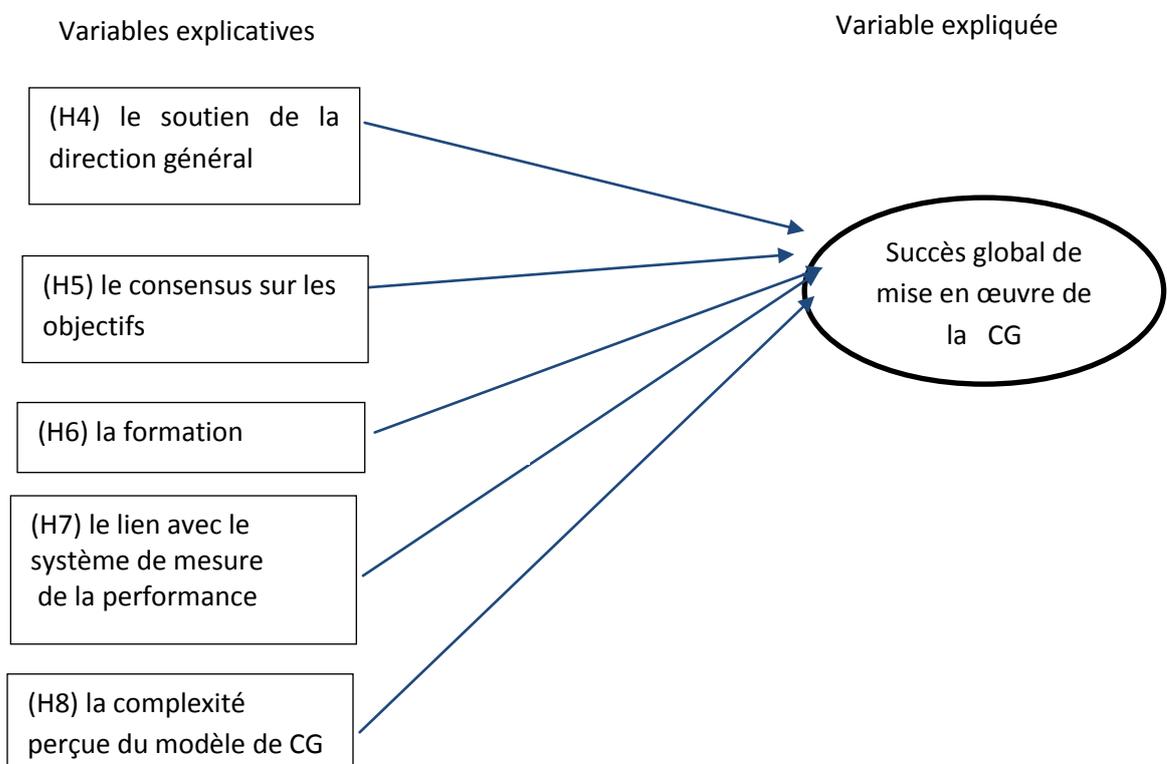
H5 : La clarté et le consensus sur les objectifs de la CG influencent de manière positive et significative le succès de son implantation.

H6 : la formation sur la CG influence de manière positive et significative le succès de son implantation.

H7 : le lien du système de CG avec le système de mesure de la performance influence de manière positive et significative le succès de son implantation.

H8 : la complexité perçue du modèle de CG influence de manière négative et significative le succès de son implantation.

Figure : Modèle de succès de mise en œuvre d'une CG



Cadre empirique (travaux réalisés)

Après avoir consacré les deux premières années à la recherche documentaire, littérature et l'élaboration des outils du travail afin de bien cerner notre problématique de recherche et le cadre théorique, méthodologique et épistémologique, notre troisième année de recherche a été dédiée à :

- L'élaboration et l'administration du questionnaire de notre enquête qui comporte quatre parties ;
- La Collecte des réponses issues de l'enquête ;
- Au Premier traitement des réponses et informations ;
- Rédaction de la première partie de notre thèse, dûment validée par notre directeur de thèse,

Bibliographie (Extrait):

➤ **Ouvrages :**

- Jean-Yves LEGER (2010), la communication financière, DUNOD, Paris,120 p ;
- Jean François Des ROBERT&Jacques COLIBERT (2008), Les normes IPSAS et le secteur public, Dunod , Paris,;
- Mohamed HAKKAT (2004), finances publiques et droit budgétaire, imprimé el maarif al jadida, Rabat, , p : 30-37 et 51-80

➤ **Thèses et Mémoires :**

- BOUKHANNI Hassan (2007), mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable ,Mise en place d'une comptabilité analytique adaptée aux établissements publics. cas des ORMVA : démarche et difficultés ;
- Mohamed Zemrani (2003), Normalisation comptable et spécificités des Établissements publics à caractère administratif/ Cas des ORMVA, ISCAE;
- Rachid BOUBAKRY (2001), mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, le plan comptable général des collectivités locales au Maroc;
- Rachid Boubakry (2001), Le plan comptable général des collectivités locales au Maroc, ISCAE.

➤ **Revues et journaux :**

- ABDELKARIM GUIRI (2014), La réforme de la comptabilité de l'Etat au Maroc: Spécificités et enseignements de l'expérience, Université Paris I Panthéon- Sorbonne;
- Actes de colloque international (2006), la transparence financière au service de la démocratie, Paris ;
- EXPOLE (revue de l'ordre des experts-comptables français) (2007), collectivités locales : convergence comptabilité publique-comptabilité privée ;

- Jacque Magnet (2004), Eléments de comptes publics, LGDJ;
- Ministère de l'économie et des finances, revue AL MALIYA (2011), réforme de la comptabilité de l'Etat, N°49;

➤ **Décrets et lois**

- Décret n° 2-89- 61 du 10 Rebia II (10 Novembre 1989) fixant les règles applicables à la comptabilité des établissements publics ;
- Décret n°2-07-1237 du 1 er Joumada II 1430 (26 Mai 2009) modifiant le décret royal n°33066 du 10 moharrem 1387 (21 Avril 1967) portant règlement général de comptabilité publique ;
- Décret Royal n°330- 66 du 21 Avril 1967 (10 Moharrem 1387) portant règlement général de la comptabilité publique ;