

Les enjeux transnationaux de la comptabilité publique : Le rôle clé de la comptabilité d'exercice dans les réformes du secteur public

Transnational issues in public accounting: The key role of accrual accounting in public sector reforms

TIACH Mountasser

Doctorant

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah – Maroc

Laboratoire de Recherche et d'Etude en Management, Entrepreneuriat et Finance
(LAREMEF)

Mountasser.tiach@usmba.ac.ma

MARGHICH Abdellatif

Professeur de l'Enseignement Supérieur

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah-Maroc

Laboratoire de Recherche et d'Etude en Management, Entrepreneuriat et Finance
(LAREMEF)

Abdellatif.marghich@usmba.ac.ma

Date de soumission : 02/10/2023

Date d'acceptation : 30/10/2023

Pour citer cet article :

TIACH, M & MARGHICH, A (2023) « Les enjeux transnationaux de la comptabilité publique : Le rôle clé de la comptabilité d'exercice dans les réformes du secteur public », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 6 : Numéro 4 » pp : 746 - 765

Résumé

Cet article explore le rôle essentiel de la comptabilité d'exercice au sein du Nouveau Management Public (NMP) et des réformes du secteur public. Il met en lumière les avantages de la comptabilité d'exercice pour améliorer la transparence, la gouvernance, la reddition de comptes et la qualité des décisions au sein des institutions publiques. La comptabilité d'exercice, bien plus qu'un simple outil de tenue de comptes, contribue à démystifier les finances publiques, renforçant ainsi la confiance du public et la responsabilité des décideurs. Cependant, la transition vers ce système n'est pas sans défis, notamment des coûts de formation substantiels et la nécessité d'accroître les compétences techniques du personnel public. De plus, il est crucial de maintenir un contrôle rigoureux pour éviter des erreurs potentielles. Certains politiciens peuvent se montrer réticents, craignant la révélation de réalités financières moins favorables. Malgré ces obstacles, la comptabilité d'exercice reste un pilier essentiel pour améliorer la gestion financière et renforcer la confiance dans le secteur public. Elle incarne l'engagement envers une gouvernance plus éclairée, un contrôle plus efficace et une responsabilité accrue.

Mots clés : Comptabilité d'exercice ; Nouveau Management Public (NMP) ; Transparence ; Gouvernance ; Secteur public.

Abstract

This article explores the essential role of accrual accounting within the New Public Management (NPM) and public sector reforms. It highlights the benefits of accrual accounting in improving transparency, governance, accountability and the quality of decision-making within public institutions. More than just an accounting tool, accrual accounting helps to demystify public finances, strengthening public confidence and the accountability of decision-makers. However, the transition to this system is not without its challenges, including substantial training costs and the need to increase the technical skills of public staff. In addition, it is crucial to maintain rigorous control to avoid potential errors. Some politicians may be reluctant, fearing the revelation of less favourable financial realities. Despite these obstacles, accrual accounting remains an essential pillar for improving financial management and boosting confidence in the public sector. It embodies a commitment to more enlightened governance, more effective control and greater accountability.

Keywords : Accrual accounting ; New Public Management (NPM) ; Transparency ; Governance ; Public sector.

INTRODUCTION

Au sein des réformes du secteur public, la comptabilité publique occupe une place prépondérante. Elle constitue un levier décisif pour promouvoir l'efficacité organisationnelle et répondre aux exigences du Nouveau Management Public (NMP) (Humphrey et al., 1998). « Le nouveau management public a changé l'approche managériale, en utilisant de nouvelles pratiques et outils pour résoudre le dysfonctionnement du secteur public en vue d'atteindre la performance » (Bouferas & Chakir, 2023). En effet, en tant que mécanisme de mesure des actions, d'enregistrement des réalisations et de négociation, la comptabilité joue un rôle crucial dans le développement et la transformation des organisations publiques. Elle revêt une importance capitale en tant qu'outil de communication privilégié, permettant de traduire et de comprendre les activités, les performances et les résultats de ces organisations destinées à répondre aux besoins collectifs (Lapsley, 1999).

Dans un contexte transnational, la transition vers la comptabilité d'exercice est devenue un enjeu majeur pour les gouvernements et les administrations publiques à travers le monde. Cette transition vise à renforcer la transparence, la gouvernance et la reddition des comptes (Chan, 2003), tout en favorisant une meilleure compréhension des opérations financières et des résultats des organisations publiques (Pina et al., 2009). Cependant, cette évolution ne se fait pas sans défis et limites inhérents.

Parmi les principaux défis figurent les coûts et les enjeux de formation liés à l'adoption des normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Cette transition requiert également une forte capacité technique (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016) pour assurer une intégration optimale de la comptabilité d'exercice. De plus, le maintien du contrôle (Brusca & Martínez, 2016) et les illusions fiscales (Koen & Van den Noord, 2005) peuvent constituer des obstacles à la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice. Les gouvernements peuvent souhaiter maintenir leur contrôle sur les normes comptables afin de préserver certaines illusions fiscales et de minimiser l'impact réel de la transition.

L'affinité remarquable entre les IPSAS et le paradigme comptable du secteur privé est également un aspect à prendre en compte (Oulasvirta, 2014). Si cette convergence peut faciliter l'adoption des IPSAS dans certains pays, elle peut également soulever des interrogations quant à l'adéquation des normes aux particularités budgétaires propres à l'administration publique (Brusca & Martínez, 2016).

Enfin, la centralisation du pouvoir budgétaire et la réticence des politiciens à adopter la comptabilité d'exercice sont des facteurs clés qui influencent la mise en œuvre de cette réforme (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Newberry, 2014). La centralisation du pouvoir sur le budget dans certains pays, en particulier en Europe centrale, ainsi que les préoccupations politiques et les coûts potentiels associés à la transition peuvent constituer des freins à l'adoption des IPSAS (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Brusca et al., 2013; Caperchione et al., 2014).

Dans le domaine complexe de la comptabilité publique au sein des réformes du secteur public, de nombreuses questions cruciales se posent. Comment la transition vers la comptabilité d'exercice peut-elle favoriser la transparence, la gouvernance et la reddition des comptes dans les administrations publiques à travers le monde ? Quels sont les défis financiers et les compétences techniques nécessaires à l'adoption des normes IPSAS ? Les gouvernements peuvent-ils maintenir leur contrôle sur les normes comptables tout en mettant en œuvre cette réforme ? L'affinité entre les IPSAS et le secteur privé facilite-t-elle cette transition, et comment les spécificités budgétaires du secteur public sont-elles prises en compte ? Enfin, comment la centralisation du pouvoir budgétaire et les considérations politiques influencent-elles la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice dans diverses régions du globe ?

Dans le cadre de cet article, nous explorerons de manière approfondie les enjeux transnationaux de la comptabilité publique et son rôle central dans les réformes du secteur public. Notre analyse sera structurée en examinant successivement les défis et les limites inhérents à cette transition vers la comptabilité d'exercice, ainsi que les obstacles spécifiques liés aux coûts, à la capacité technique, au maintien du contrôle, à l'affinité avec le secteur privé et à la centralisation du pouvoir budgétaire. Cette démarche permettra de fournir un éclairage complet sur ce sujet crucial et de mieux comprendre les implications de la comptabilité d'exercice dans le contexte du Nouveau Management Public et des réformes du secteur public.

1. La comptabilité d'exercice : un levier décisif pour l'efficacité organisationnelle dans le Nouveau Management Public

les acteurs publics se sont engagés à adopter une approche proactive et déterminée pour remédier aux insuffisances constatées dans la gestion des services publics. Depuis plus d'une décennie, ils ont pris de multitudes mesures pour améliorer l'efficacité, l'efficacités et la reddition de comptes dans la prestation des services publics (OCDE, 1993). Ces actions, mises en chantier en réponse aux recommandations de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), ont été définies dans le but ultime d'améliorer l'efficacité et la qualité des services publics. Cette conception multidimensionnelle révèle un engagement fort en faveur de la modernisation et du progrès de l'administration publique. Les acteurs publics admettent qu'il est important de satisfaire les attentes croissantes des citoyens en matière de qualité des services publics, d'amélioration des performances et de transparence de la responsabilité.

La littérature sur le nouveau management public a mis l'accent sur la capacité de la comptabilité à améliorer l'efficacité du gouvernement comme en témoignent les travaux menu dans ce cadre de recherche (Humphrey et al., 1998), en effet, la contribution de la comptabilité et de la budgétisation du nouveau management public (NPM¹) a été unanimement soulignée par différents chercheurs (Humphrey et al., 1998).

La comptabilité, en sa qualité de mécanisme de mesure d'actions, d'enregistrement des réalisations et de négociation, joue un rôle crucial dans le développement du NPM. De ce fait, le langage comptable revêt une importance capitale dans les organisations de service public (Lapsley, 1999). En effet, elle constitue un outil de communication privilégié pour traduire et comprendre les activités, les performances et les résultats de ces organisations destinées à répondre à des besoins collectifs.

La comptabilité remplit donc un rôle majeur en servant de cadre et de langage commun en matière de gestion et d'évaluation des organismes publics (Lapsley, 1999). Elle contribue à assurer une plus grande transparence, une prise de décision plus éclairée et une plus grande responsabilité parmi les acteurs de l'administration publique. Son intégration adéquate dans les

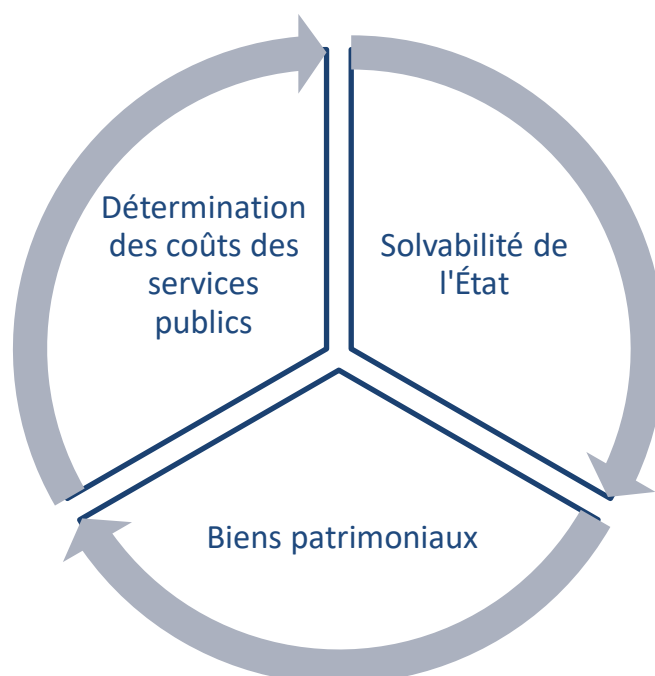
¹ New Public Management

processus de gestion et de contrôle est donc impérative pour promouvoir l'efficacité, l'efficacité et la responsabilité des entités publiques opérant sous le NPM.

Les traits saillants du nouveau management public (NPM) sont marqués par les réformes qui ont touché principalement les systèmes d'information financière. Ces changements visent principalement l'amélioration de la gestion et de la prise de décision des institutions gouvernementales, ce que l'on appelle également la nouvelle gestion financière publique (NPFM²) (Guthrie, et al., 1999).

De nombreux auteurs, tels que Pina et Torres (2003), soulignent les avantages de l'introduction de la comptabilité d'exercice dans un contexte gouvernemental. La comptabilité d'exercice telle qu'elle est définie et introduite par les réformes de la NPM fournit des informations de plus en plus précises sur la **solvabilité** de l'État, ses **biens patrimoniaux** et la détermination des **coûts des services publics** (Pina & Torres, 2003).

Figure n° 1 : Les avantages clés de la comptabilité d'exercice dans le contexte de la NPM, réalisée par l'auteur sur la base des travaux de



Source : (Pina & Torres, 2003 adaptée par l'auteur).

² New Public Financial Management

Les **crises financières** latino-américaine et asiatique ont mis en question la qualité de l'information financière des gouvernements et ont **incité** les institutions internationales à **renforcer le contrôle** et la supervision des informations financières produites par les gouvernements nationaux des pays en développement (TORRES, 2004). D'après Athukorala et Reid, tels que cités par (TORRES, 2004), sans chiffres comptables fiables, il est difficile, voire impossible, de déterminer la **viabilité des politiques budgétaires, l'endettement** et la **situation financière** des gouvernements nationaux.

Ces crises ont fait apparaître le besoin crucial d'une information financière transparente et de qualité pour conserver la confiance des investisseurs, des partenaires commerciaux et des instances de régulation. Les informations issues de la comptabilité, en tant qu'outils privilégiés pour comprendre les réalités économiques et financières des gouvernements, constituent un élément essentiel pour une prise de décision éclairée et une gestion prudente des ressources publiques.

2. Réformes comptables du secteur public : Les facettes évolutives de la comptabilité d'exercice

La comptabilité d'exercice apparaît comme la voie prometteuse d'une réforme de la comptabilité du secteur public. Ses nombreux aspects évolutifs offrent de nouvelles perspectives pour optimiser la gestion financière des organisations publiques. Les avantages potentiels, les obstacles et les limites inhérents à cette approche de la comptabilité seront mis en évidence au travers les paragraphes suivants. En explorant les nuances de la comptabilité d'exercice dans le contexte des réformes comptables du secteur public, nous saisissons l'occasion de comprendre son rôle essentiel dans la transformation des pratiques comptables en vue d'une plus grande efficacité et d'une plus grande transparence dans l'administration publique.

2.1. Les promesses révélées de la comptabilité d'exercice

Un certain nombre d'aspects font de la comptabilité d'exercice un puissant levier pour améliorer les pratiques financières des organismes publics. Nous examinerons les principaux aspects tirés de la littérature actuelle, tels que la comparabilité, la visibilité, l'harmonisation, la sauvegarde du patrimoine, la gouvernance, la reddition de comptes et la prise de décision. Chacun de ces éléments est essentiel pour comprendre les perspectives de la comptabilité d'exercice, et nous examinerons comment ils contribuent au développement des organismes publics.

2.1.1. Comparabilité

La comptabilité d'exercice permet d'assurer une meilleure **comparabilité** des états financiers provenant du secteur public, c'est dans ce sillage que certains auteurs, comme Benito, Brusca et Montesinos (2007), Brusca et Condor (2002), Lüder (1992, 1994), Pina et Torres (1999), Vela et Fuertes (2001), et Christiaens et al. (2010) ont contribué aux études comparatives de la comptabilité dans le secteur public.

L'utilisation de la comptabilité d'exercice pour les états financiers publics peut aider à améliorer la **comparabilité** des organisations des secteurs public et privé, tout en maintenant la comparabilité des organisations individuelles sur une base périodique (FEE, 2007). Elle pourrait également améliorer la **comparabilité des performances** financières entre les juridictions et assurer une **responsabilisation en terme d'utilisation des ressources publiques**, puisque les données financières deviendront plus transparentes (Guthrie, 1998).

(Benito et al., 2007) confirment que « l'adoption des IPSAS par les gouvernements améliorera à la fois la qualité et la comparabilité des informations financières communiquées par les entités du secteur public dans le monde entier »

2.1.2. Visibilité

La transition vers la comptabilité d'exercice a contribué à une plus grande visibilité et une plus grande influence de la comptabilité publique, en passant d'une logique de contrôle bureaucratique vers une logique de reddition de comptes au public (Pina et al., 2009).

Dans le même ordre d'idées, (Chan, 2003) souligne que l'exactitude des données comptables n'est pas suffisante en soi. Il est essentiel que ces informations soient accessibles au public. Cette notion renforce l'idée que la transparence et l'ouverture des comptes publics sont des éléments essentiels pour assurer la confiance et l'engagement des citoyens envers leurs gouvernements :

« it is not enough to keep the books accurately; the books have to be open to the public ».

Adopter une approche de comptabilité d'exercice à livre ouvert fortifie la transparence en mettant les informations entre les mains du public, malgré que la lecture et le déchiffrement de ces informations peut demander des compétences particulières, comme dans le cas de la

comptabilité du secteur privé, où des experts analysent les états financiers pour le compte des investisseurs (Pina et al., 2009).

2.1.3. Harmonisation

Bien que les chiffres tirés de la comptabilité nationale jouent un rôle considérable dans les comparaisons macroéconomiques internationales, l'harmonisation des informations microéconomiques de la comptabilité publique pourrait constituer une mine d'informations permettant l'élaboration, d'une manière plus facile et plus fiable, de ces agrégats (Benito et al., 2007). En harmonisant les méthodes et les normes comptables des différentes entités et administrations publiques, il deviendra désormais possible de consolider et de comparer les données d'une manière plus cohérente et plus significative.

Une telle harmonisation améliorerait la qualité des informations mises à la disposition des décideurs politiques, des chercheurs et des analystes, et faciliterait ainsi la formulation de politiques économiques et la prise de décisions en connaissance de cause. En ayant accès à des informations comptables fiables et comparables, il devient plus facile de comprendre les performances et les défis des différentes entités publiques, d'identifier les meilleures pratiques et les opportunités d'amélioration, et de promouvoir une gestion plus efficace et transparente des ressources publiques.

En alignant leurs pratiques comptables sur les normes IPSAS, les entités publiques peuvent adopter un cadre de référence commun qui facilite la comparaison des informations financières, renforce la transparence et améliore la qualité de l'information financière, d'après (Benito et al., 2007) « Le rapprochement des différents systèmes comptables du secteur public avec les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) peut être un stimulant pour l'harmonisation de la comptabilité du secteur public ».

2.1.4. Sauvegarde du patrimoine

(Chan, 2003) considère que l'objectif principal la comptabilité publique est de préserver le trésor public en prévenant et en détectant la corruption et la fraude. En veillant à la sauvegarde du trésor public et des biens, la comptabilité publique joue un rôle essentiel dans la prévention des pratiques corrompues et des détournements de fonds. En fournissant une mesure précise de la situation financière du gouvernement et en la communiquant de manière transparente, elle

permet de démontrer la responsabilité financière du gouvernement envers ses citoyens et les parties prenantes.

Dans ses travaux relatifs à la comptabilité publique, (Chan, 2003) confirme que « les objectifs de la comptabilité publique sont de protéger le trésor et les biens publics, de mesurer et de communiquer avec précision la situation financière de l'administration afin de démontrer sa responsabilité financière et de faciliter la prise de décision »

2.1.5. Gouvernance

L'intégration des principes de la comptabilité d'exercice permet de renforcer la gouvernance financière en fournissant des informations plus complètes et plus précises sur la situation financière du gouvernement. Cela nous permet d'évaluer la solvabilité du gouvernement à long terme et d'identifier les engagements financiers futurs, favorisant ainsi une prise de décision éclairée et responsable. Autrement dit, « l'objectif ... de la comptabilité publique est de faciliter la bonne gestion financière » (Chan, 2003).

Le fait de passer de la comptabilité budgétaire à la comptabilité d'exercice ne signifie pas pour autant l'abandon de l'ancien système, mais plutôt l'introduction d'une complémentarité essentielle dans la gestion financière du secteur public.

En effet, lorsqu'un gouvernement utilise initialement la comptabilité budgétaire, il se concentre principalement sur les flux de trésorerie et les dépenses liées au budget annuel. Cependant, l'intégration des principes de la comptabilité d'exercice introduit de nouvelles dimensions, permettant une vision plus globale et à plus long terme de la situation financière de l'entité publique.

La comptabilité d'exercice vise à fournir des informations plus précises et plus complètes sur la performance financière d'une administration, en tenant compte non seulement des transactions monétaires, mais aussi des événements économiques et financiers survenant tout au long de la période de référence. Cela inclut la comptabilisation des produits et des charges, ainsi que des actifs, des passifs et des engagements futurs.

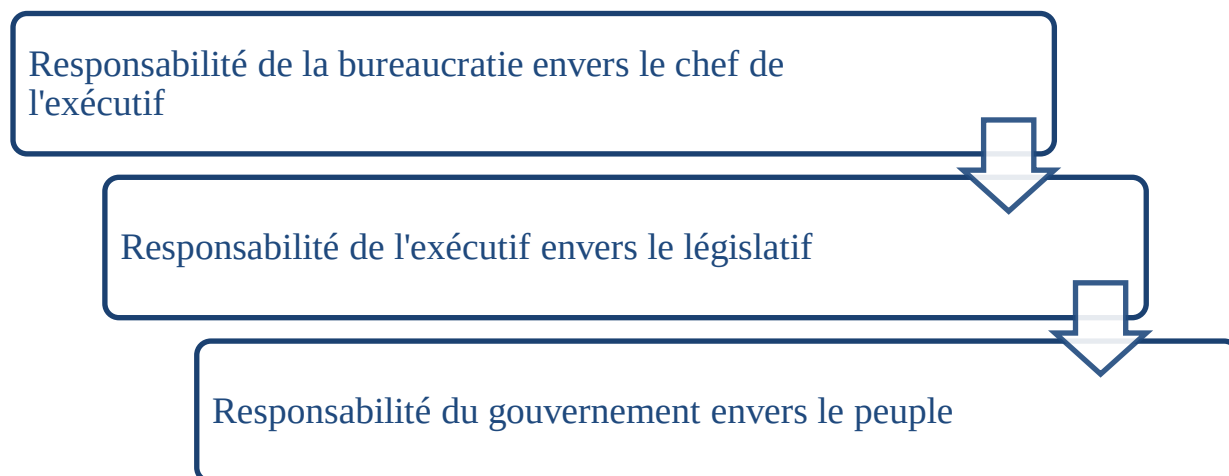
« Lorsque le budget d'une administration est exprimé selon la méthode de la comptabilité de caisse, la méthode de la comptabilité d'exercice apporte une valeur ajoutée aux informations financières fournies par l'administration. Elles fournissent des mesures plus fiables de la

solvabilité d'un gouvernement sur un horizon temporel plus long et obligent à divulguer les montants des engagements non financés, tels que les pensions de retraite des fonctionnaires et d'autres avantages. La comptabilité d'exercice pourrait donc déclencher des débats sur l'équité intergénérationnelle, l'idée selon laquelle chaque génération devrait assumer sa propre charge financière pour les services qu'elle reçoit » (Chan, 2003).

2.1.6. Reddition des comptes

La comptabilité publique contribue à la reddition des comptes en produisant des informations financières transparentes et fiables sur les activités des administrations publiques. Elle permet de rendre compte de l'utilisation des ressources publiques, de démontrer la performance financière et de mettre en évidence la gestion responsable des deniers publics. « L'objectif principal de la comptabilité publique est d'aider le gouvernement à s'acquitter de son obligation de rendre des comptes au public » (Chan, 2003).

Figure n° 2 : Les niveaux de responsabilité publique dans les relations de mandant-mandataire, réalisée par l'auteur sur la base des travaux de



Source : (Chan, 2003 adaptée par l'auteur)

Les responsabilités sont assignées dans une perspective de reddition de comptes (Benito et al., 2007), en instaurant des mécanismes de suivi et de contrôle, la comptabilité publique contribue à garantir la transparence et l'intégrité de la gestion des finances publiques. Elle permet d'évaluer l'efficacité et l'efficience des politiques publiques et de détecter et prévenir la corruption et la mauvaise gestion des fonds publics.

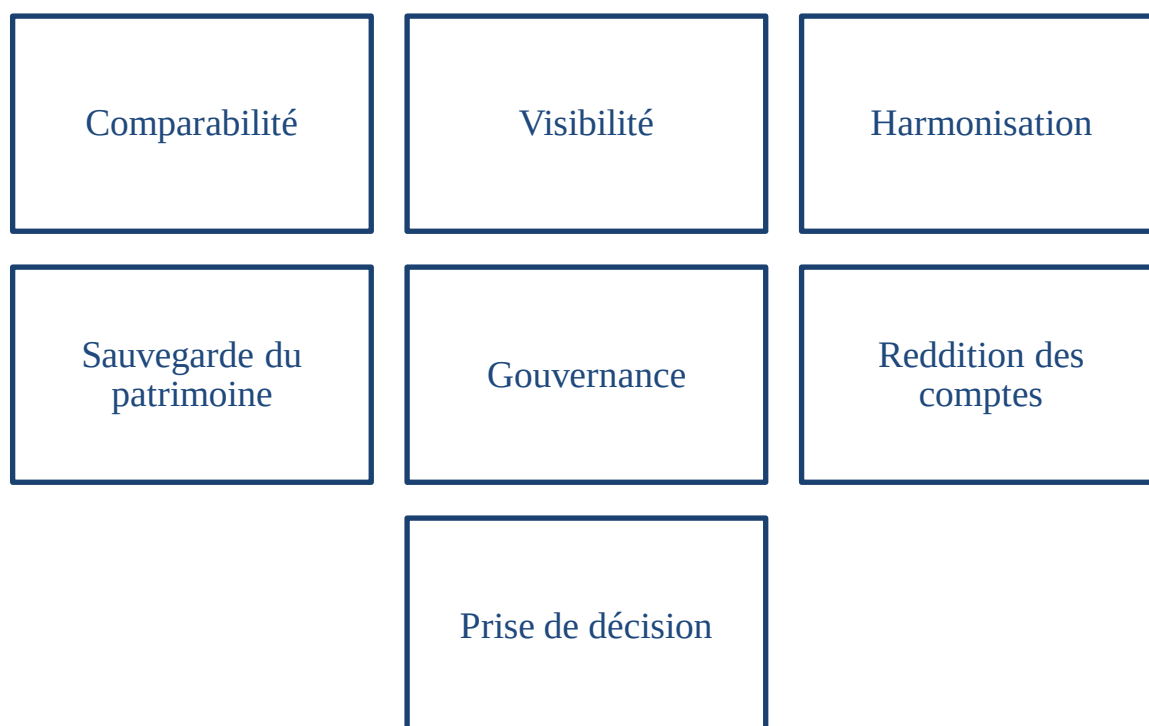
La chaîne de responsabilité est formée par une relation interconnectée entre la bureaucratie, l'exécutif, le législatif et le peuple. Selon (Chan, 2003) la responsabilité va de la bureaucratie au chef de l'exécutif, de l'exécutif au législatif, et enfin du gouvernement au peuple.

2.1.7. Prise de décision

« L'information est orientée vers la prise de décision et les responsabilités sont assignées dans une perspective de reddition de comptes » (Benito et al., 2007). La prise de décision est un des aspects fondamentaux de la comptabilité d'exercice dans le contexte de la gouvernance publique. La nature décisionnelle de l'information comptable permet aux décideurs d'avoir une vision claire et précise de la situation financière d'une entité publique, favorisant ainsi des choix judicieux.

Comme cité par (Benito et al., 2007), Pallot and Yamamoto (2002: 143) considèrent que le plus important aujourd'hui n'est pas simplement le passage à la comptabilité d'exercice, mais le véritable défi de cette nouvelle approche consiste à trouver de meilleures façons de rendre compte de la prise de décision collective.

Figure n° 3 : Les promesses révélées de la comptabilité d'exercice



Source : réalisé par l'auteur

En intégrant la comptabilité d'exercice dans leurs pratiques financières, les organismes publics peuvent non seulement accroître leurs comparabilité, visibilité et harmonisation, mais aussi renforcer leur gouvernance, leur reddition de comptes et leur capacité à prendre des décisions éclairées. Ces objectifs interconnectés dessinent un paysage prometteur pour l'adoption et l'utilisation de la comptabilité d'exercice dans le contexte des organismes publics. On peut les résumer succinctement dans le schéma ci-après :

2.2. Défis et limites inhérents à la comptabilité d'exercice

La comptabilité d'exercice soulève des défis et des limites qu'il convient de prendre en compte lors de son adoption. Tout d'abord, les coûts et les problèmes de formation liés à l'adoption des normes IPSAS nécessitent un investissement important pour former le personnel aux nouvelles pratiques comptables (Christiaens et al., 2015). En outre, un niveau élevé de capacité technique est nécessaire pour une intégration optimale du système de comptabilité en droits constatés, ce qui peut représenter un défi pour les organismes publics (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016). Le maintien du contrôle et les illusions fiscales sont également des aspects à prendre en considération, car certains gouvernements peuvent souhaiter conserver un contrôle strict sur les normes comptables afin de préserver des perceptions fiscales attrayantes (Brusca & Martínez, 2016; Koen & Van den Noord, 2005). D'un autre côté, il est intéressant de noter la remarquable affinité entre les IPSAS et le paradigme comptable du secteur privé, et donc l'omission d'une analyse des spécificités budgétaires propres à l'administration publique (Brusca & Martínez, 2016; Oulasvirta, 2014). Enfin, la centralisation du pouvoir budgétaire et la réticence des hommes politiques constituent un défi à relever (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Brusca et al., 2013; Caperchione et al., 2014; Newberry, 2014; Pina et al., 2009).

2.2.1. Coûts et enjeux de formation liés à l'adoption des normes IPSAS

L'adoption des normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) nécessite un investissement substantiel dans la formation des individus afin qu'ils acquièrent de nouvelles compétences comptables spécifiques aux normes IPSAS. Cependant, cette démarche peut être entravée par les ressources limitées dont disposent certains gouvernements de ces pays. Cependant, dans de nombreux pays, les ressources financières et les capacités de formation peuvent être limitées. Cela pose un défi majeur, car l'adoption des IPSAS nécessite des

ressources adéquates pour financer les programmes de formation et garantir la disponibilité d'experts compétents (Christiaens et al., 2015).

L'accès à l'expertise et à la formation diffère d'un pays à un autre, car de nombreux fonctionnaires et politiciens dans de nombreux pays n'ont jamais eu l'occasion de se familiariser avec la pratique de la comptabilité d'exercice. L'adoption des normes IPSAS nécessitera un processus et un soutien pour les connaissances professionnelles et la formation des personnes participant aux nouveaux systèmes. (Brusca & Martínez, 2016).

2.2.2. Forte capacité technique requise pour une intégration optimale de la comptabilité d'exercice

La mise en œuvre de la comptabilité d'exercice présente des défis techniques significatifs. Ces difficultés découlent en grande partie de la complexité du secteur public, qui englobe une multitude d'actifs et de passifs spécifiques, tels que les actifs patrimoniaux, les actifs militaires, les infrastructures et les programmes d'assurance sociale. Ces éléments ne sont pas présents dans le secteur privé, ce qui nécessite une adaptation et une approche spécifique lors de la transition vers la comptabilité d'exercice. Les normes et pratiques comptables doivent être ajustées pour tenir compte de ces particularités et garantir une présentation financière juste et transparente (Blöndal, 2003, 2004) (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016).

2.2.3. Le maintien du contrôle et les illusions fiscales

La volonté des gouvernements de conserver le contrôle de la normalisation comptable en raison du nationalisme profond ressenti et de la conviction que leur propre système comptable est le plus approprié. Cet état d'esprit peut constituer un obstacle à la mise en œuvre des IPSAS, qui visent à harmoniser les normes comptables à l'échelle mondiale.

De plus, il convient de noter que les informations financières sont cruciales pour évaluer la viabilité financière d'un pays, en accordant une attention particulière à l'endettement et au déficit. Ces facteurs peuvent être sous-évalués, mettant ainsi en cause de graves implications (Koen & Van den Noord, 2005).

Les pouvoirs publics ont parfois pour objectif en contrôlant les normes comptables de maintenir les illusions fiscales. Les dispositions comptables peuvent laisser penser que les changements sont plus importants qu'ils ne le sont en réalité, ce qui donne lieu à des perceptions trompeuses.

Ce désir de contrôle peut être motivé par un certain nombre de considérations, dont la préservation de l'image financière du pays ou de son influence politique (Brusca & Martínez, 2016).

2.2.4. L'affinité remarquable entre les IPSAS et le paradigme comptable du secteur privé

L'adoption par le secteur public du paradigme comptable du secteur privé a été critiquée dans la littérature. L'une des principales objections est que les normes IPSAS sont jugées insuffisantes, notamment en ce qui concerne les obligations comptables propres au secteur public, telles que la fiscalité et les prestations sociales. Ces éléments spécifiques de la comptabilité du secteur public nécessitent une attention particulière et une adaptation des normes comptables aux besoins et aux particularités du secteur public (Brusca & Martínez, 2016).

Une critique supplémentaire émerge quant à l'omission, au sein des IPSAS, d'une analyse spécifique des spécificités budgétaires propres à l'administration publique. Les directives se limitent à souligner que les informations budgétaires peuvent être incluses dans les rapports financiers, sans prendre en compte l'importance cruciale du budget dans certains pays. Cette situation constitue un risque potentiel à l'adoption des IPSAS dans des pays où le budget occupe une place centrale dans le système comptable, tel que le cas en Finlande (Oulasvirta, 2014). De surcroît, l'incorporation de la juste valeur en tant que critère de mesure pour le secteur public, une mesure complexe à évaluer, est également sujet à débat (Oulasvirta, 2014). Ces constatations mettent en évidence les limites et les défis inhérents à la mise en œuvre des IPSAS dans le secteur public (Brusca & Martínez, 2016).

2.2.5. Centralisation du pouvoir budgétaire et réticence des politiciens

En termes de concentration du pouvoir budgétaire, les systèmes de finances publiques de plusieurs pays se démarquent de la tradition anglo-saxonne (Pina et al., 2009). Partant de ce constat, il a été estimé que les pays anglo-saxons et ceux dotés de parlements de type ministériel occidental étaient les seuls à être capables de mettre en œuvre des réformes telles que la comptabilité d'exercice, qui exige, notamment, la délégation de pouvoirs à différentes unités gouvernementales (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Newberry, 2014).

La majorité des études scientifiques démontrent que de nombreux politiciens se méfient de la comptabilité d'exercice en raison des coûts associés à sa mise en œuvre (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Brusca et al., 2013; Caperchione et al., 2014).

Un autre obstacle majeur est le fait que les hommes politiques recherchent la légitimité plutôt que l'efficacité, d'où leur réticence à adopter le nouveau système de comptabilité d'exercice. Comme cité par (Pina et al., 2009), Brignall et Modell (2000) considèrent que les managers n'utilisent pas l'information comptable pour maximiser l'efficacité, mais pour rechercher la légitimité. Feldman et March (1981) affirment que les informations ne sont souvent pas collectées pour leur valeur décisionnelle, mais plutôt pour la valeur symbolique de l'information et du processus de collecte des données, notamment à des fins d'image et de légitimité.

CONCLUSION

En conclusion, la comptabilité d'exercice s'avère être un levier décisif pour l'efficacité organisationnelle dans le contexte du Nouveau Management Public (NMP) et des réformes du secteur public (Humphrey et al., 1998). Elle offre une multitude d'avantages, notamment en termes de comparabilité (Benito et al., 2007; Guthrie, 1998), de visibilité (Chan, 2003; Pina et al., 2009), d'harmonisation (Benito et al., 2007), de sauvegarde du patrimoine, de gouvernance (Chan, 2003), de reddition de comptes et de prise de décision (Benito et al., 2007; Chan, 2003). Cependant, son adoption comporte également des défis majeurs, tels que les coûts de formation (Brusca & Martínez, 2016; Christiaens et al., 2015), la nécessité d'une forte capacité technique (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016), les questions liées au maintien du contrôle (Brusca & Martínez, 2016; Koen & Van den Noord, 2005), l'omission des spécificités budgétaires du secteur public dans les normes comptables internationales (Oulasvirta, 2014), et la réticence des politiciens (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Brusca et al., 2013; Caperchione et al., 2014).

Malgré ces défis, la comptabilité d'exercice demeure un outil essentiel pour promouvoir la transparence, la responsabilité et l'efficacité au sein des administrations publiques. Elle offre la possibilité d'améliorer la gestion financière, de renforcer la confiance des citoyens, des investisseurs et des partenaires commerciaux, et de favoriser une prise de décision éclairée. Pour réussir la transition vers la comptabilité d'exercice, les gouvernements doivent investir dans la formation du personnel, élaborer des stratégies de mise en œuvre adaptées à leurs

spécificités nationales, et sensibiliser les acteurs politiques à ses avantages à long terme. En fin de compte, la comptabilité d'exercice reste un élément clé des réformes du secteur public visant à améliorer la gouvernance et la prestation de services publics de qualité.

Sur le plan managérial, les résultats de cette recherche ont des implications significatives pour les décideurs et les gestionnaires du secteur public. En comprenant les avantages de la comptabilité d'exercice, ainsi que les défis associés à son adoption, les gestionnaires peuvent élaborer des stratégies de transition plus efficaces. Il est crucial d'investir dans la formation du personnel pour développer les compétences techniques nécessaires à la mise en œuvre des normes IPSAS, tout en tenant compte des spécificités budgétaires nationales. De plus, les gestionnaires doivent être attentifs aux questions politiques entourant cette réforme, en travaillant à sensibiliser les acteurs politiques aux avantages à long terme de la comptabilité d'exercice. La gestion du changement et la communication transparente sont essentielles pour une transition réussie.

Du point de vue scientifique, cette recherche contribue à la littérature en mettant en lumière les multiples facettes de la transition vers la comptabilité d'exercice dans le secteur public. Elle fournit une analyse approfondie des avantages et des défis associés à cette transition, ainsi que des références à des études précédentes. Les chercheurs dans ce domaine peuvent s'appuyer sur ces résultats pour approfondir leur compréhension des enjeux liés à la comptabilité publique et pour explorer de nouvelles avenues de recherche. En outre, cette étude souligne l'importance de prendre en compte les facteurs contextuels et politiques dans l'analyse des réformes du secteur public, ce qui peut orienter les futures études dans ce domaine.

BIBLIOGRAPHIE

- Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states : Major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125-142. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems : The role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317. <https://doi.org/10.1177/0020852307078424>
- Bouferas, N., & Chakir, N. (2023). Le Nouveau Management Public dans l'Administration Publique Marocaine. *Revue Du Contrôle, de La Comptabilité et de l'audit*, 7(3), Article 3. <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/948>
- 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>
- Brusca, I., Montesinos, V., & Chow, D. S. L. (2013). Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) : The case of Spain. *Public Money & Management*, 33(6), 437-444. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.836006>
- Caperchione, E., Salvatori, F., & Benghi, E. (2014). New development : Where there's a will, there's a way—acting beyond cutbacks. *Public Money & Management*, 34(2), 135-138. <https://doi.org/10.1080/09540962.2014.887546>
- Chan, J. L. (2003). Government Accounting : An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13-20. <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00336>

Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & van Cauwenberge, P. (2015).

The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting : An international comparison. In *International Review of Administrative Sciences* (Vol. 81, Numéro 1, p. 158-177). <https://doi.org/Doi.10.1177/0020852314546580>

FEE, (Federation des Experts Comptables Europeens). (2007). *ACCRUAL ACCOUNTING IN*

THE PUBLIC SECTOR - A Paper from the FEE Public Sector Committee.

<https://www.iasplus.com/de/binary/europe/0701feeaccrual.pdf>

Guthrie, J. (1998). Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector –

Rhetoric or Reality. *Financial Accountability & Management*, 14, 1-19.

<https://doi.org/10.1111/1468-0408.00047>

Guthrie, J., Olson, O., & Humphre, C. (1999). *Debating Developments in New Public Financial*

Management : The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward.

<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1468-0408.00082>

Humphrey, C., Olson, O., & Guthrie, J. (1998). *Global Warning : Debating International*

Developments in New Public Financial Management.

[https://www.research.manchester.ac.uk/portal/en/publications/global-warning-debating-international-developments-in-new-public-financial-management\(e65355e7-8265-4bd6-8a96-9fe51adfe646\)/export.html](https://www.research.manchester.ac.uk/portal/en/publications/global-warning-debating-international-developments-in-new-public-financial-management(e65355e7-8265-4bd6-8a96-9fe51adfe646)/export.html)

Koen, V., & Van den Noord, P. (2005). *Fiscal Gimmickry in Europe : One-Off Measures and*

Creative Accounting (OECD Economics Department Working Paper 417). OECD

Publishing. <https://econpapers.repec.org/paper/oececoaaa/417-en.htm>

Lapsley, I. (1999). Accounting and the New Public Management : Instruments of Substantive

Efficiency or a Rationalising Modernity? *Financial Accountability & Management*,

15(3-4), 201-207. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00081>

Newberry, S. (2014). The Use of Accrual Accounting in New Zealand's Central Government :

Second Thoughts. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 283-297.

<https://doi.org/10.1515/acl-2014-0003>

OCDE. (1993). *ACCOUNTING FOR WHAT? : THE VALUE OF ACCRUAL ACCOUNTING TO THE PUBLIC SECTOR.*

<https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE%2F GD%2893%29178&docLanguage=En>

Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public

Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *CRITICAL PERSPECTIVES ON ACCOUNTING*, 25(3), 272-285.

Pina, V., & Torres, L. (2003). Reshaping Public Sector Accounting : An International

Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences / Revue Canadienne Des Sciences de l'Administration*, 20(4), 334-350. <https://doi.org/10.1111/j.1936-4490.2003.tb00709.x>

Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual Accounting in EU Local Governments : One

Method, Several Approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765-807. <https://doi.org/10.1080/09638180903118694>

TORRES, L. (2004). *Accounting and accountability : Recent developments in government financial information systems.* <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/pad.332>