

**Réforme Comptable et transition vers la comptabilité d'exercice, une  
analyse des facteurs de réussite et effet sur la qualité de la gouvernance en  
République du Congo-Brazza**

**Accounting reform and transition to accrual accounting, an analysis of  
success factors and effect on the quality of governance in the Republic of  
Congo-Brazza**

**Ludovic NGATSE**

Doctorant

Université Assane Seck de Ziguinchor

Ziguinchor-Sénégal

Laboratoire de Recherche en Economie et en Science Sociale (LARSES)

**NDOUR Ndiouma**

Enseignant chercheur

Université Assane Seck de Ziguinchor

Ziguinchor-Sénégal

Laboratoire de Recherche en Economie et en Science Sociale (LARSES)

**Date de soumission** : 29/10/2024

**Date d'acceptation** : 08/03/2025

**Pour citer cet article** :

NGATSE. L. & NDOUR. N. (2025) « Réforme Comptable et transition vers la comptabilité d'exercice, une analyse des facteurs de réussite et effet sur la qualité de la gouvernance en République du Congo-Brazza », Revue Française d'Économie et de Gestion « Volume 6 : Numéro 3 » pp : 148- 167.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons

Attribution License 4.0 International License



## Résumé

Dans cet article, nous avons analysé les facteurs de succès des réformes comptables pour une transition vers la comptabilité d'exercice, d'une part. Et les effets de cette transition sur la qualité de la gouvernance des administrations privées en générale et publiques en particulier, d'autres part. Cet intérêt relève des pratiques du renouveau du management public et des obligations réglementaires de la transparence financière imposées par les bailleurs de fonds. De ces faits certains pays en développement, le Congo-Brazza en particulier ont adopté cette nouvelle démarche afin de promouvoir l'environnement des affaires pour l'épanouissement des organisations en termes de performances économiques, financières et sociales. Il ressort de ces résultats que certains facteurs de la transition vers la comptabilité d'exercice sont liés à la qualité de la gouvernance au sens de Kaufman comme l'adoption réglementaire de la réforme et l'implication des parties prenantes tels que défini dans le modèle de Ouda (2004) et Lüder (1992). Parmi les facteurs de succès liés à la qualité de la gouvernance nous retenons la qualité de la stabilité politique, la qualité de la réglementation comptable et financière et l'efficacité de la gouvernance économique. Seule la réglementation comptable et financière explique la transition vers la comptabilité d'exercice dans le cas de la République du Congo.

**Mots clés :** Transition ; comptabilité d'exercice ; facteurs de succès ; qualité de la gouvernance.

## Abstract

In this research, we analyzed the success factors of accounting reforms for a transition to accrual accounting on one hand, and the effects of this transition on the quality of governance in private administrations in general and public administrations in particular on the other hand. This interest stems from the practices of the renewal of public management and the regulatory obligations for financial transparency imposed by donors. As a result, some developing countries, particularly Congo-Brazzaville, have adopted this new approach to promote the business environment for the growth of organizations in terms of economic, financial, and social performance. The findings indicate that certain factors related to the transition to accrual accounting are linked to the quality of governance in the sense defined by Kaufmann, such as the regulatory adoption of the reform and the involvement of stakeholders as defined in the models of Ouda (2004) and Lüder (1992). Among the success factors related to governance quality, we note the quality of political stability, the quality of accounting and financial regulation, and the effectiveness of economic governance. Only accounting and financial regulation explains the transition to accrual accounting in the case of the Republic of Congo.

**Keywords:** Transition, accrual accounting, success factors, quality of governance.

## Introduction

Les économistes comme Stiglitz (2010) prônent la transparence et l'équité dans les systèmes de gestions et de transmission des informations financières. Ce qui pousse le FMI et la banque mondiale à partir des années 2000 et surtout après la crise de 2008 à infléchir leur position en reconnaissant la nécessité de l'intervention et le rôle de l'état dans l'encadrement et la supervisions des pratiques de la gouvernance financière (Spence 2008). Toutefois, les économistes comme North (2003) ont insisté sur la nécessité de construire un environnement institutionnel favorable à l'investissement dans le but d'attirer les bailleurs de fonds. Ainsi, dans le catalogue des mesures prescrites dans la réforme des finances publiques des pays en développement, qui demandent l'assistance financière du FMI, on assiste à une politique d'adoption de la comptabilité d'exercice, par le gouvernement, dans le secteur public.

Ainsi, dans le cadre du programme régional de réformes des finances publiques avec le FMI et la Banque mondiale, la CEMAC a pris en 2011 des directives d'harmonisation de la gestion des finances publiques à travers un dispositif technique identique à la LOLF en France pour ce qui est de la comptabilité d'exercice. En Afrique, des pays comme l'Afrique du Sud, le Ghana et la Tanzanie ont été les précurseurs.

Ces reformes visent, au niveau institutionnel, à adapter les règles du jeu au sens de North (1991) pour créer la confiance et favoriser l'investissement et la croissance dans les pays en développement. Au niveau des systèmes de management le fais de faire migrer des systèmes de gestion public traditionnel vers des systèmes de management privés est appelé le *New Public Management* (Woods 1991) ? ce qui entraine une réorganisation comptable dans le secteur public en adoptant la comptabilité privée ou la comptabilité d'engagement (Blöndal 2003, Pretorius 2009).

L'objectif poursuivi dans cette adoption de la comptabilité d'engagement est de rendre compte sur les modalités d'utilisation des ressources publiques, ce qui permet une mesure fiable des indicateurs de performance et de gouvernance dans les administrations. C'est ainsi qu'on se pose la question de savoir : **la transition vers la comptabilité d'exercice affecte-t-elle la qualité de la gouvernance des organisations publiques ?**

Ce questionnement s'inscrit dans la problématique des pratiques managériales entre le secteur public et privé surtout en ce qui concerne les systèmes d'information comptable et financière. Cet article a pour objet d'analyser les pratiques en matière de gouvernance financière dans la transition vers la comptabilité d'exercice. C'est ainsi qu'on se propose de vérifier l'hypothèse

selon laquelle : « la transition vers la comptabilité d'exercice a un impact positif sur la qualité de la gouvernance dans les pays en développement ».

L'étude est divisée en trois sections. La première est consacrée à la littérature théorique axée sur les justifications socio-économiques et financière de l'adoption d'une comptabilité d'exercice et les facteurs de succès (*section 1*). La méthodologie porte sur les tests de Khi-Deux et le classement Hiérarchique qui ont permis de confirmer ou d'infirmer l'hypothèse de recherche (*section 2*). Enfin la discussion portera sur les résultats (*section 3*).

## **1. Revue de la littérature théorique sur les reformes comptables**

### **1.1. Les justificatifs socio-économiques et financières**

Au niveau économique et financier les scandales financiers est l'une des causes qui justifient les comportements délictuels ou de négligences qui occasionnent des préjudices financiers importants aux comptes publics. Cette situation est susceptible d'entraîner des difficultés financières pour l'Etat. Ces scandales sont souvent interprétés comme ayant eu lieu du fait de la faiblesse des normes et systèmes comptables actuels et justifiant de ce fait le recours à des normes comptables plus informatives et robustes permettant une détection plus rapide des manipulations. Les marchés de capitaux peuvent être une source de motivation à la transition vers un système comptable plus informatif comme le système de la comptabilité d'exercice. De même, les émissions obligataires sont soumises à des notations formalisées par des agences de notations financière, alors que les conditions d'émissions dépendent notamment des taux d'intérêts, qui dépendent eux même de ces notations financières. Le niveau de notation est influencé par les informations financières produite par les rapports ou reporting financier du gouvernement. Mais si les principes comptables généralement admis ne sont pas respectés dans la production de l'information financière véhiculée dans ces rapports, cela influencera négativement le niveau de rating. Cela est donc une incitation pour les gouvernements à migrer vers les principes comptables généralement admis qui imposent la transition vers la comptabilité d'exercice. Luder (1992) considère que la notation financière des obligations d'États aux États unis et au Canada a probablement joué comme un stimulus pour la transformation de la comptabilité publique dans ces États, même si cela n'est pas supporté par des travaux empiriques. L'harmonisation comptable ou la convergence vers des normes comptables internationales est devenue une des sources d'influence qui ont incité à la transition des États vers la comptabilité d'exercice. Il s'agit principalement des normalisateurs comptables nationaux comme aux USA et au Canada, mais aussi des normalisateurs au niveau international tels que l'IFAC avec son comité de normalisation comptable pour le secteur public. Ces organes

incitent les États à adopter le nouveau référentiel qui est présenté comme étant plus informationnel et adapté pour satisfaire aux besoins croissants en information financière des parties prenantes à la gestion publique.

Au niveau socio-économique, dans les études de Luder (1992) citant Chan et Rubin (1987), considère que la notion de « *statut socio-économique* » (SES) peut caractériser l'influence des conditions économiques et sociales sur le contenu informationnel dans les rapports financiers au niveau du secteur public. Il rappelle que le statut socioéconomique est caractérisé par de nombreuses variables, telles que le revenu et le niveau d'éducation. Il considère que les personnes ayant un statut social élevé sont ceux qui bénéficient le moins de services publics et ont cependant un plus grand intérêt à ce que la gestion financière du secteur public soit divulguée. Ces personnes seraient en tant qu'utilisateurs de l'information, plus favorables à l'égard des formes plus informatives de reporting du secteur public. L'auteur reconnaît cependant que cette hypothèse n'a pas été testée empiriquement ; il n'a pas non plus été possible d'obtenir des preuves de sa validité au cours de l'étude comparative. Selon Lüder (1992) la culture politique sera une variable qui va influencer les attitudes fondamentales des utilisateurs de l'information concernant la divulgation d'informations sur la gestion financière du secteur public, et donc aussi leur perception de la nécessité d'un système comptable plus informatif. Il définit que la culture politique se révèle par le degré d'ouverture et de participation des citoyens aux processus de prise de décision publique. Plus la culture politique est ouverte et disposée à la participation du public, plus les attentes des utilisateurs de l'information financière du secteur public sont grandes. Les participants actifs au système politique préfèrent des informations complètes sur la gestion financière du gouvernement. De ce fait, dans un pays, plus le degré d'ouverture et de participation politique est développé et élevé, plus l'innovation dans le sens d'un système de comptabilité publique plus informatif devrait être grande.

## **1.2. Gouvernance et transition vers la comptabilité d'exercice dans les administrations**

La budgétisation à l'ancienne sur les moyens, met l'accent sur la consommation de crédits plutôt que sur les résultats de l'action publique ou de la mise en œuvre des politiques publiques. La budgétisation sur les résultats associe à chaque dépense des résultats à obtenir, elle élargie aussi l'horizon de budgétisation qui épouse la mise en œuvre d'une politique publique, à savoir un horizon pluriannuel (trois) contraire au budget de moyen où cet horizon est d'une année. Comme le souligne Goldman et Brashares (1991) dans le cas de la Nouvelle-Zélande, la budgétisation en mode programme accompagne l'adoption d'une gestion décentralisée de l'Etat, donc d'un basculement d'une budgétisation basée sur la performance. Toutefois, le

passage d'un système de comptabilité de caisse à une comptabilité d'exercice permet l'adoption d'un nouveau modèle de management public qui s'appuie sur le modèle privé qui conduit naturellement à l'adoption des approches comptables du secteur privé, c'est-à-dire la comptabilité d'exercice. Les états financiers sont accompagnés d'une déclaration de gestion signée par le responsable exécutif de l'entité (directeur général ou président) et par le directeur financier, qui énoncent leur responsabilité sur l'intégrité des états financiers, et que cette déclaration reflète fidèlement la position et les opérations de l'entité pour la période de déclaration.

### **1.2.1. Changement de culture managériale**

Le changement se traduit par l'adoption des préceptes nouveau management public (ou New Public Management, NPM) comme défini par Hood (1991), se focalisant par l'introduction d'une culture managériale avec l'adoption d'une gestion axée sur les résultats qui fait recours à une forte décentralisation accordant un large pouvoir discrétionnaire aux managers dans l'utilisation des ressources. En revanche des outils nouveaux de gestion avec un nouveau système d'information intégrant l'adoption de la comptabilité d'exercice, permettent une meilleure évaluation de la performance, en termes d'économie, d'efficience, d'efficacité dans l'utilisation des ressources.

### **1.2.2. Le soutien politique et bureaucratique**

Le soutien est présenté comme le facteur permettant à la plupart des gestionnaires publics de mieux accepter le changement (Pallot, 2002). En effet, la mobilisation des autorités, notamment le parlement à travers les commissions économiques, comme le gouvernement avec l'implication des administrations centrales semble être crucial pour toute réussite de transition vers la comptabilité en droit constaté de l'Etat. Ainsi, Scott (1996) souligne que l'engagement politique et le leadership soutenu du ministre des Finances et d'autres Ministres clés sont déterminants pour la réussite de cette transition.

### **1.2.3. Le soutien professionnel et académique**

L'implication des académiciens et des professionnels de la comptabilité est un atout majeur pour concevoir un système comptable qui réponde aux besoins politiques et des autres utilisateurs de l'information comptable. Selon Ouda (2004), ces organismes facilitent la transition vers la comptabilité d'exercice en contribuant à la réalisation des tâches telles que : proposer des normes et assister à la rédaction des procédures. Ils vont aider à concevoir un système comptable, y compris les conseils lors de la livraison et l'opérationnalisation de la nouvelle comptabilité. Un transfert du savoir dans les formations, l'appui à la production des

nouveaux états financiers peuvent être réalisés avec l'appui de ces professionnels de l'information financière.

### **1.3. Les facteurs de succès de la transition de l'Etat vers la comptabilité d'exercice**

De nombreuses études ont été réalisées tantôt pour tenter de prouver que l'adoption de la comptabilité d'exercice a des effets bénéfiques pour la gouvernance du secteur public, tantôt pour remettre en cause un tel bénéfice, et souvent pour s'assurer des conditions suivant lesquelles une telle réforme peut être menée avec succès. Ainsi, les études empiriques basées sur un modèle ayant conduit à la proposition de modèle générique de transition vers la comptabilité, avant de devenir un modèle générique de réforme des finances publiques, il y a l'étude empirique de Ouda (2001, 2003, et 2004) sur la réforme en Nouvelle Zélande. Cette étude met en relief, les résultats en termes de l'amélioration du cadre de gouvernance, mais aussi l'identification des facteurs de réussite de la mise en œuvre de tels projets. Prenant le cas de la Nouvelle Zélande l'étude montre que la transition vers la comptabilité d'exercice avait permis d'amélioration de la gouvernance, de la gestion, de la prise de décision et la redevabilité dans la gestion financière. Pour l'essentiel, ces études sont souvent fondées d'une part la validation des prédictions de la théorie du New Public Management (NPM) telle que décrite dans les travaux de Hood (1991, 1994 et 1995) d'une part et d'autres part les travaux qui tentent de valider les prédictions des théories économiques des organisations (agence, contrat, droits de propriétés) et la théorie néo-institutionnelle.

La théorie néo-institutionnelle qui considère que l'un des facteurs susceptibles d'influencer le succès organisationnel est la mesure dans laquelle une organisation est capable d'atteindre et de préserver sa légitimité dans son environnement. Ainsi Richardson (1987) considère que la comptabilité constitue une institution légitimatrice. De même Suchman (1995) donne une définition large de la légitimité en y intégrant les dimensions évaluatives et cognitives : « la légitimité est une perception généralisée ou l'hypothèse selon laquelle les actions d'une entité sont souhaitables, propres ou appropriées au sein d'un système de normes, de valeurs, de croyances et de définitions socialement construites ». A la suite des travaux de DiMaggio et Powell (1983), l'on comprend mieux que les organisations sont non seulement à la recherche de la légitimité, mais dans un processus de légitimation permanente pour plusieurs raisons, améliorer soit la continuité, soit la crédibilité, rechercher un soutien actif, ou simplement un acquiescement passif (Suchman, 1995). Selon Baker et Monia (2006) pour le secteur public et le gouvernement principalement, cette recherche de légitimité peut être recherchée auprès des citoyens de leurs propres pays, auprès des autres gouvernement et nations, d'organisations

internationales, des bailleurs de fonds, des marchés financiers et autres prêteurs, d'investisseurs et de groupes d'intérêts. Selon Neu (1992), une organisation peut ainsi se mettre à imiter les pratiques comptables d'autres organisations prospères pour se légitimer techniquement.

Selon DiMaggio et Powell (1983), dans les processus d'adaptation des pratiques nouvelles de changement organisationnelle, trois mécanismes de changement isomorphique institutionnel se produisent. L'isomorphisme normatif, l'isomorphisme mimétique, et l'isomorphisme coercitif. L'isomorphisme normatif, selon Hassan (2012) dans le contexte de la comptabilité d'exercice appliquée au secteur public, les réformes liées au NPM dans les organisations gouvernementales peuvent être perçues comme une réforme d'isomorphisme normative. En effet elles consistent à adapter et appliquer au secteur public les styles et normes de gestion des entreprises privées qui sont jugées supérieures. C'est en définitive un exercice qui conduit à appliquer au secteur public les même normes et mesures que le secteur privé. L'isomorphisme mimétique, est relatif à l'adoption de réforme de la comptabilité d'exercice par le secteur public dans les pays en développement, après le succès noté de cette réforme dans les pays développés. L'isomorphisme coercitif résulte des pressions à la fois formelles et informelles exercées sur les organisations par d'autres organisations dont elles dépendent et par les attentes culturelles de la société au sein de l'organisation selon DiMaggio et Pwell (1983).

Ainsi, dans le contexte de la transition du secteur public vers la comptabilité d'exercice, une forme de d'isomorphisme coercitif se produirait lorsque les partenaires financiers comme le FMI, la Banque Mondiale, le PNUD, exercent une pression sur les pays en développement comme package réformes des finances publiques conditionnelles dans la mise en place des programmes de financement. Dans le cadre des pays de la CEMAC, cela fait partie même des réformes régionales de transformation de la gouvernance financière des Etats et transcrit dans le corpus règlementant les finances publiques à travers des règlements CEMAC portant cadre harmonisée de gestion des finances publiques que chaque Etat doit transcrire dans son droit local. On considère de manière générale, que l'isomorphisme coercitif va avoir lieu au moment où des partenaires importants de l'organisation, vont considérer que la poursuite de la collaboration ou de la mise en œuvre des nouveaux contrats doit être appuyé par un système d'information de l'Etat qui prend son essence dans la une comptabilité financière ayant pour fondements la comptabilité d'exercice.

De nombreuses études ont été réalisées pour corroborer la proposition de la théorie de l'isomorphisme institutionnelle, principalement dans les pays en développement où l'isomorphisme coercitif principalement exercé par le partenaires techniques et financiers sous

des packages de reformes de finances publiques ont été souvent évoquées comme stimuli ayant justifiés l'adoption de la comptabilité d'exercice. Pour le reste, la mise en place d'une comptabilité d'exercice est souvent justifiée par l'adoption des reformes de gouvernement et de management qui se traduisent par la mise en place du New Public Management et de la nécessité de changer de système d'information, pour avoir une information plus décentralisée et permettant de suivre et d'évaluer les performances des unités et des autres entités décentralisées. Nous constatons que plusieurs auteurs et études ont souvent produits des analyses et résultats contradictoires sur comptabilité d'exercice appliquée au secteur public.

## **2. Méthodologie de recherche**

L'objectif de cette recherche est d'identifier les facteurs de succès de la transition vers comptabilité d'exercice dans le cas du Congo. Premièrement, nous avons adopté une analyse bivariée avec des tests d'indépendance de Khi-deux, suivi d'une analyse par classement hiérarchique afin de ressortir les similitudes sur les pratiques de la comptabilité d'exercice et les effets sur la qualité de la gouvernance.

### **2.1. Zone d'enquête, Population cible**

La zone géographique retenue pour la collecte des données est Brazzaville (Congo). Car elle concentre la quasi-totalité des structures éligibles à l'enquête. Toutefois, dans le cas où certaines structures n'ont pas de représentation dans la capitale politique et administrative du pays, les questionnaires ont été envoyés dans d'autres villes. L'étude porte sur les structures des secteurs public et privé ayant la spécificité d'être des acteurs ou des bénéficiaires directs des réformes sur la comptabilité. Certaines de ces structures sont des représentations des institutions internationales, d'autres sont des institutions nationales indépendantes et d'autres sont sous tutelle de certains ministères clés. On a le Gouvernement central composé essentiellement des directions générales appartenant aux ministères en charge de l'Economie, des Finances, du Budget, des Comptes publics, du Portefeuille Public, de la planification du développement, de la Statistique, de l'Intégration Régionale ; de la Santé et les parties prenantes composées du parlement ; de la Cour des Comptes et de Discipline Budgétaires ; des institutions de contrôle d'Etat ; des Institutions Financières Locales ou Nationales, des Institutions Financières Régionales et des Institutions Financières Internationales.

### **2.2. Échantillonnage et collecte de données**

Les répondants sont constitués d'un échantillon des principaux dirigeants de chaque structure enquêtée préalablement défini à des fins d'interview. Sur la base des critères d'éligibilité comprenant les structures étatiques ainsi que des parties prenantes, un échantillon de trois cent

quatorze (314) responsables des structures au Congo ont été choisis de façon raisonnée. À cet effet, dans le cadre de cette étude la construction de l'échantillon a été faite à partir de la méthode de quotas. L'utilisation de l'échantillonnage par quota contrôlé paraît intéressante, puisque, ce dernier impose un certain nombre de limites au choix des échantillons par le chercheur.

**Tableau 1 : effectifs et structure de l'échantillon**

| Unité statistique                                       | Effectifs | Nombres de répondants |
|---------------------------------------------------------|-----------|-----------------------|
| <b>GOVERNEMENT CENTRAL</b>                              |           |                       |
| Ministère en charge du budget et des comptes publics    | 4         | 40                    |
| Ministère en charge de l'économie et des finances       | 5         | 50                    |
| Ministère en charge du plan et de la statistique        | 5         | 50                    |
| Ministère de la santé                                   |           |                       |
| <b>PARTIES PRENANTES</b>                                |           |                       |
| Parlement (Commission économique AN et Sénat)           | 2         | 20                    |
| Institutions étatiques de contrôle et de réglementation | 5         | 45                    |
| Banques et institutions financières nationales          | 11        | 55                    |
| Banques et institutions financières communautaires      | 3         | 28                    |
| Banques et institutions financières internationales     | 4         | 24                    |
| <b>TOTAL</b>                                            | <b>39</b> | <b>314</b>            |

Source : Auteur

La méthode de collecte de données retenues est l'entretien individuel par interview direct des répondants. Dans certains cas, les questionnaires ont été déposés ou envoyés de façon exceptionnelle aux répondants. Dans ces cas, des instructions de remplissages ont été données au téléphone ou lors du dépôt des questionnaires. Pour la collecte, le questionnaire est digitalisé sur CSPro 7.7 afin d'être paramétré sur tablettes et ordinateurs. Pour la suite des travaux d'analyse des données nous avons utilisé les logiciels Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) et Microsoft Excel.

### 2.3. Méthodes d'analyse

Dans cette étude, nous nous adoptons une démarche positiviste avec une approche hypothético-déductive basée sur une analyse quantitative. La logique positiviste se situe dans une vision purement cognitive et revendique l'objectivité et la vérité empirique. Elle suppose des hypothèses de recherche qui sont soumises à des tests de validation empirique.

Ainsi, nous avons fait appel à plusieurs techniques quantitatives de gestion. Test d'indépendance de Khi-deux ; L'Analyse par Correspondances Multiples (ACM) ; La classification hiérarchique. *Test d'indépendance de Khi-deux* : À travers celui-ci, il est possible de déterminer s'il existe une relation de dépendance ou d'indépendance statistiquement significative entre deux variables catégorielles ou nominales. L'intérêt de ce test réside dans son utilisation a priori

simple et sa robustesse car il ne repose que sur deux hypothèses principales : une grande taille d'échantillon et l'indépendance des observations. La validation de ce test se fait par la statistique de Khi-deux qui mesure le degré auquel les deux variables catégorielles ou nominales sont liées. L'Analyse par Correspondances Multiples (*ACM*), est l'une des méthodes de l'analyse des données beaucoup utilisée en gestion dans le cadre de la catégorisation des variables ou des individus. Elle dépeint les relations deux à deux entre un nombre donne des variables qualitatives à travers une représentation des groupes d'individus qui correspondent aux différentes modalités. Cette méthode est beaucoup appréciée pour l'analyse des données d'enquêtes, car elle porte sur plusieurs variables qualitatives. Ainsi, le principe général de cette méthode réside sur une technique descriptive visant à résumer l'information contenu dans un grand nombre de variables afin de faciliter l'interprétation des corrélations existantes entre ces différentes variables. On cherche à savoir quelles sont les modalités corrélées entre elles. La classification hiérarchique est généralement représentée par un dendrogramme et représente le regroupement de différents individus en un ou plusieurs groupes par une succession de regroupements.

### 3. Analyse des résultats

Les résultats de l'enquête consignés dans le tableau 15 ci-dessus, montrent que 51.27% des répondants sont des cadres supérieurs au sein de l'organisme.

**Tableau 2 : Répartition des répondants au sein de l'organisation**

| Quelle est votre fonction au sein de votre administration publique ou organisme | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage cumulé |
|---------------------------------------------------------------------------------|-----------|-------------|--------------------|
| directeur général/ représentant/ président                                      | 13        | 4.14        | 4.14               |
| directeur central                                                               | 62        | 19.75       | 23.89              |
| chef de service                                                                 | 86        | 27.39       | 51.27              |
| chef de bureau                                                                  | 29        | 9.24        | 60.51              |
| cadre supérieur                                                                 | 55        | 17.52       | 78.03              |
| Autre                                                                           | 69        | 21.97       | 100.00             |
| Total                                                                           | 314       | 100.00      |                    |

Source : Auteur

Ces résultats révèlent que le questionnaire a été adressé à des personnes ressources et connaisseurs des enjeux du passage de la Comptabilité d'Exercice à la Comptabilité de Trésorerie avec ses implications sur la gouvernance. Par ailleurs, 58,9% des agents enquêtés ont affirmé que leur structure a organisé des campagnes de communication par atelier contre 41,1%.

### 3.1. Analyse du lien entre le type de comptabilité et les autres variables de l'étude

Les résultats du tableau ci-dessus montrent qu'il existe un lien significatif au seuil de 5 % entre la branche du secteur d'appartenance et le type de comptabilité pratiqué. En effet, les structures appartenant à la branche du gouvernement central et des institutions ont tendance à pratiquer la comptabilité de trésorerie, tandis que celles relevant des entités privées pratiquent davantage la comptabilité d'exercice.

**Tableau 3 : analyse du lien entre le type de comptabilité et les autres variables de l'étude**

|                                                                                |                      | Quel est le type de comptabilité pratiqué dans votre structure ? |                  |                            |                     |              |                     | P-<br>value<0,05                                     |
|--------------------------------------------------------------------------------|----------------------|------------------------------------------------------------------|------------------|----------------------------|---------------------|--------------|---------------------|------------------------------------------------------|
|                                                                                |                      | Comptabilité de<br>trésorerie                                    |                  | Comptabilité<br>d'exercice |                     | Total        |                     |                                                      |
|                                                                                |                      | Effectif                                                         | % ligne<br>sur N | Effecti<br>f               | %<br>ligne<br>sur N | Effecti<br>f | %<br>ligne<br>sur N |                                                      |
| Comment jugez-vous la stabilité politique de votre pays ?                      | Indifferent          | 18                                                               | 56,3             | 14                         | 43,8                | 32           | 100,0               | Khi-deux =<br>9,28<br>ddl = 4<br>P-value =<br>0,054  |
|                                                                                | pas satisfait        | 27                                                               | 58,7             | 19                         | 41,3                | 46           | 100,0               |                                                      |
|                                                                                | peu satisfait        | 52                                                               | 55,3             | 42                         | 44,7                | 94           | 100,0               |                                                      |
|                                                                                | Satisfait            | 47                                                               | 39,8             | 71                         | 60,2                | 118          | 100,0               |                                                      |
|                                                                                | très satisfait       | 15                                                               | 62,5             | 9                          | 37,5                | 24           | 100,0               |                                                      |
|                                                                                | Total                | 159                                                              | 50,6             | 155                        | 49,4                | 314          | 100,0               |                                                      |
| A quelle branche du secteur appartenez-vous ?                                  | gouvernement central | 88                                                               | 65,2             | 47                         | 34,8                | 135          | 100,0               | Khi-deux =<br>53,63<br>ddl = 4<br>P-value =<br>0,000 |
|                                                                                | établissement public | 36                                                               | 45,6             | 43                         | 54,4                | 79           | 100,0               |                                                      |
|                                                                                | Collectivité locale  | 1                                                                | 100,0            | 0                          | 0,0                 | 1            | 100,0               |                                                      |
|                                                                                | Institution          | 29                                                               | 64,4             | 16                         | 35,6                | 45           | 100,0               |                                                      |
|                                                                                | Autre                | 5                                                                | 9,3              | 49                         | 90,7                | 54           | 100,0               |                                                      |
|                                                                                | Total                | 159                                                              | 50,6             | 155                        | 49,4                | 314          | 100,0               |                                                      |
| La cours des comptes ou toutes institutions de contrôle ont-elles été associé  | Oui                  | 105                                                              | 53,6             | 91                         | 46,4                | 196          | 100,0               | Khi-deux =<br>1,79<br>ddl = 1<br>P-value =<br>0,180  |
|                                                                                | Non                  | 54                                                               | 45,8             | 64                         | 54,2                | 118          | 100,0               |                                                      |
|                                                                                | Total                | 159                                                              | 50,6             | 155                        | 49,4                | 314          | 100,0               |                                                      |
| Pensez-vous que le parlement s'est impliqué dans la mise en œuvre des réformes | Oui                  | 125                                                              | 51,7             | 117                        | 48,3                | 242          | 100,0               | Khi-deux =<br>0,43<br>ddl = 1<br>P-value =<br>0,509  |
|                                                                                | Non                  | 34                                                               | 47,2             | 38                         | 52,8                | 72           | 100,0               |                                                      |
|                                                                                | Total                | 159                                                              | 50,6             | 155                        | 49,4                | 314          | 100,0               |                                                      |
| Des compagnes de communication par atelier ont-elles été organisées ?          | Oui                  | 84                                                               | 45,4             | 101                        | 54,6                | 185          | 100,0               | Khi-deux =<br>4,93<br>ddl = 1<br>P-value =<br>0,026  |
|                                                                                | Non                  | 75                                                               | 58,1             | 54                         | 41,9                | 129          | 100,0               |                                                      |
|                                                                                | Total                | 159                                                              | 50,6             | 155                        | 49,4                | 314          | 100,0               |                                                      |
| Gouvernance                                                                    | Pas satisfaisant     | 48                                                               | 52,7             | 43                         | 47,3                | 91           | 100,0               | Khi-deux =<br>0,22<br>ddl = 1<br>P-value =<br>0,632  |
|                                                                                | Satisfaisant         | 111                                                              | 49,8             | 112                        | 50,2                | 223          | 100,0               |                                                      |
|                                                                                | Total                | 159                                                              | 50,6             | 155                        | 49,4                | 314          | 100,0               |                                                      |

La statistique de khi-deux est significatif au seuil de 5%.

Source : Auteur

En outre, un lien significatif existe également entre la réalisation des campagnes de communication par atelier et le type de comptabilité pratiqué. Ainsi, les structures ayant organisé des campagnes de communication par atelier tendent à pratiquer la comptabilité d'exercice, tandis que celles n'ayant pas organisé ces campagnes optent davantage pour la comptabilité de trésorerie. En ce qui concerne les liens entre le type de comptabilité pratiqué et les autres variables consignées dans le tableau ci-dessus, ils ne sont pas significatifs au seuil de 5%.

### 3.2. Résultat relatif à la Qualité de la gouvernance et des facteurs de réussites

L'exploration de la relation entre le type de comptabilité pratiqué et les facteurs de réussites peut se faire au moyen du test d'indépendance de Chi-deux de Pearson. Cela se justifie par le fait que nos variables sont des variables catégorielles. Les résultats obtenus à la suite de l'application de ce test sont consignés dans le tableau suivant :

**Tableau 4 : Analyse du lien entre la qualité de la gouvernance et les pratiques de comptabilité**

|                                                                  |                            | Gouvernance      |               |              |               |          |               | Khi-deux                                       |
|------------------------------------------------------------------|----------------------------|------------------|---------------|--------------|---------------|----------|---------------|------------------------------------------------|
|                                                                  |                            | Pas satisfaisant |               | Satisfaisant |               | Total    |               |                                                |
|                                                                  |                            | Effectif         | % ligne sur N | Effectif     | % ligne sur N | Effectif | % ligne sur N |                                                |
| Quel est le type de comptabilité pratiqué dans votre structure ? | comptabilité de trésorerie | 48               | 30,2          | 111          | 69,8          | 159      | 100,0         | Khi-deux = 0,22<br>ddl = 1<br>P-value = 0,633  |
|                                                                  | comptabilité d'exercice    | 43               | 27,7          | 112          | 72,3          | 155      | 100,0         |                                                |
|                                                                  | Total                      | 91               | 29,0          | 223          | 71,0          | 314      | 100,0         |                                                |
| comment jugez-vous la stabilité politique de votre pays ?        | Indifferent                | 25               | 78,1          | 7            | 21,9          | 32       | 100,0         | Khi-deux = 84,24<br>ddl = 4<br>P-value = 0,000 |
|                                                                  | pas satisfait              | 29               | 63,0          | 17           | 37,0          | 46       | 100,0         |                                                |
|                                                                  | peu satisfait              | 17               | 18,1          | 77           | 81,9          | 94       | 100,0         |                                                |
|                                                                  | Satisfait                  | 17               | 14,4          | 101          | 85,6          | 118      | 100,0         |                                                |
|                                                                  | très satisfait             | 3                | 12,5          | 21           | 87,5          | 24       | 100,0         |                                                |
|                                                                  | Total                      | 91               | 29,0          | 223          | 71,0          | 314      | 100,0         |                                                |
| A quelle branche du secteur appartenez-vous ?                    | gouvernement central       | 38               | 28,1          | 97           | 71,9          | 135      | 100,0         | Khi-deux = 9,89<br>ddl = 4<br>P-value = 0,042  |
|                                                                  | etablissement public       | 27               | 34,2          | 52           | 65,8          | 79       | 100,0         |                                                |
|                                                                  | collectivité locale        | 1                | 100,0         | 0            | 0,0           | 1        | 100,0         |                                                |
|                                                                  | Institution                | 6                | 13,3          | 39           | 86,7          | 45       | 100,0         |                                                |
|                                                                  | Autre                      | 19               | 35,2          | 35           | 64,8          | 54       | 100,0         |                                                |
|                                                                  | Total                      | 91               | 29,0          | 223          | 71,0          | 314      | 100,0         |                                                |
| la cours des comptes ou                                          | Oui                        | 60               | 30,6          | 136          | 69,4          | 196      | 100,0         | Khi-deux = 0,67                                |
|                                                                  | Non                        | 31               | 26,3          | 87           | 73,7          | 118      | 100,0         |                                                |

|                                                                                 |       |    |      |     |      |     |       |                                               |
|---------------------------------------------------------------------------------|-------|----|------|-----|------|-----|-------|-----------------------------------------------|
| toutes institutions de contrôle ont-elles été associées ?                       | Total | 91 | 29,0 | 223 | 71,0 | 314 | 100,0 | ddl = 1<br>P-value = 0,411                    |
| pensez-vous que le parlement est impliqué dans la mise en oeuvre des réformes ? | Oui   | 69 | 28,5 | 173 | 71,5 | 242 | 100,0 | Khi-deux = 0,11<br>ddl = 1<br>P-value = 0,737 |
|                                                                                 | Non   | 22 | 30,6 | 50  | 69,4 | 72  | 100,0 |                                               |
|                                                                                 | Total | 91 | 29,0 | 223 | 71,0 | 314 | 100,0 |                                               |
| des compagnes de communication par atelier ont-elles été organisées ?           | Oui   | 49 | 26,5 | 136 | 73,5 | 185 | 100,0 | Khi-deux = 1,36<br>ddl = 1<br>0,243           |
|                                                                                 | Non   | 42 | 32,6 | 87  | 67,4 | 129 | 100,0 |                                               |
|                                                                                 | Total | 91 | 29,0 | 223 | 71,0 | 314 | 100,0 |                                               |

La statistique de khi-deux est significatif au seuil de 5%.

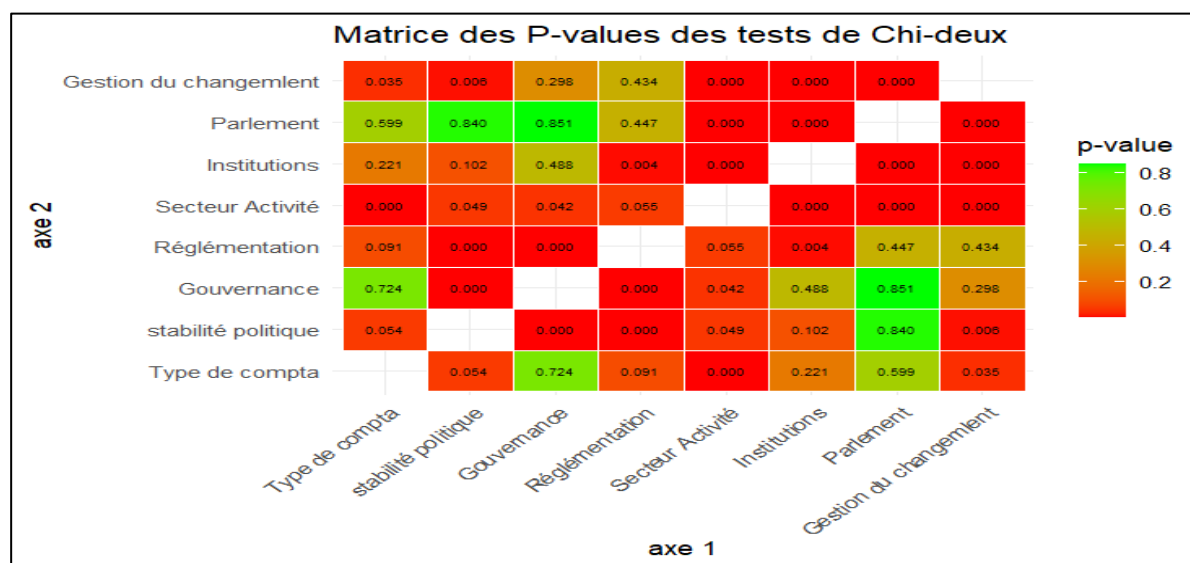
#### Source : Auteur

Il ressort qu'il existe un lien significatif entre l'appréciation de la stabilité politique et celle de la qualité de la gouvernance. En effet, les agents qui sont indifférents et qui trouvent la stabilité politique d'insatisfaisant ont tendance à trouver la qualité de la gouvernance d'insatisfaisante. Cependant, les agents qui trouvent la stabilité politique de satisfaisant tendent également à avoir une bonne appréciation de la qualité de la gouvernance. Aussi, la variable portant sur la branche du secteur d'appartenance dispose un lien significatif au seuil de 5% avec la qualité de la gouvernance. Ce qui sous-entend que les agents évoluant dans les institutions trouvent plus la qualité de la gouvernance satisfaisante par rapport aux agents évoluant dans d'autres structures. Les résultats montrent qu'il n'y a pas un lien entre le type de comptabilité pratiqué et la qualité de la gouvernance.

### 3.3. Analyse de la significativité des liens de dépendances entre les variables de l'étude

Le graphique ci-dessous offrent une présentation synthétisée des valeurs de probabilité critiques des tests d'indépendance de khi-deux réalisés entre certaines variables de l'études. Les résultats de la matrice des P-values des tests khi2, permettent de conclure le lien entre les différentes variables à travers les principaux résultats des valeurs de P-values. Ainsi, le seuil de signification de 0,05 indique 5 % de risque de conclure à tort qu'il existe un lien entre les variables. De ce fait, valeur de  $p \leq \alpha$  : les variables présentent une association statistiquement significative (rejeter H0). Les variables sont : gestion du changement, le parlement, les institutions ; le secteur d'activité, la réglementation, la gouvernance, la stabilité politique et le type de comptabilité.

**Figure 1 : Matrice des P-values des tests de Chi-deux**



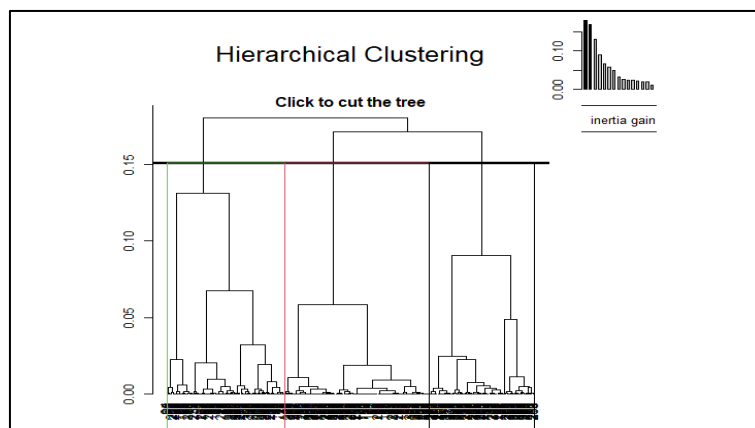
Source : Auteur

L'examen du graphique ci-dessus montre que la plupart des variables de notre étude ont des liens significatifs au seuil de 5% avec celles relatives au type de comptabilité pratiqué à l'appréciation de la stabilité politique, au secteur d'exercice d'activité, à celle de l'association de la cour des comptes ou autre institution. En outre la variable portant sur l'implication du parlement dans la mise en œuvre des réformes présente un lien significatif au seuil de 5% avec les variables portant sur la branche du secteur d'appartenance et l'association des institutions telles que la cour des comptes. Aussi, la variable relative au la branche du secteur d'appartenance dispose un lien significatif au seuil de 5% avec celle portant sur le type de comptabilité, la stabilité politique, la qualité de la gouvernance.

### 3.4. Classification hiérarchique ascendante (CHA) et caractérisation des classes

La classification hiérarchique ascendante (CHA) et caractérisation des classes ou profile des individus dans le cadre de la pratique de la comptabilité d'exercice montre des résultats fort intéressants. D'après les résultats de l'ACM il est important de faire la classification hiérarchique. A cet effet, les scores factoriels obtenus ont été par la suite injectés dans un traitement de Classification Ascendante Hiérarchique mené à l'aide de la procédure CLUSTER du logiciel SPSS dont les résultats sont présentés dans les graphiques ci-dessous.

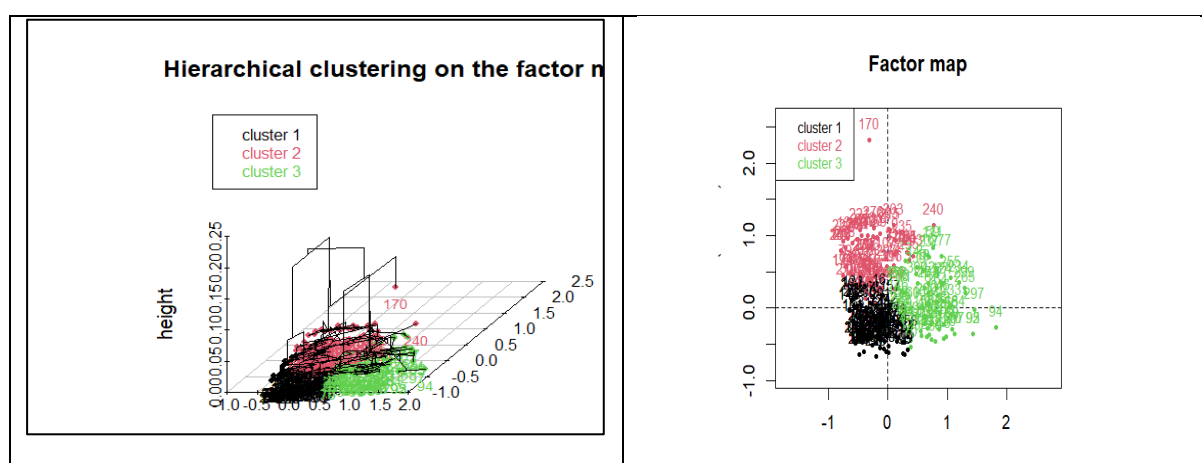
**Figure 2 : Arbre Hiérarchique sur le plan de l'ACM**



Source : Auteur

La figure ci-après révèle belle et bien l'arbre hiérarchique sur le plan de l'ACM. Ce dernier fait un regroupement en classes des individus colorés en fonction de leur appartenance aux classes qui permet de caractériser les individus dans les différentes classes.

**Figure 3 : Arbre Hiérarchique sur le plan de l'ACM**



Source : Auteur

L'analyse des figures ci-dessus révèle un regroupement de trois (03) groupes des individus homogènes colorés en fonction de leur caractéristique.

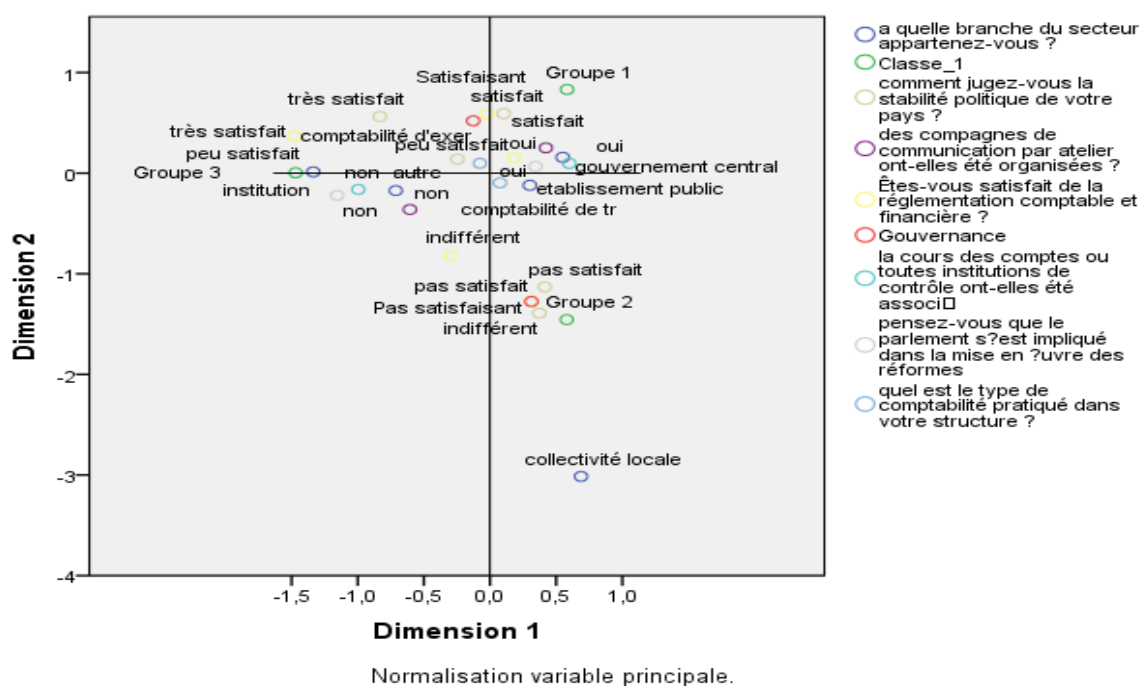
**Tableau 5 : Répartition des individus selon les groupes**

| Catégorie | Fréquence | Dimensions |        | Pourcentage |
|-----------|-----------|------------|--------|-------------|
|           |           | 1          | 2      |             |
| Groupe 1  | 143       | 0,582      | 0,832  | 46%         |
| Groupe 2  | 82        | 0,580      | -1,455 | 26%         |
| Groupe 3  | 89        | -1,470     | 0,004  | 28%         |
| Total     | 314       |            |        | 100%        |

Source : Auteur

Les résultats de la classification hiérarchique selon le type de comptabilité pratiqué nous a permis de catégoriser les individus en trois groupes dont les effectifs sont répartis dans le tableau ci-dessus. Ainsi, il ressort que 46% des individus appartient au groupe numéro 1, soit un effectif de 143 individus, suivi de 26% des individus qui appartiennent au groupe numéro 2 avec un effectif de 82 et 28% des individus appartient au groupe numéro 3 avec un effectif de 89 individus. En effet, la figure 10 ci-après donne une illustration des caractéristiques de chaque groupe.

**Figure 4 : profil des individus dans le cadre de la pratique de la comptabilité**



Source : Auteur

Le graphique sur le profil des individus dans le cadre de la pratique de la comptabilité nous permet d'identifier trois groupes des individus homogènes et distincts. En effet, l'analyse du graphique montre que les trois groupes se distinguent principalement par les variables ci-après : la branche du secteur d'appartenance, la réglementation comptable et financière, qualité de gouvernance, la stabilité politique, les institutions de contrôle comme la cour de compte et les campagnes de communication influencent la pratique de la comptabilité. Le Premier groupe, avec un effectif de 143 structures, est essentiellement composé du gouvernement central, ceux-ci pensent que la stabilité politique, gouvernance, réglementation comptable et financière est satisfaisante. Le deuxième groupe quant lui avec un effectif de 82, est caractérisé par les établissements publics. Ces derniers pensent que la stabilité politique, gouvernance, réglementation comptable et financière n'est pas satisfaisante. Le troisième groupe est formé

de 89 structures essentiellement composées par des institutions, des entités Privée (autres), ce groupe pense que la stabilité politique très satisfait, de la modalité réglementation comptable et financière très satisfait, de la modalité qualité de la gouvernance est très satisfaisante. Ces résultats sont résumés dans le tableau ci-dessous sur le regroupement des individus issus de la méthode de classification

**Tableau 6 : Regroupement des individus issus après la classification**

| Groupe des individus | Effectif | Structure                        | Pratiqué de la Comptabilité | Profil                                                                                                                                                              |
|----------------------|----------|----------------------------------|-----------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Groupe 1             | 143      | Gouvernement central             | CE                          | Le profil de ce groupe est caractérisé par une stabilité politique, une gouvernance économique, une réglementation comptable et financière est satisfaisante        |
| Groupe 2             | 82       | Establishments publics           | CT                          | Le profil de ce groupe est caractérisé par une stabilité politique, une gouvernance, une réglementation comptable et financière pas satisfaisante                   |
| Groupe 3             | 89       | Institutions, des Entités Privée | CE                          | Le profil de ce groupe est caractérisé par une stabilité politique, une réglementation comptable et financière et une qualité de la gouvernance très satisfaisante. |

Source : Auteur

## Conclusion

Il ressort de ces résultats que certains facteurs de la transition comptable vers la comptabilité d'exercice sont liés à la qualité de la gouvernance au sens de Kaufman comme l'adoption réglementaire de la réforme et l'implication des parties prenantes tels que définis dans le modèle de Ouda (2004) et Lüder (1992). Parmi les facteurs de succès liés à la qualité de la gouvernance nous retenons la qualité de la stabilité politique, la qualité de la réglementation comptable et financière et l'efficacité de la gouvernance économique. Ainsi, nous retenons que la réglementation comptable et financière explique la transition vers la comptabilité d'exercice dans le cas de la République du Congo. Les résultats montrent que les coefficients associés à la variable qualité de la réglementation sont positifs et significatifs. Cela est beaucoup plus remarquable pour le secteur public. Cela suggère, toute chose égale par ailleurs, que la qualité la gouvernance au sens de Kaufman (2007), en termes de réglementation augmente les chances de la transition vers la comptabilité d'exercice en République du Congo. Ce résultat corrobore l'hypothèse d'un impact positif de la qualité de gouvernance sur la transition vers la

comptabilité d'exercice dans les pays en développement. Ainsi, il requiert pour nos Etats, des prédispositions techniques d'ordre réglementaire pour encadrer les politiques de transitions comptables dans les administrations privés et publiques. Toutefois, on note des limites d'ordre techniques relevant des systèmes d'information, mais aussi de qualité de ressources humaines adaptés pour accompagner cette transition. Néanmoins, cette étude a permis de mettre l'accent sur les prédispositions de veilles comptable en termes de transitions à mettre en place dans les pays en développement.

## Bibliographies

- Blöndal, S. (2003). Accrual Accounting in the Public Sector: A Review of the International Experience. *OECD Journal on Budgeting*, 3(3), 5-29.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 48(2), 147-160.
- Lüder, K. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment. *Research in governmental and nonprofit accounting*, 7(1), 99-127.
- Chan, J. L., & Rubin, I. S. (1987). The Role of Information in a Democracy and in Government Operations: The Public Sector Accounting Perspective. *Journal of Accounting and Public Policy*, 6(1), 1-15.
- Goldman, C. A., & Brashares, E. (1991). Performance and Accountability: Budget Reform in New Zealand. *Public Budgeting & Finance*, 11(4), 75-85.
- Hassan M., (2012). Debates on accrual accounting in the public sector: a discrepancy between practitioners and academicians, Nagoya University, Japan, Research Paper.
- Hilmi, Y. (2023). Comptabilité générale: Exercices corrigés avec rappels de cours. Agence Francophone.
- HILMI, Y., ZOUINE, A., & FATINE, F. E. (2020). La mise en place d'un manuel de procédure d'application des IAS/IFRS, comme outil du contrôle interne. *International Journal of Management Sciences*, 3(2).Hood C., (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, Vol n°69, p.3.
- Hood C., (1995). The new public management in the 1980's: variations on a theme. *Accounting, organization and society*, Vol 20 n°2/3, pp.93-109.
- Kaufmann, D., Kraay, A., & Mastruzzi, M. (2007). Governance Matters VI: Aggregate and Individual Governance Indicators 1996–2006. World Bank Policy Research Working Paper No.

4280. Washington, D.C.: The World Bank

Neu, D. (1992). The Social Construction of Positive Choices. *Accounting, Organizations and Society*, 17(3-4), 223-237.

North D.,-C., (2003). The role of institutions in economic development. Discussion Paper Series, n°2003.2, United Nations.

Ouda, H. (2004). The Role of Accounting Standards in the Development of Public Sector Accounting. *International Journal of Public Sector Management*, 17(4), 326-343.

Pallot, J. (2001). A Decade in Review: New Zealand's Experience with Resource Accounting and Budgeting. *Financial Accountability & Management*, 17(4), 383-400.

Pretorius, C. (2009). Public Sector Financial Management in South Africa: A Comparative Study of Financial Management Reform. *International Journal of Public Sector Management*, 22(5), 423-441.

Richardson, G. B. (1987). Economic Institutions and Economic Theory: The Contribution of Economic Institutions to Economic Theory. *Oxford Economic Papers*, 39(1), 117-132.

Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of management review*, 20(3), 571-610.

Woods, M. (1991). Managing Public Sector Services: A Contingency Approach. *Public Administration*, 69(4), 455-473.

Yassine, H. I. L. M. I., Zahra, H. A. J. R. I. O. U. I., & Hamza, E. K. (2024). Systematic review of IPSAS standards: The introduction of IPSAS in public establishments. *Edelweiss Applied Science and Technology*, 8(5), 292-306.