

La recherche sur les normes IFRS au Maroc : vers une nouvelle perspective de recherche ?

Research on IFRS in Morocco: towards a new research perspective?

ES-SAYEH Soukaina

Doctorante

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales -Salé

Université Mohammed V de Rabat

Money, Bank and Finance, Maroc

essayehsouka@gmail.com

BENTHAMI Asmae

Enseignante chercheuse

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales -Salé

Université Mohammed V de Rabat

Money, Bank and Finance, Maroc

benasmae2002@gmail.com

Date de soumission : 24/05/2021

Date d'acceptation : 01/07/2021

Pour citer cet article :

ES-SAYEH S. & BENTHGAMI A. (2021) «**La recherche sur les normes IFRS au Maroc : vers une nouvelle perspective de recherche ?** », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 5 : numéro 3 » pp : 193- 211.

Résumé

Depuis leur introduction, les normes IFRS ont fait l'objet de plusieurs travaux de recherche au Maroc et dans le monde. L'objectif de cet article est double. Il s'agit tout d'abord de dresser une analyse de l'évolution dans le temps des recherches effectuées sur les normes IFRS au Maroc et puis de s'arrêter sur la nouvelle perspective à laquelle s'est intéressée la recherche sur ce module depuis son apparition jusqu'à maintenant. La littérature relative à cette étude va porter sur les FULL IFRS et la norme IFRS pour PME's englobant à la fois les recherches documentaires et les études de terrain. Ce type de travail va nous permettre d'avoir une vision panoramique sur l'évolution de la recherche sur les normes IFRS au Maroc afin de mettre le point sur l'existant. L'analyse fait ressortir que la recherche sur les normes IFRS au Maroc a pris une nouvelle perspective à travers l'introduction de nouveaux concepts et de nouvelles théories.

Mots clés : Perspectives ; théories ; FULL IFRS ; IFRS pour les PME's ; Maroc.

Abstract

Since their introduction, IFRS standards have been the subject of several research studies in Morocco and around the world. The objective of this article is twofold. Firstly, to analyze the evolution over time of the research carried out on IFRS in Morocco and then to focus on the new perspective in which the research on this module has been interested since its appearance until now. The literature related to this study will focus on FULL IFRS and IFRS for SMEs encompassing both desk research and field studies. This type of work will allow us to have a panoramic view on the evolution of research on IFRS in Morocco in order to take stock of what exists. The analysis shows that IFRS research in Morocco has taken a new perspective through the introduction of new concepts and theories.

Keywords: Perspectives; theories; FULL IFRS; IFRS for SMEs; Morocco.

Introduction

L'ouverture sur les normes IFRS (International Financial Reporting Standards) de la comptabilité marocaine s'est faite dès 2007 à travers l'obligation faite aux établissements de crédit de publier leurs états financiers consolidés en normes internationales à partir de 2008 et l'option permise aux entreprises non financières privées et publiques d'utiliser le nouveau référentiel comme base de consolidation à compter de 2007.

Depuis leur introduction, les normes IFRS ont fait l'objet de plusieurs travaux de recherche au Maroc et dans le monde. En effet, une seule étude qui a porté sur une revue de littérature des différents travaux de recherches documentaires et pratiques sur les FULL IFRS et la norme IFRS pour PME (ES-Sayeh, 2019). Mais l'objectif cet article est de dresser une analyse de l'évolution dans le temps des recherches effectuées sur les normes IFRS au Maroc et de s'arrêter sur la nouvelle perspective à laquelle s'est intéressée la recherche sur ce module depuis son apparition jusqu'à maintenant. La littérature relative à cette étude va porter sur les FULL IFRS et la norme IFRS pour PME englobant à la fois les recherches documentaires et les études de terrain. Ce type de travail va nous permettre d'avoir une vision panoramique sur l'évolution de la recherche sur les normes IFRS au Maroc afin de mettre le point sur l'existant.

Dans ce travail, nous allons essayer de répondre à la problématique suivante :

Dans quel sens l'évolution de la recherche sur les normes IFRS au Maroc a pris une nouvelle perspective ?

Notre approche méthodologique consiste à trier les articles effectués sur les normes IFRS au Maroc depuis leurs introduction jusqu'à maintenant dans les différents moteurs de recherche.

Pour répondre à cette problématique, nous allons présenter dans un premier temps, l'évolution de la recherche sur les FULL IFRS au Maroc. Ensuite, l'évolution de la recherche sur la norme IFRS pour PME. Nous en déduisons par une analyse des nouvelles perspectives de recherches.

1. Evolution de la recherche sur les FULL IFRS au Maroc

1.1. Evolution de la recherche théorique sur les FULL IFRS au Maroc

Les premières études théoriques sur les FULL IFRS au Maroc ont débuté par les études de contextes, d'enjeux, d'intérêts et les études comparatives. On trouve principalement (Elhamma, 2012 ; Haoudi, 2015 ; Baghar, 2017 ; Abou Eljaouad, 2018 ; Zaim, Bey & Moussa, 2018) qui ont étudié le contexte d'avènement, l'intérêt et les enjeux de l'adoption des IFRS au Maroc, ainsi qu'une analyse des principales différences entre les normes IFRS et les normes comptables

marocaines. Les résultats font ressortir des divergences de fonds et de formes entre les normes comptables marocaines et les normes IFRS.

Ensuite, la recherche documentaire sur les FULL IFRS s'est penchée à l'étude sectorielle. A travers (Hamzane, Baghar & El mezouari, 2018), qui ont étudié l'impact des normes IFRS dans le secteur immobilier au Maroc. Les résultats font ressortir que le projet de convergence vers les normes IFRS ne sera pas sans difficultés du fait du nombre des divergences que présentent ces normes avec les dispositions du CGNC et le PCSI tant au niveau de la source du droit, des principes comptables fondamentaux retenus, des règles d'évaluation, qu'au niveau des règles de présentation.

La recherche sur les normes IFRS complètes a pris une nouvelle perspective de recherche par l'introduction de nouveaux concepts à savoir l'audit, l'évaluation et le pilotage de la performance financière, le contrôle interne, le contrôle de gestion, la démarche de convergence et par la mobilisation de nouvelles théories de recherche à savoir la théorie néo-institutionnelle. En associant les IFRS et la mission des auditeurs financiers, (Ghandari, 2018) a étudié les principes et les spécificités des normes IFRS, et les conséquences de ce passage sur la mission et les normes professionnelles d'audit. Son analyse fait ressortir que l'impact des normes IFRS aura lieu au niveau la démarche de l'auditeur et la méthodologie et non sur ses objectifs.

(Benddih, 2019) a associé les effets du passage aux IFRS à l'évaluation et le pilotage de la performance financière des groupes marocains côtés. L'impact des normes IFRS sur l'évaluation de la performance financière a été étudié sur les états financiers et l'analyse financière du bilan et du compte de résultat. Les résultats font ressortir que le référentiel IFRS accorde une primauté à la vision économique à la place de la vision juridique et l'introduction de la notion de juste valeur et des produits des activités courantes. L'impact des normes IAS / IFRS sur le pilotage de la performance financière a été étudié en mobilisant la théorie positive de la comptabilité. En supposant que le passage aux normes IFRS contribuerait à des décisions plus pertinentes qu'avec les normes comptables marocaines.

(Rioui, Rigar & Grine, 2020) ont étudié les impacts de l'adoption des normes IFRS sur les systèmes de contrôle de gestion dans le contexte marocain. Plus particulièrement, leurs impacts sur l'information financière à fournir et sur les systèmes d'information. L'analyse des résultats fait ressortir que dans le but d'obtenir un niveau d'information plus détaillé, les systèmes d'information devront être performants et efficace pour s'adapter aux exigences de chaque norme et permettre une collecte de l'information plus facile. Et qu'il demandera au contrôleur

de gestion et à la direction financière plus de temps et impliquera une plus grande charge de travail sur l'établissement des états financiers et sur la communication financière afin d'avoir un système de contrôle de gestion efficace.

(Hilmi & Fatine, 2020) ont étudié la contribution de la mise en place d'un manuel de procédure d'application des normes comptables internationales IAS/IFRS à l'amélioration du système du contrôle interne au sein des entreprises. Cela suppose d'étudier l'intérêt de la transition vers ces normes à travers une comparaison entre le référentiel marocain, et celui international et traiter d'autre part les incidences majeures de ce passage sur les états et les différents ratios financiers. L'analyse des résultats fait ressortir que le référentiel international représente plusieurs points de divergences, à savoir la vision, la notion d'image fidèle, l'aspect juridique, l'évaluation des actifs, relation par rapport à la fiscalité, états de synthèse. Et que ces divergences influencent les différents éléments pris en compte pour le calcul des ratios. Concernant l'impact du manuel de procédure comptable d'application des IFRS, il devrait ainsi, contenir des normes plus révélatrices de la qualité et d'efficacité informationnelle, permettra de minimiser les risques et s'assurer de l'exactitude des comptes, et aura un impact significatif sur le système du contrôle interne.

(Hinaje & Elhadda ,2020) ont proposé le choix de la démarche à suivre par le Maroc dans le processus de convergence vers le référentiel comptable international, tout en s'inspirant des expériences étrangères et notamment celle de la France. Les résultats font ressortir qu'il s'avère dès à présent nécessaire d'entamer la refonte du référentiel comptable marocain en commençant par la réécriture du code général de la normalisation comptable (CGNC) et l'élaboration du projet d'amendement de la loi 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants. Le modèle de convergence à retenir au Maroc se base sur les lignes directrices fixées lors des assises organisées par le Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables en plaçant l'investisseur au cœur de la cible des destinataires de l'information, adopter les dispositions de nature à améliorer la qualité de l'information financière produite.

(Khelif, Ahmed & Alam 2020) ont étudié l'évolution historique des réglementations comptables en Algérie, au Maroc et en Tunisie et utilisent la théorie institutionnelle pour identifier les facteurs affectant l'adoption des normes IFRS en tant que normes comptables nationales dans ces pays. Les résultats font ressortir que le degré de convergence avec les IFRS est plus élevé en Algérie qu'au Maroc et en Tunisie. Cela est principalement dû à l'augmentation des flux d'investisseurs étrangers en provenance des pays occidentaux en Algérie au cours de la dernière décennie, à la position dominante des cabinets d'audit internationaux Big-4, et à la forte relation

commerciale de l'Algérie avec l'Union européenne (UE) par rapport au Maroc et à la Tunisie. Et que les principaux défis auxquels sont confrontés ces trois pays pour converger vers les IFRS sont les marchés d'actions sous-développés, le passage de systèmes comptables français à orientation fiscale à des systèmes comptables anglo-saxons, et du manque de connaissances des comptables professionnels locaux sur les IFRS. En outre, la convergence avec les IFRS dans ces pays est confrontée à la prédominance des petites et moyennes entreprises dans l'environnement économique, à la difficulté de mesurer la juste valeur dans ces contextes et au coût de la convergence pour les entreprises.

(Adjar, Chakir & El meskine, 2021) ont étudié l'impact de l'adoption des IFRS et sa pertinence en fonction de l'héritage et des ambitions historiques et culturelles du Maroc en utilisant la théorie néo-institutionnelle. A travers l'étude du contexte historique de développement de la comptabilité au sein du royaume et les principaux acteurs en charge de ce développement. En évaluant les incitations à l'adoption des IFRS, les principaux défis et opportunités de l'adoption complète des IFRS au Maroc. Ainsi que les potentialités des IFRS pour les PME qui semblent pertinentes dans le contexte actuel. Les résultats font ressortir que le système comptable au Maroc a été influencé par le système français et que les acteurs en place sont également inspirés par la structuration française. Et que les incitations qui poussent le Maroc à adopter les normes IFRS sont la volonté d'augmenter les IDE, l'influence des partenaires des pays et les recommandations de la banque mondiale. Les défis résident dans les différentes sources de droit dont sont issues les deux normes comptables, le manque de ressources financières et de compétences humaines adéquates. Et que la norme IFRS pour PME semble intéressante dans le contexte de panafricanisation, car elle pourrait rapprocher les pays africains les uns des autres.

Une synthèse de l'évolution de la recherche théorique sur les FULL IFRS est présentée ci-dessous.

Tableau n°1: Synthèse de l'évolution de la recherche théorique sur les FULL IFRS au Maroc

Références	Principaux aspects étudiés	Théories mobilisées
(Elhamma, 2012 ; Haoudi, 2015 ; Baghar, 2017 ; Abou Eljaouad, 2018 ; Zaim, Bey & Moussa, 2018)	-Contexte d'avènement, intérêt et enjeux de l'adoption. -Différences entre les normes IFRS et les NCM.	-

(Hamzane, Baghar & Elmezouari, 2018)	Impact des IFRS sur le secteur immobilier.	-
(Ghandari, 2018)	Impact des IFRS sur la mission d'audit.	-
(Benddih, 2019)	Impact des IFRS sur l'évaluation et le pilotage de la performance financière.	Théorie positive de comptabilité.
(Rioui, Rigar & Grine ,2020)	Impact des IFRS sur les systèmes de contrôle de gestion.	-
(Hilmi & Fatine, 2020)	Impact du manuel de procédure d'application des normes IFRS sur le système du contrôle interne.	Théorie néo-institutionnelle.
(Hinaje & Elhadda ,2020)	Choix de la démarche à suivre dans le processus de convergence vers le référentiel comptable international.	-
(Khlif, Ahmed & Alam ,2020)	Les facteurs affectant l'adoption des normes IFRS en tant que normes comptables nationales dans trois pays.	Théorie néo-institutionnelle.
(Adjar, Chakir & El meskine, 2021)	L'impact de l'adoption des IFRS et sa pertinence en fonction de l'héritage et des ambitions historiques et culturelles du Maroc.	Théorie néo-institutionnelle.

Source : Auteurs

1.2.Evolution de la recherche pratique sur les FULL IFRS au Maroc

A ces débuts, la recherche pratique sur les FULL IFRS a connu l'émergence des études portant sur les facteurs explicatifs qui influencent la mise en œuvre des normes IFRS dans le contexte marocain (Ahsina, 2012), les choix de passage aux normes comptables IAS/IFRS (Ahsina, Alaoui & Ellatife 2012 ; Khalifa, Alaoui Omari & Ellatife 2013), les facteurs d'adoption

(Taouab, Ahsina & Daghri 2014). Ses études se basent sur les facteurs de contingence issues de la théorie positive de comptabilité. Les résultats font apparaître pour toutes les études que les décisions d'adoption ou du choix de passage aux normes comptables IAS/IFRS dépendent de la taille de l'entreprise, la composition des actionnaires institutionnels et du secteur d'activité. Dans le même ordre d'idée (El hamza ,2018) a examiné les facteurs pouvant expliquer l'adoption volontaire des normes IFRS sur les sociétés cotées. Les résultats font ressortir que la taille des sociétés, la nationalité des principaux actionnaires, la réputation de l'auditeur, l'effet de levier et l'activité internationale présentent des impacts positifs significatifs sur le choix des sociétés cotées en bourse adoptant volontairement les normes IFRS. D'autres caractéristiques de l'entreprise (rentabilité) n'affectent pas la décision des groupes d'opter pour les IFRS.

En parallèle, les études sur la pertinence des normes IFRS par rapport aux normes comptables marocaines et l'impact d'une ou plusieurs normes spécifiques ont eu lieu.

Concernant la pertinence des normes IFRS par rapport aux normes comptables marocaines, on trouve principalement (Ahsina, Taouab & Boukari Cherqaoui ,2014) qui ont étudié l'impact de l'adoption des IFRS sur la pertinence de certaines données comptables et ratios financiers dans le contexte marocain. Les résultats font apparaître qu'il n'existe pas de différence significative entre les états financiers établis selon les normes marocaines et ceux établis selon les normes IFRS. (Cherti & Zaam ,2016) ont étudié l'impact de l'adoption des IFRS sur la qualité de valeurs comptables et financière de trois sociétés pétrolières et gazières cotées à la Bourse de Casablanca. Les résultats publiés montrent que l'impact des IFRS sur la qualité de l'information financière et comptable est positif et que la majorité des variables comptables et financières de ce secteur selon les IFRS dépendent de ces variables selon le CGNC.

(Taouab, 2016 ; Ahsina & Taouab 2017 ; Ahsina, 2020) ont étudié la supériorité des normes IFRS par rapport aux normes locales. En s'appuyant sur deux modèles, un modèle basé sur le prix des actions et un modèle basé sur le rendement boursier. Les résultats font ressortir que l'obligation d'adopter les normes IFRS n'a pas conduit à la production d'une information financière plus pertinente pour les deux modèles.

(Haoudi & Aasri 2017) ont évalué la relation d'association entre les variables comptables et les accruals discrétionnaires dans le contexte des entreprises adoptives des normes IFRS et celles adoptives des normes comptables locales. Les résultats font apparaître que l'utilisation des accruals discrétionnaires est positivement associée à la valeur des capitaux propres et est

négativement associée à la valeur des dettes et donc une absence de différence de la nature des tentations de manipulations discrétionnaires des comptes par les dirigeants des entreprises, adoptives et non adoptives des normes IFRS. (Rioui, Rigar, & Grine 2021) ont cherché à déterminer si les entreprises marocaines qui ont adopté les normes IFRS s'engagent significativement moins dans la gestion des bénéfices par rapport aux entreprises marocaines qui publient leurs résultats selon les normes comptables nationales. Les résultats font apparaître que l'adoption obligatoire des normes IAS/IFRS par les entreprises marocaines a contribué à la réduction du niveau de gestion des bénéfices.

Et en ce qui concerne l'impact d'une ou plusieurs normes spécifiques, il y a lieu de citer (Sadqi & Rifki, 2017) qui ont étudié l'apport des normes IFRS qui fixent les principes de comptabilisation du chiffre d'affaires et l'impact de l'IAS 11 sur les méthodes de comptabilisation et de constatation du chiffre d'affaire. Les principaux résultats font apparaître que la nouvelle norme introduit de nouvelles estimations et des seuils qui affecteront le montant et la date de comptabilisation du chiffre d'affaires. (Lotfi & Bensaida ,2018) ont étudié les normes IFRS relatives au secteur bancaire. En analysant les principaux apports de la norme IFRS 9 relativement à celle de l'IAS 39. Et en évaluant empiriquement les nouveaux provisionnements des encours de crédit d'un établissement marocain. Leur analyse fait ressortir que l'application de la norme IFRS 9 impactera à la hausse le coût du risque suite à la prise en compte de provisions supplémentaires, et à la baisse les résultats et les capitaux propres et changera la manière de constituer les provisions sur créances. (Hicham & Brabije, 2019) ont appréhendé les nouveautés de la norme IFRS 9 par rapport à l'IAS 39 ainsi que les enjeux et impacts inhérents à son implémentation au sein des banques marocaines à travers une enquête qu'ils ont menée auprès de 6 banques. Les résultats font ressortir que la norme IFRS 9 vise à combler les lacunes de la norme IAS 39 et à réformer les règles de classement et d'évaluation des instruments financiers, de dépréciation du risque de crédit des actifs financiers et de la comptabilité de couverture. Et que la première application de l'IFRS 9 constituera un véritable «big bang » comptable pour les banques car elles devront revoir le mode de classement et d'évaluation comptable de l'ensemble de leurs actifs financiers, et faire évoluer en conséquence leurs systèmes d'information pour être en mesure de calculer les dépréciations selon la nouvelle approche basée sur les pertes de crédit attendues.

Partant des études d'adoption, de pertinence ou d'impact de ou plusieurs normes, la recherche pratique sur les FULL IFRS au Maroc a pris une nouvelle perspective de recherche en introduisant de nouveaux concepts à savoir la responsabilité sociétale des entreprises, la

création de valeur actionnariale, et la communication financière des entreprises. Et en mobilisant de nouvelles théories de recherche à savoir la théorie des parties prenantes, la théorie d'agence, la théorie du signal et la théorie des coûts de transaction.

(Maimoun, 2019) a étudié comment les normes IFRS traites la notion de la RSE et comment les entreprises marocaines peuvent appliquer les traitements exigées par ces normes IFRS en matière de RSE. Il a présenté l'étude de la comptabilisation des quotas de GEZ comme exemple de la RSE par certaines entreprises adoptant le référentiel IFRS. L'étude a pour objectif d'étudier la position des parties prenantes dans la gouvernance de trois sociétés cotées. En mobilisant la théorie des parties prenantes en tant que cadre théorique commun des normes IFRS et la RSE. Les résultats obtenus indiquent d'une part que l'hypothèse de l'impact social se vérifie pour l'ensemble des firmes de l'échantillon. Puisque les sociétés étudiées ont mis en place un plan d'économie d'énergie, elles ont tendance à choisir des moyens de transport économes et à choisir des matières premières et sources d'énergie qui limitent l'épuisement des ressources naturelles. Et que les parties prenantes d'entreprise sont les vrais acteurs du développement durable.

Dans une étude qualitative, (Abdellatif & Baghar, 2019) ont analysé l'impact de l'adoption des normes IFRS sur le contenu et la richesse des communications financières de six groupes immobiliers faisant appel public à l'épargne au Maroc. En mobilisant la théorie d'agence, la théorie de signal, la théorie du coût de transaction. Les résultats font ressortir que la mise en place des normes IAS/IFRS a permis un saut qualitatif et quantitatif du contenu des communications financières qui est devenu plus riche, plus pertinent, plus transparent pour la prise de décision. Il a impacté également de manière notable la comparabilité des états financiers des groupes immobiliers aussi bien au niveau national qu'international.

(Laoune & Torra, 2020) ont étudié les conséquences de l'implémentation des normes IFRS sur le mode de calcul du chiffre d'affaires et son impact sur certains indicateurs mesurant la création de la valeur de 9 sociétés cotées. Les résultats font ressortir que le référentiel marocain prévoit que le chiffre d'affaires est représenté par les montants des factures, et imposent l'enregistrement intégral de la créance en chiffre d'affaires alors que le référentiel IFRS propose la prise en compte des décalages dans le temps des flux de trésorerie et en cas de règlement différé de la créance, prévoient que celle-ci soit doit être actualisée. Et que l'impact des normes IFRS sur les indicateurs mesurant la création de la valeur fait ressortir des différences significatives pour la majorité des indicateurs et ratios étudiés, reflétant une divergence entre les valeurs en NCM et les valeurs en IFRS.

Une synthèse de l'évolution des différents travaux de recherches pratiques sur les FULL IFRS est présentée ci-dessous.

Tableau n°2 : Synthèse de l'évolution de la recherche pratique sur les FULL IFRS au Maroc

Références	Les aspects étudiés	Théories mobilisées
(Ahsina, 2012 ; Ahsina, Alaoui & Ellatife, 2012 ; Khalifa, Alaoui Omari & Ellatife 2013 ; Taouab, Ahsina & Dagabri, 2014 ; El hamza, 2018)	-Choix de passage. -Facteurs d'adoption.	Théorie positive de comptabilité.
(Ahsina, Taouab & Boukari Cherqaoui, 2014 ; Cherti & Zaam, 2016 ; Taouab, 2016 ; Ahsina & Taouab 2017 ; Ahsina, 2020)	Pertinence de l'information financière selon les normes IFRS.	Théorie positive de comptabilité.
(Haoudi & Aasri 2017 ; Rioui, Rigari, & Grine 2021)	Gestion de résultat.	Théorie positive de comptabilité.
(Sadqi & Rifki, 2017)	Normes IFRS et principes de calcul du chiffre d'affaire.	Théorie positive de comptabilité.
(Lotfi & Bensaida, 2018 ; Hicham & Brabije, 2019)	Impact de la norme IFRS 9 par rapport à l'IAS 39.	Théorie positive de comptabilité.
(Maimoun, 2019)	Impact des normes IFRS sur la responsabilité sociétales des entreprises.	- Théorie positive de comptabilité. -Théorie des parties prenantes.
(Abdellatif & Baghar, 2019)	Impact des normes IFRS sur la communication financière des sociétés immobilières.	-Théorie d'agence. -Théorie des coûts de transaction. -Théorie du signal.

(Laoune & Torra, 2020)	Impact des normes IFRS sur le chiffre d'affaire et indicateurs de création de valeurs actionnariales.	Théorie positive de comptabilité.
------------------------	---	-----------------------------------

Source : Auteurs

2. Evolution de la recherche sur la norme IFRS pour PME au Maroc

2.1. Evolution de la recherche théorique sur la norme IFRS pour PME

La recherche documentaire sur la norme IFRS pour PME a débuté par une comparative. Dans ce sens, (Benhayoun & Marghich, 2018) ont étudié douze composantes principales du CGNC et la norme IFRS pour PME en vue de relever les principales différences et similitudes. Les résultats de l'étude font apparaître des points de convergence et de divergence à l'égard de la définition de la PME, l'objectif, les caractéristiques et/ou principes, distinction entre le passif et capitaux propres, distinction entre produits et charges, comptabilisation, durée d'exercice, présentation des états financiers, et le contenu des annexes.

Ensuite, (Haichar & Haouari, 2018) ont étudié les opportunités offertes par la norme IFRS pour les PME ainsi que les arguments en défaveur de ce référentiel. Les résultats font ressortir que l'utilisation d'un référentiel international commun pour les PME marocaines devrait permettre de favoriser les échanges clients/fournisseurs, l'accès à différentes sources de financement, faciliter l'introduction en bourse, faciliter les comparaisons, simplifier les tâches administratives des PME, réaliser des économies au niveau des groupes, améliorer la maîtrise et réduire les coûts des systèmes d'information. Concernant les limites et difficultés de la mise en place, les résultats font ressortir que les PME concernées par la norme et les comptes visés ne sont pas clairement définis, la norme ne précise ni les utilisateurs des comptes ni leurs besoins, une norme trop complexe. Ainsi la norme IFRS pour les PME n'est pas différente des IFRS complètes. En recourant à la notion de « juste valeur », la norme ne simplifie pas réellement les règles d'évaluation applicables aux PME. C'est une norme coûteuse, présente des méthodes de comptabilisation complexes et une lourdeur des informations à fournir.

Ensuite la recherche sur la norme IFRS pour les PME s'est penchée sur leur processus d'internationalisation. (Chaik, Mayssour & Oujgha, 2020) ont étudié l'utilisation de la norme IFRS des PME, ses avantages et les dangers qui peuvent surgir en cas d'adoption par les PME en sens général. Dans un cadre plus spécifique, ils ont étudié les opportunités et les enjeux qui

peuvent apporter ou engendrer au processus d'internationalisation de certaines PME marocaines exportatrices. Les résultats font ressortir que l'adoption de la norme IFRS pour les PME comprennent un meilleur accès au capital, les institutions financières, les créanciers et les investisseurs en capital-risque qui financent au-delà des frontières peuvent gérer leur capital plus facilement et dotent la PME d'un avantage compétitif important. Dans un milieu économique internationalisé et concurrentiel, l'IFRS pour PME constitue un outil fiable pour les PME exportatrices afin de faciliter leur processus d'internationalisation en leur offrant un meilleur accès au capital et une meilleure communication avec les autres pays utilisant cette norme.

2.2. Evolution de la recherche pratique sur la norme IFRS pour PME

La recherche pratique sur la norme IFRS pour PME a débuté par l'étude des déterminants du choix d'adoption de la norme IFRS pour PME à l'aide d'hypothèses issues de la théorie positive de la comptabilité à savoir la taille, l'exposition à l'international, et le recours à l'endettement comme moyen de financement (El haddad & Amzile, 2015). Les résultats montrent que les PME sondées ne sont pas prêtes à appliquer la norme IFRS pour PME, même si cette norme comprend un ensemble de simplifications par rapport aux IFRS complètes mais non pas par rapport aux normes comptables marocaines.

Ensuite, l'étude des variables microéconomiques d'implémentation de la norme IFRS pour PME au Maroc (Benhayoun & Marghich, 2018). Les résultats de l'étude font apparaître plusieurs variables dont les principales l'ouverture à l'internationale, le niveau de formation, le niveau d'implication, le changement graduel et le système d'information.

Une synthèse de l'évolution de la recherche sur la norme IFRS applicable aux PME au Maroc est présentée dans le tableau ci-dessous.

Tableau n° 3: Synthèse de l'évolution de la recherche sur la norme IFRS pour PME au Maroc

Références	Aspects étudiés	Théories mobilisées
(El haddad & Amzile, 2015)	Déterminants du choix de l'adoption des normes IFRS pour PME.	Théorie positive de comptabilité.
(Benhayoun & Marghich, 2018)	Variables microéconomiques d'implémentation de la norme IFRS pour PME.	Théorie positive de comptabilité.

(Benhayoun & Marghich, 2018)	Principales différences et similitudes entre le CGNC et la norme IFRS pour PME.	-
(Haichar & Haouari, 2018)	Opportunités et difficultés de la mise en place de la norme IFRS pour PME.	-
(Chaik, Mayssour & Oujgha, 2020)	Opportunités de la norme IFRS pour PME au processus d'internationalisation de PME marocaines exportatrices.	-

Source : Auteurs

3. Analyse des nouvelles perspectives de recherche

L'analyse de l'évolution de la revue de littérature effectuée fait ressortir que la recherche sur les normes IFRS au Maroc a pris une nouvelle perspective.

La recherche théorique sur les FULL IFRS fait ressortir le passage des études classiques de contextes, d'enjeux, d'intérêts et les études comparatives à l'étude sectorielle à savoir le secteur immobilier, à l'émergence des études associant les IFRS à la mission des auditeurs financiers, l'évaluation et le pilotage de la performance financière, le contrôle de gestion, le contrôle interne à travers la mise en place d'un manuel de procédure comptable, la démarche de convergence et ceci en mobilisant la théorie positive de comptabilité en tant que cadre théorique. Puis les études sur les facteurs affectant l'adoption des normes IFRS en utilisant la théorie néo-institutionnelle pour expliquer les comportements liés à l'application des normes internationales par les entreprises. Ainsi la recherche théorique sur les FULL IFRS est devenue plus riche par la diversification des thèmes et des théories de recherches.

La recherche pratique sur les normes IFRS complètes a connu à ses débuts l'émergence des études de choix de passage et les facteurs d'adoption, les études de la pertinence des normes IFRS par rapport aux normes comptables marocaines et de gestion de résultat, l'étude d'une ou plusieurs normes spécifiques à savoir les normes impactant le chiffre d'affaire et le secteur bancaire et mobilisent la théorie positive de comptabilité en tant que cadre théorique. La recherche pratique a connu l'introduction de nouveaux concepts à savoir la responsabilité sociétale des entreprises, la création de valeur actionnariale, la communication financière des entreprises (secteur immobilier) et mobilise plusieurs théories en tant que cadre théorique des normes IFRS. L'innovation en matière de recherche pratique sur les FULL IFRS réside dans la

diversification des thèmes de recherches et l'extension de l'utilisation de la théorie positive de comptabilité en tant que cadre théorique unique de recherche à la mobilisation d'un ensemble de théories utilisées conjointement à savoir la théorie d'agence, la théorie du signal, la théorie des coûts de transaction, et la théorie des parties prenantes.

Concernant la norme IFRS pour PME, la recherche théorique a débuté par l'étude comparative portant sur les principales différences entre les deux systèmes comptable pour se pencher aux opportunités de la mise en place de la norme de manière générale et d'une manière plus spécifiques à travers leurs processus d'internationalisation. La recherche pratique sur la norme IFRS pour PME a porté sur les déterminants du choix de l'adoption ou les variables microéconomiques d'implémentation de la norme et reste encore quasi absente. Ainsi la recherche sur la norme IFRS pour PME reste encore peu développée par rapport aux normes IFRS complètes du fait de manque de leur applicabilité.

Conclusion

Nous avons essayé tout au long de cet article d'étudier l'évolution de la recherche sur les normes IFRS au Maroc portant à la fois sur les normes IFRS complètes et la norme IFRS pour PME, pour faire le point sur la nouvelle perspective à laquelle s'est intéressée la recherche. Les résultats font apparaître que la recherche sur les normes IFRS au Maroc a pris une nouvelle perspective par l'introduction de nouveaux concepts et de nouvelles théories. Toutefois notre étude n'échappe pas à des limites. Ainsi, la recherche peut être enrichie en analysant les méthodologies et les modèles de recherches mobilisés. La recherche peut être étendue à une analyse comparative avec les recherches effectuées sur les normes IFRS dans d'autres pays. Ainsi le contenu de cet article donnera sans aucun doute au résultat de cette recherche, l'aspect d'une documentation de coude et de référence pour tout consultant ou chercheur en quête d'information dans ce domaine.

BIBLIOGRAPHIE

- ABDELLATIF ,H. & BAGHAR, N. (2019) « Impact de l'adoption des normes comptables internationales IAS/IFRS sur les communications financières des groupes immobiliers au Maroc », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 11 : Décembre 2019 / Volume 4 : numéro 3 » pp : 108 – 128
- ADJAR, H., CHAKIR, A. & EL MESKINE, L. (2021). IFRS adoption in Morocco in a context of internationalisation and Pan-Africanisation. *Alternatives Managériales Economiques*, 3(1), 69-84.
- AHSINA, K. (2012). Implementing IAS-IFRS in the Moroccan context: an explanatory model. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 2(2), 114.
- AHSINA, K., ZHOUR, A. O. & ELLATIFE, E. (2012). Un modèle logistique pour expliquer l'adoption des normes comptables IAS-IFRS par les sociétés cotées à la bourse de Casablanca. Conférence: Management de la Performance des Organisations : Quelles Spécificités et Quelles Pratiques ?, 1-9.
- AHSINA, K., ZHOUR, A. O. & ELLATIFE, E. (2013). L'adoption des normes comptables internationales IAS-IFRS par les sociétés cotées au Maroc un essai d'observation et de modélisation. *Revue Marocaine de Contrôle de Gestion*, (5), 1-10.
- AHSINA, K., TAOUAB, O. & CHERQAOU, M. B. (2014). L'impact de l'adoption des IFRS sur les sociétés cotées à la bourse de Casablanca: une étude exploratoire. *La Revue Gestion et Organisation*, 2(6), 75-83.
- AHSINA, K., TAOUAB, O. & DAGHRI, T. (2014). An Empirical Investigation of Adopting IFRS Accounting Standards Evidence from Morocco. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(14), 1-5.
- AHSINA, K. & TAOUAB, O. (2017). Y'a-t-il vraiment un besoin pour changer de référentiel comptable au Maroc? La prétendue value relevance des normes comptables IFRS [Is there really a need to change accounting references in Morocco? the alleged value of IFRS accounting standards]. University Library of Munich, Germany, (No. 81397).
- AHSINA, K. (2020). Have the Moroccan National Accounting Council and Academics Researchers Overestimated the Benefits of Adopting IFRS?. *Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies*, 6(4), 1173-1179.
- BAGHAR, N. (2017). La normalisation comptable au Maroc : actualités, enjeux et perspectives. Conférence Internationale en Economie-Gestion & Commerce International.

International Journal of Economics & Strategic Management of Business Process-ESMB, (9), 1-14.

-BENDDIH, M. (2019) « Passage aux normes IAS/IFRS au Maroc : quels effets sur l'évaluation et le pilotage de la performance financière des groupes cotés ? Une exploration théorique » Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 5 : Octobre 2019 / Volume 2 : numéro 4 » p : 471 – 488

-BENHAYOUN, I. & MARGHICH, A. (2016). Les variables d'implémentation de l'IFRS pour PMES, Etude exploratoire des variables micro-économiques au Maroc. Transitions numériques et informations comptables, Nantes, France. pp.cd-rom, 39ème Congrès de l'AFC.

-BENHAYOUN, I. & ABDELLATIF, M. M. (2018). Le CGNC et la norme IFRS pour PMES: étude comparative entre les principes, concepts, états financiers et leurs éléments. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, (5), 571-592.

-CHAIK, S.E, & al (2020), « Les IFRS pour les PME et l'internationalisation des PME : réalité ou mythe ? Une discussion sur le cas marocain », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 2 » pp : 173 – 195

-CHERTI, A. & ZAAM, H. (2016). IFRS Adoption Impact On Financial And Accounting Information Quality: An Exploratory Study On Moroccan Petroleum And Gas Sector. Business and Economic Research, 6(1), 337-351.

-EL HADDAD, M. & AMZILE, R. (2015). La nouvelle norme comptable «IFRS pour PME»: Enquête sur son applicabilité aux PME marocaines [The IFRS for SMEs accounting standard: survey on their applicability to Moroccan SMEs]. International Journal of Innovation and Applied Studies, 11(2), 429.

-ELHAMMA, A. (2012). Presentation of Financial statements: A Comparison between IFRS and Moroccan Accounting System. Oman Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review, 34(963), 1-7.

- EL HAMZA, M. (2018). Les déterminants de l'adoption des normes IFRS par les sociétés cotées à la bourse de Casablanca. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, (5), 1-30.

-ELJAOUAD, M. A. (2018). Principes comptables et sincérité des comptes: étude comparative entre le référentiel comptable marocain et les normes IFRS. Revue Economie & Kapital, (13), 1-21.

-EL IDRISSE RIOUI, S. & AL (2020). « Passage aux normes IAS/IFRS : Quels effets sur les systèmes de contrôle de gestion ? Une exploration théorique », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 2 » pp : 1019 – 1042

- ES-SAYEH, S. (2019). «La recherche sur les normes IFRS au Maroc : une revue de littérature », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 9 : Juin 2019 / Volume 4 : numéro 1 » p : 41 - 59
- GHANDARI, Y. (2018). Passage aux normes IFRS: Quel impact sur les normes d'audit et sur la mission du commissaire aux comptes? .Revue de Consolidation Comptable et de Management de la Performance, (2), 1-10.
- HAOUDI, K. (2015). Passage aux normes IFRS au Maroc: fondements théoriques, intérêt et enjeux [Transition to IFRS in Morocco: Theoretical Foundations, benefits and issues]. International Journal of Innovation and Applied Studies, 10(4), 1299-1311.
- HAOUDI, K. & AASRI, M. R. (2017).Gestion des résultats: normes IFRS vs normes locales, cas des entreprises cotées à la bourse de valeur de Casablanca. Revue Marocaine de Recherche en Management et Marketing, 2(17), 288-309.
- HAICHAR, M. & HAOUARI, S. (2018). Norme IFRS Pour Les Pme : Reel Potentiel De Developpement Ou Systeme Encore Trop Complexe A Mettre En Place Au Maroc ?, IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM) e-ISSN: 2278-487X, p-ISSN: 2319- 7668. Volume 20, Issue 12, PP 36-42.
- HAMZANE, A., BAGHAR, N. & EL MEZOUARI, S. (2018). Adoption des normes comptables internationales IFRS au Maroc: essai d'analyse des enjeux et des contraintes de mise en oeuvre pour le secteur immobilier. Revue de Consolidation Comptable et de Management de la Performance, (1), 1-21.
- HAMZANE, A., & BAGHAR, N. (2019). Impact de l'adoption des normes comptables internationales IAS/IFRS Sur les communications financières des groupes immobiliers au Maroc. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, 3(4).
- HICHAM, M.E. S. K., & BRABIJE, M. (2019). Les Banques Marocaines face à la nouvelle norme de provisionnement des pertes attendues, IFRS 9: Etat des lieux et enjeux. La Revue Marocaine de Contrôle de Gestion, (8).
- HILMI, Y. & FATINE, FZ. (2020). « La mise en place d'un manuel de procédure d'application des IAS/IFRS, comme outil du contrôle interne », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 3 : numéro 2» pp :1 – 24.
- HINAJE, N. & ELHADDAD, M. Y. (2020). Amélioration de la qualité de l'information comptable et financière comme préalable à la convergence du référentiel comptable marocain vers le référentiel comptable international. International Journal of Management Sciences, 3(2).

- KHLIF, H., AHMED, K., & ALAM, M. (2020). Accounting regulations and IFRS adoption in Francophone North African countries: The experience of Algeria, Morocco, and Tunisia. *The International Journal of Accounting*, 55(01), 2050004.
- LAOUANE, A., & TORRA, M. (2020). L'impact de l'adoption des normes IFRS sur le mode de calcul du chiffre d'affaires et son impact sur certains indicateurs mesurant la création de la valeur: Cas des entreprises marocaines cotées à la BVC. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(1).
- MIMOUN, A. (2019). LA RSE ET INTRODUCTION DES NORMES IFRS: QUELLES PRATIQUES DES ENTREPRISES MAROCAINES. *Revue de Consolidation Comptable et de Management de la Performance*, (4).
- RIOUI, S. E. I., RIGAR, M. S., & GRINE, A. (2021). The impact of mandatory IFRS adoption on earnings management: Evidence from Morocco: A multinomial logit approach. In *Journal of Physics: Conference Series* (Vol. 1743, No. 1, p. 012013). IOP Publishing.
- SADQI, A. & RIFKI, S. (2017). Normes IFRS et paramétrage des systèmes d'information et de contrôle de gestion: cas du passage du chiffre d'affaires à la facturation au chiffre d'affaires à l'avancement dans le cadre de la norme IAS 11-IFRS 15. *Finance & Finance Internationale*, (7),1-26.
- TAOUAB, O. (2016). Comparative value relevance among domestic accounting standards and IFRS: A Moroccan stock market perspective. *Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice*, 1-10.
- ZAIM, M., BEY, Y. & MOUSSA, A. (2018). L'adoption des normes IAS/IFRS au Maroc : réalité et perspectives. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, (4), 491-507.