

La diversité des SMP des coopératives : Quels facteurs de contingence ?**-Cas des coopératives de la région de Souss-Massa-****BOUJARFAOUI, M.¹ et EL GHAZALI, M.²**1. Doctorant, laboratoire LRPFPG, ENCG, Casablanca, Maroc, boujarfaoui36@hotmail.com2. Professeur de l'enseignement supérieur, ENCG, Casablanca, Maroc, mb.elghazali@gmail.com**Date de soumission : 15/08/2022****Date d'acceptation : 14/10/2022****Résumé :**

Notre objectif, à travers cette recherche, est double. D'abord décrire les pratiques comptables et de gestion des coopératives étudiées, ensuite identifier les principaux facteurs de contingence qui influencent le niveau de complexité de leurs systèmes de mesure de la performance (SMP).

A partir d'un échantillon de 74 coopératives appartenant à la région de Souss-Massa et sur la base d'un modèle explicatif contenant initialement onze variables explicatives (composées de contingences structurelles et comportementales), nous avons mené une enquête par questionnaire.

Les résultats de notre étude, révèlent que globalement, les SMP existent relativement dans toutes les coopératives de l'échantillon, mais sont rarement complexes. En outre, des pratiques différentes sont relevées dans les coopératives étudiées. Plusieurs facteurs expliquent cette différenciation. En effet, la taille, le degré d'informatisation, le choix de la stratégie de différenciation influencent positivement le degré de complexité du SMP. Alors que l'âge de la coopérative et le fait d'être dirigée par une femme ont plutôt un impact négatif sur le degré de complexité du SMP.

Mots- clés : Coopérative ; SMP ; Complexité du SMP ; Contingence structurelle ; contingence comportementale.

The diversity of PMS in cooperatives: what contingency factors?

-Case of cooperatives in the Souss-Massa region-

Abstract:

Our objective, through this research, is twofold. First describe the accounting and management practices of the cooperatives studied, then identify the main contingency factors that influence the level of complexity of their performance measurement systems (PMS).

From a sample of 74 cooperatives belonging to the Souss-Massa region and on the basis of an explanatory model initially containing eleven explanatory variables (composed of structural and behavioral contingencies), we conducted a questionnaire survey.

The results of our study reveal that overall, PMS exist relatively in all the cooperatives of the sample, but are rarely complex. In addition, different practices are noted in the cooperatives studied. Several factors explain this differentiation. Indeed, the size, the degree of computerization, the choice of the differentiation strategy positively influences the degree of complexity of the PMS. While the age of the cooperative and the fact of being headed by a woman rather have a negative impact on the degree of complexity of the PMS.

Keywords: Cooperative; PMS; PMS complexity; Structural contingency; behavioral contingency.

Introduction :

Ces dernières années, le mouvement coopératif au Maroc ne cesse de se développer, notamment dans le milieu rural. Cette dynamique est expliquée, en partie, par le soutien des pouvoirs publics, notamment à travers des programmes tels que l'INDH, le Plan Maroc Vert...etc. Ainsi, le nombre de coopératives a atteint en 2017 (selon l'ODCO) 20 000 unités et le chiffre ne cesse de progresser depuis. De même que le nombre d'adhérents ne cesse d'augmenter (près de 500 000 en 2017). Cependant, leur contribution dans la création de richesses reste néanmoins très modeste (à peine 1,6% du PIB). Ce faible niveau de performance est expliqué par l'existence de plusieurs contraintes, notamment liées au financement, retard technologique, absence d'équipements sophistiqués, manque de machines et de locaux, faible niveau de maîtrise des principes coopératifs, **mauvaise gestion comptable et financière**, etc. (Benmahane et Rabhi, 2015).

En outre, les coopératives évoluent aujourd'hui le plus souvent dans des environnements turbulents (concurrence, difficultés financières, problèmes d'accès aux réseaux de distribution...), ce qui les mettent davantage sous tension au même titre que les entreprises « classiques ». Ainsi, les coopératives doivent se structurer, revoir leurs **pratiques de gestion** pour assurer leur pérennité et améliorer leurs performances. Dans cette perspective, les coopératives sont appelées à mettre en place des outils de gestion modernes et efficaces (comptabilité générale, comptabilité de gestion, système budgétaire, tableaux de bord...). Ces outils sont susceptibles d'aider les gestionnaires de ces organisations à prendre des décisions pertinentes.

Sur le terrain, si les coopératives ont des caractéristiques communes, se partagent des principes coopératifs universels et évoluant dans un cadre juridique unique, celles-ci restent néanmoins nettement différenciées. En effet, si la majorité restent des entités de petite taille et fonctionnent avec des modes de gestion rudimentaires, d'autres coopératives se sont modernisées et empruntent des méthodes de gestion les plus sophistiquées.

La question centrale retenue dans ce travail est la suivante : « **Quels sont les facteurs qui influencent l'intégration des SMP dans les coopératives ?** »

Notre objectif est d'identifier les déterminants de la diversité des systèmes de mesure de la performance en analysant les facteurs de contingence d'ordre structurel et comportemental susceptibles d'influencer **la complexité du SMP** (à partir de **la théorie de la contingence**). Pour ce faire, nous avons réalisé une enquête par questionnaire auprès d'un échantillon de 74 coopératives relevant de la région de Souss-Massa.

Ce travail est structuré en trois parties, la première est consacrée au cadre théorique et hypothèses de recherche, la seconde à la méthodologie employée et la troisième à la présentation et discussion des résultats de l'étude empirique.

1. Cadre théorique et hypothèses de la recherche

1.1. Définition et caractéristiques de la coopérative

La loi 112.12¹ fixant le cadre juridique des coopératives, au Maroc, définit la coopérative comme étant : « *un groupement de personnes physiques et/ou morales, qui conviennent de se réunir pour créer une entreprise, leur permettant la satisfaction de leurs besoins économiques et sociaux, et qui est gérée selon les valeurs et principes de la coopération reconnus au niveau international* ».

A partir de la définition on peut déduire qu'une coopérative est avant tout une entreprise, mais dont l'objectif principal n'est pas la réalisation du profit (ce qui la distingue de l'entreprise « classique »). Son premier objectif est plutôt de répondre aux besoins économiques et sociaux de ses membres, mais aussi de contribuer à l'amélioration des conditions de vie de la population de son entourage. En conséquence, « *les coopératives constituent, un mode organisationnel spécifique. Elles doivent concilier l'efficacité économique avec leur statut d'entreprises sociales au service de leurs adhérents.* » (Oubal, 2016, P.283).

La coopérative est aussi une organisation qui fonctionne selon des valeurs et principes reconnus mondialement, notamment : la gestion démocratique, la participation économique des membres, l'autonomie, l'éducation, la formation et l'information.

Par ailleurs, évoluant souvent dans un environnement concurrentiel (accès difficile aux marchés), exposée aux mêmes problématiques relatives aux moyens financiers, humains et matériels, la coopérative peut être comparée à une entreprise classique.

1.2. Définition et caractéristiques du concept du « système de mesure de la performance » (SMP)

Chaque organisation poursuit un objectif de performance pour se développer et garantir sa pérennité. Cela conduit les organisations à concevoir et mettre en place des systèmes de mesure de la performance. En effet, « *la définition d'un système de mesure de performance adéquat est un levier de création de valeur parce qu'il permet une évaluation de l'efficacité et de l'efficience des actions menées par l'organisation, ainsi qu'une meilleure compréhension du progrès et des gains réalisés* » (Botton, 2012, P.38).

Anthony, (1988)² donne la définition suivante : « *Un système de mesure de performance est simplement un mécanisme pour améliorer la probabilité du succès de l'entreprise à l'implantation*

¹ La loi 112.12 relative aux coopératives promulguée au 21 novembre 2014 et publiée au BO n° 6696 du 2 Août 2018, vient pour remplacer la loi n°24-83 fixant le statut général des coopératives promulguée en octobre 1984 et mise en application en septembre 1993.

² Cité par BOUAMAMA (2015), p.28.

de la stratégie ». Neely et al., (1995)³ adoptent la définition suivante : « *un outil de gestion qui permet à une entreprise de fournir une évaluation de l'efficacité et l'efficience des actions* ». A partir de ces définitions nous formulons la définition synthétique suivante :

*« Un SMP intègre tout outil, dispositif de gestion relatif aux données quantifiables produites par ou pour la coopérative qu'elles soient obligatoires ou facultatives, historiques ou prévisionnelles, qui recouvrent à la fois les données de la **comptabilité générale** et celles élaborées sur la base de celle-ci à des fins de gestion et d'aide à la décision. Il s'agit, notamment, du **système de calcul de coûts**, de **budgets**, de **tableaux de bord**, d'outils d'analyse financière et de mesure de la rentabilité et du risque* ».

De nombreuses recherches se sont penchées sur l'étude des caractéristiques des pratiques comptables et de gestion dans les entreprises, notamment dans le contexte des PME (Abdel-Kader et Luther, 2008; Al-Omiri et Drury, 2007; Tillema, 2005; Germain, 2004)⁴. Ces travaux utilisent le critère de complexité du système d'information comptable pour refléter la diversité des pratiques comptables et de gestion des entreprises. Certes, l'angle d'attaque diffère d'un chercheur à l'autre, en fonction du centre d'intérêt de chacun, mais ils s'accordent tout de même, sur un point important : « *le choix des indicateurs d'opérationnalisation de la complexité des systèmes d'information comptables est guidé par la recherche d'indicateurs discriminants, c'est-à-dire par la recherche d'indicateurs qui font émerger des pratiques différenciées* » (Bonache et al., 2015, P.150).

En nous inspirant de ces travaux, nous avons choisi la définition suivante de la complexité du SMP : « **La complexité du SMP est caractérisée au regard des données comptables et financières de gestion produites et disponibles dans la coopérative en termes de variété des champs, de fréquence et de contenu (variété et détail)** ».

1.3. Le modèle de recherche

L'objectif principal de ce travail est d'identifier les principaux facteurs susceptibles d'influencer le degré de complexité du SMP d'une coopérative. Pour ce faire, nous avons mobilisé la théorie de la contingence qui, malgré « *son penchant mécaniste et déterministe* », (Germain, 2004, P.36) reste largement utilisée dans les recherches en contrôle de gestion et contribue significativement à l'explication de la diversité des pratiques de contrôle dans les entreprises.

Dans la littérature sur le sujet des SMP, il existe un grand nombre de travaux qui se sont penchés sur l'étude de l'influence que peuvent avoir les facteurs de contingence sur le SMP.

³ Cité par BOTTON, C. et al. (2012), P.41

⁴ Cités par Bonache, A., Chapellier, P. et al., (2015).

Les facteurs de contingence, objet de ces travaux, couvrent la contingence structurelle :

- L'âge de l'entreprise, Chapellier (1994), Ziane (2013), Boumeska (2018).
- La taille de l'entreprise, Bajan-Banaszak (1993), Chapellier (1994), Hoques et James (2000), Germain (2000), Ziane (2013).
- L'informatisation, KALIKA (1987), Chapellier (1994), Davis et Albright (2000), Meyssonier et Pourtier (2006).
- L'incertitude de l'environnement, Germain (2004), Abdel-Kader et Luther, (2008), Chapellier et al. (2013).
- Le secteur d'activité, Bajan-Banaszak (1993), Chapellier (1994).

D'autres travaux se sont intéressés aux facteurs de contingence comportementale :

- Profil du dirigeant (compétence, histoire, famille), Raymond et al. (2004), Chapellier et Ben Hamadi (2012).
- Le niveau et le type de formation, Chapellier (1997), Chapellier (2003).
- La stratégie adoptée, Chenhall, (2003), Sandrino, (2007), Boulianne, (2007), Ziane (2013), Chapellier et al. (2013), Boumeska (2018).

Deux hypothèses principales découlent de cette littérature : le degré de complexité du SMP est influencé par des variables structurelles **(H.1)** et comportementales **(H.2)**.

Si, la majorité de ces travaux est consacrée aux PME, à notre connaissance, peu de travaux, ont été réalisés dans le contexte particulier des coopératives.

S'appuyant sur les travaux précédents et en tenant compte des spécificités des coopératives marocaines, nous avons choisi cinq variables explicatives (variables indépendantes) d'ordre structurel : *l'âge de la coopérative, la taille, l'informatisation, le secteur d'activité et l'incertitude de l'environnement* et six variables d'ordre comportemental : *âge, genre, niveau de formation, type de formation, l'expérience et la stratégie concurrentielle adoptée*.

Nous formulons, ainsi nos deux principales hypothèses :

→ **H.1 : Certains facteurs de contingence d'ordre structurel ont une influence significative sur la complexité du SMP des coopératives.**

Cette première hypothèse principale peut -être déclinée ainsi :

H.1.a : *L'âge de la coopérative influence le niveau de complexité du SMP.*

H.1.b : *Plus la taille de la coopérative est grande, plus son SMP tend à être complexe.*

H.1.c : *Plus le degré d'informatisation des activités de la coopérative augmente, plus le degré de complexité du SMP est élevé.*

H.1.d : *Plus l'environnement de la coopérative est incertain, plus la complexité du SMP augmente.*

H.1.e : Les coopératives artisanales et autres activités de transformation ont des SMP plus complexes que les coopératives relevant des autres activités (agriculture, services et commerce).

→ **H.2 :** Certains facteurs de contingence d'ordre comportemental ont une influence significative sur la complexité du SMP des coopératives.

Cette seconde hypothèse principale peut -être subdivisées comme suit :

H.2.a : Plus le dirigeant est jeune, plus son SMP est complexe.

H.2.b : Les coopératives dirigées par des femmes ont des SMP plus complexes.

H.2.c : Les dirigeants de formation supérieure ont des SMP plus complexes que les dirigeants de niveau de formation inférieur ou autodidactes.

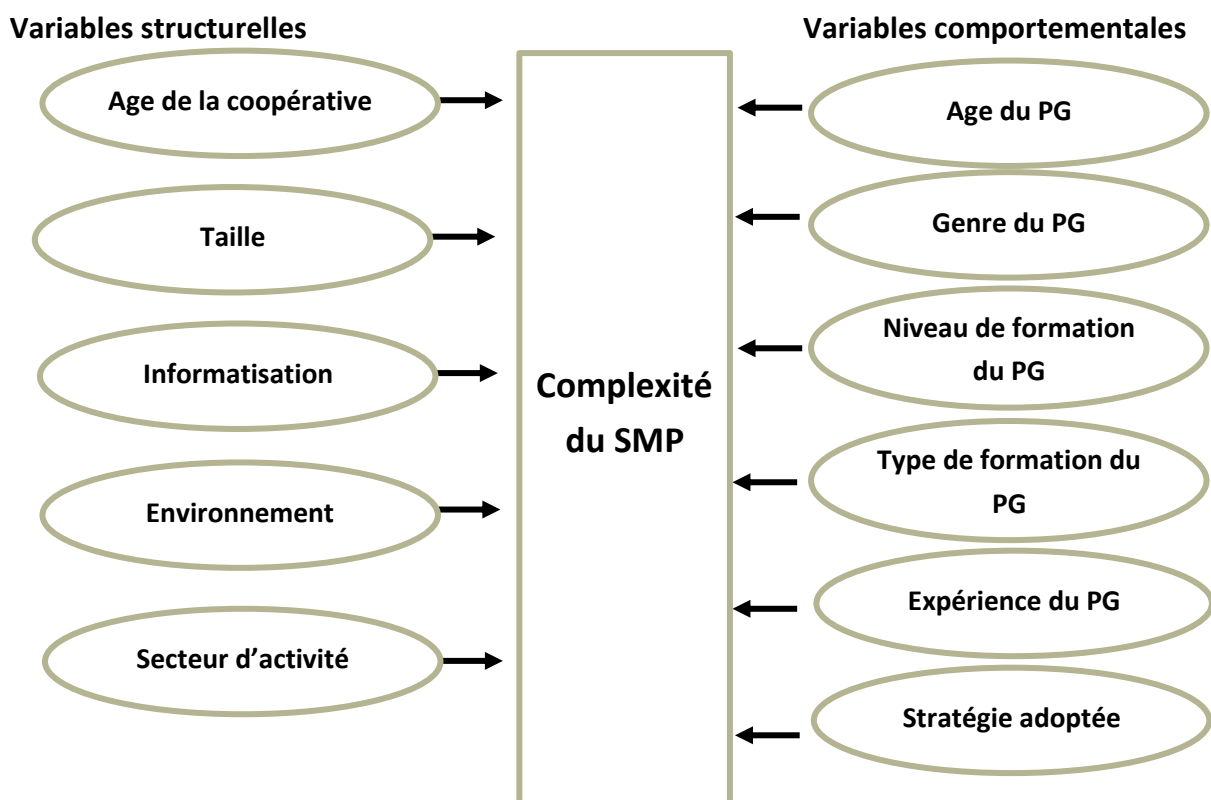
H.2.d : Les dirigeants de formation économique ou de gestion ont des SMP plus complexes que ceux ayant une autre formation de même niveau.

H.2.e : Plus le nombre d'année d'expérience augmente, plus le SMP est complexe.

H.2.f : Les coopératives qui adoptent une stratégie de différenciation ont tendance à développer des SMP plus complexes que les coopératives qui optent pour d'autres stratégies (de coût ou de focalisation).

Le cadre d'analyse relatif à la contingence de la complexité du SMP des coopératives peut être schématisé ainsi : (Figure n°1)

Figure n°1 : Modèle conceptuel de recherche



Source : Elaboré par nos soins

2. Méthodologie de la recherche

Nous présentons, successivement dans ce point, l'opérationnalisation des variables du modèle, les caractéristiques de l'échantillon et les méthodes de collecte et d'analyse des données.

2.1. Opérationnalisation des variables

Pour tester le modèle de recherche, il est évident de commencer par la définition des variables qui le compose et de choisir les mesures appropriées pour les opérationnaliser. Dans cette recherche, l'opérationnalisation de nos variables a été réalisée à l'aide des échelles de mesure reprises directement de la littérature ou après des modifications nécessaires à leur adaptation au contexte particulier des coopératives marocaines.

Nous présenterons, successivement, les modalités d'opérationnalisation de la variable à expliquer (la complexité du SMP) et les variables explicatives (variables de contingence d'ordre structurel et comportemental).

2.1.1. Mesure du degré de complexité du SMP

S'agissant d'une variable latente, Pour sa mesure nous avons élaboré un modèle relatif à la complexité du SMP nous permettant de calculer un score global susceptible d'apprécier le degré de complexité du SMP. Ainsi, nous avons regroupé les caractéristiques du SMP en trois dimensions comprenant treize variables qui totalisent un score global maximum de 19 points.

Le tableau 1 ci-après présente les modalités relatives à l'opérationnalisation de la variable à expliquer « Complexité du SMP ».

Tableau n°1 : Opérationnalisation de la variable « complexité du SMP des coopératives »

Dimension	Variables ⁵	Score par dimension
Complexité associée à l'organisation de l'activité comptable	- variable 1 : Existence d'un service comptable interne ; - variable 2 : Informatisation de la fonction comptable ; - variable 3 : Diffusion des données comptables en interne.	3
Complexité associée aux attributs de la fonction comptable	- variable 4 : Tenue de la comptabilité générale ; - variable 5 : Existence d'un système de calcul de coût ; - variable 6 : Existence d'un système budgétaire ; - variable 7 : Tenue d'un tableau de bord.	4
Complexité associée au détail et à la fréquence de production des données de gestion	- variable 8 : détail de l'information sur les coûts ; - variable 9 : détail de l'information sur les budgets ; - variable 10 : diversité des indicateurs des tableaux de bord ; - variable 11 : fréquence de calcul de coûts ; - variable 12 : fréquence de calcul des budgets ; - variable 13 : fréquence de calcul des tableaux de bord.	12
SCORE GLOBAL DE LA COMPLEXITE DU SMP		19

Source : Elaboré par nos soins

⁵ Toutes les variables sont de type binaire, sauf les variables 9 et 10 qui sont des variables ordinales.

Pour tester la *fiabilité* du construit, nous avons calculé le coefficient α de Cronbach de l'échelle de mesure relative à la variable « Complexité du SMP ». Ce coefficient est de **0,651** (α supérieur à 0,65), ce qui reflète l'existence d'un niveau de cohérence interne de l'échelle **acceptable**. En outre, La corrélation entre les différents éléments qui composent les dimensions de la complexité du SMP est significative au niveau 0,001 (bilatéral), ce qui traduit la *validité* du construit.

2.1.2. Opérationnalisation des variables de contingence (variables explicatives)

Il s'agit des variables de contingence structurelle (âge de la coopérative, taille, l'informatisation, incertitude de l'environnement, secteur d'activité) et comportementale (âge du principal gérant, genre, niveau de formation, type de formation, expérience et stratégie adoptée).

Tableau n°2 : Tableau de synthèse des variables de contingence structurelle

Variable de contingence structurelle	Variables de mesure	Nombre d'items
Age de la coopérative	Nombre d'années d'activité depuis la date de création : nous avons choisi des tranches d'âge (trois tranches) : âge inférieur à 5 ans ; âge compris entre 5 et 10 ans ; âge supérieur à 10 ans.	1
Taille	Nombre de coopérateurs, nous avons encore une fois opté pour des classes de taille : nombre de coopérateurs (N.C) inférieur à 10 ; N.C compris entre 10 et 50 ; N.C compris entre 50 et 100 ; N.C supérieur à 100.	1
L'informatisation	Degré d'utilisation des outils informatiques dans le pilotage de la performance : Pour ce faire, nous avons demandé aux interrogés d'apprécier, sur une échelle de Likert à 5 points, le degré d'utilisation des outils informatiques à trois niveaux : * Utilisation des objets connectés (ordinateurs, tablettes, smartphones...) ; * Utilisation des outils de bureautique (word, excel, powerpoint...) ; * Utilisation des logiciels spécialisés (ERP...).	3
L'environnement⁶	Degré de stabilité de l'environnement (au plan économique et au plan technologique)	2
	Degré de prévisibilité des actions et comportements des concurrents	1
	Degré de prévisibilité des actions et comportements des clients	1
Le secteur d'activité	Type d'activité de la coopérative : variable nominale à 4 modalités, pour son traitement statistique nous l'avons transformée en variable binaire (activité agricole, artisanat/autres activités de transformation).	1

Source : Elaboré par nos soins

⁶ Chacune des trois dimensions caractérisant l'incertitude de l'environnement est mesurée sur une échelle de Likert à 5 points.

Tableau n°3 : Tableau de synthèse des variables de contingence comportementale

Variable de contingence comportementale	Variables de mesure	Nombre d'items
Stratégie	<i>Type de stratégie</i> concurrentielle adoptée (domination par les coûts, différenciation, focalisation)	1
Profil du principal dirigeant	<i>Age</i> : nous avons choisi de procéder par des tranches d'âge : moins de 30 ans ; âge compris entre 30 et 40 ans ; âge compris entre 40 et 50 ans ; âge compris entre 50 et 60 ans ; plus de 60 ans.	1
	<i>Expérience</i> : Nombre d'années d'expérience réparties en trois classes : moins de 5ans ; entre 5 et 10 ans ; plus de 10 ans.	
	<i>Genre</i> : Homme ; femme.	1
	<i>Niveau de formation</i> : La variable niveau de formation comprend cinq modalités : autodidacte ; niveau primaire ; niveau secondaire ; Bac+2 ; niveau supérieur au Bac+2.	1
	<i>Type de formation</i> : La variable type de formation est divisée en deux modalités : Economie/gestion ; autres formations.	1

Source : Elaboré par nos soins

2.2. Caractéristiques des coopératives de l'échantillon

Notre étude empirique est réalisée auprès d'un échantillon de coopératives implantées dans la région de Souss-Massa. Ce choix est justifié principalement par le nombre important d'unités dans la région et aussi par leur diversité en termes de taille et d'activité.

L'échantillon, composé de 74 coopératives, couvre les six provinces de la région afin de garantir sa représentativité.

Près de la moitié des coopératives ont un âge inférieur à 10 ans (45,9%), ce qui témoigne de leur jeunesse. Les coopératives dont l'âge est compris entre 10 et 20 ans représentent 29 % de l'échantillon, tandis que celles ayant un âge supérieur à 20 ans représentent 24%.

Concernant la taille, les coopératives dont le nombre de coopérateurs est inférieur à 10 sont les plus importantes (41,9%), suivies de celles composées d'un nombre de coopérateurs compris entre 10 et 50. Cependant, les plus grandes coopératives (effectif coopérateurs supérieur à 100) ne représentent que 18,9 % de l'échantillon. Cela semble proche des caractéristiques de la population totale avec la dominance des petites coopératives (la moyenne nationale est de 20 coopérateurs).

Comme pour la population totale, les coopératives agricoles sont dominantes dans l'échantillon (près de 74%). Côté genre, 70% des coopératives de l'échantillon sont gérées par des hommes.

2.3. Méthodes de collecte et d'analyse des données

Pour la collecte des données, nous avons opté pour la méthode d'enquête par questionnaire qui nous paraît la plus convenable à notre question de recherche. En outre, le questionnaire est

souvent l'un des outils utilisés lorsqu'on opte pour un positionnement épistémologique positiviste conduisant vers une démarche hypothético-déductive.

Un pré-test auprès d'un échantillon réduit (environ 10 coopératives) a été réalisé, afin de s'assurer de la compréhension des questions et de leur lisibilité. Des reformulations de certaines questions ont été réalisées à ce stade pour améliorer leur qualité. La version finale du questionnaire a été administrée directement auprès d'un échantillon de 74 coopératives appartenant aux six provinces de la région Souss-Massa : Tiznit ;Tata ; Chtouka-Aït baha ;Taroudant ; Inezgane-Aït melloul et Agadir-Idaoutanan.

Pour valider notre modèle conceptuel relatif à la contingence des SMP des coopératives, nous procédons aux tests statistiques, sous SPSS 25, de nos hypothèses de recherche. Dans ce cadre, nous avons choisi d'utiliser la méthode de la régression linéaire multiple par la méthode des Moindres Carrés Ordinaires (MCO). Plus précisément, nous avons opté pour la méthode de la régression pas à pas « stepwise ». Ce choix est justifié par la présence d'un grand nombre de variables indépendantes. En effet, notre modèle conceptuel est composé de 11 variables explicatives. Ce que nous avons considéré comme suffisant pour recourir à l'emploi de cette méthode de régression.

Cependant, certaines variables de notre modèle étant qualitatives, nous avons eu recours à leur transformation préalable afin de satisfaire à l'exigence de la méthode de régression linéaire multiple.

3. Résultats et discussion

Les résultats de cette étude empirique nous ont permis d'atteindre nos deux objectifs principaux : décrire les pratiques de gestion des coopératives de l'échantillon à travers les caractéristiques de leurs SMP (3.1) et tester les liens entre les facteurs de contingence et le degré de complexité du SMP de ces organisations (3.2).

3.1. Caractéristiques des SMP des coopératives de l'échantillon

Le degré de complexité du SMP des coopératives est mesuré par le score total obtenu au niveau de ses trois dimensions le caractérisant.

Les données relatives au score total obtenu par les coopératives de l'échantillon au niveau des différentes dimensions caractérisant la complexité du SMP sont regroupées dans le tableau ci-dessous.

Tableau n°4 : Statistiques descriptives relatives à la variable « Complexité du SMP »

Dimension	Moyenne	Ecart-type	Minimum	Maximum
Organisation de la fonction comptable	2,0270	0,68192	1,00	3,00
Attributs du Système comptable et de gestion	2,4324	1,08642	0,00	4,00
Détail et fréquence de production des données comptables et de gestion	3,7297	3,40546	0,00	10
Score total de complexité du SMP	8,1892	4,83615	1,00	17

Source : Elaboré par nos soins

Globalement, les SMP existent relativement dans toutes les coopératives de l'échantillon, mais sont rarement complexes. En chiffres, le degré de complexité moyen est de 8,1892/19 avec un écart-type de 4,83615. La note minimale est de 1 et la note maximale est de 17.

S'il est vrai que plus de 90% des coopératives de l'échantillon déclarent tenir une comptabilité générale, cependant seulement moins de 30% disposent d'un service comptable en interne le reste (70%) sous-traitent la totalité de la fonction ce qui empêche de développer des SMP complexes. En effet, près de 32% des coopératives de l'échantillon déclarent qu'elles ne disposent pas d'un système de calcul de coût, 60% n'ont pas de pratique budgétaire et 55% ne tiennent pas de tableaux de bord.

On peut conclure que dans la majorité des coopératives interrogées, le SMP est peu complexe et se limite le plus souvent à la production des documents obligatoires. Les raisons qui sont souvent invoquées à cette situation sont multiples : manque de ressources humaines qualifiées, activité non régulière surtout dans la période de la pandémie de Covid 19, manque de moyens financiers et matériels...etc.

3.2. Liens entre les facteurs de contingence et la complexité du SMP

L'objet de ce point est de répondre à notre principale question de recherche, celle qui *concerne l'influence des facteurs de contingence (structurels et comportementaux) sur la « complexité du SMP » des coopératives.*

3.2.1. Influence des facteurs de contingence sur la complexité du SMP : tests des hypothèses de recherche

Après codification des différentes variables de contingence, le modèle peut s'écrire :

$$\text{COMSMP}_i = \beta_0 + \beta_1 (\text{ACT}_i) + \beta_2 (\text{AGECO}_i) + \beta_3 (\text{TAIL}_i) + \beta_4 (\text{ENVG}_i) + \beta_5 (\text{INFO}_i) + \beta_6 (\text{STRA}_i) + \beta_7 (\text{AGEPGER}_i) + \beta_8 (\text{GENRPG}_i) + \beta_9 (\text{EXPPG}_i) + \beta_{10} (\text{NIVFOR}_i) + \beta_{11} (\text{TYPFOR}_i) + \varepsilon_i$$

Avec : β_0 : la constante de la régression ; $\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_{11}$: paramètres à estimer (coefficients de régression standardisés), ε : terme de l'erreur résiduelle.

Le Tableau n°6 présente les résultats de l'analyse de régression multiple appliquée au modèle.

Tableau n°5 : Résultat de l'analyse de la régression du modèle

Variables	Coefficient estimé (β_i)	Test t	Signification	Test de colinéarité	
				Tolérance	VIF
Constante		-1,207	0,232		
Age de la coopérative	-0,326	-3,461	0,001***	0,448	2,234
Taille	0,627	6,209	0,000***	0,390	2,561
Degré d'informatisation	0,514	5,878	0,000***	0,519	1,925
Stratégie de différenciation	0,221	3,463	0,001***	0,978	1,023
Genre du principal gérant	-0,284	-4,081	0,000***	0,820	1,219
Incertitude de l'environnement	Variables exclues du modèle par la méthode pas à pas.				
Secteur d'activité					
Age du principal gérant					
Expérience du principal gérant					
Niveau de formation du principal gérant					
Type de formation du principal gérant					
N (nombre de coopératives)	74				
R ² (coefficient de corrélation multiple)	0,729				
R ² ajusté (coefficient de détermination multiple)	0,710				
Coefficient F de Fisher (α)	36,661***				

Variable dépendante : degré de complexité du SMP.

(*) : significatif au seuil de 0,05 ; (**) : significatif au seuil de 0,01 ; (***) : significatif au seuil de 0,001.

Le tableau ci-dessus présente les variables introduites dans le modèle : Taille (nombre de coopérateurs), degré d'informatisation, stratégie de différenciation, genre du principal gérant, âge de la coopérative. Les autres variables indépendantes (activité, incertitude de l'environnement, âge du principal gérant, niveau de formation du principal gérant, type de formation du principal gérant, expérience du principal gérant) ne sont pas prises en compte car ne contribuent pas significativement à la régression.

L'analyse de la variance (ANOVA) relative au modèle de régression indique que la valeur de Fisher est de **36,661** et que celle-ci est significative à $p < 0,001$ (Sig=0,000). Nous pouvons donc conclure, sans grand risque d'erreur, que le modèle contribue à expliquer la complexité du SMP. L'hypothèse nulle est ainsi rejetée. Ce sont donc bien les variables indépendantes (facteurs de contingence structurels et comportementaux) qui expliquent la variation de la variable dépendante (la complexité du SMP).

Un autre indice renseignant sur la qualité du modèle est le R² ajusté. Cette mesure indique que la régression réalisée sur les variables explicatives explique **71 %** de la variance totale (R² ajusté = 0,71). En conséquence, le modèle de régression est valide car ajusté aux données observées.

Par ailleurs, les résultats du test de colinéarité montrent que tolérances et facteurs d'inflation de la variance (VIF) sont proches de 1, largement dans les limites recommandées (tolérance > 0,3 et VIF < 3,3). Les variables explicatives sont donc peu corrélées entre elles, ce qui est *un indice de qualité du modèle*.

3.2.2. Présentation du modèle final validé

A partir des résultats de la régression linéaire multiple du modèle théorique, seuls cinq facteurs de contingence sur onze ont une influence significative sur le degré de complexité du SMP : l'âge de la coopérative, la taille, l'informatisation, le choix de la stratégie de différenciation et le genre du principal gérant.

→ L'influence de « l'âge de la coopérative » sur la complexité du SMP :

La valeur du coefficient de la variable « Age de la coopérative » ($\beta = -0,3461$) étant significative (au seuil d'alpha de 0,001), celle-ci contribue, donc, à l'explication du niveau de complexité du SMP des coopératives.

L'hypothèse (H1.a) selon laquelle l'âge de la coopérative influence le niveau de complexité du SMP est donc confirmée. Autrement dit, les coopératives qui ont un âge plus élevé, utilisent des SMP moins complexes. Donc, l'hypothèse **H1.a est acceptée**.

Ce résultat est à l'opposé des résultats obtenus par d'autres chercheurs. Ziane (2013), conclue que l'âge de l'entreprise n'exerce aucun lien significatif sur les caractéristiques des tableaux de bord. Chapellier (1994), de son côté, a démontré l'absence de lien entre l'âge de l'entreprise et les pratiques comptables.

Notre résultat qui confirme une relation inverse entre l'âge de la coopérative et la complexité de son SMP peut trouver son explication dans le fait que les anciennes coopératives sont souvent dirigées par des personnes âgées, peu formées qui ont tendance à gérer par l'intuition que par des SMP formalisés et complexes.

→ L'influence de « la taille » sur la complexité du SMP :

La valeur du coefficient de la variable « Taille » ($\beta = 0,627$) étant significative (au seuil d'alpha de 0,001), celle-ci contribue, donc, à l'explication du niveau de complexité du SMP des coopératives. L'hypothèse (H1.b) selon laquelle la taille influence positivement le niveau de complexité du SMP est donc confirmée. Autrement dit, les coopératives de grande taille (nombre plus élevé de coopérateurs) utilisent des SMP plus complexes. Donc, **l'hypothèse H1.b est acceptée**.

Ce résultat s'accorde avec les résultats obtenus dans d'autres travaux de recherche qui traitent le lien entre la taille de l'entreprise et les caractéristiques de son système de contrôle de gestion (Merchant, 1981 ; Kalika, 1987 ; Chapellier, 1994 ; Bergeron, 1996 ; Germain, 2000). L'explication qui est souvent avancée est que l'augmentation de la taille de l'entreprise, notamment en termes

d'effectifs, rend souvent complexe la gestion et le contrôle de l'entreprise conduisant ainsi à une sorte de différenciation des systèmes de contrôle de gestion.

→ **L'influence du degré d'informatisation sur la complexité du SMP :**

La valeur du coefficient de la variable « degré d'informatisation » ($\beta = 0,514$) étant significative (au seuil d'alpha de 0,001), celle-ci contribue, donc, à l'explication du niveau de complexité du SMP des coopératives.

L'hypothèse (H1.c) selon laquelle l'utilisation des outils informatiques a une influence positive sur le niveau de complexité du SMP est donc confirmée. Autrement dit, les coopératives qui ont un degré d'informatisation plus élevé, utilisent des SMP plus complexes. Donc, l'hypothèse **H1.c est acceptée**.

Ce résultat concorde bien avec les conclusions issues d'autres travaux de recherche théoriques et empirique qui se sont intéressés au lien potentiel entre l'informatisation des activités de l'entreprise et la formalisation ou la complexité du SMP (Davis et Albright, 2000 ; Meyssonier et Pourtier, 2006)⁷. En effet, les résultats de ces travaux suggèrent que « *l'utilisation des outils informatiques implique des mutations considérables dans les pratiques de contrôle de gestion, notamment dans le choix des indicateurs de performance* »⁸.

→ **L'influence de «la stratégie de différenciation » sur la complexité du SMP :**

La valeur du coefficient de la variable « Stratégie de différenciation » : ($\beta = 0,221$) étant significative (au seuil d'alpha de 0,001), celle-ci contribue, donc, à l'explication du niveau de complexité du SMP des coopératives.

L'hypothèse (H2.f) selon laquelle le choix de la stratégie de différenciation influence positivement le niveau de complexité du SMP est donc confirmée. Autrement dit, les coopératives ayant fait le choix de la différenciation comme stratégie concurrentielle utilisent des SMP plus complexes. Donc, **l'hypothèse H2.f est acceptée**.

Ce résultat est conforme à celui de Boumeka (2018) qui suggère que l'adoption d'une stratégie de différenciation favorise chez les coopératives l'utilisation très poussée de contrôle de gestion. D'autres travaux ont également confirmé l'existence de lien significatif entre une stratégie de différenciation et l'utilisation de SMP incluant des indicateurs variés, financiers et non financiers (Perera et Poole (1997), Abernathy et Lilis (1995).

⁷ Cité par BOUAMAMA (2015).

⁸ BOUAMAMA (2015), P. 263.

→ L'influence de « genre du principal gérant » sur la complexité du SMP :

La valeur du coefficient de la variable « Genre du principal gérant » ($\beta = -0,284$) étant significative (au seuil d'alpha de 0,001), celle-ci contribue, donc, à l'explication du niveau de complexité du SMP des coopératives.

L'hypothèse (H2.b) selon laquelle le genre du principal gérant influence le niveau de complexité du SMP est donc confirmée. Autrement dit, les coopératives qui ont comme principal gérant une femme, utilisent des SMP moins complexes. Donc, **l'hypothèse H2.b est acceptée.**

Ce résultat confirme l'influence du genre du principal gérant sur le niveau de complexité du SMP de la coopérative, mais dans le sens négatif. C'est-à-dire que la coopérative dirigée par une femme utilise un SMP moins complexe. L'explication peut être le fait que les coopératives féminines existent souvent dans le milieu rural et composées par des femmes majoritairement analphabètes ou avec un niveau de formation bas.

Conclusion et perspectives :

En guise de conclusion, nous présentons les principaux apports théoriques et pratiques qui constituent notre contribution à la recherche relative à ce sujet. Nous mettons aussi l'accent sur certaines limites relatives à notre travail. Et en fin nous présenterons succinctement des pistes de réflexions qui peuvent constituer des prolongements pour des recherches futures.

→ Les apports de la recherche :

Ce travail contribue à la recherche principalement à deux niveaux : théorique et pratique.

Les principaux apports **théoriques** de ce travail peuvent être résumés en deux éléments. Le premier apport peut être la contribution à l'enrichissement des travaux relatifs à l'explication de la diversité des SMP en utilisant les approches contingentes. En effet, cette étude s'inscrit dans la continuité, et selon une logique cumulative, des travaux antérieurs sur la contingence en contrôle de gestion. En effet, si les travaux de recherches relatifs aux approches contingentes, spécialement les études qui s'inscrivent dans un courant positiviste en matière de contrôle de gestion sont relativement abondantes, rares sont ceux qui se sont intéressés au secteur coopératif et de l'ESS en général. En effet, plusieurs études réalisées se sont penchées sur la grande entreprise, la PME, et dans une certaine mesure les organisations publiques. Le deuxième réside dans la conception d'un modèle explicatif de la diversité du SMP par son degré de complexité. Ce travail réalisé sur la base d'une littérature riche et variée est caractérisé par la prise en compte de multiples facteurs de contingence aussi bien structurels ou comportementaux, ce qui constitue une richesse.

Sur le plan **pratique**, il est à souligner que la principale contribution de ce travail réside dans le questionnaire d'enquête employé pour collecter des données auprès de notre échantillon de coopératives. Certes, le questionnaire a été élaboré sur la base des travaux antérieurs, mais sa conception en tenant compte du contexte des coopératives marocaines, le rend un outil intéressant en matière de diagnostic des pratiques de gestion de ces organisations.

Le deuxième apport pratique de ce travail est, d'abord, de décrire les pratiques de mesure de la performance des coopératives marocaines, ensuite d'expliquer selon une approche contingente la diversité de ces pratiques. En effet, notre étude empirique va constituer une contribution à la compréhension des facteurs de contingence qui expliquent les pratiques des coopératives. Une telle compréhension est susceptible de conduire les dirigeants des coopératives à prendre des mesures nécessaires pour mettre en place des SMP à même de leur permettre de piloter la performance de leurs organisations.

→ **Les limites de la recherche :**

Comme tout travail humain, cette recherche présente des limites. Celles-ci sont d'ordre théorique et pratique.

Au niveau **théorique**, la limite majeure réside dans la prise en compte de quelques facteurs de contingence et la décision d'ignorer d'autres facteurs malgré leur apparition dans certains travaux antérieurs (la culture, la structure organisationnelle, le style de direction, ...etc). Cette réduction du nombre de variables de contingence est imposée par des contraintes méthodologiques. Une autre limite peut être celle inhérente aux approches contingentes en général. En effet, malgré la contribue majeure de la théorie de la contingence à la compréhension des systèmes de contrôle (Covaleski et al., 1996)⁹, elle est souvent critiquée par son penchant mécanique et déterministe (Bouquin, 1994).

Au niveau **méthodologique**, on peut considérer la taille de l'échantillon comme une limite principale. En effet, un échantillon de 74 coopératives dans une seule région du Maroc est susceptible d'influencer sa représentativité et empêcher toute possibilité de généralisation des résultats de l'étude. La deuxième limite, d'ordre méthodologique, concerne le type de questions (questions fermées) qui réduit l'accès à des informations beaucoup plus profondes. De même que les questions ont été limitées à des aspects plus généraux pour éviter des questions « sensibles » qui risquent de dissuader les interrogés, comme celles relatives à la rentabilité, au chiffre d'affaires malgré la pertinence de ces données pour l'analyse.

⁹ Cité par Germain C., (2004)

→ Les prolongements pour des recherches futures :

Compte tenu de ces limites, des prolongements futurs sont susceptibles d'enrichir la recherche sur les pratiques des coopératives en matière de mesure de la performance. Ces prolongements peuvent prendre, à notre avis, au moins trois directions.

La première consisterait à élargir le cadre **théorique** pour intégrer des approches constructivistes ayant comme préoccupation l'étude de l'appropriation des outils de gestion dans le contexte particulier des coopératives. Dans ce cadre, on peut citer la théorie néo-institutionnelle et la théorie de la régulation sociale de Reynaud.

Ce cadre théorique nécessite un remaniement de l'appareil **méthodologique**, via des études beaucoup plus approfondies en faisant appel à des méthodes qualitatives et l'augmentation de la taille de l'échantillon afin d'améliorer sa représentativité nécessaire à la généralisation des résultats de l'étude.

Bibliographie :

Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2008), « The impact of firm characteristics on management accounting practices : A UK-based empirical analysis », *The British Accounting Review*, vol. 40, n° 1, p. 2-27.

Abernethy M.A. et Lillis. A.M. (1995), "The impact of manufacturing flexibility on management control system design", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n°4, pp. 241-258

Al-Omiri, M. & Drury, C. (2007), « A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations », *Management Accounting Research*, vol. 18, n° 4, p. 399-424.

Anthony R.N. (1988), "The Management Control Function", Harvard Business School Press, Boston.

Bajan-Bansazak, L. (1993), « L'expert-comptable et le conseil de gestion en PME », *Revue Française de Comptabilité*, N° 249, octobre, pp. 95-101.

Benmahane, M. et Rabhi, D. (2015), « Les coopératives marocaines : quels sont les outils de gestion pour une meilleure performance ? », *Revue internationale de l'innovation et des études appliquées*, vol. 11, num. 3, pp. 615–622, juin 2015.

Bergeron, H. (1996), « Différenciation des systèmes de données et représentations en contrôle de gestion : essai d'observation et d'interprétation », Thèse de doctorat, Université de Montpellier II.

Bergeron, H. (2000), « Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ? », 21ème congrès de L'AFC, May 2000, France.

Bonache, A., Chapellier, P., Ben Hamadi, Z. & Mohammed, A. (2015), « Les déterminants de la complexité des systèmes d'information comptables des dirigeants de PME : contingences culturelles et endogénéité. » *Management international*, 19(3), 148–168.

Botton, C. et al. (2012), « Système de gestion de la performance : les conditions du succès » Gestion 2000 2012/2 Volume 29 P.37 à 52.

Bouamama, M. (2015), "Nouveaux défis du système de mesure de la performance : cas des tableaux de bord", Thèse de Doctorat, Université de Bordeaux, France.

Boulianne E. (2007), « Revisiting fit between AIS design and performance with the analyzer strategic-type », *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 8, p. 1-16.

Boumeska, M. (2018), « Pratiques du contrôle de gestion dans les coopératives agricoles au Maroc : Etude exploratoire sur la région Souss Massa », *International Journal of Economics and Strategic Management of Business Process*, vol.11 P27-32.

Bouquin H. (1994), « *Les fondements du contrôle de gestion* », PUF, collection Que sais-je ?

Chapellier P. (2003), « Les apports d'Internet à la mission de l'expert-comptable dans les petites entreprises », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol. 9, n° 2, p. 171-187.

Chapellier, P. (1994), « Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Montpellier 2.

Chapellier, P. (1997), « Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME », *Revue internationale PME*, numéro 1, 1997, P.9-41.

Chapellier, P. et Ben Hamadi, Z. (2012), « Le système de données comptables des dirigeants de PME tunisiennes : complexité et déterminants », *Management international*, Volume 16, numéro 4, été 2012, P. 151-167.

Chapellier, P., Mohammed, A. et Teller, R. (2013), « Le système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes : complexité et contingences », *Management Prospective Ed. | « Management & Avenir »*, 2013/7 N° 65 | pages 48 à 72 ISSN 1768-5958.

Chenhall R.-H. (2003), « Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, n° 2-3, p. 127-168.

Covaleski.M.A., Dirsmith M.W. et Samuel S. (1996), « Managerial Accounting Research : The Contributions of Organizational and Sociological Theories », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, p. 1-35.

Davis, S. et Albright, T. (2000), « The Changing Organizational structure and Individual Responsibilities of Managerial Accountants: A Case study », *Journal of Managerial Issues*, Vol. 12, Issue 4, pp. 446-468.

Development in the last decade and a research agenda for the next", *International Journal of Operations and Production Management*, Vol. 25, No.12, 1264-1277.

Germain, C. (2000), " Contrôle organisationnel et contrôle de gestion : la place des tableaux de bord dans le système de contrôle des petites et moyennes entreprises ", Thèse de doctorat, Bordeaux, Université Montesquieu - Bordeaux IV.

- Germain, C. (2004), « La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME », *Finance Contrôle Stratégie – Volume 7*, N° 1, mars 2004, p. 33 – 52.
- Hoque Z. et James W. (2000), "Linking the balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance", *Journal of Management Accounting Research*, vol.12, pp. 1-17.
- Kalika M. (1987), « *Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances* », Économica.
- Lavigne B. (2002), « Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 8, Vol. 1, mai, pp. 25-44.
- Merchant K. (1981), « The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behaviour and Performance », *The Accounting Review*, vol. 56, n° 4, October, p. 813-829.
- Meyssonier, F. et Pourtier, F. (2006), « Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, juin.
- Neely, A., Gregory, M., Platts, K., (1995), "The Evolution of Performance Measurement Research: Oubal, K. (2016), « Particularités des coopératives : vers la nécessité de conception des fonctions managériales spécifiques », *Revue Marocaine de recherche en management et marketing*, N°13, Janvier-Mars 2016, pp.281-299.
- Perera S., Harrison G. et M. Poole (1997), "Customer-focused manufacturing strategy and the use of operationsbased non-financial performance measures: a research not", *Accounting Organization and Society*, vol.22, n°.6, pp.557-572.
- Raymond L., Bili S. et El-Alami D. (2004), « L'écart entre le consultant et la P.M.E. : analyse et perspectives », *Gestion*, Vol. 28, n° 4 (hiver), p. 52-60.
- Sandrino T. (2007), « Introduction the First Management Control Systems: Evidence from the Retail Sector », *The Accounting Review*, Vol. 82, N° 1 : 265-293.
- Tillema, S. (2005), « Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication », *Management Accounting Research*, vol. 16, n° 1, p. 101-129.
- Ziane, H. (2013), « Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances », Thèse de Doctorat, Université Montesquieu Bordeaux IV, France.