



**Système d'information comptable : une approche
contingente des facteurs clés de succès de l'adoption de la
comptabilité générale par les universités publiques
marocaines**

**Accounting information system: a contingent approach to
the key success factors of the adoption of general accounting
by Moroccan public universities**

***Hatim Kerroum, *Bouchra El Abbadi**

h.kerroum@umi.ac.ma, elabbadib@yahoo.fr

*Ecole Nationale de Commerce et Gestion Tanger, Université Abdelmalek Essaadi,
Tanger

Résumé : La littérature sur la théorie de contingence est très abondante concernant les systèmes de gestion dans leur globalité (*Lawrence & Lorsch 1973; Crozier & Friedberg 1977; Mintzberg 1982*). Elle est nombreuse quand il s'agit de la contingence du contrôle de gestion (*Chiapello 1996; Pariente 1998, 1999; Germain 2004, 2005; Sponem 2010*) de gestion de ressources humaines (*Barrette 2005; Fabi 2010*), ou même des systèmes d'information (*Ghorbel 2012*). Mais elle est très insuffisante lorsqu'il s'agit des contingences des systèmes comptables dans un contexte public. Ainsi, nous tenterons de mettre en lumière l'influence des facteurs de la contingence sur l'adoption des systèmes comptables, et plus précisément la comptabilité générale de l'Etat par les universités publiques marocaines.

Mots clés : *Comptabilité générale de l'Etat, Universités publiques marocaines, facteurs de contingence, facteurs clés de réussite, choix d'adoption du système.*

Abstract: The literature on contingency theory is very abundant concerning management systems as a whole. (*Lawrence et Lorsch 1973; Crozier et Friedberg 1977; Mintzberg 1982*). It is numerous when it comes to the contingency of management control (*Chiapello 1996; Pariente 1998, 1999; Germain 2004, 2005; Sponem 2010*), of human resources management (*Barrette 2005; Fabi 2010*), or even information systems (*Ghorbel 2012*). But it is very inadequate when it comes to accounting system contingencies in a public context. Thus, we will try to highlight the influence of contingency factors on the adoption of accounting systems, and more specifically the general accounting of the State by Moroccan public universities.

Key words : *General accounting of the State, Moroccan public universities, contingency factors, key success factors, choice of adoption of the system.*



Introduction

L'enseignement supérieur au Maroc constitue un secteur stratégique dans les politiques publiques, il s'est fortement complexifié, il évolue dernièrement dans une conjoncture défavorable marquée par une raréfaction des moyens et ressources. Dans ce contexte, son système financier est devenu plus fragile, sa conduite est devenue de plus en plus difficile, et la question de sa bonne gestion a été posée fortement. Cette contrainte pèse sur les ressources de presque toutes les universités publiques, celle-ci rend incontournable la question de rationalisation de leur utilisation, ainsi qu'un besoin d'adaptation à un environnement de plus en plus incertain et changeant.

Toutefois, cette nouvelle exigence, ne pourra se faire sans moduler leur style de gestion financière, par l'adoption d'une approche, fondée sur l'instauration d'une nouvelle vision, tournée vers l'anticipation, et l'adaptation aux changements perpétuels qui s'opèrent. Le législateur à travers l'institutionnalisation de la loi organique de la loi de finances (LOLF) ⁽¹⁾, mise en vigueur en 2015, oblige généralement les établissements de l'Etat, et particulièrement les universités publiques à mettre en place un nouveau système comptable, fondée principalement sur *la comptabilité générale de l'Etat*. Si ce constat semble désormais acquis, sa traduction dans la culture administrative et politique de ces dernières est encore en construction.

Certes, le système de la comptabilité générale s'avère indispensable pour les établissements universitaires. Mais, il n'en demeure pas moins que cette pratique est quasiment absente dans ces dernières qui n'osent pas, jusqu'aujourd'hui, l'adopter à leur profit. Cela tient surtout au fait que l'adoption d'un tel système n'est jamais aisée, dans le sens où il exige un véritable effort d'adaptation. Aussi, vouloir l'intégrer dans des structures telles que les universités nécessite à priori de prendre en considération les spécificités du secteur. La mise en place de ce système au sein de ces établissements, demeure donc une problématique complexe, qui reste sans réponse, et mérite ainsi plusieurs recherches consécutives.

Dans cette optique, notre recherche sera focalisée, sur les voies d'implantation de ce nouveau mécanisme au sein des universités publiques marocaines (UPM), d'où la question principale de la recherche : « *quelles sont les raisons légitimant l'adoption de la comptabilité générale au sein des universités publiques marocaines? Et comment les facteurs de contingence peuvent-ils guider le choix de ce système dans ce nouveau contexte organisationnel ?* ».

1. Notion de la comptabilité de l'Etat : éclairage conceptuel

La comptabilité de l'Etat, et en l'occurrence des universités marocaines, entant qu'établissements publics administratifs, est considérée comme un ensemble de dispositions législatives et réglementaires régissant la gestion des opérations financières des établissements publics. *Le Décret Royal n°330-66* portant règlement de la comptabilité publique qui constitue, le texte de base régissant toutes opérations de recettes et dépenses de l'université, la définit dans son premier article comme étant

(¹) Dahir n° 1-15-62 du 14 chaabane 1436 portant promulgation de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances. (B.O. n° 6370 du 18 juin 2015).



: « l'ensemble des règles qui régissent, les opérations financières et comptables de l'Etat »⁽²⁾. Ce décret fait référence à une comptabilité budgétaire à partie simple, dont le but recherché est de suivre l'exécution des budgets tout en respectant les autorisations de crédit par rubrique budgétaire.

Ayatallah B. (2008), précise que : « la comptabilité de l'Etat reste fondamentalement une comptabilité à partie simple, elle décrit les opérations budgétaires, elle se fonde sur des impératifs de sauvegarde des deniers publics ». Bissaad A. (2001), indique aussi que : « traditionnellement, la comptabilité de l'Etat est essentiellement une comptabilité de caisse, orientée vers le contrôle limitatif d'une dépense, et la prévention de la fraude et de détournement ». Pour Ghysels par comptabilité de caisse, il désigne « du nom de comptabilité simple l'enregistrement chronologique des recettes et des dépenses découlant d'encaissements ou de décaissements d'argent » (Ghysels, 2013, p.1).

En l'occurrence, la comptabilité universitaire se caractérise par aspect rudimentaire fondé sur une simple nomenclature des comptes limitée à l'enregistrement des opérations budgétaires selon une optique des encaissements et décaissements, il s'agit d'une comptabilité de caisse, où seuls les flux de dépenses et recettes sont comptabilisés. Elle a pour objet principalement la description et le contrôle de l'exécution des opérations budgétaires, elle ne retrace que les mouvements liés aux encaissements et réglements. Afifa Dassouli (2015), confirme aussi que : « le cadre comptable actuel se limite à l'enregistrement des opérations budgétaires et de trésorerie dans une optique d'encaissements et décaissements ». Elle ajoute que cette logique a entretenu durablement le mythe de consommation des crédits tels qu'il a été fixé par les autorisations, et encadrés par les règles de la comptabilité publique.

Si celle-ci est totalement mise en pratique au sein des universités, la comptabilité à partie double selon les dispositifs du code général de normalisation comptable n'est pas encore réellement instaurée. Or, l'article 18 de l'arrêté 2-2471 DE/SPC de la DEPP portant organisation comptable et financière des universités prévoit la tenue d'une comptabilité générale parallèlement à la comptabilité publique, il précise que les règles applicables à la comptabilité générale doivent être conforme au code général de normalisation comptable, et que les universités publiques doivent publier annuellement leurs comptes consolidés dans le bilan, le compte produits et charges, ainsi que les autres annexes au bulletin officiel. L'article 31 de la loi organique n° 130-13⁽³⁾ indique dans le même sillage que : « les établissements de l'Etat tiennent une comptabilité budgétaire des recettes et des dépenses, et également une comptabilité générale de l'ensemble de leurs opérations ». Ces textes précisent, à l'instar des textes similaires la tenue d'une comptabilité générale de droits constatés, similaire avec celle appliquée dans le secteur privé, conforme au code général de normalisation comptable parallèlement à la comptabilité budgétaire. En revanche, le ministère de l'enseignement supérieur a envisagé une petite démarche au passage à la comptabilité générale, par la simple conversion de la numérotation des postes

⁽²⁾ Décret royal n° 330-66 du 21 Avril 1967 portant règlement de la comptabilité publique.

⁽³⁾ Le dahir n° 1-15-62 du 18 juin 2015 portant promulgation de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances



budgétaires en compte du plan comptable, sans faire distinction entre les comptes de situation et ceux du patrimoine, ni établissement des états de synthèses.

Donc la nomenclature actuelle du budget des universités est inspirée du code général de normalisation comptable, et les comptes budgétaires suivent la même classification des comptes de la comptabilité générale. Mais il n'existe pas un vrai système de comptabilité générale, seuls les comptes sont reconvertis vers les dispositifs du plan comptable. Cette observation de taille conduit évidemment à s'interroger sur l'utilité d'une nomenclature comptable, si tous les éléments ne sont pas reportés avec la sincérité qu'exige la mise en place d'une comptabilité générale. La théorie contingente apporte un éclairage dans ce sens, son intérêt réside dans le fait qu'elle permette de procéder à des analyses préalables à la mise en place de n'importe quel système de gestion dans les organisations. Ladite analyse permet de dégager les facteurs influençant le choix des systèmes de gestion, et de pouvoir l'adapter aux spécificités de chaque organisation, et aux contextes auxquels elle est confrontée.

De ce fait, la mise en place d'un système de comptabilité générale suscite d'emblée une analyse plus profonde à travers les principes de contingence, qui développent les facteurs clés de succès pouvant influencer le choix d'adoption de ce système en milieu des universités.

L'objectif du présent travail est d'expliquer ces facteurs à partir de la théorie de la contingence. Pour ce faire, nous allons présenter dans un premier temps les fondements de la théorie, ensuite, nous allons analyser l'application de la théorie dans le secteur public à partir d'un conceptuel de *Lüder* et ses développements, avant de l'illustrer sur le cas des universités publiques marocaines.

2. Cadre théorique de la recherche : la théorie de la contingence

Émerger par opposition à la vision largement dominante du « *One Best Way* » prédominante jusqu'à la fin des années 60, la prémisse fondamentale de la théorie de contingence est qu'il n'existe pas un système d'organisation universel et adéquat qui s'applique à toutes les organisations, et dans toutes les circonstances, mais qu'il existe plutôt des contextes particuliers qui dictent le meilleur choix d'un modèle organisationnel. Généralement d'après cette approche, les organisations subissent des contraintes internes et externes de leur environnement auxquelles elles doivent s'adapter, en variant leur fonctionnement et leur structure en fonction de ces variables de contexte (*Donaldson (1996) ; Desreumaux (1998)*).

En matière des pratiques comptables, l'examen de la littérature montre que les chercheurs ont recours à la théorie de la contingence pour déterminer dans quelle mesure, et dans quelles circonstances ces pratiques peuvent être adoptées (*Chapellier, 1994 ; Curran et al., 1997 ; Bescos et al., 2004 ; Al-Omiri et Drury, 2007 ; Abdel-Kader et Luther, 2008*). L'étude de *Chapellier (1994)* est l'une de principale recherche ayant tenté de caractériser globalement les pratiques comptables. D'autres études, notamment celles de *Lacombe-Saboly (1994)* et de *Lavigne (1999)*, se sont concentrées sur le champ particulier de la comptabilité générale. Les travaux de (*Chapellier, 1994 ; Lacombe-Saboly, 1994 ; Lavigne, 1999*), en s'inscrivant dans le



courant de la théorie de la contingence, ont démontré l'hétérogénéité des systèmes comptables, ils ont évalué des éléments variés, et bien évidemment l'influence des facteurs de contingence internes et externes sur ces systèmes, ils ont identifié certains variables endogènes et exogènes susceptibles d'influer l'introduction de ces systèmes dans de divers contextes organisationnels.

Les recherches réalisées par *Chapellier (1994)*, *Lacombe & Saboly (1994)*, et *Lavigne (1999)*, fait apparaîtraient deux approches distinctes. La première est dite objectiviste, elle met l'accent sur les facteurs structurels, et confirme leur impacte positif sur l'adoption des systèmes comptables, alors que la seconde est dite subjective, elle s'intéresse aux facteurs comportementaux. Les facteurs de contingence structurelle selon *Lavigne (1999)* sont liés aux caractéristiques organisationnelles. Et d'après *Chapellier (1994)*, elles peuvent être réduites à quelques caractéristiques fondamentales, qui renvoient aux concepts plus généraux de complexité et d'incertitude. Alors que les facteurs de contingence comportementale sont liés selon la perception de *Chapellier (1994)*, aux acteurs organisationnels. Généralement, les facteurs de contingence sont qualifiés de structurels lorsqu'ils sont liés à l'organisation, et comportementale lorsqu'ils sont liés au dirigeant et/ou au comptable.

En rapprochant les différents éléments des facteurs de contingence les plus associés aux pratiques comptables, nous avons retenu et adapté la grille de *Lavigne (1999)*, et *Chapellier (1994)*, basée sur les deux aspects fondamentaux de la contingence : structurel et comportemental.

2.1. La théorie de la contingence structurelle selon une approche objectiviste

La détermination des facteurs de contingence structurels selon l'approche objectiviste varie d'un auteur à un autre. *Mintzberg (1982)* identifie des facteurs qui influencent généralement les systèmes de gestion à savoir : « *l'âge, la taille, la technologie, l'environnement, la culture et les relations de pouvoir* ».

Dupuy (1990) admet quant à lui trois facteurs qui influencent les systèmes d'information comptables il s'agit particulièrement que : « *la taille, l'activité et la situation* ». *Lavigne (1999)* montre que : « *la taille, la structure et l'endettement constituent des déterminants des pratiques de comptabilité générale* ». *Chapellier (1994)* les réduits à quatre, il énonce qu'elles : « *peuvent être réduits à quelques caractéristiques fondamentales qui renvoient aux concepts plus généraux de complexité et d'incertitude* ». Dans sa recherche, il retient principalement : « *la taille, l'âge, le degré d'informatisation de la gestion, et la nature de l'activité* ». Ainsi, *Brennemann & Separi (2001)* identifient six facteurs à savoir : « *la structure, la taille, l'âge, la culture de l'organisation, l'emploi de la technologie et l'environnement* ».

Lassoued & Abdelmoula (2006), se fondant sur les travaux de *Chapellier (1994, 1996)*, de *Lavigne (1999, 2002)*, de *Lacombe-Saboly (1994)*, indiquent que c'est : « *la taille, l'âge, le secteur d'activité et le degré d'informatisation de la gestion* », qui influencent le choix des systèmes comptables. Quelques années après, *Ngongang, D. & Kadouamai, S. (2008)* en s'intéressant sur la façon dont les entreprises s'adaptent



aux évolutions de la normalisation comptable, ont mis en exergue les facteurs de contingence structurelle suivant : « *la taille, et le système d'information utilisé* ». Dans leur étude sur la mutation comptable, Kamavuako J. & Mayimbi P., (2016) ont repris les facteurs structurels suivant : « *l'âge, la taille, la structure de propriété et secteur d'activité, le degré d'informatisation* ». Et récemment pour Wade & Dieng (2019), évoquer les facteurs de contingence, c'est prendre en compte : « *l'environnement de l'organisation, sa stratégie, sa taille et son activité* ». Ils affirment même qu'avoir recours à la théorie de la contingence structurelle, s'est s'orienter intégration du système comptable (El Orf & Tort, 2010).

Dans notre étude, en s'inspirant des travaux précitées, nous avons choisi d'examiner seulement l'influence de cinq facteurs de contingence structurel, les plus cités et qui font l'unanimité des chercheurs, sur le choix d'adoption des systèmes comptables. Il s'agit de : « *l'âge de l'organisation, sa taille, le degré d'informatisation de la gestion, la nature de l'activité, et la culture* ».

2.1.1. L'âge

Ce facteur représente l'un des variables classiques les plus étudiées dans la littérature, il a une influence directe d'une manière générale sur l'organisation (Mintzberg (1982)). L'idée générale avancée par Mintzberg (1982) et Dupuy et al. (1989) est que l'âge de l'organisation fait inévitablement référence à son passé, à son histoire, et que les événements qui ont marqué cette histoire influent très directement et de façon spécifique sur son organisation.

Holmes & Nicholls, (1989) énonce que plusieurs études ont montré l'existence de liens entre l'âge de l'entreprise et ses pratiques de gestion. L'association entre l'âge et l'adoption des systèmes comptables a été développée par ces chercheurs qui confirment que : « *l'acquisition ou la préparation d'un niveau relativement détaillé d'informations comptables diminuent quand l'âge des entreprises augmente et plus précisément, les entreprises âgées de moins de 5 ans disposent le plus souvent d'un système comptable plus détaillés que les entreprises de plus de 10 ans* ». Ces auteurs expliquent cette relation, en se référant aux premières années d'existence de l'entreprise, dont le dirigeant est un gros demandeur d'informations, et du fait qu'il est en situation d'apprentissage puis au fil du temps, cette demande diminue avant de se stabiliser.

Dans le même sens, Davila (2005) trouve que l'âge agit à travers l'apprentissage qui découle de l'expérience, ce qui peut être traduit par l'émergence des systèmes comptables plus développés pour officialiser cet apprentissage. Si Chapellier (1994) n'établit aucun lien véritable, des auteurs tels que Ngongang(2006), Chapellier & Ben Hamadi (2012) montrent que le niveau d'utilisation d'informations comptables augmenterait avec l'âge de l'organisation. Le constat est le même pour O'Connor et al. (2004) et Dávila (2005), qui précisent généralement que les organisations les plus anciennes sont les plus susceptibles d'adopter des techniques de gestion comptable.

2.1.2. La taille



La taille de l'organisation représente le deuxième facteur de contingence structurelle les plus étudiés dans la littérature (Condor, 2012; Meyssonier, 2015). Plusieurs recherches empiriques considèrent la taille de l'organisation comme variable susceptible d'influencer le comportement des dirigeants face aux choix des pratiques comptables.

Les premiers travaux de Pugh et al., (1968, 1969) montrent que l'accroissement de la taille des entreprises s'accompagne d'une structuration de leurs activités, et que ce phénomène se traduit par une plus grande standardisation, une plus grande formalisation, et une plus grande spécialisation. L'étude de Bajan-Banaszak (1993) montre aussi que l'accroissement de la taille s'accompagne généralement d'une diversification et d'une complexification des outils de gestion. Holmes & Nicholls (1988) déclarent que : « *la quantité d'informations comptables disponible augmente avec l'accroissement de la taille des organisations* ».

Chapellier (1994) insiste notamment sur l'effet taille en montrant qu'il s'agit incontestablement d'un élément explicatif des pratiques comptables. Pour l'auteur, la taille est l'élément fondamental qui influe effectivement sur ces pratiques, à cet effet, la complexité des systèmes comptables et leurs utilisations par les dirigeants augmentent au fur et à mesure de l'évolution de la taille de l'organisation. L'enquête de Lavigne (1999) montre ainsi que la taille influence l'efficacité du système comptable, ainsi les organisations de taille moyenne disposent d'un système plus efficace que celles de petite taille, et encore plus de celles de très petite taille, il a démontré que la taille constitue un déterminant de la comptabilité générale. Les conclusions de son étude menée en (2002) corroborent celles de Chapellier. En effet, la taille des PME représente le facteur essentiel de contingence structurelle qui explique et justifie l'usage des outils de gestion, et en l'occurrence la comptabilité générale.

Lavigne & Saint-Pierre (2002) relèvent une relation statistiquement significative entre la taille de l'entreprise et le choix des systèmes de données comptables. En confirmant les résultats de Bajan-Banaszak (1993), Chapellier (1994) & Lavigne (2002), les recherches réalisées par Lassoued & Abdelmoula (2006) témoignent que l'utilisation des données comptables par les dirigeants augmente avec la taille.

En matière des systèmes d'information comptable, l'étude menée par Ngongang (2007) en examinant les déterminants du choix d'adoption au sein des PME, montre que la taille a un effet statistiquement significatif sur ces systèmes. Ceci est confirmé notamment par Chapellier & Mohammed (2010), qui précisent que : « *la taille figure en premier lieu comme facteur déterminant de la complexité du système d'information comptable au sein des PME* ». Ben Hamadi et al. (2011), confirment ainsi que la taille à une incidence sur la complexité des systèmes comptables.

Ngongang (2013) en examinant l'impact de facteurs structurels sur la pratique de comptabilité, démontre que le choix de la pratique de la comptabilité est influencé par la taille de l'entreprise. La relation entre la taille de l'organisation et le recours aux systèmes comptables s'expliquerait, par le fait que les dirigeants pourraient, jusqu'à un certain seuil, contrôler leur entreprise par la mise en place d'outils de contrôle plus



formalisés. Ce résultat peut trouver son fondement aussi dans le fait que l'accroissement de la taille offre, en général, une meilleure disponibilité des ressources technologiques et des compétences humaines (Affés & Chabchoub, 2007).

2.1.3. Le degré d'informatisation de la gestion

D'une manière générale, Orger (1986), affirme que : « *l'informatisation de la gestion permet de traiter des volumes d'informations de plus en plus importants et dans les délais assez courts* ». Gingras et al (1989), ajoute que l'introduction de l'informatique dans les organisations permet l'accessibilité accrue à l'information et la facilité du contrôle des opérations. Et plus précisément Davis & Albright (2000), déclarent que : « *l'intégration des nouvelles technologies de l'information implique des changements considérables dans la fonction comptable* », et de même Grenier (2000) a établi une relation entre la comptabilité et le système d'information.

Alors que Chapellier (1994) révèle que le degré d'informatisation de la gestion n'est que partiellement associé aux pratiques comptables. Et pour Dupuy (1983), l'informatisation de la gestion n'implique pas toujours une meilleure utilisation des données comptables, car l'utilisation des systèmes informatiques est principalement la responsabilité des dirigeants.

2.1.4. La nature de l'activité

La nature de l'activité et les différents secteurs dans lesquels évoluent les entreprises, créent des disparités en matière de choix des pratiques comptables chez les chercheurs. Chapellier (1994), déclare que : « *la nature de l'activité n'est pas une déterminante fondamentale liée au recours des dirigeants aux systèmes comptables* ». Il indique que : « *le type d'activité n'est que partiellement associé aux pratiques comptables* ». Cependant, Holmes & Nicholls (1989), démontrent que le secteur d'activité a un effet seulement sur le niveau de production des données comptables non obligatoires. Lacombe-Saboly (1991) avance l'existence probable d'une spécificité sectorielle des pratiques comptables, ce qu'il a été confirmé par Bajan-Banaszack (1993). Ce dernier démontre que les entreprises industrielles sont souvent dotées des meilleurs outils de gestion relativement aux prestataires de services, aux entreprises du bâtiment et commerciales. En revanche, pour Lassoued & Abdelmoula (2006), le secteur d'activité n'explique pas le degré d'utilisation des données comptables. Enfin, d'après Ngongang (2013), il existe un lien statistiquement significatif entre le secteur d'activité et la pratique de la comptabilité analytique.

2.1.5. La culture de l'organisation

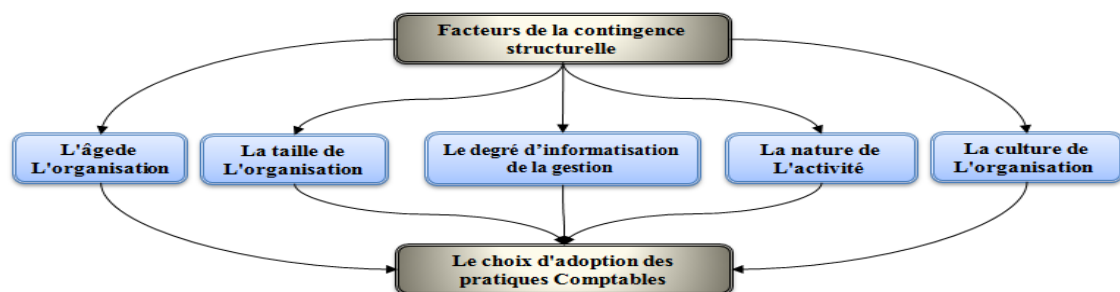
Considérée par Chenhall (2003) comme une extension de l'approche contingente structurelle dans les recherches comptables, la culture est définie par Hofstede (1980) comme un ensemble de construits mentaux collectifs partagés au sein d'un groupe. Triandis (1995) propose une représentation de la culture aux travers des événements historiques qui se déroulent dans un espace géographique produisant de fait des espaces culturels particuliers.

Nombreuses sont les études telles que celles de Hofstede (1980), Perera (1989), Hamid et al. (1993), Kamdem (2000) qui ont proposé une explication des comportements managériaux via les différentes cultures. Pour Perera (1989), les

différences de pratiques comptables observées sont indéniablement le fait des valeurs culturelles. *Belkaoui & Picur (1991)* démontrent avec conviction que les différences culturelles au sein des groupes sont une influence significative sur le choix et la perception des techniques comptables. Celle-ci influencerait considérablement sur les pratiques comptables. Dans une récente étude, *Egbunike & Ogbodo (2015)* soulignent également l'influence de plusieurs variables culturelles sur l'orientation des pratiques comptables.

Pour récapituler le schéma suivant représente les facteurs de la contingence structurelle exposé par la revue de la littérature :

Figure 1. Les facteurs de contingence structurelle selon l'approche objectiviste



Source : adapté de la synthèse théorique

2.2. La théorie de la contingence comportementale selon l'approche subjectiviste

La littérature montre que les facteurs de contingence structurels ne suffisent pas seuls pour expliquer le choix d'adoption des systèmes comptables, du fait qu'ils négligent le rôle du construit humain (*Bergeron, 1996*), c'est pourquoi certains chercheurs (*Holmes & Nicholls, 1989 ; Chapellier, 1994 ; Bergeron, 1996 ; Lavigne, 1999 ; Flacke & Segbers, 2005 ; Affès et Chabchoub, 2007 ; Santin & Van Caillie, 2008*) suggèrent d'aller au-delà du cadre objectiviste, et pensent qu'il convient d'élargir l'approche de contingence structurelle en intégrant des facteurs comportementaux.

L'approche subjectiviste permet donc d'élargir l'approche précédente, en analysant les facteurs d'ordre comportemental, basée particulièrement sur le comportement des acteurs, elle avance que les caractéristiques comportementales propres à chacun des acteurs, sont susceptibles d'influencer les pratiques comptables.

Certains auteurs montrent des relations significatives entre le choix des pratiques comptables et les déterminants comportementaux. *Chapellier (1994 et 1997)* a soulevé : « l'âge, l'expérience et le type de formation du dirigeant, l'âge et le type de formation du comptable interne, sa mission, et son implication ». *Chapellier & De Montgolfier (1995)*, ont mis l'accent sur l'importance du profil du dirigeant selon certaines caractéristiques à savoir : l'âge, l'expérience, la formation et les préférences et les buts du dirigeant en matière d'information. Pour sa part, *Lavigne (1999)* a montré des liens entre les pratiques de comptabilité générale et les facteurs de



contingence comportementale, il a identifié : « *les préférences informationnelles du dirigeant, la mission et la formation du comptable interne, et les exigences des créanciers externes (parties prenantes)* ».

Ngongang (2007, 2013) soulève les facteurs de contingence comportementale qui influent sur les pratiques comptables suivants : « *le type de formation, l'expérience, l'âge et le niveau d'étude du dirigeant* ». Ngongang, D. & Kadouamai, S. (2008), et en termes des facteurs de contingence comportementale ont mis le point sur : « *l'âge, le niveau d'étude du dirigeant, et le niveau d'étude du comptable* ». Kamavuako J. & Mayimbi P., (2016) ont soulevé en se qui concerne les dirigeants : « *l'âge, l'expérience, le niveau et filière d'études, et les formations suivies* », et/ou propres au personnel chargé de la comptabilité : « *le niveau d'étude, et la filière de formation* ».

Généralement, un nombre important de facteurs de contingence comportementale ont été cités dans la littérature, d'une manière classique, les déterminants au choix d'adoption des systèmes comptables retenus dans cette étude sont : « *le niveau et le type de la formation, l'expérience, et l'âge du dirigeant* ». La littérature sur le thème montre en outre que, d'autres acteurs que le dirigeant peuvent jouer un rôle important et influencer les pratiques comptables notamment les professionnels comptables (Chapellier, 2003). C'est pourquoi nous avons élargie l'analyse aux variables relatives à ces acteurs, nous retenons ainsi : « *la formation et mission de comptable interne* ».

2.2.1. Le profil du dirigeant

L'ensemble de la littérature s'accorde en effet, pour souligner que le profil du dirigeant joue un rôle très particulier. Selon Lacombe-Saboly (1994), le dirigeant occupe un rôle déterminant en matière des pratiques comptables puisqu'il est le seul acteur qui occupe à la fois la fonction de producteur et d'utilisateur, il souligne ainsi qu'il joue un rôle central dans la conception des systèmes d'information comptables en fonction des besoins de l'organisation. Parfois autodidacte, parfois diplômé de l'enseignement supérieur, tour à tour jeune créateur sans expérience, la diversité des profils de dirigeants représente un élément caractéristique de l'univers des entreprises (Naro, 1989; Julien & Marchesnay, 1996).

Chapellier (1997) distingue trois profils de dirigeants : les « *managers ambitieux* », les « *débutants incertains* » et les « *conservateurs anciens* », profils qui sont fortement corrélés avec les pratiques de comptabilité de gestion. Il trouve qu'une grande majorité des « *managers ambitieux* » ont des pratiques de comptabilité de gestion « *fortes ou très fortes* », ils disposent aussi de données comptables plus diverses, plus détaillées et généralement plus élaborées que les « *conservateurs anciens* » où les deux tiers ont des pratiques de comptabilité de gestion « *faibles ou très faibles* » et une légère majorité est pour les « *débutants incertains* ». Ces derniers détiennent des systèmes de complexité hétérogène.

Ngongang (2007) aborde le profil du dirigeant sous des angles différents :

-Le profil psychologique (Rotter, (1966), Brockhans, (1980)) : qui englobe des aspects tels que l'attitude, la culture, et la formation (Holmes et al, 1991, Julien & Marchesnay, 1996; Chapellier, 1997)



- Le profil comportemental (*Julien & Marchesnay, (1988) ; Amboise & Verna, (1993)*) qui met l'accent sur l'expérience (*Reix, 1981; Nadeau et al, 1988*) et les buts (*Marchesnay, 1990 et 1993; Blais & Toulouse, 1990; Tagiuri & Davis, 1992*)
- Et le profil sociodémographique : qui comprend l'âge (*Nadeau et al, 1988*) et le niveau de formation (*Capiez, 1990*).

En rapprochant les différents éléments du profil du dirigeant des facteurs de contingence comportementaux les plus associés aux pratiques comptables, nous avons retenu le niveau de formation et sa nature, l'expérience et l'âge.

2.2.1.1. Le niveau et le type de formation du dirigeant

Le niveau de formation prédisposerait à une utilisation plus ou moins intense des données comptables. Cette relation a été confirmée par de nombreuses études (*Martel et al. (1985) ; Lacombe-Saboly, (1991) et Nadeau et al., (1988)*). Plusieurs auteurs ont étudié l'impact du niveau de formation des dirigeants sur le degré d'utilisation des systèmes comptables tels que *Martel et al, (1985 ; Nadeau et al, (1988) ; Julien & Marchesnay, (1996) ; Holmes & Nicholls, (1989) ; Holmes et al, (1991); Chapellier, 1994) ; Lavigne, (1999)*.

Ces travaux affirment que les dirigeants les plus formés présentent un degré d'utilisation des systèmes comptables plus fort ou plus intense. Une majorité d'études met en avant que les dirigeants possédant un niveau de formation élevé disposent, le plus souvent, de systèmes comptables plus complexes (*Saboly, 1994; Chapellier, 1994; Chapellier & Mohammed, 2010*). Les dirigeants les plus formés présentent un degré d'utilisation des données comptables plus fort ou plus intense (*Chapellier, 1994*).

Cependant, si la faiblesse du niveau de formation d'un dirigeant peut être effectivement en partie responsable d'un état de sous utilisation des pratiques comptables. L'étude réalisée par *Lassoued & Abdelmoula (2006)*, montre que le niveau de formation du dirigeant est en relation statistiquement significative avec le degré d'utilisation des données comptables.

De nombreuses recherches sur la formation de base du dirigeant comme une variable ayant une influence sur les systèmes comptables ont été réalisées (*Chapellier, 1994 ; Ngongang, 2010*). Le type de formation du dirigeant constituerait une variable explicative (*Chapellier, 1994; Chapellier & Mohammed, 2010*), il peut lui-même expliquer le degré d'utilisation des systèmes comptables d'après *Holmes & Nicholls, (1988)*. De ce fait, ce sont les dirigeants qui ont une formation en comptabilité, en finance ou en gestion qui disposent des systèmes d'information comptables les plus efficaces.

Dans ce sens, *Chapellier (1994)* dénote que les dirigeants disposant d'une formation de type comptables ou gestionnaires présentent un degré d'utilisation des systèmes d'information comptables très élevé, il montre ainsi que les dirigeants possédant un niveau de formation élevé de type gestion ou comptable disposent des systèmes comptables plus complexes. Selon *Abi-Azar (2005)*, le type de formation du dirigeant a un effet sur le rôle et la place du contrôle de gestion. Dans la même perspective,



Ngongang (2007) montre l'existence d'une liaison entre le type de formation du dirigeant (gestionnaire/non-gestionnaire) et les systèmes comptables, il confirme que le type de formation détermine la mutation au système comptable OHADA. Nous pouvons affirmer que le type de formation du dirigeant sera lui aussi une variable explicative du degré d'utilisation de ces outils. Les personnes ont une tendance naturelle à faire ce qu'elles savent faire (*Chapellier, 1993*).

2.2.1.2. L'expérience du dirigeant

Les résultats concernant la relation entre l'expérience du dirigeant et le choix des systèmes comptables, sont peu convergents. Certains ne trouvent aucune relation entre ces systèmes et l'expérience (*Reix, 1984*). D'autres affirment que le recours aux systèmes augmente avec l'expérience (*Martel et al., 1985; Nelson, 1987*). Ils expliquent que les décideurs expérimentés sont le plus souvent capables de modélisations plus sophistiquées des problèmes à résoudre. Pour *Nadeau et al., (1988)* la relation entre le degré d'utilisation des données comptables et l'expérience du dirigeant s'explique par une double logique : d'une part, les dirigeants les moins expérimentés sont souvent les plus formés et d'autre part, les décideurs en situation d'apprentissage seraient demandeurs d'un volume d'informations plus conséquent au départ qui diminue et se stabilise ensuite. D'autres, enfin, démontrent une relation inverse. Selon eux, plus le dirigeant est expérimenté, plus il est âgé, plus il consomme moins d'informations et par la suite il utilise moins les données comptables de gestion (*Chapellier, 1994; Nadeau et al., 1988*).

2.2.1.3. L'âge du dirigeant

Certains chercheurs trouvent que le degré d'utilisation des données comptables diminue quand l'âge des dirigeants augmente (*Begon, 1990; Lacombe, 1991*). En revanche, l'étude menée par *Ngongang (2007)* montre que les deux facteurs de contingence comportementale à savoir : l'expérience et l'âge du dirigeant, n'ont aucun effet statistique significatif sur les systèmes et les pratiques comptables. De même, l'étude réalisée par *Lassoued & Abdelmoula (2006)*, dans le contexte tunisien, concluent que l'âge du dirigeant n'a pas d'influence sur l'utilisation des données comptables. Ils montrent également que l'expérience du dirigeant et son âge n'ont pas une influence significative sur l'utilisation des données comptables.

L'étude de *Davila (2005)* montre la pertinence du variable « âge », les résultats de son étude montrent que l'impact de l'âge est plus important pour les plus jeunes entreprises, qui en absence d'une perspective de croissance, les managers finissent, sous l'effet de l'apprentissage et de l'expérience, par formaliser leur système de gestion. *Davila* trouve qu'il est pertinent pour expliquer le système d'information comptable.

2.2.2. La formation et mission de comptable interne

Trois acteurs peuvent vraisemblablement avoir une certaine influence sur les choix comptables, le responsable interne de la fonction comptable (*Chapellier, 1994; Lavigne, 1999*), le comptable externe (*Chapellier, 1994; Lavigne, 1999*) et le principal créancier externe, habituellement une institution financière (*Lavigne, 1999; St-Pierre & Bahri, 2000*).

Chapellier (1994) montre des associations entre les pratiques comptables et les déterminants comportementaux suivants : la mission et la formation du comptable



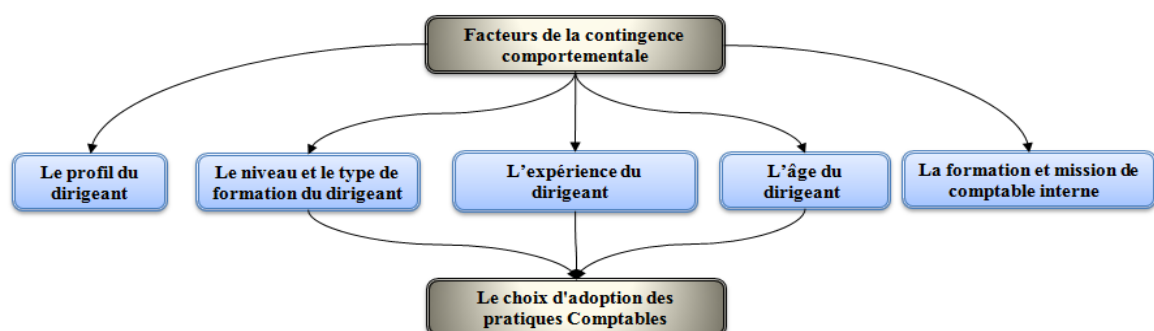
interne, et l'implication du comptable externe. Pour sa part, *Lavigne (1999)* identifie des liens entre les pratiques de comptabilité générale et les facteurs de contingence comportementale suivants : la mission et la formation du comptable interne.

Le niveau de formation du comptable interne est un facteur explicatif de l'importance du système comptable selon *Lavigne & Saint-Pierre (2002)*. Selon *Chapellier (1994)*, un comptable titulaire d'un diplôme de niveau élevé sera plus apte à aider le dirigeant dans sa gestion, qu'un comptable sans formation initiale à la comptabilité et ayant appris la technique comptable "sur le tas". Il montre que les dirigeants assistés d'un comptable ayant participé à des séminaires de formation à la gestion disposent de systèmes d'information comptables plus complexes et utilisent plus les données comptables.

Dans la même logique, *Lavigne (2002)* montre que les dirigeants assistés d'un comptable interne ayant une formation universitaire disposent aussi d'un système d'information comptable le plus complexe. Le déficit de formation des comptables peut contribuer à la sous production d'informations pertinentes pour la décision et à la sous utilisation des instruments de gestion tels que la comptabilité d'après *Lacombe-Saboly, (1991)*. Pour *Lassoued & Abdelmoula (2006)*, il existe une corrélation positive entre le niveau de formation du comptable salarié et l'utilisation des données comptables. Selon ces auteurs, l'utilisation des données comptables est également dépendante de la mission du comptable interne. Ce résultat est confirmé par *Chapellier & Mohammed (2010)* qui trouvent une relation statistiquement significative entre la mission du comptable interne et les pratiques comptables.

Nous présentons ci-après le schéma récapitulatif des facteurs de contingence comportementaux traités par la littérature :

Figure 2. Les facteurs de contingence comportementaux selon l'approche subjectiviste



Source : adapté de la synthèse théorique

Bien que ce mode traditionnel de contingence ait fait ses preuves, des travaux ont été effectués, par la suite, pour le rénover et le perfectionner. A des critères très habituels structurels et comportementaux, et dont la littérature est très abondante, s'ajoutent



d'autres que nous puissions qualifier de complémentaires, et qui peuvent avoir des effets remarquables sur l'adoption des systèmes comptables.

2.3. La théorie de la contingence : une application dans le secteur public

L'application de la théorie de contingente dans le secteur public se concrétise par les travaux de *Lüder* (1989, 1992, 1994), ils constituent un support explicatif supplémentaire permettant d'apporter plus de précisions. Ce chercheur a développé dans le cadre de ces travaux, un modèle pour étudier l'innovation comptable dans le secteur public (*Lüder* 1992, 1994, 2002; *Pallot*, 1995; *Jaruga et Nowak*, 1996; *Godfrey et al.*, 2001). Son modèle initial (1992) permet de présenter un schéma synthétique intégrant toutes les variables des approches précédentes, et celles caractérisant le contexte national, il pu identifier trois variables :

- La première correspond à la distribution du pouvoir politique, elle est mesurée par le poids du pouvoir étatique dans le contrôle des ressources financières, son influence pourra modifier l'orientation du système comptable.
- La deuxième s'intéresse au système légal qui fait référence au système de droit, il se caractérise par un ensemble détaillé de lois qui encadrent les systèmes comptables publics, à ce point il a confirmé qu'il faut mettre au point des nouvelles législations pour que des modifications comptables soient initiées.
- Enfin la troisième est relative à l'influence des professionnels de la comptabilité, elle est fonction de la formation des comptables, du rôle des organismes de normalisation privés, et de la nature des pratiques.

Beaucoup de travaux ont contribué au développement du modèle initial de *Lüder*, ils ont permis de compléter, de transformer et/ou d'apporter des précisions en ajoutant ou en supprimant d'autres variables. Il a été repris par beaucoup de chercheurs pour décrire et expliquer les processus de réforme de la comptabilité publique de leur pays respectif. *Budaiis & Buchholtz* (1996) utilisent-ils le modèle pour analyser les réformes de la comptabilité analytique au niveau des communes. Ils ont conclu que les résultats des réformes dépendent de l'importance des autres facteurs administratifs et organisationnels qu'ils qualifient de *soft factors*, pour les changements d'attitudes et de pratiques des acteurs et de *hard factors*, pour les changements dans les mécanismes et procédures administratives.

Par ailleurs, *Pallot* (1996) souligne que les résultats attendus des réformes dépendent de la manière avec laquelle est géré le processus de réforme. Dès lors, elle introduit d'autres variables liées à la conduite et au management du processus de réforme regroupant les motivations liées à la réforme, le calendrier des réformes à entreprendre, les textes législatifs et/ou réglementaires requis... Les travaux de *Godfrey, Devlin et Merrouche* (1995, 1996) ont permis de modifier le modèle en intégrant une nouvelle variable centrée sur l'influence des organismes et des bailleurs de fonds internationaux (tels que la Banque Mondiale et le FMI) sur le processus de réforme du système comptable du secteur public dans les pays en voie de développement. *Lüder* en 2002, a réessayé de modéliser le processus des réformes des systèmes comptables dans le secteur public, à travers leurs observations empiriques dans une demi-douzaine de pays européens. Il a pu expliquer les différences



observées non seulement en matière de méthodes et de processus de réforme, mais également en matière de conduite de la réforme.

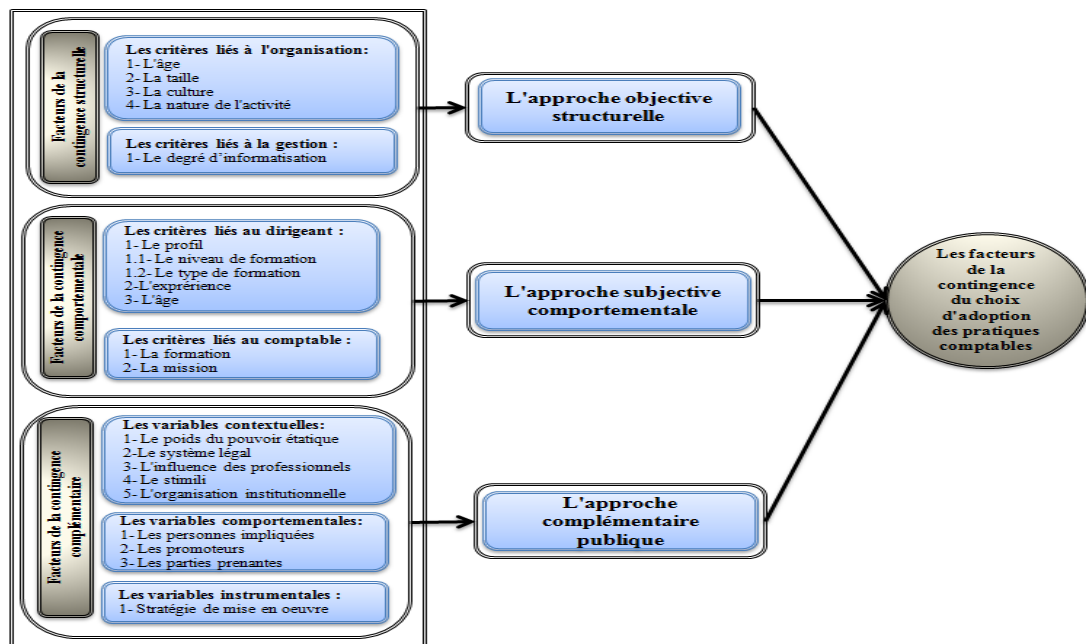
Son nouveau modèle (2002), introduit à la fois, des variables contextuelles (*l'existence de stimuli, et l'organisation institutionnelle*), des variables comportementales (*personnes impliquées dans la réforme, promoteurs des réformes, parties prenantes*), ainsi que des variables instrumentales (*stratégie de mise en œuvre*). Lüder (2002) indique que les raisons qui peuvent déclencher la mise en place de nouvelles réformes comptables (les stimuli) sont principalement liées à des crises financières ou à une réorganisation administrative. L'organisation institutionnelle fait référence aux *variables organisationnelles et contextuelles* qui facilitent le développement et l'acceptation des réformes comptables.

Pour les personnes impliquées, il constate qu'ils s'agissent le plus souvent des institutions ou des professionnels reconnus qui vont « *mettre en scène* » la réforme, en influençant son développement puis son implantation. Les promoteurs des réformes sont souvent des politiques ou des institutions gouvernementales telles que le ministère des finances.

Enfin, il identifie, d'une part, différentes stratégies de mises en œuvre (autoritaire, participative...) qui influencent plus ou moins directement l'acceptation de la réforme, et d'autre part, les parties prenantes qui exercent une influence le contenu de la réforme et les stratégies de mises en œuvre. Ce modèle met également en évidence l'importance des réseaux d'individus ou d'organisations lors de la phase de diffusion, et dans la décision d'adoption d'une réforme comptable (Lapsley & Wright, 2003 ; Jackson & Lapsley, 2003).

Les facteurs de contingence structurels, comportementaux, et complémentaires peuvent être récapitulés dans le schéma suivant.

Figure 2. Le cadre théorique des facteurs de contingence



Source : Auteur

3. Méthodologie de la recherche

Charreire & Durieux (2003) avancent qu'il existe deux processus méthodologiques en sciences de gestion permettant la construction de la connaissance : *l'exploration et le test*. Pour notre étude, nous avons opté un processus exploratoire, du fait que le sujet de recherche ne nous conduit pas à tester des hypothèses. Le recours à cette technique est justifié par le caractère assez novateur du sujet, le phénomène étudié est relativement nouveau, et non exploré dans le contexte universitaire, dont on souhaite mieux comprendre comment les mécanismes se font, et donc le meilleur moyen pour répondre à notre problématique.

En effet, l'objectif de notre étude est d'apporter quelques éléments explicatifs des facteurs pouvant favoriser la mise en place du nouveau système comptable. Il s'agit précisément de découvrir les tendances qui expliquent le comment et le pourquoi des choses. Dans ce cadre, les méthodes qualitatives se sont donc imposées comme un des moyens d'accès au réel, qui, dans notre cas, semble adéquates et donc les plus cohérentes avec les présupposés de notre vocation de recherche.

En somme la méthodologie adoptée est une méthodologie exploratoire qualitative avec un paradigme interprétatif. Pour explorer ce phénomène, nous avons réalisé une enquête exploratoire au cours du quelle nous avons effectué des entrevues semi-structurées en profondeur auprès d'un ensemble d'acteurs directement ou indirectement concernés par le système. Nous avons privilégié la technique des entrevues semi-structurées, qui semblait la forme la mieux adaptée. Ce choix se justifie du fait que nous avons abordé notre terrain avec à l'esprit un cadre théorique



défini de façon générale, mais notre volonté été la vérification de l'applicabilité de ce cadre dans le contexte universitaire public.

Lorsque le recueil de données se fait par entretiens semi-directifs, comme notre cas, il sera nécessaire le recours à un guide d'entretien, qui permet de s'assurer que les points-clés de l'enquête sont abordés. Le guide a été structuré en trois grandes parties, pour chacune il nous a paru important de lister une série de questions, il ne s'agissait pas de les poser systématiquement à l'interviewé, mais plutôt de pouvoir vérifier au cours de l'entretien si aucun aspect de la thématique n'avait été ignoré.

-La première se donne comme objectif de caractériser la situation socioprofessionnelle de l'interviewé et son établissement.

-La seconde tente de mettre en évidence et d'explicitier la perception des interlocuteurs par rapport à l'implantation de la comptabilité générale, elle permet d'identifier les réactions, et les vecteurs du succès de ce nouvel outil, ainsi que les facteurs qui favorise à sa mise en place.

-Enfin, la dernière, permet de mettre en lumière les variables qui sont susceptibles d'influencer le choix des acteurs universitaires par rapport à l'implantation du système.

Nous avons réalisé des entretiens dans des établissements délibérément variés, trois types d'établissements ont été explorés : *les présidences d'universités, les facultés, et les écoles supérieures*, afin de faire émerger des différences, et les traits récurrents en comparant des situations radicalement différentes. La méthode adoptée est surtout fondée sur un échantillon représentatif d'acteurs au niveau central de l'université et précisément au niveau de la présidence, et décentralisé au niveau des établissements universitaires, notamment les facultés et les écoles supérieures. Les entretiens, au nombre de 18, ont duré en moyenne d'une heure, ils ont été menés de manière individuelle, en assurant aux répondants une confidentialité totale, en soulignant l'indépendance du chercheur, et en proposant un droit de révision sur les propos tenus, afin d'instaurer un « *climat de confiance relatif* » (Grawitz, 1996).

Pour l'analyse et le traitement des données de l'enquête exploratoire, nous avons utilisé la démarche basée sur le contenu, du fait qu'elle s'agit d'une méthodologie d'analyse des données qualitatives, la plus particulièrement utilisée en sciences sociales et humaines depuis les années 1950. Parmi les techniques offertes par l'analyse du contenu nous avons choisi entre autre l'analyse thématique. Le principe de cette analyse correspond à la méthode des matrices avancée par *Miles & Huberman (1991)*. La technique proposée par ces chercheurs, dont nous inspirons consiste à la retranscription des données des entretiens, au codage de celles-ci sous formes thématiques, à leurs présentations sous forme de matrices permettant de produire des synthèses de l'information, selon les thèmes pertinents et enfin, à la rédaction des résultats.

4. Résultats et discussion

Dans notre enquête exploratoire nous avons tenté de déterminer dans quelle mesure certaines contingences d'ordre structurel, comportemental, et complémentaire sont



susceptibles d'expliquer le choix d'adoption de la comptabilité générale. Nous avons essayé d'éclairer les raisons de ce choix dans les universités marocaines, qui ne disposent jusqu'à l'heure actuelle de tel système, du fait que ces organisations n'adoptent ceux-ci que si un nombre de facteurs favorables à leur mise en place sont soulevés. Notre objectif est donc, à partir des travaux de la contingence, d'identifier ces facteurs et déterminants qui légitiment le recours des acteurs universitaires à ce système. De ce fait, nous allons exposer leurs réponses en se référant aux données collectées.

Cinq variables d'ordre structurel ont été repérées comme facteurs potentiels du choix de la comptabilité générale, il s'agit de la taille de l'université, son âge, son degré d'informatisation, ainsi que la nature d'activité. Concernant les facteurs de contingence comportementale, nous avons soulevé : l'âge du dirigeant, son expérience professionnelle, son type de formation, et son niveau d'étude, ainsi que la formation et la mission du comptable. Pour les facteurs de la contingence complémentaire nous avons pu soulever : le poids des pouvoirs étatiques, le système légal, et l'influence des professionnels comme étant des variables contextuelles, et les personnes impliquées, et la stratégie de mise en œuvre comme variables comportementales.

4.1. Les facteurs de contingence structurelle selon l'approche objective

4.1.1. L'âge

Les réponses des personnes enquêtées montrent que la plupart des universités sont dotées en moyenne d'un taux d'existence supérieur à 15 ans, en revanche le mandat des dirigeants ne dépasse pas le seuil alloué par le législateur de quatre ans renouvelable une seule fois. Ce changement perpétuel des dirigeants crée chez eux un besoin permanent d'apprentissage de nouvelles pratiques comptables. Les interviewés confirment à cet effet que cette variable est un facteur clé d'adoption de la comptabilité générale, du fait que le recours à ce système est une nécessité à tout nouveau dirigeant demandeur d'informations, vu son ignorance des modalités de fonctionnement de son établissement.

4.1.2. La taille

Le ministère de l'enseignement supérieur a investi des fonds colossaux dans le processus de fusion des universités, cette opération a donné naissance à des mega-organismes dotés de taille géante. D'après les répondants, l'accroissement de la taille des universités entraîne automatiquement une augmentation des informations comptables, et ceci engendre un besoin immédiat de traitement de ces données, et la comptabilité générale constitue un système susceptible de satisfaire ce besoin. En effet, les universités auront besoin d'un système comptable plus performant (comptabilité générale), du fait qu'elles gèrent des fonds plus importants. Ils confirment que : « *dans telle situation, le recours à la comptabilité générale constitue une nécessité pressante* ». Les interviewés déclarent que le facteur taille peut être considéré comme un élément susceptible d'influencer le comportement des dirigeants universitaires face à l'adoption de ce système.

4.1.3. Le degré d'informatisation de gestion



L'analyse des entretiens réalisés montrent que l'utilisation des outils informatiques dans la fonction comptable est à un stade avancé, le ministère de tutelle a introduit des modifications en profondeur en matière d'outil et instrument informatique. Nous avons pu constater que les systèmes informatiques dans les universités ont suffisamment évolué pour faire face aux besoins en traitement de l'information, ces dernières disposent d'une infrastructure informatique développée et des logiciels de gestion performant, ceci favorise selon les participants les possibilités d'adoption d'un système de comptabilité générale.

Il faut signaler, que l'existence d'un système informatique performant est considérée par eux comme un élément clés d'adoption de la comptabilité générale, qui facilite le contrôle et le suivi régulier des opérations comptable. Des répondants confirment que le système d'informatique est considéré comme un facteur déterminant, il est qualifié comme une locomotive de mise en place des systèmes comptables, à cet effet un système non pertinent peut engendrer un ralentissement de l'opération voir un arrêt du processus. Les résultats de notre enquête semblent démontrer que la comptabilité générale est très dépendante de l'outil informatique, elle utilise sa plate forme pour l'extraction des données, la compilation, l'agencement, l'analyse, le rapprochement et l'édition de l'information.

4.1.4. La nature d'activité

Selon les travaux de *Chapellier (1994)*, la nature de l'activité n'est pas une déterminante fondamentale liée au recours des dirigeants aux systèmes d'informations comptables.

Nos résultats corroborent ces recherches, les interrogés déclarent que le secteur où elles opèrent à savoir l'enseignement supérieur n'a aucune influence sur le recours des autorités universitaires aux systèmes comptables.

4.2. Les facteurs de contingence comportementale selon l'approche subjective

Bien que cette recherche a mis en évidence la dépendance du choix d'adoption de la comptabilité générale aux caractéristiques structurelles des universités, il n'en demeure pas moins que les résultats ont abouti également à l'influence éventuelle des caractéristiques comportementales sur ce choix. Les entretiens ont relevé l'importance des caractéristiques des acteurs, il s'agit bien évidemment du dirigeant : le profil, le niveau et type de formation, l'expérience, et l'âge ; et du comptable interne : le niveau et type de formation.

4.2.1. Les critères liés aux dirigeants

4.2.1.1. Le profil des dirigeants

Le profil des dirigeants et responsables contient selon les répondants un ensemble de variables tels que : *le type, le niveau de formation, et l'expérience*. Un nombre important d'interviewés confirme l'influence de ces composantes sur la décision d'adoption du système.

4.2.1.2. Le niveau et type de formation des dirigeants

En matière du niveau de formation les répondants indiquent que cette variable n'est pas déterminante dans le milieu universitaire, puisque le président et chefs d'établissements ont tous un grade de professeurs d'enseignement supérieur titulaire



d'un doctorat d'Etat. Ils ont tous poursuivis des études supérieures bien que ces dernières ne soient pas nécessairement spécialisées en gestion ni en comptabilité.

En revanche, le type de formation, et l'expérience se posent fortement, comme étant des variables qui peuvent influencer la décision d'implantation du système, un ensemble des interlocuteurs confirment que la majorité des dirigeants universitaires n'ayant pas une formation dans le domaine de la finance et comptabilité, puisqu'ils sont des enseignants chercheurs titulaires d'un doctorat d'Etat de diverses disciplines, leurs choix comptables se limitent particulièrement des expériences cumulées au long de leurs mandats qui ne dépassent pas dans la majorité des cas les quatre années.

L'un des enjeux majeurs de l'introduction de la comptabilité générale tenait à la capacité des dirigeants universitaires à s'approprier des concepts comptables dont ils n'étaient pas familiers. Ceci peut expliquer en quelque sorte leurs choix face à l'inexistence de ces systèmes, vu que la majorité d'entre eux ignore leur rôle. Ils n'ont pas encore adopté la comptabilité générale car leur type de formation ne leur permet pas d'accéder au niveau de technicité de ce dernier.

4.2.2. Les critères liés aux comptables

4.2.2.1. Le profil du comptable public interne

Nous entendons par comptables interne les personnes en charge du service de comptabilité au niveau de la présidence et établissement qui leur appartient. Dans notre enquête, nous avons l'occasion d'interrogé deux catégories de profils de comptable interne. La première regroupe les comptables qui disposent d'un niveau de formation assez élevé en la matière (Bac+4) lui permettant de connaître les bases de la comptabilité générale. Ces derniers présentent une légère réticence par rapport à la mise en place de la comptabilité, en effet, ils estiment que la plus grande partie du problème sera au niveau des agents d'exécution qui n'ont aucune notion de comptabilité. La seconde contient des comptables que leur niveau de formation atteint à peine un Bac+2, et qui sont dans la majorité des cas des fonctionnaire à faible niveau académique et de formation non financière n'ayant aucune qualification requise dans le domaine, ils accumulent leur savoir faire à partir de leur expérience professionnelle, que le ministère de l'enseignement supérieur procède à leur recrutement pour combler dans la plus part des cas des revendications d'ordre politique, engendrant par conséquent une incompatibilité entre le rapport profil/poste.

Les premiers mentionnent que l'université n'utilise pas actuellement la comptabilité générale, du fait qu'elle a rencontrée beaucoup de problèmes dans sa mise en œuvre, tantôt au niveau des dirigeants qu'au niveau des agents comptables qui perçoivent celle-ci comme étant difficile, ceci explique en quelque sorte l'inutilisation des systèmes comptables par les comptables universitaires. C'est encore plus compliqué au niveau de la seconde catégorie qui englobe des simple technicien qui ne comprennent pas même les bases de la comptabilité, et qui ont déjà problèmes au niveau de la comptabilité de caisse, il serait donc très difficile pour eux d'appliquer une telle comptabilité.

Notre étude fait ressortir une utilisation des nomenclatures comptables prévues par la LOLF et non la mise en place d'une comptabilité générale. Le rôle du comptable public dans cette mise en application est déterminant, vu que les synergies entre les



dirigeants universitaires et les comptables publics peuvent favoriser l'accélération du processus d'implantation. Le succès du passage passe par l'adhésion de l'agence comptable et les responsables, les synergies entre ces acteurs permettra de favoriser l'accélération du processus d'implantation selon les répondants.

4.3. Les facteurs de la contingence complémentaire

4.3.1. Les variables contextuelles

4.3.1.1. Le poids des pouvoirs étatiques : ministères des finances et de l'enseignement supérieur

Les propos des répondants se convergent vers la dépendance financière des universités à l'Etat, celle-ci entraîne automatiquement une dépendance au ministère de tutelle et des finances. D'après les interlocuteurs ces instances peuvent jouer un rôle déterminant dans l'avancement du nouveau système, tout en exerçant leur pouvoir exécutif pour inciter les universités à travers les textes de lois à mettre en place le système comptable. Celle-ci est perçue par les répondants comme une sorte de changement institutionnel résultant des pressions provenant de l'Etat comme étant une entité puissante qui exerce des pressions aboutissant à un certain changement organisationnel.

4.3.1.2. Le système légal

Pour les interlocuteurs, les universités en tant qu'organisme public sont soumises à un certain formalisme, tant au regard des dispositions légales et réglementaires, qu'elles doivent obligatoirement respecter, vu que leur existence est conditionnée par les subventions octroyées par l'Etat.

Les interrogés précisent que le fait que le système est recommandé par les dispositifs réglementaires de la LOLF, lui offre un appui juridique fort et facilite sa réussite. Pour eux le système est encadré juridiquement la LOLF, il ne s'agit pas d'un simple outil managérial proposé par quelque acteur, donc un besoin de conformité aux textes en vigueur est un facteur qui détermine son adoption.

4.3.1.3. L'influence des professionnels

D'après les répondants, le système ne peut être implanté et développé d'une manière concrète que par le renforcement du facteur humain. Certains confirment que le succès de l'opération peut passer par la mise en œuvre d'un plan de recrutement des experts en comptabilité. Ils mentionnent aussi que la réussite de ce passage peut être rattachée, à un accompagnement des experts, et professionnels en la matière. Alors que d'autres interlocuteurs confirment que les ressources humaines dont elles disposent les universités sont suffisantes, et la réussite de ce passage peut être rattachée à un accompagnement et la formation des futurs utilisateurs.

4.3.2. Les variables comportementales

4.3.2.1. Les personnes impliquées

La majorité des répondants insistent sur l'implication des utilisateurs potentiels lors des phases d'instauration du système. Faire impliquer tout les acteurs dans cette démarche est l'une des conditions déterminantes à la mise en place réussite du système selon les participants. Pour réussir l'opération un engagement des actions est nécessaire en concertation avec toutes les parties concernées : « *ministère de tutelle, ministère des finances, responsables universitaires, membres des services financiers, l'agence comptable ...etc.* ». Une implantation adéquate passe nécessairement par



l'adhésion de l'ensemble des acteurs, ceci conditionne leur attitude positive à l'égard du système.

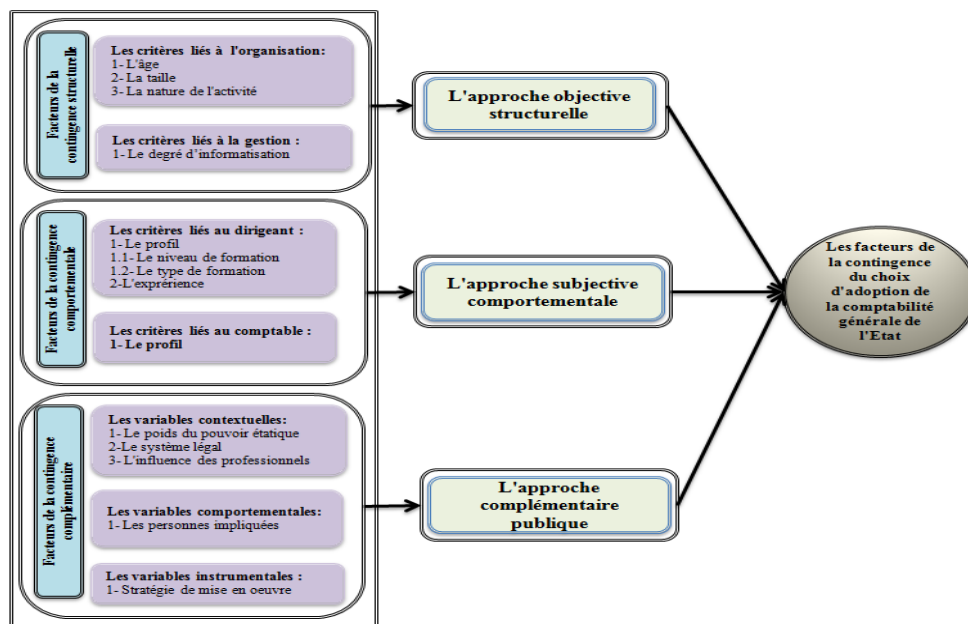
4.3.2.2. La stratégie de mise en œuvre

Les répondants confirment que le passage à ce système requiert un contexte favorable, et une stratégie de mise en œuvre adaptée au contexte. L'absence d'une stratégie de mise en œuvre qui encadre toute l'opération, comprenant l'ensemble des directives et procédures à respecter et décrit toutes les tâches à accomplir, peut mettre la démarche en péril.

5. Le modèle empirique de la recherche

La composition des variables collectées auprès de l'enquête exploratoire constituent une base importante pour ajuster le modèle théorique initial. Un nombre de variables a été écarté vu la spécificité du contexte. Ce postulat affirme l'applicabilité du modèle ajusté des facteurs de succès du choix d'adoption de la comptabilité générale de l'Etat dans le contexte universitaire marocain. Nous présentons ci-après notre modèle empirique après ajustement :

Figure 4. Modèle empirique de la recherche après ajustement



Source : Auteur

Conclusion

Le constat global, que nous avons pu retirer de l'expérience, est que la mise en place d'une comptabilité générale au sein de l'université marocaine est un projet qui avait été initié sans qu'il soit achevé et consolidé.



La réussite de ce projet dépend fortement de l'implication de tous les acteurs, leur compétence, leur engagement, et leur collaboration...etc.

La prise en compte de tous les facteurs soulevés peut être perçue comme une condition nécessaire et préalable à sa mise en place.

Références

- [1] ABI AZAR, J. (2005), «*Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : cas de PMI au Liban*», Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis.
- [2] AFFES, H., CHABCHOUB, A. (2007). «*Le système d'information comptable : les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie*», La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion, n°224-225, pp.59-68.
- [3] AMBOISE, G. (d') et G. VERNA (1993), «*De l'entrepreneur à l'intrapreneur* », Gestion 2000, Management et prospective, n° 2, pp. 13-30.
- [4] BOUBKER A. (2008), «*Eléments de finances publiques : Notes de cours sur le droit budgétaire, la comptabilité publique et les marchés de l'Etat au Maroc* », édition Al Maarif Al Jadida, Rabat
- [5] BAJAN-BANASZAK L. (1993), «*L'expert-comptable et le conseil de gestion en PME* », Revue Française de Comptabilité, n°249, Octobre, pp. 95-101.
- [6] BELKAoui, A. R. & PICUR, R. D. (1991). «*Cultural Determinism and the Perception of Accounting Concepts*», The International Journal of Accounting, 26, pp.118-130.
- [7] BEN HAMADI, Z. et al. (2011). «*Les déterminants de la complexité des systèmes de données comptables des dirigeants de petites et moyennes entreprises : Une méta-analyse sur données individuelles*». Comptabilités, économie et société, May 2011, France.
- [8] BEGON G. (1990), «*Le système d'information de synthèse dans les PME : Un marché*, Mémoire d'expertise comptable, 98 p. + annexes.
- [9] BERGERON, H. (1996), «*La différenciation des systèmes de données et représentations en contrôle de gestion, essai d'observation et d'interprétation*», Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier II.
- [10] BISSAAD A. (2001), «*Comptabilité publique, budget, agent et comptes* », Première édition, Ecole Nationale des Impôts, Alger.
- [11] BLAIS, R.A. ET J.-M. TOULOUSE (1990), «*Les motivations des entrepreneurs : une étude empirique de 2278 fondateurs d'entreprise dans 14 pays* », Revue Internationale PME, vol. 3, n° 3-4, pp. 268-300.
- [12] BRENNEMANN, R. ET S. SAPARI, (2002), «*Economie d'entreprise*», Dunod, Paris, 542 pages.
- [13] BROCKHANS, R.H. (1980), «*Risk taking propensity of entrepreneurs* », Academy of Management Journal, volume 23, pp. 509-520.
- [14] CAPIEZ, A. (1990), «*Difficultés de gestion et besoins de formations des dirigeants des TPE en démarrage* », Revue Internationale PME, Vol. 3, n° 3-4, pp. 327-344.



- [15] 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, 28, pp.127-168.
- [16] CHAPPELLIER P., (1994), «*Comptabilités 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 II.
- [17] CHAPPELLIER, P. (1997) «*Profil de dirigeants et données comptables de gestion en PME*», Revue Internationale PME, Vol. 10, n°1, pp.9-41.
- [18] CHAPPELLIER, P. et MOHAMMED, A. (2010). «*Les pratiques comptables des PME syriennes dans un contexte de libération de l'économie*», 31^{ème} Congrès de l'Association Francophone de comptabilité, Nice.
- [19] CONDOR, R. (2012). «*Le contrôle de gestion dans les PME: une approche par la taille et le cycle de vie*», Revue internationale PME, 25 (2), pp.77-97.
- [20] DAVILA, T. (2005), «*An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms*», Accounting, Organizations and Society, 30 (2), pp.223-248.
- [21] DASSOULI A. (2015) «*La réforme de la comptabilité de l'Etat sera menée par la TGR* », entretien réalisé avec M. Noureddine Bensouda Trésorier général du royaume le 27 Juillet 2015, La Nouvelle Tribune.
- [22] DESREUMAUX A.,(1998). «*Théorie des organisations*. Edition EMS, Caen (France).
- [23] DONALDSON L.,(1996). «*The normal science of structural contingency theory*», in Clegg S.R., Hardy C. & Nord W.R.(éds). Handook of organizational theory, pp.57-76
- [24] DUPUY, Y; KALIKA, M; MARMUSE, C; TRAHAND, J. (1989). *Les systèmes de gestion, introduction au soft management*. Edition Vuibert Gestion, Paris.
- [25] DUPUY, Y. (1990), «*Le comptable, la comptabilité et la conception des systèmes d'information. Quelques interrogations* », Revue Française de Comptabilité, n° 215, pp. 75-81.
- [26] EL ORF, L. (2013). «*Différenciation et intégration des systèmes comptables : une étude typologique*». Comptabilité, Contrôle, Audit.
- [27] FLACKE, K., SEGBERS, K. (2005). «*Does Managerial Accounting Follow Entrepreneurial Characteristics? Results of an empirical analysis of German SME*». Working paper, University of Munster.
- [28] MARTY F. et al., (2006) «*Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales*», Revue Internationale des Sciences Administratives, 2006/2, Volume 72, pp. 213-232, Frédéric Marty, Sylvie Trosa, Arnaud Voisin.
- [29] GINGRAS et al. (1989), «*Les facteurs d'informatisation des PME une étude Delphi* », Comptes rendus du 34^{ème} Congrès international, La petite entreprise, Québec.
- [30] HAMID S., CRAIG, R. & CLARKE, F. (1993). «*Religion: a confounding cultural element in the international harmonization of accounting*», Abacus, 29 (2), pp.131-148.
- [31] HOLMES S. ET NICHOLLS D. (1988), «*An analysis of the use of accounting information by australian small business* », Journal of Small Business Management, pp.57-68.



- [32] HOLMES S. ET NICHOLLS D. (1989), « *Modelling the accounting information requirement of small business* », Accounting and Business Research, volume 19, n°74, April, pp.143-150.
- [33] HOLMES, S., G. KELLY ET R. CUNNINGHAM (1991), « *The small firm information cycle: a reappraisal* », International Small Business Journal, vol. 9, n° 9, pp. 40-53.
- [34] HOFSTEDE, G. (1980). *Culture's consequences*, Beverly Hills : Sage Publications.
- [35] JACKSON A., LAPSLEY I. (2003), « *The diffusion of accounting practices in the new "managerial" public sector* », The International Journal of Public Sector Management, Vol. 16, No.5, pp. 359-372.
- [36] JULIEN, P.A & MARCHESNAY, M. (1996). « *L'Entrepreneuriat* », Economica, Paris.
- [37] JULIEN, P., A. & MARCHESNAY, M. (1988), « *La petite entreprise* », Vuibert, Paris.
- [38] KAMAVUAKO J. & MAYIMBI P. (2016), « *Les difficultés rencontrées par les PME lors de la mutation comptable PCGC/OHADA : étude exploratoire des pme congolaises* », in Journée d'Etude Africaine en Comptabilité et Contrôle (JEACC) –VF, 21 p.
- [39] KAMDEM, E. (2000). « *L'analyse des organisations en Afrique : un champ émergent* », Revue Africaine de Sociologie, 4 (2), pp.92-132.
- [40] LACOMBE-SABOLY, M. (1994), « *Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises : le rôle du dirigeant* », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Poitiers.
- [41] LAVIGNE B., (1999), « *Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME* », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion – Université Paris IX – Dauphine.
- [42] LAVIGNE B.; Saint-Pierre, J. (2002). « *Association entre le système d'information comptable des PME et leur performance financière* », 6^{ème} congrès international francophone sur la PME, HEC Montréal.
- [43] LASSOUED K. & ABDELMOULA I. (2006) « *Les déterminants des systèmes d'information comptables dans les PME : une recherche empirique dans le contexte tunisien* », 27^{ème} Congrès de l'AFC, Tunisie. pp.CD-Rom.halshs-00581065.
- [44] LAPSLEY I., WRIGHT E. (2004), « *The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda* », Management Accounting Research, 15, pp. 355-374.
- [45] LUDER K. (1989), « *Comparative Government Accounting Study* », Interim summary report, Speyer (Speyerer Forschungsberichte No. 76), 1989.
- [46] LUDER K. G. (1992), « *A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment* », Research in Governmental and Nonprofit Accounting, 7, pp. 99-127.
- [47] LUDER K. G. (1994), « *The "contingency model" reconsidered: experiences from Italy, Japan and Spain* », in Buschor, E. and Schedler, K. (Eds.) Perspectives on Performance Measurement. Berne: Haupt, pp. 1-15.
- [48] LUDER K. (2002), « *Research in comparative governmental accounting over the last decade – Achievements and Problems –* », in MONTESINOS V. and VELA



- J.M. (eds.), *Innovations in Governmental Accounting*, Kluwer Academic Publishers, pp. 1-21.
- [49] MARTEL, J.M; NADEAU, R; ELSLIGER, D; GUAY, A. (1985). «*Les processus de décision des gestionnaires dans les PME québécoises : une étude exploratoire*», Cahiers du Groupe de Recherche sur l'Aide à la Décision, GRAD RR-48, Université de Laval.
- [50] MEYSSONNIER, F. (2015), « *Quel contrôle de gestion pour les start-up ?*», Comptabilité, Contrôle Audit, vol.2, t. 21, pp. 33-62.
- [51] MINTZBERG H.,(1982). «*Structure et dynamique des organisations*», Les éditions d'Organisation, Paris.
- [52] MINTZBERG, H. (1990), «*Le manager au quotidien: les dix rôles du cadre*», éd. Organisation, Paris.
- [53] NADEAU, R.; MARTEL J.; MARTEL, C; M'ZALI, B. (1988). «*L'utilisation des méthodes quantitatives pour les décisions de gestion dans les PME québécoises : une étude empirique*», Papier de recherche Université de Laval, GRADE RR 88, Québec, Novembre.
- [54] NARO, G. (1989). «*Facteurs et comportements d'embauche dans la PME*», Thèse de doctorat, Université de Montpellier 1.
- [55] NELSON, W. (1987). «*Information needs of female entrepreneurs*», Journal of Small Business Management, pp.38-44.
- [56] NGONGANG D. & KADOUAMAI, S. (2008), « *Mutation comptable OCAM/OHADA et facteurs déterminants du changement dans les entreprises camerounaises*», Euro-Mediterranean Economics and Finance Review, Vol. 3, No.1, pp.190-207
- [57] NGONGAN, D. (2013). «*Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises Camerounaises*». La Revue Gestion et Organisations, pp.113-120.
- [58] PERERA, M.H.B. (1989). «*Towards a framework to analyse the impact of culture on accounting*», International Journal of Accounting, 10 (2), pp.42-56.
- [59] PUGH, D.S; HICKSON, D.J; HININGS, C.R; TURNER, C. (1968). «*Dimensions of structure organization*», Administrative Sciences Quarterly, Volume 13, n°1, June, pp.65 105.
- [60] PUGH, D.S; HICKSON, D.J; HININGS, C.R; TURNER, C. (1969). «*The context of organization structures*», Administrative Sciences Quarterly, Volume 14, n°1, march, pp.91-114.
- [61] REIX, R, (1984). «*Quelques facteurs affectant l'utilisation d'informations de caractère comptable*», Actes du congrès de l'Association Française de Comptabilité, Comptabilité et décision, Nice, pp.357-370.
- [62] ROTTER, I.B. (1966), « *Generalized expectations for internal versus external control of reinforcement* », American Psychological Association, vol.80, n° 1.
- [63] BELANCA S., VANDERNOOT J., « *La comptabilité publique belge : en route vers une comptabilité patrimoniale* », La Revue des Sciences de Gestion 2013/5, n° 263-264, pp. 37-44
- [64] SABOLY, M. (1994). «*Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises : Le rôle du dirigeant*», Thèse de Doctorat en Sciences de gestion, Académie de Poitiers.



- [65] SANTIN, S. VAN CAILLIE, D. (2008). «*Le design du système de contrôle de gestion des PME: une quête de stabilité adaptative*», 29^{ème} Congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Paris.
- [66] SCHREYÖGG, G. (1980). «*Contingency and choice in organization theory*, Organization Studies, 1 (4), pp.305-326.
- [67] KOTT S., « *Comptabilité publique et reddition des comptes de l'État* », Revue française d'administration publique, 2016/4, n° 160, pp. 1065-1078.
- [68] ST-PIERRE J. et BAHRI M., (2000), «*Relations entre la prime de risque bancaire des PME et différents indicateurs de risque*», Cahier de recherche 00-18, Institut de recherche sur les PME, Trois-Rivières, Canada, 30 p.
- [69] TAGIURI, R. et DAVIS J.A. (1992), «*On the goals of succesful family companies* », Family Business Review, vol. 5, n° 1, pp. 43-62.
- [70] TRIANDIS, H. C. (1995). «*Culture and social behavior*», McGraw-Hill, New York.