



**HAL**  
open science

**Une synthèse des approches méthodologiques du  
système d'information comptable / A synthetical view of  
methodological approaches to the accounting  
information system**

Philippe Chapellier, Clotilde de Montgolfier

► **To cite this version:**

Philippe Chapellier, Clotilde de Montgolfier. Une synthèse des approches méthodologiques du système d'information comptable / A synthetical view of methodological approaches to the accounting information system. Modèles d'organisation et modèles comptables, May 1995, France. pp.cd-rom. hal-00818594

**HAL Id: hal-00818594**

**<https://hal.science/hal-00818594>**

Submitted on 19 Sep 2014

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# **Une synthèse des approches méthodologiques du système d'information comptable**

## **A synthetical view of methodological approaches to the accounting information system**

**Philippe CHAPPELLIER, CREGO, Université Montpellier 2  
Clotilde DE MONTGOLFIER, CREGO, Université Montpellier 2**

**Mots clés :** Système d'information comptable, donnée, information, utilisation, méthodologie, empirique

**Key words :** Accounting information system, data, information, methodology, empirical.

**Résumé :** L'article part du constat que bien que le domaine des systèmes d'information comptable fasse l'objet d'études empiriques assez abondantes, celles-ci aboutissent à des conclusions parfois contradictoires et surtout difficilement comparables.

Dans une perspective clarificatrice, l'objet de ce papier est de proposer une synthèse des approches méthodologiques des recherches développées dans le domaine. Une classification est opérée selon que les recherches sont centrées sur le concept de " donnée " ou sur celui " d'information ".

**Abstract :** The article stems from the point of view that if empirical studies on accounting information system are plentiful, they lead to conclusions which are at times contradictory and often difficult to compare.

With a view to clarifying the approach, the article aims at suggesting a synthesis of the methodological studies which have been carried out. There will be some clarification depending on whether the research is based on "data" or "information".

# Une synthèse des approches méthodologiques du système d'information comptable

Philippe CHAPPELLIER, CREGO, Université de Montpellier 2  
Clotilde DE MONGOLFIER, CREGO, Université de Montpellier 2

**Après avoir consacré de nombreuses années d'études à la notion d'information, Von Foester (1981) constatait désabusé qu'il s'agit "du plus vicieux des caméléons conceptuels..."**

Du fait de ce problème d'identification, le chercheur en gestion se trouve inévitablement confronté à de redoutables difficultés dès lors qu'il envisage l'étude de ce concept. Le domaine particulier des systèmes d'information comptable n'échappe pas à ce problème et on constate que bien que les recherches réalisées sur le thème soient assez abondantes, celles-ci aboutissent à des conclusions parfois contradictoires, souvent partielles et difficilement comparables.

Toutefois, selon nous, une analyse de ces travaux distinguant ceux qui étudient les **données** de ceux qui étudient les **informations** offre une grille de lecture clarificatrice des recherches réalisées dans le domaine. En effet, même si les termes de donnée et d'information sont le plus souvent utilisés sans grande précaution, sans grande précision, ils constituent à notre sens des objets d'analyse particuliers pour l'étude desquels des méthodologies spécifiques ont été développées. Avant de présenter ces méthodologies, il convient, pour clarifier le débat, de définir avec rigueur ces concepts essentiels.

Nous entendons par donnée, la matière brute nécessaire à la production d'informations, "la donnée se mute en information lorsqu'elle apporte un message, lorsqu'elle a une valeur sémantique pour son destinataire" (Davis et Olson, 1986).

La notion d'information est donc relative à l'utilisateur, **ce qui apparaît être une information pour une personne peut constituer des données brutes pour une autre personne** (Simon, 1974).

- Une dimension "objective" : les données disponibles
- Une dimension "subjective" : l'utilisation de ces données.

**"Le système d'information est alors compris comme un ensemble de données pertinentes c'est-à-dire effectivement et utilement incorporées aux multiples processus décisionnels, individuels ou collectifs, conduits dans les organisations"** (Dupuy, 1994).

Le système d'information apparaît donc comme un objet contingent, défini d'une manière relative par rapport à un certain contexte. On retrouve dès lors la proposition de Mason et Mitroff (1973) selon laquelle "tout système d'information concerne en dernier ressort un individu, pourvu d'un profil psychologique donné, confronté à un problème précis, dans un contexte organisationnel déterminé ; pour résoudre son problème, cet individu a besoin d'éléments de prise de décision, perçus au travers d'un mode de représentation qui lui est propre".

Cette proposition situe la contingence de tout système d'information par rapport à trois autres éléments (Reix, 1985) :

- le contexte organisationnel, l'organisation dans laquelle il doit fonctionner,
- l'individu utilisateur, doté, en particulier, d'un certain profil psychologique et d'un mode de représentation spécifique,
- la tâche, expression directe du problème à résoudre au sein de l'organisation.

Dans ce contexte, **les données comptables** sont les données qui, élaborées en totalité ou en partie sur la base de la comptabilité, **sont disponibles** dans l'entreprise et **les informations comptables**, les données comptables qui contribuent aux processus de prise de décision des décideurs, c'est-à-dire les données comptables **effectivement utilisées**.

Dans la même logique, **le système de données comptables (SDC)** est la base des données comptables disponibles et **le système d'information comptable (SIC)**, le système des données comptables utilisées.

Sur la base de ces définitions, l'objet de notre propos est de présenter, sans prétention d'exhaustivité, une synthèse des méthodologies de recherche mises en oeuvre selon que les auteurs observent les SDC ou les SIC. La réflexion se limitera donc aux aspects purement méthodologiques des recherches du domaine. Les questions essentielles relatives au sujet ou à l'objet de la recherche ne seront pas abordées. Le lecteur pourra en la matière se référer aux débats et réflexions proposés notamment par Bouquin (1988), Malo (1989), Reix et Trahand (1992), Teller (1992), Dupuy (1994)...

## **I. Les recherches centrées sur l'étude du système de données comptables (SDC) : une relative homogénéité des approches méthodologiques mises en oeuvre...**

Le SDC, qui a trouvé naissance et s'est développé dans les organisations tayloriennes, a longtemps été implicitement considéré comme globalement et universellement pertinent et cohérent. Un changement de perspective entre conception universaliste et contingente des SDC s'est cependant imposé dans la littérature dès le début des années 1970. On peut à ce sujet évoquer les travaux précurseurs de Sathé (1975) ou de Bruns et Waterhouse (1975). Depuis le début des années 80, cette approche contingente de la pertinence des SDC se trouve renouvelée du fait de l'évolution du contexte industriel et des conditions de la concurrence (Kaplan, 1983, Mevellec, 1988...).

Cela conduit les chercheurs du domaine à s'interroger sur la capacité des SDC à se diversifier, à se différencier, selon les spécificités du contexte où ils sont développés. Il en résulte des travaux dont l'objectif "*est d'analyser les réactions réelles ou potentielles des systèmes comptables à la complexification des organisations et aux variations d'incertitude liées aux transformations technologiques et économiques*" (Dupuy, 1994).

Au plan méthodologique, les recherches qui s'inscrivent dans ce courant se caractérisent par des protocoles d'observation relativement similaires : compte-tenu de leur objectif qui est de mettre en évidence des régularités, des associations entre facteurs de contingence et SDC, la plupart de ces recherches développent des enquêtes transversales à partir de l'administration de questionnaires...

Une analyse approfondie de ces travaux met en évidence que de nombreuses études empiriques centrées sur l'analyse de la différenciation des SDC retiennent comme critère de caractérisation de ces systèmes leur degré de complexité ou de sophistication (cf. tableau n°1).

### **→ Le degré de complexité comme critère de caractérisation des SDC**

L'utilisation fréquente du degré de complexité comme critère de caractérisation des SDC s'explique sans doute par le fait que sa prise en considération présente plusieurs intérêts :

- en premier lieu, c'est un indicateur synthétique particulièrement bien adapté pour construire une typologie des systèmes de données. On peut en effet classer les SDC sur

un continuum selon leur degré de complexité (des SDC faiblement complexes aux SDC fortement complexes),

- en second lieu, de par son caractère synthétique, le degré de complexité peut aisément servir de support dans le cadre d'analyses statistiques d'associations entre variables, cet aspect apparaît bien évidemment particulièrement intéressant dans le cadre d'analyses contingentes où il s'agit d'évaluer ou de repérer l'existence de relations entre les SDC et les facteurs de contingence considérés par l'analyste,

- enfin, le degré de complexité est un indicateur "multiforme" au sens où, selon les besoins et le contexte de l'analyse, il peut être déterminé à partir d'indicateurs distincts...

**Tableau 1 : Une synthèse des études empiriques centrées sur les SDC**

<b>Auteurs</b>	<b>Variables de l'étude</b>	<b>Principaux résultats</b>
<b>Kandhwala (1972)</b>	Type d'environnement / Sophistication du SDC.	Plus l'environnement est hostile, plus le SDC est sophistiqué.
<b>Bruns et Waterhouse (1975)</b>	Structure organisationnelle / Complexité du système budgétaire.	Plus les entreprises sont grandes et utilisent des technologies sophistiquées, plus elles ont recours à des systèmes budgétaires sophistiqués.
<b>Rosenzweig (1977)</b>	Complexité organisationnelle / Complexité du SDC.	Plus le système de production d'une entreprise est complexe, plus le SDC est complexe.
<b>Elmore (1986)</b>	Taille, technologie, industrie / Complexité du SDC.	La technologie est la variable la plus déterminante. Plus celle-ci est complexe, plus le SDC est développé.
<b>Lal (1987)</b>	Taille, structuration des activités / Sophistication du SDC.	Plus le degré de structuration des activités est important, moins le SDC est sophistiqué. Plus l'entreprise est grande, plus le SDC paraît sophistiqué.
<b>Abdou (1991)</b>	Système de production / Complexité du SDC.	Plus l'incertitude associée au système de production est forte, moins le SDC est complexe.
<b>de Montgolfier (1994)</b>	Environnement, système de production, système de données non valorisées / Complexité du SDC.	On observe un équilibre entre la complexité du SDC et la complexité des autres systèmes de données pour le contrôle présents dans l'organisation.
<b>Chapellier (1994)</b>	Facteurs d'ordre structurel et comportemental en PME / Complexité du SDC.	Les facteurs d'ordre comportemental sont plus déterminants que les facteurs d'ordre structurel.

Toutefois, si le degré de complexité semble en apparence pouvoir être considéré comme un critère commun de caractérisation, il s'agit en réalité d'un indicateur hétérogène d'une recherche à l'autre.

### → Le degré de complexité, un indicateur multiforme

Bien que les études relatives aux SDC retiennent en majorité comme critère de caractérisation le degré de complexité ou de sophistication, un examen approfondi de l'opérationnalisation de ce critère révèle des approches dissemblables. Selon les auteurs, les indicateurs retenus pour mesurer la complexité des SDC sont en effet très variables (cf. tableau n°2).

En fait, une analyse détaillée de ces recherches met en évidence que les différents indicateurs utilisés peuvent être regroupés en trois catégories principales :

- les indicateurs représentatifs de la complexité associée au **support logistique** du SDC,
- les indicateurs représentatifs de la complexité associée à la **production des données**,
- les indicateurs représentatifs de la complexité associée à la **diffusion des données**.

**Tableau N°2 : Une synthèse des indicateurs de complexité**

Dimensions	Indicateurs associés
Complexité associée au <b>SUPPORT LOGISTIQUE</b> des données	Formalisation du service
	Automatisation du service
	Localisation du service
	Nombre de niveaux hiérarchiques
	Formation du personnel
Complexité associée à la <b>PRODUCTION</b> des données	Délai, fréquence, détail, pluralités des indicateurs de coûts
	Etendue du système budgétaire
	Parcellisation spatiale des budgets (découpage intra-organisationnel)
	Systématisation des suivis des écarts
	Complétude des budgets
	Horizon de la planification
	Type de mensualisation des prévisions
	Délai, fréquence de production des situations intermédiaires
	Délai, fréquence, diversité, détail de production des données d'analyse de la rentabilité
	Délai, fréquence, diversité, détail de production des données d'analyse du risque
Complexité associée à la <b>DIFFUSION</b> des données	Type de destinataires
	Variété des destinataires
	Fréquence des diffusions

La prise en compte de tout ou partie de ces indicateurs dans l'élaboration du score de complexité des SDC est guidée par deux considérations principales :

- en premier lieu, **elle est fonction du champ de recherche délimité par les chercheurs**. Rosenzweig (1977) adopte par exemple une approche essentiellement structurelle du SDC, aussi ne prend-il en compte que les indicateurs relatifs au support logistique des données. Bruns et Waterhouse (1975) se limitent quant à eux à l'examen de la complexité associée au système budgétaire. En revanche, Abdou (1991), de Montgolfier (1994) ou Chapellier (1994) prennent en considération non seulement les pratiques budgétaires mais aussi les analyses de coûts... Ainsi, selon leur centre d'intérêt, les chercheurs déterminent un degré de complexité des SDC qui peut en fait renvoyer à des contenus très différents.

- en second lieu, **le choix des indicateurs d'opérationnalisation de la complexité des SDC est guidé par la recherche d'indicateurs discriminants**, c'est-à-dire par la recherche d'indicateurs qui fassent émerger des pratiques différenciées. En ce sens, dans le cadre d'études en PME, la formalisation ou non du service comptable apparaît comme un indicateur discriminant (Chapellier, 1994) mais il ne l'est plus dès lors que les entreprises ont atteint une taille minimale dans la mesure où elles disposent alors systématiquement d'un service comptable formalisé.

Notons que l'évolution des technologies de l'information et des supports informatiques pose avec une acuité particulièrement vive le problème du type de mesure à développer pour évaluer l'influence de ces technologies sur la complexité des SDC. En la matière, les mesures disponibles proposées dans les recherches existantes restent à notre sens très insuffisantes et devraient être affinées lors de recherches ultérieures...

### **→ Le degré de complexité comme support de l'étude de l'évolution des SDC...**

Les recherches menées par Abdou (1991) et de Montgolfier (1994) constituent des approches originales des SDC dans la mesure où elles ont tenté d'évaluer non seulement le degré de complexité des SDC développés au sein des entreprises de leur échantillon respectif mais parce qu'elles ont tenté d'enrichir cette analyse par la caractérisation de l'évolution des SDC. Dans cette perspective, elles ont développé un protocole d'observation parfaitement similaire :

- une analyse de l'évolution des SDC en termes de simplification ou de complexification à partir d'indicateurs relatifs au détail, à la variété et à la fréquence des analyses de coûts et de marges effectuées ;



- une mesure a posteriori de l'évolution des caractéristiques des SDC, sur la base des perceptions des contrôleurs de gestion (exemple de question proposée : dans quelle mesure estimez-vous que depuis 5 ans le détail des analyses de coûts que vous réalisez s'est accru ou a diminué ?).

Il convient de ne pas négliger les limites et les difficultés de telles approches en relation notamment avec les biais cognitifs sur les événements passés dont on sait qu'ils ont tendance à s'estomper au cours du temps d'une part et que d'autre part, ils peuvent induire des phénomènes de rationalisation a posteriori. Malgré ces limites, l'intérêt de telles évaluations dynamiques est de mettre en évidence les tendances générales d'évolution qui permettent de compléter et de mettre en perspective l'observation "statique" de l'état des pratiques à un moment donné. Il n'empêche que ces démarches ne sauraient prétendre égaler ou remplacer des approches longitudinales des phénomènes.

→ *Quelques limites du degré de complexité comme critère de caractérisation des SDC...*

Si, comme nous le soulignons précédemment, le degré de complexité des SDC présente de nombreux intérêts d'ordre méthodologique, un certain nombre de limites lui sont cependant imputables. Deux critiques principales nous semblent devoir être soulignées à ce propos :

- en premier lieu, les auteurs ne définissent pas dans l'absolu les caractéristiques de SDC fortement complexes ou faiblement complexes, mais élaborent des échelles relatives valables dans le cadre exclusif de leur échantillon. Cela rend très difficile le cumul ou la comparaison des résultats obtenus.

- en second lieu, si le recours à un critère de caractérisation global et synthétique tel que le degré de complexité paraît parfaitement pertinent compte tenu du niveau d'analyse auquel se situe les études empiriques qui appréhendent l'analyse des facteurs de contingence, on peut penser en revanche que ce type de critère global est inadapté dès lors que le niveau d'analyse est plus fin...

C'est pourquoi certains auteurs appréhendent non pas le degré de complexité mais des points plus particuliers des SDC. Par exemple, Gosse (1989) a conduit une analyse relative :

- à l'identification des centres de coûts,
- au choix des inducteurs de coûts,
- aux processus d'allocation des charges indirectes,
- à la diffusion des données relatives aux coûts.

Dans la même logique, on peut de même évoquer les travaux de Kerremans et al (1991) et de Cobb (1992) qui se sont intéressés à des aspects particuliers du modes de constitution des coûts dans les entreprises fortement automatisées ou ceux de Lacombe-Saboly (1994) qui porte son attention sur la "qualité du produit comptable".

## **II) Les recherches centrées sur l'étude des systèmes d'information comptable (SIC) : des tentatives de mesure de l'utilisation...**

Rappelons que le SIC est défini comme le système des données comptables pertinentes, c'est-à-dire utilisées. L'étude de cette dimension semble particulièrement importante. Reix (1984, 1987) explique en effet clairement que pour une analyse efficace des systèmes d'information, il paraît indispensable de pouvoir apprécier dans quelle mesure les données traitées sont effectivement utilisées par leur destinataire. Malo (1989) confirme et souligne que *"le domaine de la recherche ne peut être limité à l'offre ou à la production des données comptables, leur utilisation doit aussi être étudiée ne serait-ce que pour préciser quoi produire ou encore comment produire"*.

Dans cette perspective il est donc nécessaire d'élaborer des instruments de mesure de l'utilisation. Or, cela pose de difficiles problèmes méthodologiques car l'approche de l'utilisation suppose de connaître les processus de décision conduits par les décideurs. Idéalement, cela impliquerait d'observer ce qui se passe à chaque instant dans la vie de ce dernier, de pouvoir "lire dans ses pensées" lorsqu'il prend une décision et ce, sans que cette surveillance ne modifie son comportement. Cela est bien évidemment peu réalisable. Cependant, diverses solutions méthodologiques de compromis, permettant de progresser dans la connaissance du comportement des décideurs face aux données comptables, sont proposées dans la littérature. Sur un plan général, trois types de mesures peuvent être identifiés.

### **→ Des mesures fondées sur l'analyse systématique des activités des décideurs**

De la fin des années 60 au début des années 80, de nombreux auteurs se sont attachés à étudier le comportement de managers au travers de recherches inductives dans lesquelles les activités des décideurs ont été analysées de manière systématique pendant une durée déterminée. Ces travaux ont eu pour but de mieux connaître le flux des activités réalisées par les cadres en entreprises, les informations traitées, ou encore de caractériser les moyens de communication utilisés, l'usage que les décideurs font de leur

temps, d'identifier les pressions auxquelles ils sont soumis... (Stewart, 1967, Mintzberg, 1973, 1990, Fallery, 1983...). S'il apparaît clairement que pour la plupart ces recherches s'intéressent au comportement général des décideurs, et non à leurs comportements comptables en particulier, les méthodes employées pour répondre aux questions posées restent particulièrement intéressantes dans notre perspective puisqu'elles s'avèrent dans une certaine mesure transposables à la problématique de l'étude de l'utilisation des données comptables.

La méthode de recherche la plus employée par ces auteurs est celle de l'**agenda** : les décideurs notent eux-mêmes divers aspects de leurs activités sur une grille préétablie (durée, localisation, participants, questions traitées...). L'étude de ce type la plus remarquable est celle de Stewart (1967) concernant 160 cadres moyens britanniques.

Une autre méthode proposée est celle de l'**étude de documents** mais les auteurs qui procèdent ainsi (et qui concluent sur l'utilisation), observent en réalité le système de données et non le système d'information. De telles méthodes sont à notre sens sources de confusions et nuisent incontestablement à la présence de connaissances cumulatives et généralisables sur le thème.

Un autre groupe de recherches propose l'**observation**, à des moments aléatoires, d'un **échantillon d'activités** que le chercheur recense lui-même. Mintzberg (1973) et Fallery (1983) ont ainsi eu recours à l'observation structurée des activités de décideurs en développant les catégories d'activités, non a priori, mais pendant et après l'observation. Ils notent que cette approche conserve l'avantage essentiel de la méthode de l'agenda (la discipline liée à l'enregistrement systématique de données sur le terrain) tout en donnant la flexibilité qui permet de développer les catégories de façon inductive et sans idée préconçue.

Au total, il est possible d'affirmer que de telles méthodes peuvent dans certains cas être utilisées pour tenter de caractériser le comportement comptable de décideurs. Elles permettent en effet **la réalisation d'études en profondeur** et engendrent le plus souvent une bonne représentation, une bonne perception des phénomènes étudiés. Elles peuvent en outre permettre de **dépasser la saisie à un moment donné de l'état de la situation et des pratiques**. Le suivi pendant un certain temps des comportements de décideurs face aux données comptables rend en effet possible une analyse des phénomènes d'évolution et de fait la confirmation de la validation de certaines hypothèses d'un point de vue interne. Elles ne sont toutefois pas sans limite. Elles posent en effet d'importants problèmes à la fois liés :

- au recueil de données lui-même (Fallery explique notamment que certains dirigeants travaillent chez eux, qu'au téléphone les correspondants sont inaudibles...),

- au moment de l'enquête (période de crise ou non...)
- à la durée de l'étude (diverses recherches ont notamment démontré que certains dirigeants de PME n'utilisent les données comptables qu'une ou deux fois par an...).
- enfin, au fait que, comme l'observe Piaget (1970), *"dans toute recherche mettant en jeu des dimensions humaines ou sociales, le chercheur lui-même d'une part est sans cesse modifié par l'objet de sa recherche et d'autre part, modifie les faits qu'il observe de par la structuration active du réel à laquelle il est tenu de procéder. En outre, par l'intermédiaire des questions qu'il pose, il peut involontairement amener la personne interrogée à modifier sa perception des choses"*.

### **→ Des mesures indirectes de l'utilisation par l'intermédiaire de la perception des acteurs**

Les mesures indirectes de l'utilisation mises en oeuvre dans le domaine reposent toutes sur un protocole d'observation identique fondé sur l'administration, par entretien direct ou par courrier, d'un questionnaire auprès d'un échantillon le plus important possible de décideurs.

Ainsi, Schafer (1990), dont l'objectif est de déterminer dans quelle mesure les dirigeants de PME utilisent les sources d'informations écrites et informelles, mesure l'utilisation des données au travers de la fréquence de cette utilisation (jamais, moins d'une fois par an, une fois par an, par semestre, par trimestre, par mois, par semaine, par jour). De même, Chapellier (1994) propose de mesurer l'utilisation des données comptables au regard du degré d'utilisation apprécié par :

- la fréquence (utilisation nulle, ponctuelle, annuelle, semestrielle, mensuelle, hebdomadaire),
- la durée moyenne hebdomadaire (moins d'une heure par semaine, de 1 à 3 heures, de 3 à 5 heures, plus de 5 heures),
- la diversité et l'intensité (appréciées à l'aide d'une échelle de 14 items comprenant cinq choix de réponses numérotés de 1 à 5 : 1 correspondant à une utilisation nulle des données comptables dans la situation proposée et 5 à une utilisation très importante. L'étude séparée de chacune des 14 situations d'utilisation permet de qualifier l'intensité d'utilisation des données comptables par les dirigeants de PME. Une analyse de ces situations en tenant compte de leur caractère multidimensionnel, c'est-à-dire des liaisons qui peuvent exister entre elles, permet de caractériser la diversité d'utilisation de ces mêmes données).

Reix (1984) propose en outre, pour compléter la mesure de l'utilisation des systèmes d'information comptable, d'évaluer le degré de connaissance par les décideurs des données disponibles. Il affirme en effet qu'une *"bonne connaissance de l'information est un indice de son intérêt pour le décideur même si celui-ci ne peut a priori en indiquer une utilisation précise"*.

Une analyse approfondie de la littérature montre que les mesures de l'utilisation sont souvent associées à des mesures d'utilité. Nadeau et al (1988) par exemple adoptent une double approche : **une approche par la satisfaction ou par l'utilité perçue et une approche par l'utilisation**. Ces auteurs mesurent en effet l'efficacité du SDC au travers d'une série de questions fermées utilisant des échelles à catégories spécifiques permettant d'identifier d'une part, la diversité des méthodes quantitatives utilisées et leur fréquence d'utilisation et d'autre part, la satisfaction des décideurs quant à leur usage. Dans la même logique, Nelson (1987) cherche à identifier l'information que les entrepreneurs considèrent comme essentielle et celle qu'ils utilisent vraiment. Il prend pour cela en considération **l'utilité perçue** (il propose aux répondants une liste de données et leur demande d'indiquer pour chacune d'entre elles s'ils la jugent extrêmement utile, moyennement utile ou inutile) et **l'utilisation de ces données** appréciée au regard de la diversité (quelles données utilisez-vous ?) et de l'intensité (les utilisez-vous un peu, moyennement ou beaucoup ?).

D'un point de vue méthodologique, soulignons que Nelson relève que plusieurs décideurs de son échantillon présentent un fort sentiment d'utilité pour des informations qu'ils n'utilisent que très rarement, parfois même pas du tout. Cette conclusion démontre que **les concepts d'utilité perçue et d'utilisation sont distincts** et que l'un et l'autre ne peuvent donc être utilisés indifféremment. Ainsi, les mesures développées par Hayes (1977) qui porte son attention sur la pertinence perçue du SIC, Govindarajan (1984) qui analyse la confiance des décideurs à l'égard des systèmes d'évaluation de la performance, Chendall et Morris (1986) qui étudient les caractéristiques utiles perçues des SIC ou Cathey (1989) qui se concentre sur l'utilité perçue des systèmes budgétaires, ne peuvent être assimilées à des mesures d'utilisation.

Au total, la réalisation d'études transversales par administration de questionnaires constitue une solution praticable lorsqu'il s'agit de tester des hypothèses ou de mettre en évidence des régularités à propos de la notion d'utilisation. Celles-ci ne sont toutefois bien évidemment pas sans limite ni sans difficulté. L'inconvénient principal associé à ce type de méthode, pour l'étude de problématiques telles que l'utilisation de données

comptables, est que les données recueillies par questionnaire sont le plus souvent auto-rapportées et de l'ordre de la perception et bien que ce genre d'étude soit très légitime et courant, des risques de décalage entre "la réalité" et la "perception de cette réalité" existent. Garnier et al (1989) expliquent en effet que *"l'on est tenu dans ce contexte de faire confiance au répondant quant à sa capacité d'analyser et de verbaliser ses propres expériences dans un environnement organisationnel complexe"* et Kalika (1988) indique qu'il se peut que la réalité soit différente de la perception qu'en a l'enquête. Les décideurs ont en effet une perception très particulière et très subjective de l'information qu'ils utilisent et les questionnaires ont parfois tendance à rationaliser a priori une réalité bien trop complexe. Reix (1987) explique au total que si le passage par des perceptions apporte sans doute une information intéressante, il introduit des difficultés de mesure et des risques de biais et Avenier (1987) affirme qu'en définitive *"ce type de méthode est contre-indiquée lorsqu'il s'agit de comprendre des phénomènes profonds"*.

#### **→ Des mesures de l'utilisation fondées sur des méthodes expérimentales**

Simon (1987) explique que si nous avons beaucoup appris depuis la seconde guerre mondiale sur la façon dont les hommes procèdent pour résoudre des problèmes, pour prendre des décisions, c'est le plus souvent grâce à des observations en laboratoire. Quelques unes de ces nouvelles connaissances ont été obtenues dans des laboratoires de psychologie, d'autres, grâce à l'observation de comportements de personnes et une grande partie grâce à des champs de recherche tombés sous les labels "science cognitive" et "intelligence artificielle". En effet, ces dernières années, les disciplines des sciences cognitives et de l'intelligence artificielle ont consacré une grande part de leur attention à la nature de la résolution de problèmes experts et à la prise de décision dans les tâches professionnelles. Les buts de la recherche en sciences cognitives étaient de parvenir à comprendre les différences entre le comportement "d'experts" et de "novices". Les buts des recherches sur l'intelligence artificielle étaient quant à eux de construire des systèmes informatiques qui puissent accomplir les tâches de professionnels. Ces deux lignes de recherche ont grandement augmenté nos connaissances sur l'expertise et s'il est vrai que ces recherches ne portent pas directement sur l'utilisation par les décideurs des données comptables, les méthodes employées par ces chercheurs, à savoir le plus souvent des expériences en laboratoire, semblent dans une large mesure transposables à l'étude du comportement comptable des décideurs en entreprise.

Cependant, dans le domaine comptable, les réalisations restent à notre connaissance rares. Soulignons toutefois la tentative de Reix (1981) qui, dans le but de mesurer les besoins en information de décideurs, a conduit une étude de type expérimental en laboratoire fondée sur une simulation de gestion, seule susceptible selon lui dans ce contexte, d'assurer une maîtrise correcte des variables : *"les expériences en laboratoire permettent d'isoler le phénomène que l'on veut étudier, d'éliminer les influences d'autres phénomènes et peuvent être conduites sur autant d'individus ou de groupes d'individus qu'on le souhaite"*. En fait, la méthode expérimentale permet de dépasser les limites fondamentales opposables aux méthodes préalablement évoquées qui sont confrontées à l'absence de maîtrise des conditions d'observations ce qui rend délicate une analyse rigoureuse d'hypothèses préalablement définies.

Au total, l'expérimentation en laboratoire est sans conteste une méthode qui présente, dans certains cas, de nombreux avantages pour la mesure de l'utilisation des données comptables. Malo (1989) explique toutefois que le risque principal de telles études est que certains résultats obtenus dans des conditions trop stériles restent parfois difficilement interprétables et généralisables.

## CONCLUSION

L'ambition de ce papier était de rappeler quelques méthodes mises en oeuvre dans le domaine de l'étude des systèmes d'information comptable. Notre distinction entre SDC et SIC se veut clarificatrice mais ne veut en aucun cas opposer les approches qui en découlent. Chacune aborde le problème sous des angles différents. Leurs apports ne sont jamais totalement redondants, ils fournissent au contraire des éclairages complémentaires sur les problèmes abordés. Aucune approche ne peut donc a priori être considérée comme en tout point supérieure aux autres. Aucune n'est globale, chacune fournit des éclairages complémentaires sur les problèmes étudiés, aussi il ne peut être que fécond de les utiliser de façon combinée ne serait-ce que parce que, comme le souligne Ifrah (1994) :

*"Pour appréhender l'essence profonde de ce concept apparemment insaisissable, il fallait avant tout prendre conscience du fait que l'aspect physique et l'aspect psychique de l'information constituent les deux composantes insécables d'une seule et même réalité, telles les deux faces d'une médaille que l'on ne saurait dissocier sans abîmer l'ouvrage"*.

## **BIBLIOGRAPHIE**

- ABDOU H.**, L'influence de l'évolution des systèmes de production sur le système d'information comptable : étude empirique, Thèse de Doctorat de Sciences de Gestion, Université de Montpellier 2, 1991
- AVENIER M.J.**, "Complémentarité et fragilité des méthodes de recherche en gestion", Colloque IAE de Lyon, 1987, p.23-52
- BOUQUIN H.**, "Les perspectives de recherche en contrôle de gestion", Cahier de Recherche, IAE, Université de Lille 1, 1988
- BRUNS W.J. et WATERHOUSE J.H.**, "Budgetary control and organization structure", Journal of Accounting Research, Autumn 1975, p.177-203
- CATHEY J.**, Contingent factors affecting budget system usefulness : an information processing perspective, Thèse Phd, Blacksburg, Virginia, 1989
- CHAPELLIER P.**, Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques, Thèse de Doctorat de Sciences de Gestion, Université de Montpellier 2, 1994
- CHENDALL K.A. et MORRIS D.**, "The impact of structure environment and interdependance of the perceived usefulness of management accounting system", The Accounting Review, Vol 56, N°1, Janvier 1986, p.16-35
- COBB I.**, "Just in time and the management accounting", Management Accounting, Février 1992, p.42-45
- DAVIS G.B., OLSON M.H., AJENSTAT J.A. et PEAUCELLE J.L.**, Systèmes d'information pour le management, Editions G.Vermette Inc, Economica, Volume 1 : Les bases et Volume 2 : Les approfondissements, 1986
- DE MONTGOLFIER C.**, Structure et interactions des données pour le contrôle de gestion : essai d'observation et d'interprétation des pratiques, Thèse de Doctorat de Sciences de Gestion, Université de Montpellier 2, 1994
- DUPUY Y.**, "Une lecture des recherches actuelles en comptabilité-contrôle", Annales du Management, XII<sup>èmes</sup> Journées Nationales des IAE, Montpellier 2 et 3 Février 1994, p.17-33
- ELMORE R.**, A contingency theory approach to an empirical classification of management accounting information systems, Thèse Ph.D. Université du Mississipi, 1986
- FALLERY B.**, Le système d'information du dirigeant de petite entreprise, Thèse de doctorat de 3<sup>ème</sup> cycle, Spécialité : Analyse industrielle, Université de Montpellier 1, Octobre 1983



- FALLERY B.**, "Un système d'information pour les PME", Revue Française de Gestion, Nov-Déc 1983, p.70-76
- GARNIER B., GASSE Y. et PARENT A.**, "Evaluation d'un programme de formation de dirigeants de PME : une étude empirique au Québec", Comptes rendus du 34<sup>ème</sup> congrès international de la petite entreprise, "L'entrepreneur et le défi des années 90", Québec, 21-22-23 Juin 1989, p.434-448
- GOSSE D.I.**, An empirical field study of the role of cost accounting in a computer integrated manufacturing environment, Thèse Phd, Michigan State University, 1989
- GOVINDARAJAN V.**, "Appropriateness of accounting data in performance evaluation : an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable", Accounting Organizations and Society, Vol 9, N°2, 1984, p.125-135
- HAYES D.C.**, "The contingency theory of management accounting", The Accounting Review, Volume 52, N°1, Janvier 1977, p.22-39
- IFRAH G.**, L'histoire universelle des chiffres. L'histoire des hommes racontée par les nombres et le calcul, Robert Laffont, Paris, 1994
- KALIKA M.**, "Méthodologie de l'enquête en PME", Papier de recherche de l'IAE de Poitiers, Université de Poitiers, 1988
- KANDHWALLA P.N.**, "The effects of different types of competition on the use managerial controls", Journal of Accounting Research, Autumn 1972
- KAPLAN R.S.**, "Measuring manufacturing performance : a new challenge for managerial accounting research", Accounting Review, 1983, p.686-705
- KERREMANS M., THEUNISSE H. et OVERLOOP G.**, "Impact of automation of cost accounting", Accounting and Business Research, Spring 1991, p.146-155
- LACOMBE-SABOLY M.**, Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises : le rôle du dirigeant, Thèse de doctorat de Sciences de Gestion, Université de Poitiers, Janvier 1994
- MALO J.L.**, "Première approche d'un cadre méthodologique de recherche en comptabilité", Actes du Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Reims, 1989, p.384-420
- MASON R.O. et MITROFF I.**, "A program for research on management information systems", Management Science, Vol 18, N°8, Janv 1973, p.475-487
- MEVELLEC P.**, "La comptabilité analytique face à l'évolution technologique", Revue Française de Gestion, Janvier-Février 1988, p.29-36
- MINTZBERG H.**, "The manager's job : folklore and fact", Harvard Business Review, July-August 1975
- MINTZBERG H.**, Le manager au quotidien : les dix rôles du cadre, Les Editions d'Organisation, 4<sup>ème</sup> impression, Mai 1990

- NADEAU R., MARTEL J.J., MARTEL C. et M'ZALI B.**, "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 1988
- NELSON G.W.**, "Information needs of female entrepreneurs", Journal of Small Business Management, July 1987, p.38-44
- PIAGET J.**, Epistémologie des sciences de l'homme, Paris, Gallimard, Coll. Idées, N°260, 1970
- REIX R.**, "Processus de décision et utilisation de l'information", Mélanges offerts à Pierre VIGREUX, I.P.A Toulouse, 1981, p.677-697
- REIX R.**, "Quelques facteurs affectant l'utilisation d'informations de caractère comptable", Actes du congrès de l'Association Française de Comptabilité, "Comptabilité et décision", Nice, Avril 1984, p.357-370
- REIX R.**, "Conception de système d'information ou conception d'organisation", Communication au séminaire INFORSID, Luchon, 1985
- REIX R.**, "Les problématiques d'évaluation des systèmes d'information", Actes du 8ème congrès de l'Association Française de Comptabilité, Rennes, Avril 1987
- REIX J. et TRAHAND J.**, "Les systèmes d'information, actualité et perspectives d'un domaine de recherche", Cahier de recherche de CREGO, IAE de Montpellier, 1992
- ROSENZWEIG K.Y.**, Effects of company organization structure on the accounting system, Thèse Ph.D. Université du Michigan, 1977
- SATHE V.**, "Contingency theories of organizational", Managerial Accounting : The Behavioural Foundations, Colombus, 1975
- SCHAFER D.S.**, "Level of entrepreneurship and scanning source usage in very small businesses", Entrepreneurship Theory and Practice, Winter 1990, p.19-31
- SIMON H.A.**, La science des systèmes, science de l'artificiel, Editions EPI, Paris 1974
- SIMON H.A.**, "Making management decisions : the role of intuition and emotion", Academy of Management Executive, Vol 1, Iss.1, February 1987, p.57-64
- STEWART R.**, Managers and their jobs, London, Macmillan, 1967
- TELLER R.**, "Comptabilité et contrôle : éléments de réflexion pour un état de l'art", Annales du Management, XIèmes Journées Nationales des IAE, Nancy 1992, Economica, p.3-24
- VON FOESTER H.**, Observing systems, Intersystems Publication, 1981