

L'impact de l'environnement sur la pratique du contrôle de gestion : Cas des hypermarchés marocains

The impact of the environment on management control practices: The case of Moroccan hypermarkets

Ayoub ELASSALI, (Doctorant)

*Laboratoire, d'Economie et Management des Organisations
Faculté d'Economie et de Gestion Kenitra
Université Ibn Tofail Kenitra, Maroc*

Khadija DERROUCH, (Doctorante)

*Laboratoire, d'Economie et Management des Organisations
Faculté d'Economie et de Gestion Kenitra
Université Ibn Tofail Kenitra, Maroc*

Omar KHARBOUCH, (Professeur)

*Laboratoire, d'Economie et Management des Organisations
Faculté d'Economie et de Gestion Kenitra
Université Ibn Tofail Kenitra, Maroc*

Fouad OUAD, (Professeur)

*Laboratoire, d'Economie et Management des Organisations
Institut des Métiers de Sport : IMS - Kénitra
Université Ibn Tofail Kenitra, Maroc*

Zakaria ROUAINE, (Docteur)

*Faculté d'Economie et de Gestion Kenitra
Université Ibn Tofail Kenitra, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté d'Economie et de Gestion 2010 Campus universitaire Kénitra Maroc Université Ibn Tofail, Maroc (Kenitra), 14000 +212 5 37 32 92 18
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Déclaration de la revue :	Cet article est publié sans charges ACP
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	ELASSALI, A., DERROUCH, K., KHARBOUCH, O., OUAD, F., & ROUAINE, Z. (2023). L'impact de l'environnement sur la pratique du contrôle de gestion : Cas des hypermarchés marocains. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(4-2), 460-471. https://doi.org/10.5281/zenodo.8286635
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: July 04, 2023

Accepted: August 26, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 4-2 (2023)

L'impact de l'environnement sur la pratique du contrôle de gestion : Cas des hypermarchés marocains

Résumé

Dans une tentative d'analyser l'incidence des facteurs de contingence, spécifiquement le déterminant « environnement » sur la pratique du contrôle de gestion dans les grandes surfaces commerciales, notamment les hypermarchés marocains, une étude empirique a été mise en œuvre dans un motif de quantifier l'impact de chaque item constituant la variable explicative « environnement » sur la variable réponse « contrôle de gestion ». Dans ce sillon, un entretien semi-directif a été entamé auprès des professionnels et praticiens de contrôle de gestion dans les hypermarchés au Maroc, permettant des résultats significatifs de ces items sur la pratique du contrôle de gestion dans le volet financier, commercial, managérial, et organisationnel. Toutefois, cette prospection a été réalisée à l'aide de la méthode de régression linéaire multiple afin de mesurer la contribution de ces items sur les différents angles de la pratique du contrôle de gestion dans ce type de structure commerciale.

Mots clés : Environnement, contrôle de gestion, contingence, Maroc

JEL Classification : C10, D01, D22

Type du papier : Recherche empirique

Abstract

In an attempt to analyze the impact of contingency factors, specifically the "environment" determinant, on the practice of management control in large retail outlets, particularly Moroccan hypermarkets, an empirical study was carried out with a view to quantifying the impact of each item making up the "environment" explanatory variable on the "management control" response variable. To this end, a semi-structured interview was conducted with management control professionals and practitioners in Moroccan hypermarkets, providing significant results for these items on the practice of financial, commercial, managerial and organizational management control. However, this survey was carried out using the multiple linear regression method in order to measure the contribution of these items on the different angles of the practice of management control in this type of commercial structure.

Key words: Environment, management control, contingency, Morocco

Classification JEL : C10, D01, D22

Paper type : Empirical Research

1. Introduction :

L'environnement externe est une variable contextuelle puissante qui est à la base de la recherche contingente. En effet, dans le cadre des travaux qui ont été abordés sur le thème de la contingence des outils de contrôle, plusieurs auteurs tels que, C.S. Chapman (1999), J.G. Fisher et F. Hartmann (2000) ont souligné que la mise en évidence des systèmes de contrôle de gestion est en relation avec l'environnement. Ainsi, C.S. Chapman (1999) et J.G. Fisher (2000) ajoutent que l'incertitude semble être la variable environnementale la plus explicative des systèmes de contrôle. Néanmoins, le déterminant « environnement » est concept complexe explicitant un manque d'information sur les facteurs associés à une décision donnée, l'absence de connaissance sur les résultats possibles d'une décision ou l'incapacité d'attribuer des probabilités fiables quant à l'effet de facteurs d'environnement sur une décision donnée.

Dans ce sillon, les grandes surfaces commerciales, spécifiquement les hypermarchés sont des structures qui sont confrontées aux turbulences et changements continus de l'environnement interne et externe de ce type d'organisation. Hormis, ces hypermarchés se trouvent dans une obligation de s'adapter aux fluctuations massives et continues de leurs contours et aux exigences grandissantes des intervenants et acteurs potentiels qui y sont concernés. Cependant, cette action complexe nécessite un système de contrôle de gestion consistant répondant aux différentes exigences de la nature de ces structures et de leurs environnements alambiqués.

Dans ce cadre, il sera judicieux de se demander si les hypermarchés évoluant dans un environnement dynamique et incertain adoptent-ils un système de contrôle de gestion mieux adapté que ceux évoluant dans un environnement simple et stable. Plus précisément, nous tenterons à travers cet article d'analyser l'incidence des facteurs de contingence, plus spécifiquement le déterminant « environnement » sur la pratique de contrôle de gestion dans les hypermarchés au Maroc.

Cette étude mobilisera tout d'abord une collecte de données à travers un entretien semi-directif avec les responsables, professionnels, et praticiens du contrôle de gestion dans les structures des hypermarchés, ensuite, nous utiliserons une démarche qualitative de tri plat pour sélectionner les items appropriés au déterminant explicatif « environnement ». Puis, nous abordons la méthode de régression linéaire multiple dans un motif de quantifier l'impact de chaque item sélectionné sur la pratique du contrôle de gestion dans ces organisations commerciales.

2. Cadre théorique

2.1. L'impact de l'incertitude environnementale sur le contrôle de gestion

En parlant d'incertitude environnementale, on peut évoquer deux types d'études : celles qui se demandent quels sont les modes de contrôle les plus appropriés selon le degré d'incertitude de l'environnement dans lequel évoluent les organisations et celles qui abordent le contrôle de gestion d'un point de vue plus pratique. Dans ce dernier cas, les auteurs se demandent quelles sont les situations dans lesquelles les entreprises ont besoin de disposer de plus d'informations, de moyens de contrôle. Bref d'un système de contrôle de gestion en général.

Pour répondre à cette question, J.H. Waterhouse et P. Tiessen (1993) confirment que « la nature du contrôle exercé dans l'organisation dépend de sa structure, la structure étant contingente à sa technologie et son environnement, le contrôle de gestion devra ainsi être conçu pour satisfaire les besoins des unités organisationnelles spécifiques ». Dans cette perspective, l'environnement dans lequel évolue l'entreprise a un rôle crucial dans la détermination de l'adoption ou non du système de contrôle de gestion. Selon L. Donaldson¹ « les caractéristiques organisationnelles reflètent l'influence de l'environnement dans lequel elles se situent ».

Ainsi, selon P. Khandwalla, K.A. Merchant, et R. Simons (2009), ils ont démontré dans les

résultats de leurs études qu'il existe une relation positive entre le degré d'incertitude et les systèmes de contrôle plus formels. Les auteurs abordent alors la fonction de contrôle de gestion comme ayant une grande utilité face l'incertain. J. Méfie souligne quatre conceptions du contrôle de gestion qui traduisent une approche bien particulière de l'incertain :

- La rétrospection, qui est le fait d'analyser le passé, et la prospective, qui illustre par la prévision des événements futurs. Ces deux conceptions consistent à réduire l'incertitude et à la maîtriser.
- La réaction qui signifie l'action rapide suite à un fait imprévu, et la proaction qui désigne l'anticipation des événements difficilement prévisibles, pour celles-ci, elles se fondent sur une acceptation de l'incertitude.

L'organisation doit alors être en mesure de faire face à toute circonstance, même les plus inattendues. D'une autre manière, de gérer au mieux l'incertain. De la même manière, H. Bouquin confirme l'hypothèse selon laquelle « face au contrôle de gestion réactif, introverti, de surveillance, le plus connu et hélas le plus enseigné, il existe un contrôle de gestion proactif, extraverti, qui est une partie clé du processus d'émergence stratégique » dans certains contextes turbulents. Les processus de reporting permettent alors de signaler et rappeler les priorités de l'organisation et de s'assurer du processus d'émergence. Ainsi, d'après L. Touchais : « l'argument selon lequel l'accroissement général des facteurs d'incertitude entraîne la non-réalisation des objectifs et donc réduit l'intérêt du système de contrôle de gestion ne paraît pas décisif. Il renforce, au contraire, l'intérêt du système et la nécessité de son amélioration » pour mieux gérer les risques qui en découlent.

En effet, différentes recherches portant sur la contingence du contrôle de gestion montrent que « un environnement incertain s'accompagne d'un accroissement de la fréquence et de la vitesse du reporting pour une plus grande réactivité, et du souhait de disposer d'informations supplémentaires (externes, non financières et ex ante) pour une meilleure analyse et prévision de l'environnement ». En plus de ce qui a été évoqué, A. Dittillo ajoute que « le contrôle de gestion doit aussi permettre de coordonner les activités des membres de l'organisation en intégrant différentes sources de savoir, d'expertise et qu'il ne doit pas seulement fournir plus d'informations en particulier lorsque l'incertitude environnementale est forte », une idée qui a été déjà mise en exergue par T. Davila (2005) ainsi que P. Khandwalla (2009).

D'une manière générale, la complexification de l'environnement dans lequel évolue l'ensemble des entreprises, et la croissance rapide de l'incertitude qui en découle ont provoqué le développement d'une fonction de contrôle de gestion de plus en plus formalisée, totalement intégrée au sein du système d'information général de l'entreprise.

Selon M. Bollecker (2007), « l'hostilité croissante de l'environnement conduit à modifier la nature du système d'information comptable en le rendant plus sophistiqué ». Ainsi, L. Touchais ajoute que « Le contrôle de gestion avec sa dimension prévisionnelle devrait également permettre une réduction de l'incertitude en d'autres termes, l'apparition de systèmes de contrôle de gestion peut expliquer par l'impératif d'apporter une réponse sous forme d'outils aux besoins des gestionnaires.

Les chercheurs en contrôle de gestion interrogent et identifient les dispositifs les mieux adaptés aux besoins des organisations. Ces dispositifs de contrôle de gestion ne peuvent être déployés par les organisations que par la pression de l'environnement et des changements organisationnels. C'est un concept que défendait Chandler dès (1977), selon lequel nous pouvons expliquer l'émergence de la fonction de contrôle de gestion comme une réponse des structures organisationnelles aux contraintes de leur environnement.

Et pour conclure, face aux turbulences de l'environnement qui peuvent mettre la performance de l'entreprise en péril, le contrôle de gestion, étant une fonction essentielle dans l'organisation qui doit généralement émerger et qui constitue une réponse jugée essentielle à un moment donné pour piloter l'organisation. Après avoir déterminé l'impact de l'incertitude environnementale

sur l'émergence du contrôle de gestion, on s'attardera par la suite sur l'impact de chaque outil déjà étudié dans le premier chapitre sur ce dernier.

2.2. L'impact de l'incertitude environnementale sur les outils du contrôle de gestion en particulier

Après avoir déterminé l'influence de l'incertitude environnementale sur le contrôle de gestion en général, on va se focaliser sur l'impact de cette variable sur chacun des outils de contrôle de gestion afin de bien appuyer le contexte dans le cadre théorique, tout en commençant par la méthode des calculs de coûts, le budget et finalement les indicateurs de performance. Dans ce cadre, l'attention sera particulièrement focalisée sur le budget sur lequel on va s'attarder plus que les autres outils, dans la mesure où il existe beaucoup d'écrits et de recherches en relation avec la théorie de la contingence et spécialement l'incertitude environnementale.

Plusieurs chercheurs, dont J. Fisher et F. Hartmann (2000), ont confirmé que l'environnement représente un agent déterminant concernant les caractéristiques des systèmes de mesure de la performance. En effet, vu le développement de la complexité environnementale, plusieurs outils de mesure de la performance ont émergé et ont été également développés dans le sens de prendre en compte aussi bien les indicateurs financiers qui s'illustrent par le tableau de bord de gestion, ainsi que les indicateurs non financiers qui se regroupent dans le balanced scorecard en sus des indicateurs financiers. Dans le même sens, C. Germain (2003), démontre que « ce sont les entreprises qui perçoivent leur environnement comme étant dynamique et incertain qui détiennent la plus grande variété d'indicateurs de performance ». Le tableau ci-dessous récapitule les résultats de cette étude :

Tableau 1: la corrélation entre l'environnement et les variables représentative de la mesure de la performance

Types d'indicateurs	Environnement
Variété du contenu de la mesure de la performance	0.363
Performance financière	0.222
Performance/client	0.324
Performance/processus	0.272
Performance/apprentissage organisationnel et innovation	0.226

Source : El hamma A. (2010)

Dans le même contexte, L.A. Gordon et D. Miller (1976), ont démontré que les entreprises évoluant dans un environnement incertain incorporent des données variées pour faire face à ce type d'environnement. Ainsi, L.A. Gordon et V. K. Narayan (1984), ont mis en évidence que les entreprises se développant dans un environnement incertain font de plus en plus appel à des informations externes et non financières.

Également, un travail a été réalisé par J. Innés et F. Mitchel (1990) sur les entreprises du secteur informatique. Ils montrent que sur un marché hautement compétitif où les produits nouveaux sont nombreux, la politique tarifaire est capitale tout comme la différenciation du produit. La mise en place de ces systèmes doit permettre d'évaluer la pertinence des choix des ingénieurs. Le système de gestion se caractérise par la remise en cause des approches purement financières, d'où il est essentiel de prendre en considération des indicateurs physiques tels que la qualité et la satisfaction des clients ou encore les performances industrielles.

Pour conclure, et depuis quelques années, de nombreux chercheurs dans le domaine du contrôle de gestion, se sont focalisés sur l'efficacité des indicateurs non financiers pour le pilotage des entreprises. Selon E. Chiapello et M.H. Delmond (1994), « ces indicateurs permettent à l'entreprise de réagir plus rapidement aux aléas de l'activité ». Donc, l'alliance des indicateurs financiers et non financiers dans les tableaux de bord aboutit à une meilleure performance organisationnelle. Ainsi, plus l'environnement de l'entreprise est exposé à un environnement

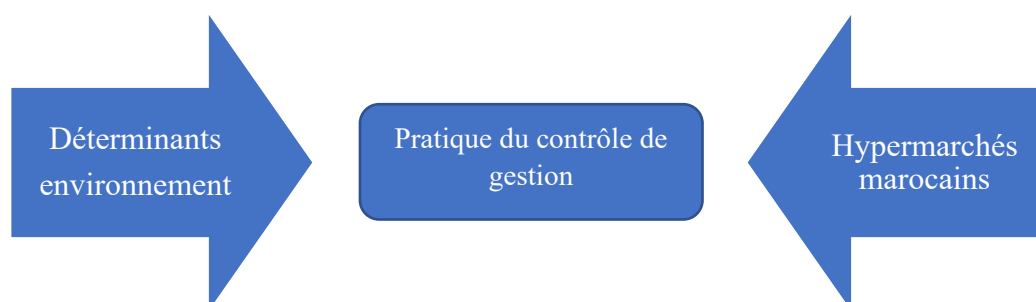
concurrentiel et turbulent (incertain) plus le recours aux indicateurs de performance devient essentiel et encore de plus en plus développé d'où la nécessité de l'émergence et le développement d'un système de contrôle de gestion. À partir de ces analyses, nous pouvons formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse : Les hypermarchés évoluant dans un environnement dynamique et incertain adoptent plus le système de contrôle de gestion que les entreprises évoluant dans un environnement simple et stable.

3. Méthodologie de recherche

La méthodologie adoptée repose sur l'exploitation des données générées à partir d'un questionnaire. Cette approche implique une analyse exhaustive des données rassemblées auprès de 83 décideurs provenant des hypermarchés au Maroc, comprenant des directeurs de magasin, des responsables de contrôle de gestion et des chefs de secteur. Ces données ont été recueillies au sein d'une population totale de 268 individus, où nous avons spécifiquement ciblé les gestionnaires des hypermarchés en tant que principaux participants à cette évaluation. Il est important de souligner que, conformément aux observations de Lacroix et al. (2011), le choix des gestionnaires en tant qu'évaluateurs contribue à la fiabilité des résultats dans ce type d'étude. Notre schéma conceptuel est présenté comme suit :

Figure 1 : Cadre Conceptuel



Source : Auteurs

Hypothèse de recherche :

H1 : Les hypermarchés évoluant dans un environnement dynamique et incertain adoptent plus le système de contrôle de gestion que les entreprises évoluant dans un environnement simple et stable.

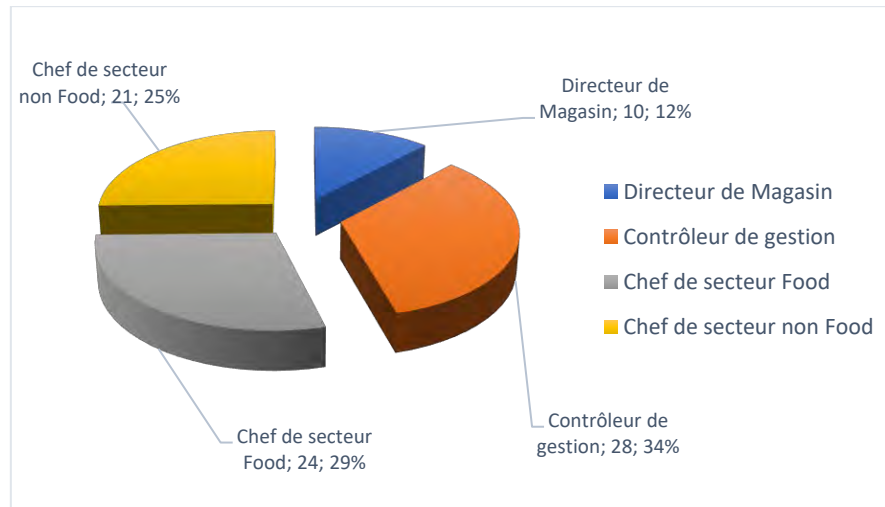
Tableau 2 : Récapitulatif des hypermarchés enquêtés

Région	Nombre de magasin	Surface de vente
Casablanca - Settat	11	93 162
Rabat - Salé - Kenitra	6	54 650
Tanger - Tétouan - Al Hoceima	5	25 048
Oriental	4	19 951
Beni Mellal - Khenifra	3	15 030
Marrakech - Safi	4	25 038
Fès - Meknès	5	26 800
Souss - Massa	2	14 540
Sahara	1	66 980
Total	41	341 199

Source : Auteurs

Figure 2 : Fonctions des gestionnaires des hypermarchés

(Répondants aux questionnaires)



Source : Auteurs

Dans le cadre de notre recherche, nous adopterons une approche hypothético-déductive alignée sur le paradigme positiviste. En nous appuyant sur une revue de la littérature et une base théorique solide, nous formulerons l'hypothèses que nous tenterons de corroborer ou de réfuter en nous basant sur les données recueillies via une enquête par le biais d'un questionnaire. Ce questionnaire sera diffusé auprès des gestionnaires des hypermarchés marocains.

Pour l'analyse des données, nous ferons appel au logiciel SPSS 26. Celui-ci sera utilisé dans le but de mettre à l'épreuve notre modèle de recherche en confirmant ou en invalidant notre hypothèse de recherche. Cette démarche nous permettra de répondre à notre question de recherche, et par conséquent, de vérifier l'adéquation entre les observations faites au cours de notre enquête et le modèle que nous avons élaboré.

4. Résultats et discussion

Toutefois, l'échelle "Environnement" est évaluée à l'aide de cinq éléments initiaux à savoir l'environnement externe influence la conception du système de contrôle de gestion, les objectifs de performance du système de contrôle de gestion sont définis en fonction de l'environnement de l'entreprise, le système de contrôle de gestion facilite l'adaptation aux changements de l'environnement externe, les mesures de performance du système de contrôle de gestion sont adaptées aux conditions de l'environnement externe et le système de contrôle de gestion permet de détecter les opportunités et les menaces de l'environnement externe (voir tableau ci-dessous).

Tableau 3 : Les mesures retenues de la variable « Environnement »

Code	Items
ENV1	L'environnement externe influence la conception du système de contrôle de gestion.
ENVI2	Les objectifs de performance du système de contrôle de gestion sont définis en fonction de l'environnement de l'entreprise.
ENVI3	Le système de contrôle de gestion facilite l'adaptation aux changements de l'environnement externe.

ENV4	Les mesures de performance du système de contrôle de gestion sont adaptées aux conditions de l'environnement externe.
ENV5	Le système de contrôle de gestion permet de détecter les opportunités et les menaces de l'environnement externe.

Source : Auteurs

Il est important de souligner que chaque élément est évalué sur une échelle de Likert à 5 points et les calculs se sont réalisés via le logiciel SPSS.

4.1. Évaluation de la dimensionnalité

L'utilisation de l'analyse factorielle exploratoire nous permet d'identifier une ou plusieurs dimensions latentes à partir des variables observables initiales. La première étape de l'évaluation de la dimensionnalité d'une échelle consiste à vérifier si les données sont "factorisables".

Dans notre analyse, après avoir calculé la matrice des corrélations en utilisant des seuils. Cela suggère que l'échelle étudiée est simplifiée. Dans notre étude, le test de sphéricité de Bartlett est statistiquement significatif avec un niveau de risque α de 5% (le résultat du test est bien inférieur à 0,05). Cela nous permet de rejeter l'hypothèse nulle H_0 selon laquelle la matrice des corrélations serait une matrice d'identité, ce qui indiquerait une absence de corrélation entre les variables. Par conséquent, il est justifié d'effectuer une analyse factorielle exploratoire en composantes principales. La valeur obtenue pour le KMO est de 0,724, ce qui est considéré comme médiocre, mais suffisant ($> 0,5$) pour mener une analyse factorielle exploratoire. Cette valeur est cohérente avec le résultat précédent du test de Bartlett, confirmant que la matrice des corrélations diffère statistiquement d'une matrice d'identité, ce qui justifie la réalisation d'une analyse factorielle (voir Tableau 4.4).

Tableau 4 : Évaluation de l'indice de KMO et du test de Bartlett pour l'analyse en composantes principales de la variable "Environnement"

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		0,724
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	106,510
	ddl	10
	Signification	0,000

Source : Auteurs

Toutes les conditions requises pour la factorisation étant satisfaites, nous sommes en mesure de procéder à notre analyse factorielle. Une Analyse en Composantes Principales (ACP) est effectuée sur l'ensemble initial des cinq éléments, sans spécifier le nombre de facteurs requis. L'examen des valeurs propres révèle que seul le premier facteur présente une valeur propre supérieure à 1 (selon le critère de Kaiser). Par conséquent, seul ce premier facteur est retenu. Les quatre facteurs restants peuvent être éliminés (voir Tableau 4).

Tableau 5 : Analyse des valeurs propres et du pourcentage de variance expliquée pour l'échelle "Environnement"

Composante	Valeurs propres initiales		
	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,488	49,761	49,761
2	1,076	21,516	71,277
3	0,636	12,720	83,997
4	0,460	9,205	93,202
5	0,340	6,798	100,000

Source : Auteurs

4.2. Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales

Les variances restituées par les composantes ou valeurs propres figurent dans la deuxième colonne du tableau 4.5. Leur total ($2,488 + 1,076 + 0,636 + 0,460 + 0,340$) est bien égal à 5 : toute la variance des variables individuelles est restituée, ce qui est normal puisque le nombre de composantes (facteurs) est égal à celui des items. Nous constatons que le facteur retenu restitue 49,761% ($2,488 / 5$) de la variance totale (ou de l'environnement). Le deuxième facteur qui extrait 21,516 % est exclu par application du critère de Kaiser. Cette méthode de Kaiser utilisée dans cette étude, permet d'affirmer que la variable « Environnement » est unidimensionnelle.

Tableau 6 : Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments standardisés	Nombre d'éléments
0,729	0,730	5

Source : Auteurs

Nous passons à présent au test de fiabilité, qui permet de dégager un Alpha de Cronbach de 0,730. L'échelle est donc fiable.

Tableau 7 : Qualités de représentation

Items	Initiales	Extraction
L'environnement externe influence la conception du système de contrôle de gestion.	1,000	0,733
Les objectifs de performance du système de contrôle de gestion sont définis en fonction de l'environnement de l'entreprise.	1,000	0,735
Le système de contrôle de gestion facilite l'adaptation aux changements de l'environnement externe.	1,000	0,709
Les mesures de performance du système de contrôle de gestion sont adaptées aux conditions de l'environnement externe.	1,000	0,703
Le système de contrôle de gestion permet de détecter les opportunités et les menaces de l'environnement externe.	1,000	0,683

Source : Auteurs

4.2. Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

L'influence de la variable « Environnement » sur la pratique du contrôle de gestion nous permet de soulever l'hypothèse suivante : les hypermarchés qui opèrent dans un environnement dynamique et incertain ont tendance à adopter davantage le système de contrôle de gestion par rapport à celles évoluant dans un environnement simple et stable.

Tableau 8 : Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques					Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	0,949 ^a	0,901	0,900	0,1922	0,901	747,549	1	82	0,000	2,160

a. Prédicteurs : (Constante), ENVIRONNEMENT

Source : Auteurs

Dans le tableau 8, il s'agit d'un récapitulatif des modèles de régression. R-deux : Le coefficient R-deux représente la proportion de la variation de la variable dépendante qui peut être expliquée

par les variables indépendantes dans le modèle. Dans ce modèle, le R-deux est de 0,901, ce qui signifie que 90,1 % de la variation de la variable dépendante peut être expliquée par les variables indépendantes incluses. Cependant, R-deux ajusté : Le coefficient R-deux ajusté tient compte du nombre de variables indépendantes et de la taille de l'échantillon. Il pénalise la complexité du modèle. Dans ce modèle, le R-deux ajusté est de 0,900. En peut conclure que notre modèle présente de bonnes performances avec un R-deux élevé de 0,901, ce qui indique que 90,1 % de la variation de la variable dépendante est expliquée par les variables indépendantes incluses dans le modèle. Le modèle semble être significatif, avec des statistiques de modification importantes. Cependant, il convient de noter que les interprétations précises dépendent du contexte spécifique de l'analyse et des variables incluses dans le modèle.

Tableau 9 : ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	27,629	1	27,629	747,549	,000 ^b
	Test de Student	3,031	82	,037	-	-
	Total	30,660	83	-	-	-

a. Variable dépendante : SYSTEMECCG

b. Prédicteurs : (Constante), ENVIRONNEMENT

Source : Auteurs

Tableau 10 : Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.	Intervalle de confiance à 95,0% pour B		Statistiques de colinéarité	
		B	Erreur standard	Bêta			Borne inf.	Borne sup.	Tolérance	VIF
1	(Constante)	0,048	0,162	-	0,297	,768	-,274	0,370	-	-
	ENVIRONNEMENT	0,985	0,036	0,94	27,34	0,0	0,914	1,057	1,000	1,0

a. Variable dépendante : PCG

Source : Auteurs

Constante : La constante (intercept) du modèle est de 0,048. Cela signifie que lorsque la variable indépendante "ENVIRONNEMENT" est nulle, la valeur prédite de la variable dépendante "PCG" est de 0,048.

Coefficient non standardisé (B) : Le coefficient non standardisé pour la variable "ENVIRONNEMENT" est de 0,985. Cela signifie que pour chaque augmentation d'une unité de la variable "ENVIRONNEMENT", la variable dépendante "PSCG" augmente en moyenne de 0,985 unité, toutes les autres variables étant constantes.

t : La valeur du test de Student (t) pour la variable "ENVIRONNEMENT" est de 27,34. Cela indique une relation statistiquement significative entre la variable "ENVIRONNEMENT" et la variable dépendante "PSCG".

Sig. : La valeur p associée au test de Student pour la variable "ENVIRONNEMENT" est de 0,00 ce qui indique une relation statistiquement significative.

Tolérance : La tolérance est de 1,000 pour la variable "ENVIRONNEMENT". Une tolérance de 1 indique une absence de colinéarité significative.

VIF : Le VIF (variance inflation factor) est également de 1,000 pour la variable "ENVIRONNEMENT". Un VIF inférieur à 5 est généralement considéré comme acceptable, ce qui suggère une absence de colinéarité significative. En résumé, dans ce modèle de régression, la variable "ENVIRONNEMENT" présente une relation statistiquement significative avec la variable dépendante "PCG". Une augmentation de la variable "ENVIRONNEMENT" est associée à une augmentation de la variable "PCG". Cependant, veuillez noter que l'interprétation précise dépend du contexte spécifique de l'analyse et des variables incluses dans le modèle.

Dans une tentative d'analyser et d'apprécier l'impact des facteurs de contingence, spécifiquement du déterminant « environnement » sur la pratique du contrôle de gestion dans les hypermarchés marocains, nous constatons que ce dernier engage un impact capital sur le système de contrôle dans ce type d'organisation commerciale. Toutefois les résultats obtenus démontrent d'abord, un parfait ajustement du modèle statistique utilisé la régression linéaire multiple explicitée par un coefficient de R-deux ajusté de 0,9. Cependant, on assiste à un coefficient de régression B de 0,985 et une signification asymptotique de $0,000 < 0,05$ expliquant la forte relation entre la variable explicative « environnement » et la variable réponse « pratique de contrôle de gestion ».

5. Conclusion

Cette étude a permis d'évaluer empiriquement notre modèle de recherche, confirmant ainsi notre hypothèse. Les données collectées auprès d'un échantillon de 83 gestionnaires d'hypermarchés (directeurs, chefs de secteur et contrôleurs de gestion) ont été traitées à l'aide du logiciel SPSS 25.0. Nous avons commencé par dresser un état des lieux des hypermarchés marocains enquêté, puis nous avons testé la fiabilité et la validité des échelles de mesure, en éliminant les items présentant une faible représentativité pour améliorer leur qualité. Nous avons ensuite procédé à des tests d'hypothèses et à une régression pour évaluer le modèle global. Les résultats finaux ont validé le modèle en démontrant l'impact de l'environnement externe sur la pratique du contrôle de gestion dans les hypermarchés marocains, répondant ainsi à notre problématique générale.

Sur le plan managérial, cette recherche offre aux gestionnaires d'hypermarchés une meilleure compréhension de la pratique du contrôle de gestion ainsi que la nature et les conséquences de la relation entre l'environnement externe et la pratique du contrôle de gestion. Elle met également en évidence les facteurs ayant un impact significatif sur la pratique du contrôle de gestion dans le contexte marocain.

Malgré les apports théoriques, managériaux et méthodologiques de cette recherche, il convient de les relativiser en raison de certaines limites. Tout d'abord, l'enquête par questionnaire limite la validité de nos principales conclusions, car elle ne permet pas d'évaluer la qualité des réponses fournies. En outre, l'accès direct aux informations dans les hypermarchés marocains est limité, ce qui peut entraîner des biais dans les réponses obtenues.

Cet article contribue également au développement de la méthodologie de la recherche quantitative au Maroc, où la plupart des recherches se limitent à des descriptions de phénomènes avec peu d'analyses théoriques et pratiques. Les apports méthodologiques de cette recherche concernent principalement l'adaptation et la construction des échelles de mesure, l'évaluation des construits pour l'échantillon dans une approche dyadique, ainsi que la réalisation d'une étude qualitative et quantitative dans le champ d'investigation étudié.

Nous avons utilisé des variables non observables issues de recherches bibliographiques, nécessitant ainsi un travail d'opérationnalisation pour les rendre observables et les traduire en indicateurs pertinents pour le test des hypothèses. Étant donné que les instruments de mesure anglo-saxons sont développés et validés dans leur propre contexte d'utilisation, nous avons

vérifié l'équivalence conceptuelle et l'adaptation de chaque variable à notre contexte marocain, qui possède ses propres spécificités socioculturelles. Les tests de validité et de fiabilité ont confirmé la possibilité de réutiliser ces échelles de mesure dans le contexte spécifique du Maroc.

Références

- (1). Ahsina, K. (2012) "Différenciation des systèmes de contrôle de gestion et apports pour la performance: théories, mesures et tests."
- (2). Arbour, D. (2008). "LES SYSTÈMES DE MESURE DE LA PERFORMANCE DANS UN CONTEXTE PME."
- (3). Carassus, C. and D. Carassus (2006). Apports et principes d'un tableau de bord prospectif de type Balanced-Scorecard pour un cabinet d'expertise comptable de petite taille. Colloque de l'Association Francophone de Comptabilité.
- (4). Chiapello, E. and M.-H. Delmond (1994)"f.E Chapitre 5-Comptabilité, stratégie." de La Villarmois, O. and H. Tondeur (1996). Les déterminants de la mise en place d'une comptabilité par activités, IAE.
- (5). Ferouani, B. (2014) La communication interne en entreprise: Essai d'analyse à travers l'exemple de L'ENCG Maghnia.
- (6). Ghorbel, J. (2012). "Le design du système d'information comptable dans les PMI tunisiennes: une modélisation contingente." les actes du CIFEPME.
- (7). Gilbert, P., N. Bobadilla, L. Gastaldi, M. Le Boulaire and O. Lelebina (2018). Management de la recherche et de l'innovation, ISTE Group.
- (8). Lemaire, C. (2013). Le processus de construction d'un outil de contrôle de gestion inter-organisationnel: le cas de l'expérimentation d'un outil de pilotage de la performance dans le secteur médico-social, Université de Strasbourg.
- (9). Mahida, H. Performance organisationnel et performance de l'entreprise. NIMPA, A. T. (2021). "Les déterminants du choix des indicateurs différenciés de mesures de la performance des PME." REVUE AFRICAINE DE MANAGEMENT (3).
- (10). Sponem, S. (2002). L'explication de la diversité des pratiques budgétaires: une approche contingente. 23ème congrès de l'AFC (Association Francophone de Comptabilité).
- (11). Touchais, L. (2001). "Le contrôle de gestion en situation d'incertitude: le cas du sport spectacle." Finance Contrôle Stratégie.
- (12). Touchais, L. and C. Herriau 1 (2009). "Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement: définition d'un cadre conceptuel et application à la relecture d'un processus de transmission." Revue management et avenir(2): 70-91.
- (13). Van Caillie, D. and S. Santin (2008). Le design du système de contrôle de gestion des PME: une quête de stabilité adaptative. 28ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.
- (14). Wegmann, G. (2009). Investigations autour du potentiel stratégique du contrôle de gestion: réflexions théoriques, empiriques et exploratoires, Université Nice Sophia Antipolis.