

Les déterminants de l'équilibre des Systèmes de Mesure de la Performance (SMP) des Etablissements et Entreprises Publics Marocains (EPPM)

The determinants of the balance of the Performance Measurement Systems (PMS) of Moroccan Public Establishments and Enterprises (MPEE)

Widad HAIROUT, (*Enseignante-Chercheuse*)

Laboratoire de Recherche en Management et Développement (LRMD)

Faculté d'Economie et de Gestion de Settat

Université Hassan I de Settat, Maroc

Adresse de correspondance :	Faculté d'Economie et de Gestion de Settat Km3, Route de Casablanca, Settat. Université Hassan I Maroc (Settat) 26000
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	HAIROUT, W. (2023). Les déterminants de l'équilibre des Systèmes de Mesure de la Performance (SMP) des Etablissements et Entreprises Publics Marocains (EPPM). International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(4-2), 171-195. https://doi.org/10.5281/zenodo.8264719
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: July 17, 2023

Accepted: August 18, 2023

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

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 4-2 (2023)

Les déterminants de l'équilibre des Systèmes de Mesure de la Performance (SMP) des Etablissements et Entreprises Publics Marocains (EEPM)

Résumé

L'approche de gestion des organisations publiques marocaines instituée par la Loi Organique n°130-13 relative à la loi de Finances (LOF n°130-13) axée sur les résultats et la performance nécessite l'adaptation de leurs SMP. Dans ce sens, le Balanced Scorecard (BSC) a suscité l'intérêt des chercheurs et des managers en tant que modèle de pilotage stratégique en phase avec les enjeux des managers publics en matière d'évaluation et de performance. Toutefois, si certaines organisations ont réussi à équilibrer leurs SMP et à en tirer profit en tant que systèmes de pilotage stratégique, d'autres inscrivent toujours leurs SMP dans une approche classique de contrôle. Ceci laisse à se demander sur les facteurs qui expliquent la convergence des SMP de certaines organisations vers le modèle du BSC. À travers une étude empirique menée auprès de 63 EEPM, l'objectif de cette recherche est de caractériser les SMP adoptés par les organisations étudiées et d'expliquer les différenciations enregistrées selon une approche contingente. Sur la base de la revue de la littérature, nous avons établi notre modèle théorique. Nous avons utilisé la modélisation par les équations structurelles et plus précisément la Méthode des Moindres Carrées Partiels (PLS) pour vérifier les hypothèses. Les résultats montrent qu'une minorité des EEPM étudiés opte pour des SMP équilibrés en référence au BSC. Cette recherche a permis de confirmer la relation entre l'équilibre des SMP et trois facteurs de contingence, la décentralisation de la structure organisationnelle, l'incertitude de l'environnement et la culture organisationnelle de la performance. La taille limitée de notre échantillon constitue la principale limite de ce travail.

Mots clés : SMP, BSC, EEPM, Approche contingente

Classification JEL : M40

Type de l'article : Recherche appliquée

Abstract

The management approach of Moroccan public organizations instituted by Organic Law No. 130-13 relating to the Finance Law (LOF No. 130-13) based on results and performance requires the adaptation of their PMS. In this sense, the Balanced Scorecard (BSC) has aroused the interest of researchers and managers as a strategic management model in line with the challenges of public managers in terms of evaluation and performance. However, while some organizations have successfully balanced their PMS and leveraged them as strategic steering systems, others still embed their PMS in a classic control approach. This raises questions about the factors that explain the convergence of the PMS of these organizations towards the BSC model. Through an empirical study conducted with 63 MPEE, the objective of this research is to characterize the PMS adopted by the organizations studied and to explain the differentiation recorded according to a contingent approach. Based on a review of the literature, we established our theoretical model. We used structural equation modeling and more specifically the Partial Least Squares (PLS) approach to verify the hypotheses. The results show that a minority of the studied MPEE opt for balanced PMS with reference to the BSC. This research confirmed the relationship between the balance of the PMS and three contingency factors, the decentralization of the organizational structure, the uncertainty of the environment and the organizational culture of performance. The limited size of our sample is the main limitation of this work.

Keywords: PMS, BSC, MPEE, contingent approach

JEL Classification : M40

Paper type : Empirical research

1. Introduction

Le développement de l'environnement des organisations au milieu des années 80 marqué par la mondialisation, l'évolution des technologies d'information et de communication (TIC), l'orientation vers de nouvelles activités commerciales et de prestations de services, l'incertitude... a entraîné une remise en cause des systèmes classiques de mesure de la performance tournée vers les résultats passés à travers le contrôle des chiffres budgétaires et financiers. L'inadaptation de ces SMP au contexte organisationnel a suscité les réflexions chez les chercheurs et les managers sur des SMP plus adaptés aux enjeux organisationnels.

Dans cette perspective, R. Kaplan et D. Norton, sur la base d'une étude des SMP de plusieurs entreprises, ont conçu le BSC. Cet outil est venu ainsi remédier aux insuffisances des SMP classiques selon ses concepteurs. Son originalité émane de l'équilibre qu'il instaure entre indicateurs financiers et indicateurs non financiers, entre approche court-termiste du contrôle opérationnel et long-termiste du contrôle stratégique et entre mesure des résultats passés et déterminants de la performance future. Ce modèle de mesure de la performance a connu une grande diffusion dans les entreprises et a suscité l'intérêt de plusieurs chercheurs.

Le BSC a été conçu sur la base d'études menées dans des entreprises du secteur privé où il s'est développé, cependant l'évolution des approches de la gestion publique en quête de sa performance dans le cadre du New Public Management (NPM) a entraîné des débats sur l'adaptabilité des outils de management en général, dont le BSC au contexte des organisations publiques et à leurs défis managériaux. Le BSC a fait ainsi l'objet de diverses recherches étudiant son apport au pilotage des organisations publiques mais aussi de plusieurs expériences de mise en œuvre dans ce secteur au niveau national et international.

Au Maroc, l'adoption de la LOF n°130-13 vise une rupture avec l'approche de moyens qui règne dans le secteur public et instaure les bases d'une gestion axée sur les résultats et sur la performance. L'adaptation des dispositifs de gestion des organisations publiques s'avère indispensable pour faire aboutir cette réforme. En matière de mesure de la performance, le BSC montre son intérêt sur le plan théorique en tant qu'outil adapté aux enjeux de pilotage stratégique auxquels font face ces organisations. Toutefois, les travaux empiriques montrent la dominance de l'approche financière dans la mesure de la performance des EEPM (Ibrahimi et Nayem, 2018 ; Hairout, 2021, Benabdelhady et Taibi, 2021).

Ce travail vise à caractériser les SMP adoptés par les EEPM étudiés. Cette caractérisation est faite sur la base de l'innovation majeure apportée par le modèle du BSC qui est l'équilibre entre les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers à travers les quatre axes proposés par le modèle. Par la suite, l'objectif est d'expliquer la convergence des SMP vers le modèle du BSC selon une approche contingente. La problématique de ce travail est ainsi en relation avec les facteurs qui permettent d'expliquer les indicateurs mesurés et suivis par les EEPM, elle peut être formulée comme suit : ***Quels sont les déterminants de l'équilibre des SMP des EEPM ?***

Sur la base de la revue de la littérature, nous avons formulé la problématique de cette recherche et nous avons établi le modèle théorique traduisant un ensemble d'hypothèses en réponse à cette problématique. La revue de la littérature a permis de conclure sur l'abondance des fondements théoriques de cette recherche. D'une part, l'adaptabilité du BSC aux enjeux managériaux des organisations publiques a été suffisamment étudiée et discutée. Ce modèle a montré son intérêt en tant qu'outil de pilotage des organisations publiques dans le cadre du NPM. D'autre part, l'approche contingente a été largement mobilisée pour l'explication de la différenciation des Systèmes de Contrôle de Gestion (SCG) en général et des SMP en particulier. Différents facteurs de contingence ont permis d'expliquer ainsi la portée des SMP en matière d'indicateurs de performance.

Afin de vérifier les hypothèses de cette recherche, une étude quantitative a été menée auprès de 63 EEPM. Parmi la panoplie des méthodes qui s'offrent pour l'analyse statistique, nous avons

opté pour la Méthode d'Equations Structurelles et plus précisément la Méthode PLS. Plusieurs raisons plaident pour ce choix, notamment la taille limitée de notre échantillon, le caractère formatif de la variable à expliquer et la visée exploratoire de notre recherche.

Dans cet article, nous allons traiter l'adaptabilité du modèle du BSC aux enjeux des organisations publiques et les facteurs de contingence qui expliquent le recours à cet outil dans la littérature tout en dressant le modèle théorique de recherche dans la section 2. Dans la section 3, nous décrirons l'échantillon et la Méthodologie de recherche et nous abordons la spécification de l'échelle de mesure. La section 4 sera consacrée à la présentation et à la discussion des résultats de la recherche.

2. L'introduction du BSC dans les organisations publiques : Enjeux, perspectives et déterminants de l'adoption

La transposition des techniques de management aux organisations publiques dans le cadre du NPM a stimulé les débats sur l'adaptabilité des dispositifs de gestion en général aux spécificités des organisations publiques. L'approche de gestion axée sur les résultats et la performance dans les organismes publics visée par le NPM suppose l'adoption des techniques de gestion en phase avec leurs enjeux. En matière de contrôle, cette approche s'avère inadaptée au contrôle bureaucratique traditionnel des organisations publiques axé sur les moyens (le budget) et les procédures (la conformité juridique) (Hood, 1991). Les principes d'évaluation et de réédition des comptes imposent une évolution du contrôle de gestion des organisations publiques dans un sens plus stratégique au service de la performance visée par le secteur. Toutefois, Si certaines organisations ont réussi à équilibrer leurs SMP et à en tirer profit en tant que systèmes de pilotage stratégique, d'autres inscrivent toujours leurs SMP dans une approche classique de contrôle budgétaire et procédural.

2.1. Le BSC : L'adaptabilité aux enjeux des organisations publiques

La transformation de l'approche de contrôle dans les organisations publiques laisse à se demander sur les modalités de mise en œuvre de nouveaux modes de contrôle plus adéquats au sein des organisations publiques (Batac & Carassus, 2004 ; Chauvey, 2005). Dans ce sens, la prise en considération des spécificités des organismes publics est indispensable et permet de justifier l'adaptabilité de certains outils plutôt que d'autres. Les concepteurs du BSC, admettant l'inadéquation de leur modèle original aux spécificités des organisations publiques, ont proposé de l'adapter aux problématiques de pilotage des organisations publiques sans pour autant développer les modalités de cette adaptation (Benzerfa, 2007).

Chauvey (2005) traite la problématique de la capacité du BSC à faciliter l'orientation du contrôle de gestion public vers un contrôle plus stratégique en conciliation avec les exigences d'évaluation des politiques publiques tout en montrant ses intérêts et ses limites à la lumière des enjeux du contrôle de gestion public. Dans ce qui suit, nous présentons l'apport du BSC au pilotage des organismes publics tout en soulignant les enjeux de son adaptation aux spécificités de ces organisations à la lumière des idées avancées et discutées par Chauvey (2005).

Le premier point est en relation avec les objectifs des organismes publics qui sont multiples, complexes et flous. Ces objectifs rendent ainsi indispensables des efforts « *de communication et de constructions collectives des représentations communes* » (Chauvey, 2005, p9). L'approche du BSC consistant à établir des liens clairs entre objectifs stratégiques et actions opérationnelles à travers les cartes stratégiques est utile dans ce sens. De plus, les changements de gouvernement avec les élections peuvent entraîner l'instabilité des objectifs des organismes publics suite aux changements des objectifs stratégiques. L'adaptation permanente des systèmes de mesure de la performance aux stratégies et aux objectifs fixés est ainsi indispensable. L'approche de confection du BSC permettant la déclinaison des objectifs

stratégiques en objectifs opérationnels peut servir à cette adaptation. Toutefois, Chauvey (2005) souligne que de nombreux auteurs ont remis en cause l'adaptabilité de l'approche descendante du BSC aux organisations publiques (Gibert, 2000 ; Johnsen, 2001 ; Chabin et al 2003). Selon Gibert (2000) l'approche Top Down suppose l'existence d'un objectif global et clair dont découlent tous les autres, chose qui n'est pas évidente dans le secteur public. Johnson (2001) montre qu'une démarche Bottom-Up permet une meilleure prise en considération des attentes des différents « *principaux* » en référence à la théorie d'agence (Elus, dirigeants, usagers des services publics,...). Selon Chabin et al (2003), la stratégie peut émaner d'un processus d'apprentissage collectif suite à la confrontation des représentations des différents acteurs de l'organisation au cours de l'élaboration des cartes stratégiques et des indicateurs plutôt qu'être un préalable selon l'approche mécaniste Top Down dictée par Kaplan et Norton (1996).

Le deuxième point est en relation avec le caractère non financier des objectifs des organismes publics. Ces objectifs sont généralement basés sur des critères non financiers. Les reportings financiers sont ainsi insuffisants pour mesurer les réalisations de ces organismes. L'équilibre de la mesure de la performance, en référence au BSC, présente des solutions à cette problématique à travers les quatre axes proposés par le modèle du BSC. L'approche multidimensionnelle de la performance dans le cadre du BSC permet d'améliorer la prise en considération des attentes des différentes parties prenantes des organismes publics et s'avère ainsi compatible avec la multitude des parties prenantes de ces organismes.

Enfin, l'évaluation des actions publiques ne peut en aucun cas être basée sur la seule mesure des résultats. Dans ce contexte, l'explication de ces résultats dans une optique d'amélioration et de pérennisation est la clé de la performance d'où l'intérêt du BSC à travers ses cartes stratégiques mettant en exergue les liens de causalité entre les actions opérationnelles et les résultats.

Au niveau international, de nombreux travaux de recherche ont abordé des problématiques relatives à l'introduction du BSC dans la sphère publique (Benzerfa, 2007 ; Chauvey, 2005 ; Perray-Reslob & Malaurent, 2015). Dans le contexte marocain également, différents travaux ont été orientés vers l'étude des problématiques traitant la mise en place du BSC dans les organisations du secteur public (Belrhiti & Maaroufi, 2014 ; Sadki et al., 2019 ; Ibrahimi & Naym, 2018 ; Benabdelkrim & Hassainate, 2018; Benabdelhady & Taibi, 2021 ; Hasnaoui & Fekkak, 2021). Certains travaux ont porté sur l'introduction du BSC dans des contextes particuliers (Hôpitaux, universités, collectivités territoriales...). Hasnaoui et Fekkak (2021) ont essayé de montrer l'intérêt de l'introduction du BSC dans les académies de l'éducation et de la formation au Maroc. Benabdelkrim et Hassainate (2018) ont travaillé sur le rôle de contrôle de gestion dans le développement de la performance des universités marocaines et ont traité l'intérêt du BSC dans ce contexte. Sadki et al. (2019) ont traité la problématique de l'apport du BSC dans l'alignement stratégique et le pilotage de la performance au sein de l'hôpital public. Belrhiti et Maaroufi (2014), à travers une recherche-action, ont proposé un modèle de pilotage et de communication des projets d'établissements hospitaliers basé sur une adaptation du modèle du BSC.

D'autres recherches ont été inscrites dans une logique plus exploratoire des pratiques des organisations publiques marocaines en matière de mesure de la performance et du BSC. Benabdelhady et Taibi (2021), à travers une étude exploratoire sur l'utilisation du BSC dans les établissements et entreprises publics marocains ont conclu que la mesure de la performance au sein de ces organisations se fait par des tableaux de bord (TDB) et des reportings qui se basent principalement sur les indicateurs financiers tout en soulignant l'intérêt du BSC perçu par les cadres de ces organisations dans leur contexte actuel. Leurs résultats rejoignent ceux de Ibrahimi et Naym (2018), par rapport aux indicateurs les plus mesurés par les établissements et les entreprises publics marocains, qui ont montré que ces organisations optent plus pour les

indicateurs financiers tout en cherchant à expliquer la nature des indicateurs mesurés selon une approche contingente.

2.2. L'approche contingente : Les Déterminants de la différenciation des SMP

En matière de mesure de la performance, plusieurs recherches ont tenté d'explorer le lien entre les facteurs de contingence et la mesure équilibrée de la performance. Une panoplie de facteurs a été mobilisée pour expliquer le recours de l'organisation à l'usage des indicateurs non financiers. Nous recensons dans la littérature trois types de facteurs, les facteurs internes relatifs à l'organisation, les facteurs en relation avec son environnement et enfin les facteurs comportementaux qui sont en relation avec les comportements des animateurs des systèmes étudiés (dirigeants, contrôleurs de gestion, comptables...) (Germain, 2004). Dans ce qui suit, nous développons les principaux facteurs qui ont été mobilisés pour expliquer la diversité des indicateurs mesurés par les organisations.

2.2.1. La taille de l'organisation

La taille de l'organisation a été largement mobilisée par les chercheurs pour expliquer la différenciation des SCG et les outils mobilisés dans ce cadre (Chapellier, 1994). La relation positive entre la taille de l'organisation et le degré de développement des indicateurs de performance a été démontrée par de nombreuses recherches. Dans ce sens, Jorissen et al. (1997) ont montré que les indicateurs de performance non financiers sont plus utilisés par les grandes entreprises que par celles de taille moyenne. Nobre (2001) a souligné le fait que les petites entreprises utilisent peu ou pas de tableaux de bord intégrant des mesures physiques. Hoque et James (2000) ont démontré que la probabilité que la mesure de la performance soit équilibrée (en référence au BSC) est plus élevée lorsque l'entreprise est de grande taille. Germain (2004) a confirmé que la grande taille de l'organisation explique le recours à des indicateurs non financiers. Par contre, la taille de l'organisation ne permet pas d'expliquer la mesure des indicateurs non financiers dans les EPPM selon Ibrahim et Nayem (2018).

2.2.2. L'usage des TIC

L'évolution du contrôle de gestion a été souvent associée à l'évolution des TIC. Plusieurs recherches empiriques ont traité l'effet de l'usage des TIC sur les pratiques de contrôle de gestion. L'informatisation impacte positivement les pratiques de contrôle de gestion (Davis et Albright, 2000), ceci peut se traduire par des nouvelles pratiques ou de nouveaux supports de contrôle (Meyssonier et Pourtier, 2006). L'informatisation offre la possibilité aux contrôleurs de gestion d'accorder plus de temps à l'analyse afin de fournir une information à valeur ajoutée pour la prise de décision (Granlund et malmi, 2002). L'usage de ces TIC permet ainsi une amélioration de la qualité et de l'utilité des TDB dans le sens où il permet au contrôleur de gestion de travailler, en plus des indicateurs financiers (ex ante), sur des indicateurs non financiers (ex post) (Meyssonier et Pourtier, 2006).

2.2.3. La structure organisationnelle

La répartition du pouvoir de décision au sein de la structure organisationnelle constitue un facteur qui a été largement mobilisé dans l'explication de la contingence des SMP et des SCG en général notamment les pratiques budgétaires (Kalika, 1987 ; Chenhall, 2003). Ce facteur est souvent appréhendé par la décentralisation de la prise de décision (Chapman, 1997). Kalika (1987) montre que la décentralisation est un facteur favorable au développement du système de contrôle des organisations. Les structures organisationnelles optant pour un management participatif ont tendance à recourir plus à des indicateurs diversifiés pour suivre leurs activités tandis que les structures organisationnelles organiques optent pour des SCG orientés analyse des activités et des coûts (Foster & Swenson, 1997 ; Wegmann et Poincelot, 2005). Aminats (1999) a souligné que la décentralisation favorise l'innovation et l'émergence d'idées

innovantes de la part des acteurs de l'entreprise qui se sentent impliqués et concernés par la prise de décision. Dans ce sens, les organisations décentralisées perçoivent plus l'intérêt de l'intégration et de l'agrégation des informations (Chenhall & Morris, 1986) d'où le recours à des indicateurs financiers et non financiers. Bollecker (2001) a souligné l'intérêt des indicateurs financiers dans les situations de décentralisation tout en s'arrêtant sur leur insuffisance et la nécessité de recours aux indicateurs non financiers.

2.2.4. La stratégie

En contrôle de gestion, la stratégie en tant que facteur de contingence n'a été utilisée explicitement qu'aux années 80 (Langfield-Smith, 1997), ceci a été expliqué par Chapman (1997) par la difficulté de l'opérationnaliser. Les liens entre les orientations stratégiques et les indicateurs de performance mesurés par l'organisation ont été explorés par différents chercheurs (Bergeron, 2000 ; Cauvin et Bescos, 2005 ; Shank, 1989). L'orientation stratégique détermine l'importance que l'organisation va accorder aux différents aspects de la performance (Shank, 1989). Une entreprise optant pour une stratégie de domination par les coûts focalisera son système de contrôle sur des indicateurs financiers qui permettront le suivi des coûts (Porter, 1980 ; Shank, 1989). En contrepartie, une organisation optant pour une stratégie de différenciation surveillera différents aspects et optera pour des indicateurs plus diversifiés (Perera et al, 1997). Une stratégie défensive implique une mesure formelle de la performance en référence à des objectifs définis, au contraire, une stratégie organisationnelle offensive implique un système de contrôle subjectif et informel (Van der Stede, 2000). Gosselin et Dubé, 2002 ont montré de leur part qu'une stratégie organisationnelle orientée innovation et développement de nouveaux produits se traduira par des indicateurs diversifiés. Une stratégie flexible induira la surveillance des indicateurs diversifiés financiers, mais surtout non financiers et qualitatifs (Abernethy et Lillis, 1995).

2.2.5. La culture organisationnelle

Mintzberg (1990) a montré que la culture organisationnelle est parmi les facteurs qui impactent le plus les systèmes de gestion des organisations en général. Ouchi (1977) était parmi les premiers chercheurs qui ont pris en considération la culture organisationnelle comme facteur déterminant de la conception des systèmes de contrôle. Le type de contrôle mis en place par l'organisation est expliqué par la culture de cette dernière (Markus et Pfeffer, 1983). Dans ce sens, deux valeurs peuvent être distinguées selon Quinn et Rohrbaugh (1983), la valeur contrôle qui correspond à un système de contrôle rigide qui suppose la rationalité, la conformité et le formalisme dans l'exécution de toutes les activités de l'organisation et la valeur flexibilité qui encourage la délégation, la responsabilisation et l'ouverture au changement. Lassoued (2005) a souligné l'importance des orientations culturelles de l'organisation dans le choix d'un type de contrôle de gestion, il a noté le manque d'études empiriques qui traitent le volet de contingence culturelle du contrôle de gestion.

2.2.6. Les conditions de l'environnement

Les facteurs relatifs à l'environnement organisationnel sont omniprésents dans les recherches visant à expliquer la différenciation des SCG des organisations en général (Donaldson, 1996). Plusieurs recherches empiriques ont abordé l'impact des caractéristiques de l'environnement des organisations sur leurs SCG. Plusieurs auteurs ont mis l'accent sur le lien entre l'incertitude de l'environnement et son dynamisme et le contenu des outils de contrôle de gestion (Chenhall et Morris, 1986 ; Chia, 1995 ; Chapman, 1997 ; Hartmann, 2000; Kabwigiri et Van Caillie, 2007). Bescos et al. (2004) constatent que les managers sont plus critiques vis-à-vis des budgets qui sont centrés sur l'aspect financier de la performance lorsque l'incertitude perçue de l'environnement est élevée. L'incertitude de l'environnement rend encore plus nécessaire

l'intégration des indicateurs externes et non financiers dans les SMP (Davila, 2000 ; Hartmann, 2000 ; Gosselin et Dubé, 2002 ; Harrison, 2003 ; Germain, 2004 ; Savall-Ennajem, 2011). Le degré d'intensité du jeu concurrentiel et son impact positif sur la complexité des systèmes de contrôle ont été démontrés par Khandwalla (1977). Dans un environnement qui change en continu et où la concurrence est de plus en plus forte, la mesure de la performance financière ne suffit plus, d'où le recours à d'autres indicateurs non financiers pour faire face à cette concurrence (Hoque et al. , 2001). Damak-Ayadi (2006) a montré que les entreprises subissant des pressions fortes de la part de leurs parties prenantes optent plus pour des TDB diversifiés.

2.2.7. Les facteurs comportementaux

Une conscience existe dans le domaine de la recherche, surtout en sociologie, par rapport au rôle que peuvent jouer des facteurs d'ordre idéologiques et comportementaux dans les organisations (Bourguignon, 2003 ; Berland et Chiapello, 2004). En sciences de gestion, les facteurs comportementaux sont de plus en plus utilisés pour expliquer la portée des SCG en général et le succès de leur déploiement au sein des organisations. Plusieurs chercheurs ont inscrit leurs travaux dans cette perspective par la suite en mobilisant des facteurs de contingence comportementale (Lavigne, 2002 ; Ngongang, 2006). Dans ce sens, certains chercheurs recommandent de s'intéresser aux comportements des animateurs des systèmes étudiés (contrôleurs de gestion, responsables financiers...) (Chapellier 1994, Lavigne 2002).

2.3. La différenciation des SCG dans les organisations publiques : Intérêt de l'approche contingente

Les crises par lesquelles est passée la fonction contrôle de gestion reflètent, comme l'a montré Lorino (1997), une partie d'une mise en question plus vaste des modèles universalistes face à la complexité et à l'instabilité des situations de pilotage. Dans ce contexte, la théorie de la contingence a montré son intérêt dans l'explication de la différenciation des systèmes de contrôle de gestion pour devenir de ce fait, l'une des théories d'organisations qui a le plus influencé et marqué les recherches en contrôle de gestion (Komarev, 2007). Par conséquent, cette théorie a le mérite d'être un des éléments fondamentaux de la rénovation de cette discipline (Dent, 1990).

En matière de contingence des SCG des organisations publiques, les recherches menées ont montré l'utilité de la contingence pour l'explication de la différenciation des SCG dans le secteur public. Togodo et al, 2012 ont montré, sur la base d'une revue de la littérature critique, l'impact potentiel de certaines variables endogènes (la structure organisationnelle par exemple) et d'autres exogènes en relation avec le cadre institutionnel (les pressions légales et réglementaires par exemple) et les spécificités socioculturelles sur la conception, l'adoption et l'efficacité des SCG dans les collectivités locales du Bénin. Au Maroc, El Kadiri Boutchich et Gallouj, 2014 ont travaillé par contre sur les systèmes d'audit interne dans les collectivités territoriales et ont montré que l'adoption et la différenciation de ces systèmes dépendent de certains facteurs coutumiers (environnement externe, stratégie, organisation interne, taille et culture) et d'autres facteurs spécifiques (ressources humaines et financières, nature de la collectivité territoriale et mode de sa gestion). La problématique d'adoption et d'adaptation des SCG aux hôpitaux publics marocains a été traitée également (Alami et Boussetta, 2017). Ces chercheurs ont montré que la taille, la planification stratégique, la complexité de l'organisation, le contrôle externe, le système d'information et le profil du contrôleur expliquent la mise en place du contrôle de gestion dans les hôpitaux publics. Ahsina et al (2014), suite à une étude quantitative menée auprès de 41 EEPM, ont montré que la différenciation des SCG est expliquée par le chiffre d'affaires, la taille, le type d'activité et la participation publique. Pour la diversité des indicateurs des SMP, Ibrahim et Naym 2018, ont montré à travers leur analyse des données de 23 EEPM à caractère marchand, que les EEPM optent plus pour les indicateurs financiers. De plus, ils ont montré que l'usage des indicateurs non financiers par les EEPM est expliqué

par l'âge de l'organisation. La taille et la concurrence n'ont au contraire aucun impact sur la diversification des indicateurs de ces organisations.

2.4. Modèle de recherche et développement des hypothèses

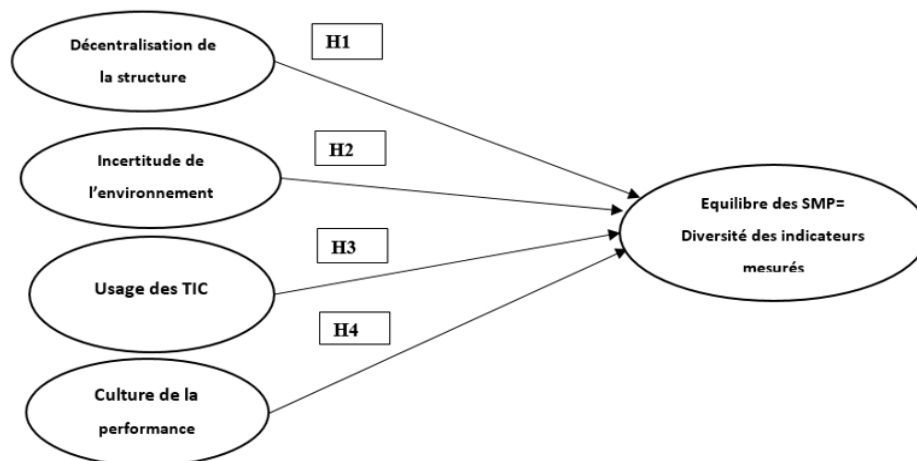
La revue de la littérature a permis de montrer que le modèle du BSC est approprié aux enjeux des organisations publiques en relation avec l'évaluation et la performance. Cet outil offre des opportunités aux organisations publiques en matière de mesure et de pilotage de la performance dans leur contexte actuel. Les résultats des recherches empiriques en relation avec ce sujet au niveau national s'inscrivent généralement dans une approche qui vise à étudier l'introduction de cet outil dans des contextes particuliers (Hôpitaux, universités, collectivités territoriales...). D'autres recherches ont été orientées vers l'exploration des facteurs qui expliquent la portée des SMP en termes d'indicateurs. L'objectif de notre recherche est de caractériser d'abord les SMP des EEPM à travers la nature des indicateurs mesurés et de contribuer à l'explication des différenciations enregistrées en matière de SMP selon une approche contingente. La problématique de ce travail est ainsi en relation avec les facteurs qui permettent d'expliquer les indicateurs mesurés et suivis par les EEPM, elle peut être formulée comme suit : ***Quels sont les déterminants de l'équilibre des SMP des EEPM ?***

Plusieurs facteurs de contingence sont mobilisés par les chercheurs pour expliquer la nature des indicateurs mesurés et suivis par une organisation. Dans le cadre de cette recherche, nous avons adopté les facteurs qui nous semblent déterminants dans le contexte que nous étudions à savoir la décentralisation de la structure organisationnelle, l'incertitude d l'environnement, l'usage des TIC et la culture organisationnelle. Nous avons dû éliminer certains facteurs pour des raisons de praticabilité et d'accessibilité à l'information (facteurs comportementaux de manière générale et la stratégie) ou pour le manque de leur pertinence dans notre contexte (L'âge et la taille par exemple).

Pour la variable à expliquer qui est l'équilibre du SMP, nous avons opté pour le BSC comme cadre de référence en retenant les quatre axes recommandés par ce modèle. L'équilibre du SMP est étudié à travers le recours des EEPM aux 4 types d'indicateurs recommandés par le BSC à savoir les indicateurs financiers, les indicateurs client, les indicateurs processus et les indicateurs innovation et apprentissage organisationnel.

Cette recherche met en relation quatre facteurs de contingence (La décentralisation de la structure organisationnelle, l'incertitude d l'environnement, l'usage des TIC et la culture organisationnelle) et la variable à expliquer qui est l'équilibre des SMP des EEPM étudiés. Les hypothèses de la recherche sont ainsi comme suit :

Figure 1 : Modèle théorique de recherche



Source : Auteur

Tableau 1 : Les hypothèses de recherche

H1	Plus la structure organisationnelle est décentralisée, plus le SMP est équilibré.
H2	Plus l'environnement de l'organisation est incertain, plus le SMP est équilibré.
H3	Plus le système d'information de gestion est développé, plus le SMP est équilibré.
H4	Plus la culture de la performance est diffusée dans l'organisation, plus le SMP est équilibré.

Source : Auteur

3. Description de l'échantillon et de la Méthodologie et spécification de l'échelle de mesure

3.1. Caractéristiques de l'échantillon

L'étude empirique a été menée auprès de 63 EEPM. Pour l'échantillonnage, nous avons opté pour la technique d'échantillonnage par convenance.

Pour la collecte des données, nous avons fait recours au questionnaire. Il a été constitué de 23 questions structurées en quatre parties : Informations générales (6 questions), Conditions de l'environnement (4 questions), Conditions organisationnelles (9 questions), Caractéristiques du SMP et pilotage (4 questions).

Le questionnaire est adressé aux contrôleurs de gestion ou cadres financiers des EEPM constituant notre échantillon. 63% des répondants sont des contrôleurs de gestion. Ces répondants représentent 41 établissements publics et 22 entreprises publiques, soit au total 63 EEPM. 33% des EEPM représentés sont à activité marchande et 67% sont à activité non marchande.



Source : Auteur



Source : Auteur



Source : Auteur

3.2. Méthodologie de recherche

Pour tester les hypothèses, nous avons utilisé la modélisation par les équations structurelles et plus précisément l'approche PLS. Plusieurs raisons plaident en faveur de l'approche PLS. Le

premier justificatif est en relation avec le manque de la littérature sur les déterminants de la différenciation des SMP dans les organismes publics ce qui donne à notre recherche un caractère exploratoire compatible avec l'utilisation de cette approche. Le deuxième justificatif est lié à la nature des variables latentes de notre modèle de recherche qui incorpore une variable formative (Équilibre du SMP). Le troisième justificatif est en relation avec la taille limitée de notre échantillon (63 observations).

Pour dégager les résultats, nous avons employé des analyses statistiques à l'aide du logiciel SPSS pour les tris à plat et l'analyse en composantes principales et le logiciel Smart PLS pour l'estimation du modèle de mesure et du modèle structurel.

3.3. Spécification de l'échelle de mesure des variables

Le tableau suivant présente les items utilisés pour les différents facteurs de contingence mobilisés dans le cadre de la recherche empirique. Il est à préciser que ces items ont été inspirés de la revue de la littérature et des différents travaux évoqués et ont été adaptés à notre contexte de recherche. Tous les items sont mesurés sur une échelle de Likert de 1 à 5.

Tableau 2 : Opérationnalisation des facteurs de contingence de notre modèle

Facteurs de contingence	Nombre d'items	Les variables de mesure
La décentralisation de la structure organisationnelle	3	La formalisation des procédures
		La centralisation de la prise de décision
		La spécialisation des tâches
L'incertitude de l'environnement	4	La concurrence sur le marché
		La prévisibilité des actions des clients
		Le dynamisme de l'environnement sur le plan socio-culturel
		Le dynamisme de l'environnement sur le plan économique
L'usage des TIC	3	Le degré d'informatisation des activités de gestion
		La facilité de tenue des SMP par l'usage des TIC
		Le gain de temps procuré par l'usage des TIC
La culture organisationnelle de la performance	3	Le degré d'intégration des différents niveaux de l'organisation dans le SMP
		La communication autour des indicateurs
		La collaboration dans la tenue du SMP

Source : Auteur

La variable à expliquer (Équilibre du SMP) est une variable formative. L'équilibre des SMP adoptés par les EEPM est mesuré à travers le degré de production des Indicateurs Financiers, des Indicateurs Clients, des Indicateurs Processus et des Indicateurs Apprentissage et Innovation. Pour chaque type d'indicateurs, le choix de 1 signifie que son degré d'intégration dans les reportings de l'organisation est très faible tandis que 5 correspond à un degré d'intégration très fort.

Nous avons évalué l'équilibre du SMP à travers un score (S) sur 5 qui est la moyenne des scores obtenus pour le degré de production de chaque type d'indicateurs. Nous avons réparti ces scores en deux catégories :

- Des SMP non équilibrés qui ont obtenu un score inférieur ou égal à 3 ($S \leq 3$) ;
- Des SMP équilibrés pour les EEPM qui ont obtenu un score supérieur à 3 ($S > 3$).

Tableau 3 : Opérationnalisation de la variable à expliquer

Variable	Nombre d'items	Les indicateurs de mesure
L'équilibre du SMP	4	Le de gré de production des IF
		Le de gré de production des IC
		Le de gré de production des Ip
		Le de gré de production des IAI

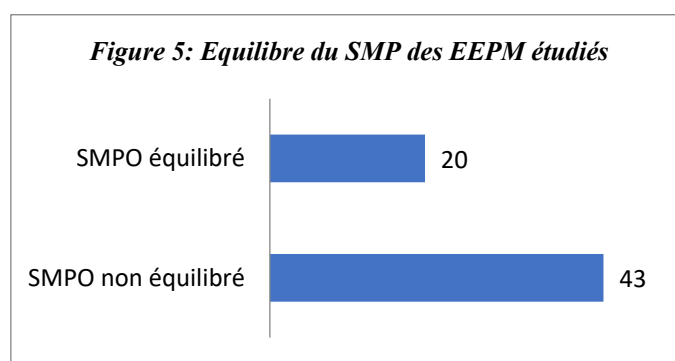
Source : Auteur

4. Résultats et discussions

4.1. La portée des SMP des EEPM étudiés

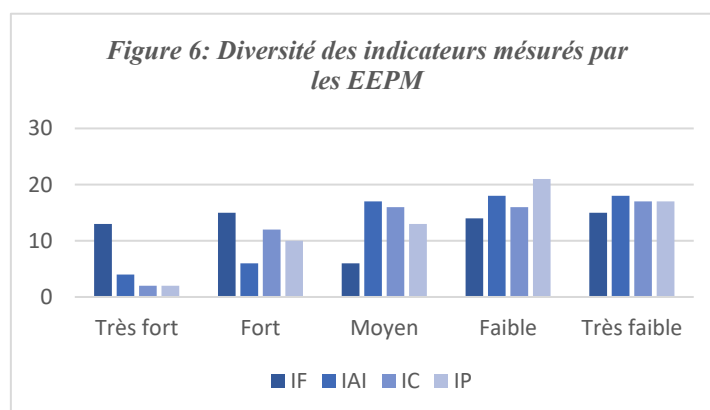
Avant de s'arrêter sur les résultats relatifs aux déterminants de l'équilibre des SMP dans les EEPM, nous présentons d'abord les résultats relatifs à la portée des SMP adoptés par notre échantillon.

Les résultats montrent que les indicateurs les plus mesurés et suivis par ces établissements sont ceux financiers. Il ressort que 68% des EEPM disposent d'un SMP non équilibré tandis que 32% adoptent des systèmes plus équilibrés.



Source : SPSS

Le classement de la production des indicateurs selon le score obtenu pour chaque type d'indicateurs est comme suit ; les indicateurs les plus produits par ces EEPM sont les indicateurs financiers (Score IF=2.9523), suivis des indicateurs client (Score IC= 2.46), suivis des indicateurs Apprentissage et Innovation (Score AI= 2.36) et les indicateurs processus viennent au dernier rang (Score IP=2.34). Nous soulignons ainsi la fragilité de la culture de mesure de la performance étant donné que la majorité des organisations affichent un degré de production de moyen à très faible de tous les types d'indicateurs étudiés (Tous les scores sont inférieurs à trois).



Source : SPSS

4.2. Les déterminants de la différenciation des SMP des EEPM étudiés

4.1.1. Test de l'unidimensionnalité des variables de la recherche

Avant de présenter les résultats de l'analyse, le tableau suivant récapitule les critères adoptés pour l'épuration des échelles de mesure :

Tableau 4 : Critères adoptés pour l'épuration des échelles de mesure

Test	Critère
Test de sphéricité Bartlett	$P < 0.005$
Test KMO (Kaiser Meyer Olkin)	Indice KMO ≥ 0.5
Détermination de la dimensionnalité des facteurs à retenir (Critère de Kaiser)	Valeur propre > 1
Vérification de la variance totale expliquée par les facteurs	La variance expliquée $\geq 60\%$
Vérification de la communalité des items	Communalité ≥ 0.5

Source : Auteur

- Test de l'unidimensionnalité de la variable incertitude de l'environnement

Quatre items ont été utilisés pour mesurer l'incertitude de l'environnement. Avant de réaliser l'ACP, nous procéderons au test de KMO et de Bartlett.

Tableau 5 : Indice KMO et test de Bartlett pour la variable incertitude de l'environnement

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,699
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	94,846
	Ddl	6
	Signification	,000

Source : SPSS

Nous constatons que le test de Bartlett est significatif avec $P = 0.000$. L'indice de KMO est acceptable. Nous pouvons ainsi passer à l'ACP. L'ACP réalisée sur l'ensemble de ces items a permis d'extraire un seul facteur avec une valeur propre supérieure à un, qui permet d'expliquer 62.622% de la variance totale (La variance expliquée $\geq 60\%$).

Tableau 6 : Résultats de l'ACP réalisée sur les items de la variable incertitude de l'environnement

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,505	62,622	62,622	2,505	62,622	62,622
2	,789	19,733	82,355			
3	,540	13,489	95,844			
	,166	4,156	100,000			

Source : SPSS

Tableau 7 : Qualité de la représentation des items de la variable incertitude de l'environnement

Items	Composantes	Qualité de la représentation	
		Initiales	Extraction
Marché	0.767	1.00	0.588
Prév-clt	0.569	1.00	0.324
Dynam -socioc	0.902	1.00	0.813
Dynam-eco	0.883	1.00	0.779
% de la variance expliquée	62.622		

Source : SPSS

La qualité de la représentation pour trois items est satisfaisante, elle dépasse 0.5%. Pour la prévisibilité des comportements des clients, elle est inférieure au seuil requis. De ce fait, cet item peut faire l'objet d'une élimination. Cette décision ne serait définitive qu'après le test de l'impact de son élimination sur l'amélioration de la fiabilité de la mesure auquel nous procéderons dans l'étape suivante (Alpha de Cronbach).

- Test de l'unidimensionnalité de la variable décentralisation de la structure organisationnelle

Les résultats des tests de Bartlett et du KMO sont satisfaisants, ils permettent de réaliser l'ACP.

Tableau 8 : Indice KMO et test de Bartlett pour la variable décentralisation de la structure organisationnelle

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		684
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	80,906
	Ddl	3
	Signification	,000

Source : SPSS

L'ACP réalisée sur les items constituant la variable décentralisation de la structure organisationnelle a permis d'extraire un seul facteur qui explique 75.799% de la variance totale. La qualité de représentation de chacun de ses items dépasse le seuil requis. De ce fait, nous allons les retenir.

Tableau 9 : Résultats de l'ACP réalisée sur les items de la variable décentralisation de la structure organisationnelle

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,274	75,799	75,799	2,274	75,799	75,799
2	,494	16,468	92,267			
3	,232	7,733	100,000			

Source : SPSS

Tableau 10 : Qualité de la représentation des items de la variable décentralisation de la structure organisationnelle

Items	Composantes	Qualité de la représentation	
		Initiales	Extraction
Formal	0.913	1.00	0.833
Central	0.807	1.00	0.652
Spécial	0.888	1.00	0.789
% de la variance expliquée	75.799		

Source : SPSS

- Test de l'unidimensionnalité de la variable usage des TIC

Les résultats du test de Bartlett et de KMO affichent des valeurs conformes aux critères requis, de ce fait, la réalisation de l'ACP sur les items de cette variable est justifiée.

Tableau 11 : Indice KMO et test de Bartlett pour la variable usage des TIC

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		680
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	52,567
	Ddl	3
	Signification	,000

Source : SPSS

Les résultats de l'ACP réalisée sur les items de la variable usage des TIC sont satisfaisants. Un seul facteur a été extrait permettant d'expliquer 69.511% de la variance totale. La qualité de représentation de l'ensemble des items dépasse 0.5.

Tableau 12 : Résultats de l'ACP réalisée sur les items de la variable usage des TIC

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,085	69,511	69,511	2,085	69,511	69,511
2	,552	18,405	87,916			
3	,363	12,084	100,000			

Source : SPSS

Tableau 13 : Qualité de la représentation des items de la variable usage des TIC

Items	Composantes	Qualité de la représentation	
		Initiales	Extraction
Informa-gestion	0.837	1.00	0.701
Facil-tenue	0.873	1.00	0.762
Gain temps	0.788	1.00	0.621
% de la variance expliquée	69.511		

Source : SPSS

- Test de l'unidimensionnalité de la variable culture organisationnelle de performance

L'indice KMO relatif aux items de la variable culture organisationnelle est supérieur au seuil acceptable (0.5), le test de Bartlett est significatif.

Tableau 14 : Indice KMO et test de Bartlett pour la variable culture organisationnelle

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		0,710
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	58,143
	Ddl	3
	Signification	,000

Source : SPSS

Pour la variable culture organisationnelle, nous allons retenir les trois items qui la représentent puisqu'ils affichent une qualité de représentation supérieure à 0.5. Un seul facteur a été extrait, il permet d'expliquer 71.892 de la variance totale.

Tableau 15 : Résultats de l'ACP réalisée sur les items de la variable culture organisationnelle

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,157	71,892	71,892	2,157	71,892	71,892
2	,458	15,281	87,174			
3	,385	12,826	100,000			

Source : SPSS

Tableau 16 : Qualité de la représentation des items de la variable culture organisationnelle

Items	Composantes	Qualité de la représentation	
		Initiales	Extraction
Implication	0.857	1.00	0.734
Collaboration	0.857	1.00	0.735
Communication	0.829	1.00	0.688
% de la variance expliquée	71.892		

Source : SPSS

- Test de l'unidimensionnalité de la variable équilibre du SMP

Les résultats du test de sphéricité et de la qualité de l'échantillonnage permettent de réaliser une ACP sur cette variable.

Tableau 17 : Indice KMO et test de Bartlett pour la variable équilibre du SMP

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,760
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	151,592
	Ddl	6
	Signification	,000

Source : SPSS

L'ACP réalisée sur les items constituant la variable équilibre du SMP a permis d'extraire un seul facteur qui explique 75.204% de la variance totale. La qualité de représentation de chacun de ses items dépasse le seuil requis.

Tableau 18 : Résultats de l'ACP réalisée sur les items de la variable équilibre du SMP

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	3,008	75,204	75,204	3,008	75,204	75,204
2	,535	13,371	88,575			
3	,282	7,054	95,628			
4	,175	4,372	100,000			

Source : SPSS

Tableau 19 : Qualité de la représentation des items de la variable équilibre du SMP

Items	Composantes	Qualité de la représentation	
	1	Initiales	Extraction
IF	0.827	1.00	0.683
IC	0.926	1.00	0.857
IP	0.824	1.00	0.679
IAI	0.888	1.00	0.789
% de la variance expliquée	75.204		

Source : SPSS

4.1.2. Estimation du modèle de mesure

Après le test de l'unidimensionnalité des variables de la recherche, nous allons passer au test du modèle de mesure. Une procédure sera appliquée aux variables réflexives et une autre à la variable formative.

Tableau 20 : Les critères adoptés pour la vérification de la validité et de la fiabilité des variables réflexives

Test	Critère
Alpha de Cronbach	≥ 0.7
Fiabilité composite	≥ 0.7
La variance moyenne extraite (AVE)	≥ 0.50
Les racines carrées des variances moyennes extraites	Vérifier que les corrélations des items sont plus élevées avec les construits qu'ils représentent (Critère de Fornell et Larcker).

Source : Auteur

Pour la variable formative, Lacroux, 2010 propose pour l'analyse PLS une démarche en quatre étapes.

La première étape : Limiter avec précision le domaine du construit ;

La deuxième étape : S'assurer que les items définis couvrent l'ensemble du domaine du construit ;

La troisième étape : Vérifier statistiquement que chaque item contribue significativement au construit (Coefficients de régression) et vérifier les facteurs d'inflation de variance (VIF) pour examiner la multicolinéarité. Le VIF doit être inférieur à 10.

La quatrième étape : Vérifier la validité externe.

Nous soulignons que la première et la quatrième étape ont été réalisées dans le cadre de la revue de la littérature. Les items ont été définis sur la base du modèle du BSC qui propose quatre axes pour la mesure de la performance. La troisième et la quatrième étape sont en relation avec l'estimation du modèle de mesure et du modèle structurel dont les résultats seront exposés dans ce qui suit.

Nous procéderons à l'épuration des échelles de mesure sur la base de la combinaison des résultats des deux analyses (ACP et estimation du modèle). Les résultats obtenus sont regroupés dans les tableaux suivants :

Tableau 21 : Résultats de la vérification de la fiabilité et de la validité des variables réflexives du modèle

Construits	Items	Loadings	Mesure raffinée	Alpha de Cronbach	AVE	Fiabilité composite
Structure	Central	0.811	0.811	0.839	0.757	0.903
	Formal	0.920	0.920			
	Spécial	0.877	0.877			
Environnement	Dynam-eco	0.877	0.893	0.781 0.833¹	0.615 0.752²	0.860 0.901³
	Dynam-socioc	0.898	0.909			
	Marché	0.790	0.797			
	Prév-clt	0.510	Éliminé			
TIC	Informa-gestion	0.822	0.822	0.780	0.694	0.872
	Facil-tenue	0.861	0.861			
	Gain temps	0.816	0.816			
Culture	Implication	0.851	0.851	0.804	0.718	0.884
	Collaboration	0.846	0.846			
	Communication	0.846	0.846			

Source : Smart PLS

Tableau 22 : Résultats des tests de la variable formative

Variable	Item	Loadings	VIF
Équilibre du SMP	IF	0.861	2.438
	IC	0.936	2.494
	IP	0.850	3.839
	IAI	0.804	2.694

Source : Smart PLS

D'après le tableau 21, nous constatons que les facteurs de contribution des items assignés à chacun des construits latents sont supérieurs à 0.7 à l'exception de la prévisibilité des comportements des clients qui est inférieure à ce seuil. Nous rappelons que la qualité de représentation de cet item dans l'ACP que nous avons réalisée était insuffisante (<0.5). De plus, nous constatons que l'élimination de cet item améliore l'alpha de Cronbach qui passe de 0.781

¹ Valeur après l'élimination de l'item Prév-clt

² Valeur après l'élimination de l'item Prév-clt

³ Valeur après l'élimination de l'item Prév-clt

à 0.833. De ce fait, nous avons procédé à l'élimination de cet item pour ajuster notre modèle de mesure. Après l'élimination de cet item, nous pouvons remarquer que tous les construits respectent le seuil requis. Pour l'alpha de Cronbach et la fiabilité composite, les valeurs obtenues sont supérieures à 0.7 pour tous les construits. Pour L'AVE, les résultats affichés sont tous supérieurs à 0.5. Nous pouvons ainsi conclure que nos construits respectent les critères de fiabilité et de validité convergente.

Pour la variable à expliquer (Équilibre du SMP), nous rappelons qu'il s'agit d'une variable formative dans le sens où le construit est constitué par les quatre items (aucun item ne peut être éliminé). La corrélation positive entre ces items n'est pas une condition dans ce cas. Nous avons vérifié les loadings des items qui sont tous significatifs puis le facteur d'inflation de la variance qui est dans les normes ce qui montre l'absence de multicollinéarité (Tableau 22).

Sur le tableau du critère de Fornell et Larcker, nous constatons que toutes les racines carrées des variances moyennes extraites sont plus grandes dans l'intersection de la ligne et de la colonne contenant le même construit. De ce fait, la différenciation conceptuelle entre les construits a été respectée à travers une différenciation de leur mesure. Ainsi, le critère de validité discriminante est respecté.

Tableau 23 : Critère de Fornell et Larcker

	Équilibre du SMP	Environnement	TIC	Culture	Structure
Équilibre du SMP	-				
Environnement	0.774	0.884			
TIC	-0.598	-0.614	0.833		
Culture	0.829	0.761	-0.691	0.848	
Pilotage	0.867	0.780	-0.495	0.807	
Structure	0.775	0.694	-0.571	0.770	0.870

Source : Smart PLS

En somme, nous concluons que les mesures développées dans le cadre de cette recherche présentent la qualité requise au regard des résultats obtenus. Le modèle de mesure développé est ainsi vérifié et validé.

4.1.3. Estimation du modèle structurel

Nous allons vérifier dans un premier temps les R² afin de voir à quel niveau le modèle proposé permet d'expliquer la variable endogène (Équilibre du SMP). Les variables indépendantes expliquent 77.2% de la variance de la variable à expliquer (R²=0.772). Cela traduit la qualité substantielle de prédiction du modèle selon Chin (1998) (R²≥0.67). Nous passons ainsi au test des hypothèses.

Trois valeurs sont à vérifier pour tester la significativité des relations entre les variables à savoir les coefficients de corrélation, la valeur T et la valeur P. Le tableau suivant résume les résultats obtenus pour le test de relations entre les variables indépendantes et la variable à expliquer.

Tableau 24 : Vérification des relations entre les variables indépendantes et la variable à expliquer

Hypothèses	Relation variables	Echantillon initial	Ecart type	Valeur T	Valeur P	Résultat
H1	Structure → Diversification	0.268	0.090	2.985	0.003	Confirmée
H2	Environnement → Diversification	0.313	0.098	3.194	0.001	Confirmée

H3	TIC→ Diversification	0.021	0.091	0.226	0.821	Rejetée
H4	Culture→ Diversification	0.401	0.128	3.120	0.002	Confirmée

Source : Elaboré par l'auteur sur la base des résultats générés par Smart PLS

Il est à mentionner d'abord que pour la structure, le coefficient de corrélation est de 0.268, cette relation est statistiquement significative avec $T = 2.985$ et $P = 0.003$, l'hypothèse H1 est ainsi confirmée. La décentralisation de la structure organisationnelle est associée significativement à l'équilibre du SMP des organisations étudiées.

La relation entre l'environnement et l'équilibre du SMP est aussi significative avec un coefficient de corrélation de 0.313 ($T = 3.194$ et $P = 0.001$), ceci permet de confirmer l'hypothèse H2.

La culture de la performance impacte positivement l'équilibre du SMP, le coefficient de régression est de 0.401 avec $T = 3.120$ et $P = 0.002$, l'hypothèse H4 est de ce fait confirmée.

Ces trois hypothèses sont confirmées avec une marge d'erreur très faible qui n'atteint pas les 1% pour les trois variables indépendantes.

L'hypothèse H3 est rejetée puisque la relation entre l'usage des TIC est la variable à expliquer et non significative avec un coefficient de corrélation de 0.021 (critère adopté : coefficient de corrélation ≥ 0.3), $T = 0.226$ et $P = 0.821$. L'analyse des données n'a pas montré un lien significatif entre l'usage des TIC et l'équilibre du SMP.

4.3. Discussion des résultats

Avant de s'arrêter sur les résultats relatifs aux déterminants de l'équilibre et de l'utilité des SMP dans les EEPM, le premier constat qui nous interpelle est celui relatif à la portée de ces systèmes. Les résultats montrent que les indicateurs les plus mesurés et suivis par ces établissements sont ceux financiers. L'équilibre de la mesure de la performance n'est approuvé que dans une minorité de ces établissements. Ces résultats illustrent de ce fait le grand décalage enregistré entre l'esprit des réformes entreprises pour améliorer la performance de ce secteur et la réalité des pratiques de pilotage au sein des EEPM. Les SMP adoptés par les EEPM étudiés sont loin de s'inscrire dans une approche du BSC malgré l'intérêt qu'elle démontre dans le contexte actuel de ces organisations et les enjeux de résultats et d'évaluation qui s'imposent aux managers publics suite à l'adoption de la LOF n° 130-13.

Par rapport aux déterminants de l'équilibre des SMP adoptés par les EEPM, l'étude empirique menée a confirmé la relation supposée entre l'équilibre du SMP et trois facteurs de contingence, à savoir la décentralisation de la structure organisationnelle, l'incertitude de l'environnement et la culture organisationnelle. La troisième hypothèse traduisant la relation positive entre l'usage des TIC et l'équilibre du SMP a été par contre rejetée. Nous pouvons conclure de ce fait que cette recherche a permis de réaffirmer certains résultats de la revue de la littérature et de contester d'autres.

Selon les résultats de cette recherche, plus la structure organisationnelle est décentralisée plus le SMP est équilibré. Plusieurs travaux de recherche ont permis de conclure sur cette relation positive entre la décentralisation de la structure organisationnelle et la diversification des indicateurs des SMP (Foster & Swenson, 1997 ; Bollecker, 2001 ; Germain et Gates, 2010). La décentralisation de la structure organisationnelle stimule l'initiative et l'émergence d'idées innovantes de la part des différents membres de l'organisation (Aminats, 1999). Ceci contribue à l'intégration et à l'agrégation de plusieurs informations d'où le recours à plusieurs types d'indicateurs (Chenhall & Morris, 1986). Le degré de formalisation des procédures de l'organisation, la spécialisation du travail et le degré de centralisation de la prise de décision au sein de l'organisation déterminent le niveau d'implication des acteurs de l'organisation et le

degré de leur autonomie. La décentralisation de la structure stimule ainsi une dynamique de partage des informations et des échanges au sein de l'organisation qui se manifeste par la diversité des indicateurs mesurés afin d'assurer la communication stratégique garante de la cohésion des actions, et l'apprentissage organisationnel à travers un processus collectif de développement issu de ces échanges.

Bescos et al. (2004) expliquent que les managers sont plus critiques vis-à-vis des budgets qui sont centrés sur l'aspect financier de la performance lorsque l'incertitude perçue de l'environnement est élevée. L'incertitude de l'environnement entraîne ainsi l'intégration des indicateurs externes et non financiers dans les SMP selon plusieurs recherches (Chenhall et Morris, 1986 ; Chia, 1995 ; Chapman, 1997 ; Davila, 2000 ; Hartmann, 2000 ; Gosselin et Dubé, 2002 ; Harrison, 2003 ; Germain, 2004 ; Savall-Ennajem, 2011). Les résultats de cette recherche rejoignent ces conclusions et montrent que plus l'environnement est incertain plus le SMP est équilibré. La réactivité aux changements de l'environnement est une condition de la survie et de la performance des organisations. Cette réactivité n'est que le résultat d'une bonne exploitation des messages portés par les indicateurs d'où le recours à des indicateurs diversifiés dans un environnement dynamique et incertain. L'incertitude de l'environnement, et conformément aux résultats théoriques, accentue le besoin en système d'appui à la décision multicritère reposant sur un équilibre de la mesure de la performance organisationnelle. De ce fait, plus l'environnement de l'organisation est incertain, plus son SMP tend vers le modèle du BSC représenté dans le cadre de notre recherche par l'équilibre du SMP. Nous pouvons expliquer la dominance de l'approche financière en matière de SMP des EEPM par la stabilité qui a marqué l'environnement de ces organisations pendant longtemps. En fait, ces organisations dépendaient de l'État et de ses subventions, elles œuvraient à produire des biens et des services avec un enjeu principalement budgétaire et financier, certains secteurs ont été les mêmes protégés par l'État. Toutefois, la nouvelle approche de gestion axée sur les résultats et les exigences en matière d'évaluation rendent indispensable l'explication des résultats atteints dans une optique d'amélioration et de pérennisation d'où l'intérêt du BSC et de ses cartes stratégiques mettant en exergue les liens de causalité entre les actions opérationnelles et les résultats.

Plusieurs chercheurs ont mis l'accent sur l'utilité de l'association de la culture organisationnelle à la configuration des SCG en général (Quinn et Rohrbaugh, 1983 ; Mintzberg, 1990). Toutefois, sont rares les travaux de recherche empiriques qui ont mis en évidence la relation entre la culture d'une organisation et son SCG. Dans notre contexte, ce facteur est de grande importance étant donné l'évolution de l'approche de gestion de ces organisations et son impact sur leurs cultures. Quinn et Rohrbaugh (1983) ont distingué entre la valeur contrôle qui correspond à un système de contrôle rigide et la valeur flexibilité qui encourage la délégation, la responsabilisation et l'ouverture au changement. Dans le même ordre d'idées, Eker et Eker (2007) ont montré que les entreprises ayant une culture flexible font recours à des mesures de performance non financières afin de soutenir la prise de décision stratégique plus que les entreprises qui ont une culture de contrôle. Les résultats de notre recherche rejoignent ces conclusions. La valeur flexibilité qui se traduit par l'implication des ressources humaines, la communication et la collaboration explique l'équilibre du SMP. L'incarnation de la culture de la performance au sein des EEPM passe ainsi par la mobilisation des ressources humaines de l'organisation, leur implication et leur responsabilisation. De ce fait, l'aboutissement des réformes de la gestion publique est conditionné par une volonté et une dynamique interne afin de faire adhérer l'ensemble des collaborateurs, orienter tous les efforts vers le même sens et rompre avec l'association des SMP au contrôle des personnes et des budgets. La conduite de changement s'impose de ce fait comme problématique cruciale des EEPM.

Les résultats relatifs à l'usage des TIC et sa relation avec l'équilibre du SMP dans le cadre de cette recherche contredisent les postulats de Meyssonier et Pourtier (2006) qui expliquent que

l'usage des TIC permet au contrôleur de gestion de travailler, en plus des indicateurs financiers, sur des indicateurs non financiers. L'analyse des données collectées dans le cadre de cette recherche n'a pas confirmé cette relation. L'usage des TIC n'est pas associé significativement à l'équilibre du SMP d'où l'intérêt de nuancer les résultats dans ce sens.

5. Conclusion

À travers cette recherche, nous apportons notre contribution à l'étude d'un sujet important dans le contexte marocain marqué par une dynamique de réforme de la gestion publique en quête de sa performance. L'aboutissement de ces réformes et l'amélioration de la performance du secteur public sont tributaires de l'adaptation des modes de pilotage des organisations publiques pour qu'ils soient en phase avec les enjeux des réformes.

Cette recherche s'inscrit dans une approche hypothético-déductive. Nous avons de ce fait l'entamer par une revue de la littérature portant sur l'adaptabilité du BSC aux enjeux de pilotage des organisations publiques et sur les déterminants de l'équilibre des SMP. Ceci nous a permis d'établir le modèle théorique de recherche. Nous avons fait recours à la méthode PLS pour tester les hypothèses. Nous avons veillé aussi à ce que la démarche d'analyse que nous avons adoptée respecte les normes scientifiques en la matière.

Les résultats de cette recherche montrent que l'approche financière de la performance règne dans les EEPM. Les indicateurs les plus mesurés et suivis par ces organismes sont ceux financiers. Une minorité des EEPM étudiés opte pour des SMP équilibrés en référence au BSC malgré l'intérêt de cet outil de pilotage stratégique pour les EEPM dans leur contexte actuel.

Pour les déterminants de l'équilibre des SMP adoptés par les EEPM, l'étude empirique menée au titre de cette recherche a permis de confirmer la relation entre l'équilibre du SMP et trois facteurs de contingence, à savoir la décentralisation de la structure organisationnelle, l'incertitude de l'environnement et la culture organisationnelle. L'informatisation de la gestion n'a pas été significativement associée à l'équilibre des SMP selon cette recherche.

Il est à mentionner que notre modèle de recherche ne se veut pas exhaustif en termes de facteurs de contingence expliquant l'équilibre des SMP. De plus, pour mesurer l'équilibre du SMP, nous avons adopté le BSC comme cadre de référence, mais nous avons considéré que cet équilibre consiste en une juxtaposition des quatre types d'indicateurs recommandés par ce modèle, alors que des liens sont supposés exister entre ces quatre types d'indicateurs.

Du côté méthodologique, la taille limitée de l'échantillon constitue une autre limite de ce travail. Statistiquement, le nombre de 63 observations limite le champ d'analyse des données collectées. Nous mentionnons ici que cette contrainte a constitué un obstacle pour la prise en considération de variables de contrôle comme la nature d'activité (marchande/non marchande) et le statut juridique (établissement public/entreprise publique) étant donné que chaque segment a été constitué par un nombre très limité d'observations. Il serait propice d'élargir cette étude à un nombre plus important des EEPM afin de pallier à la limite de la taille. Ceci permettra de prendre en considération des variables de contrôle comme la nature d'activité et le statut juridique qui permettront de clarifier et de nuancer les résultats et de les généraliser.

Références

- (1). Abernethy, M. A., & Lillis, A. (1995). *The impact of manufacturing flexibility on management control system design*. Accounting, Organizations and Society, 20 (4), 241-258.

- (2). Ahsina, K., Taouab, O., & Nafzaoui, A. (2014). *Adoption et différenciation des systèmes de contrôle de gestion par les établissements publics marocains : Un essai de modélisation*. European Scientific Journal, vol 10, n°4, pp0199-208
- (3). Alami, S., & Boussetta, M. (2018). *Analysis And Adoption Of Management Control : Application To The Moroccan Hospital*. Revue Interdisciplinaire, [S.L.], V. 1, N. 1, Issn 2458-7087.
- (4). Aminats, A. (1999). *La crise du contrôle de gestion comme crise de savoirs gestionnaires*. Faire de la recherche en contrôle de gestion, Edition Vuibert, Paris.
- (5). Batac, J., & Carassus, D. (2004). *Evolution de la norme du contrôle organisationnel : degré d'application au contexte public local*. Actes du congrès de l'AFC.
- (6). Belrhiti, Z., & Maaroufi, A. (2014). *Le balanced scorecard : Outil de pilotage stratégique*. Recherche action au centre hospitalier régional de kenitra. Revue rmsm n°3.
- (7). Benabdelkrim, Y., & Hassainat, E.S. (2018). *Opportunité de mise en place d'une balanced scorecard pour une performance universitaire : Cas du Maroc*. Revue D'Etudes en Management et Finance D'Organisation, N°7 Juillet 2018, 1-10.
- (8). Benzerafa, M. (2007). *L'introduction de la Balanced Scorecard dans les administrations de l'État en France*. Premières conclusions d'une recherche empirique. Politiques et Management Public, 25-4 pp. 81-97.
- (9). Bergeron, H. (2000). *Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ?*. 21ème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers.
- (10). Berland, N., & Chiapello, E. (2004). *Le rôle des réformateurs sociaux dans la diffusion de nouvelles pratiques de gestion : le cas du contrôle budgétaire en France (1930-1960)*. Comptabilité - Contrôle - Audit, vol 3, no 10, p. 133-160.
- (11). Bescos, P.L., Cauvin, E., Langevin, P. & Mendoza, C. (2004). *Critiques du budget : une approche contingente*. Comptabilité, Contrôle, Audit, Vol. 10, N° 1, pp. 165-185.
- (12). Bollecker, M. (2001). *Pratiques de différenciation des données dans les systèmes de contrôle de gestion*. Cahiers de recherche, groupe de recherche en économie financière et en gestion des entreprises, université Nancy 2.
- (13). Bourguignon, A. (2003). *Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure*. Comptabilité-Contrôle-Audit, numéro spécial, p. 27-53.
- (14). Cauvin, E., Bescos, P.L. (2005). *Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique*. Revue Finance Contrôle Stratégie.
- (15). Chabin, Y., & Naro, G., & Travaillé, D. (2003). *Les Tableaux de bord stratégiques, entre conception et action : propos d'étape d'une recherche intervention*. Congrès de l'AFC.
- (16). Chapellier, P. (1994). *Comptabilités et systèmes d'information du dirigeant de PME*. Thèse de Doctorat de Sciences de Gestion, Université de Montpellier II.
- (17). Chapman, C.S. (1997). *Reflections on a contingent view of accounting*. Accounting, Organizations and Society, 22, 189 – 205.
- (18). Chauvey, J.N. (2005). *L'intérêt du Balanced Scorecard dans l'évolution des modes de contrôle des Départements français*. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom. ffhalshs00581145f
- (19). Chenhall, R. H. (2003). *Management control systems design within its organizational context : findings from contingency-based research and directions for the future*. Accounting, Organization and Society, 28 (2-3), 127-163.
- (20). Chenhall, R.H., & Morris, D. (1986). *The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the perceived Usefulness of Management Accounting Systems*. Accounting Review, Vol. 61, N° 1, pp. 16-35.

- (21). Chia, Y.M. (1995). *Decentralization, Management Accounting Systems (MAS) Information Characteristics And Their Interaction Effects On Managerial Performance : A Singapore Study*. Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 22, N°6, pp. 811-830.
- (22). Chin, W.W. (1998). *The partial least squares approach to structural equation modeling*. In G. A. Marcoulides (Ed.), Modern methods for business research (pp. 295-336). Mahwah, NJ : Lawrence Erlbaum.
- (23). Damak-Ayadi, S. (2006). *Analyse des facteurs explicatifs de la publication des rapports sociétaux en France*. Comptabilité - Contrôle - Audit, Association Francophone de Comptabilité ; Vuibert, 12, pp.73-116. <halshs-00154184v2>.
- (24). Davila, T. (2000). *An Empirical Study on the Drivers of Management Control System's Design in New Product Development*. Accounting, Organization and Society, vol. 25, n° 4-5, p. 383-409. approach. Accounting, Organizations and Society 23(3): 243-264.
- (25). Davis, S., Albright, T. (2000). *The Changing Organizational structure and Individual Responsibilities of Managerial Accountants : A Case study*. Journal of Managerial Issues, Vol. 12, Issue 4, pp. 446-468.
- (26). Dent, J.F. (1990). *Strategy, organization and control : some possibilities for accounting research*. Accounting, Organizations and Society, 15, 3-25.
- (27). Donaldson, L. (1996). *The normal science of structural contingency theory*. In Handook of organizational theory, ed. Clegg S.R., Hardy C. & Nord W.R., p.57-76
- (28). Eker, M., & Eker, S. (2007). *An Empirical Analysis of the Association between the Organizational Culture and Performance Measurement Systems in the Turkish Manufacturing Sector*.
- (29). El Kadiri, B., & Gallouj, N. (2014). *Approche contingente autour du système d'audit interne en milieu des collectivités territoriales marocaines*. Dossiers de Recherches en Economie et Gestion 3 -ème numéro.
- (30). Foster, G., & Swenson, D.W. (1997). *Measuring the success of activity-based cost management and its determinants*. Journal of Management Accounting Research, Vol. 9, pp. 109-142.
- (31). Germain, C. & Gates, S. (2010). *L'engagement des parties prenantes internes dans les démarches de Responsabilité Globale (RG) : l'intégration des indicateurs de RG dans les outils de pilotage du contrôle de gestion*. Management et Avenir (33): 223-237.
- (32). Germain, C. (2004). *La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME*. Finance Contrôle Stratégie, Association FCS, 7 (1), pp.33-52. <hal-00765242>.
- (33). Gibert, P. (2000). *Mesure sur mesure*. Revue Politiques et Management Public, vol 18, n° 4, pp 61-89.
- (34). Gosselin, M., & Dubé, T. (2002). *Influence de la stratégie sur l'adoption des mesures de performance en vigueur dans le système de comptabilité de gestion*. 23ème congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse.
- (35). Granlund, M., & Malmi, T. (2002). *Moderate impact of ERPS on management accounting : a lag or permanent outcome*. Management Accounting Research, Vol. 13, Issue 3, p. 299-321.
- (36). Hairout, W. (2021). *Les systèmes de mesure de la performance organisationnelle comme levier de la performance des établissements publics marocains*. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 2(5), 552-566. <https://doi.org/10.5281/zenodo.5528020>
- (37). Harrison, J.L. (2003). *Perceived environmental uncertainty: validation of a measure from the accounting literature*. Australasian Journal of Business and Social Inquiry, Vol. 1, N° 3, pp. 116-130.

- (38). Hartmann, F. (2000). *The Appropriateness of RAPM: Towards the Further Development of Theory*. Accounting, Organizations and Society, vol. 25, n° 4-5, p. 451-482.
- (39). Hasnaoui, R., & Fekkak, A. (2021). *Balanced Scorecard, outil de Pilotage de la Performance des organisations : Cas des académies de l'éducation et de formation au Maroc*. Revue Internationale des Sciences de Gestion, Volume 4, Numéro 2, pp : 397-411.
- (40). Hood, C. (1991). *A public management for all seasons*. Public administration, Volume 69, N° 1, 3-19
- (41). Hoque, Z., & James, W. (2000). *Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors : Impact on Organizational Performance*. Journal of Management Accounting Research, vol. 12, p. 1-17.
- (42). Hoque, Z., Mia, L., & Alam, M. (2001). *Market competition, computer-aided manufacturing and use of multiple performance measures: an empirical study*, The British Accounting Review, 33(1), 23-45.
- (43). Ibrahimi, M., & Naym, S. (2018). *La contingence des systèmes de mesure de la performance dans les établissements et entreprises publics marocains*. <http://intercostos.org/documentos/congreso-15/IBRAHIMI.pdf>.
- (44). Johnsen, A. (2001). *Balanced scorecard : theoretical perspectives and public management implications*. Managerial Auditing Journal, 16,6, pp 319-330.
- (45). Jorissen, A., Devinck, S., & Vanstraelen, A. (1997). *Planning and Control : Are These Necessary Tools for Success? Empirical Results of Survey and Case Research on Small and Medium-Sized Enterprises Compared with Research on Large Enterprises*. Congrès de l'IAAER, Paris.
- (46). Kabwigiri, C. & Van Caillie, D. (2007). *Le design des systèmes de contrôle de gestion adoptés au sein des spinoffs académiques de haute technologie : le rôle de l'incertitude perçue par les managers*. COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT, France. pp. CD-Rom. ffhalshs-00543204.
- (47). Kalika, M. (1987). *Structures D'entreprises, réalités, déterminants, performances*. Paris, Economica.
- (48). Kaplan, R., & Norton, D. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, Harvard Business School Press.
- (49). Khandwalla, N. (1977). *Design of Organizations*, Harcourt Brace Jovanovich.
- (50). Komarev, I. (2007). *La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : une approche contingente*. Gestion et management, Université Montesquieu - Bordeaux IV, Français. fftel00259505v2f.
- (51). Lacroux, A. (2010). *L'analyse des modèles de relations structurelles par la méthode PLS : une approche émergente dans la recherche quantitative en GRH*. XXème congrès de l'AGRH, Toulouse.
- (52). Langfield-Smith, K. (1997). *Management control systems and strategy: a critical review*. Accounting, Organizations and Society, 22, pp. 207-232.
- (53). Lassoued, K. (2005). *Relation culture d'entreprise contrôle de gestion. Une étude empirique*. La Revue des Sciences de Gestion, (n°216), p. 129-143.
- (54). Lavigne, B. (2002). *Système d'information comptable des PME : Une recherche empirique*. R.C.F, n° 348, Octobre.
- (55). Lorino, P. (1997, 2001). *Méthodes et pratiques de la performance*, Editions d'Organisation, Paris.
- (56). Markus, M.L., & Pfeffer, J., (1983). *Power and the Design and Implementation of Accounting and Control Systems*. Accounting, Organizations and Society, V.8, n° 2/3, p. 205-218.

- (57). Meyssonier, F., Pourtier. (2006). *Les Erp Changent-Ils Le Contrôle De Gestion ?* Comptabilité - Contrôle - Audit, P. 45-64. Doi : 10.3917/Cca.121.0045.
- (58). Mintzberg, H. (1990). *Strategy Formation : Schools of Thought*. In Frederickson, J., Ed., *Perspectives on Strategic Management*, Harper Business, New York, 105-237.
- (59). Ngongang, D. (2006). *Profil du dirigeant et facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des entreprises tchadiennes*. Comptabilité, contrôle, audit et institution(s), may 2006, tunisie. pp.cd-rom. fffhalshs-00558412f.
- (60). Nobre, T. (2001). *Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME*. Finance, Contrôle, Stratégie, vol. 4, n° 2, juin, p. 119-148.
- (61). Ouchi, W.G., (1977). *The Relation between Organizational Structure and Control*. Administrative Science Quarterly, V.22, n° 1, p. 95-113.
- (62). Perera, S., Harrison, G., & Poole, M. (1997). *Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: A research note*. Accounting, Organizations and Society, Vol. 22, n° 6, pp. 557-572.
- (63). Perray-Redslob, L., & Malaurent, J. (2015). *Traduction d'un outil de contrôle de gestion dans le secteur public Le cas du BSC dans l'armée de terre française*. Revue française de gestion 2015/5 (N° 250), pages 49 à 64.
- (64). Porter, M.E. (1980). *Competitive Strategy : Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York : Free Press.
- (65). Quinn, R.E., & Rohrbaugh, J. (1983). *A spatial model of effectiveness criteria*. Management science, vol.29, n°3, pp. 363-37.
- (66). Sadki, T. & Essarhiri, N., & Lamrabet, H. (2019). *Tableau de bord prospectif comme outil de l'alignement stratégique et de pilotage de la performance des organisations : Cas de l'hôpital public*. Revue Internationale des Sciences de Gestion, Numéro 6, Volume 3.
- (67). Savall-Ennajem, C. (2011). *Évolution du rôle du contrôleur de gestion dans un contexte de contrôle de gestion décentralisé*. Thèse doctorat, le Conservatoire National des Arts et Métiers.
- (68). Shank, J.K. (1989). *Strategic Management Accounting: New Wine, or Just New Bottles*. Journal of Management Accounting Research, fall, pp. 47-65.
- (69). Taibi, H., & Benabdelhadi, A. (2021). *La mesure de la performance des EEP au Maroc : Étude exploratoire sur l'utilisation du tableau de bord prospectif (BSC)*. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 2(5), 126-137.
- (70). Togodo, A.A, Van Caillie, D., & Pichault, F. (2010). *Une Approche Théorique Contingente Du Design Des Systèmes De Contrôle De Gestion : Le Cas Des Collectivités Locales Du Benin*. Actes Du 31ème Congrès De L'association Francophone De Comptabilité.
- (71). Van Der Stede, W.A. (2000). *The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation*. Accounting, Organizations and Society, Vol. 25, N° 6, pp. 609-622.
- (72). Wegmann, G., & Poincelot, E. (2005). *Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique*. Comptabilité - Contrôle - Audit, Association Francophone de Comptabilité, Vuibert, 11 (2), pp.109-125. fffhalshs-00481768f.