

Contribution à l'étude du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales au Maroc : cas des communes de la région "Tanger-Tétouan-Al Hoceima"

Contribution to the study of management control within local authorities in Morocco: the case of communes in the "Tangier-Tetouan-Al Hoceima" region

EL-MARZOUKI Said

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales - Tétouan

Université Abdelmalek Essaâdi

CED de Tanger : Sciences Juridiques, Economiques, Sociales et de Gestion

Formation doctorale : Economie, Gestion et Développement Durable

Maroc

saidtritah@yahoo.fr

DAOUD Mohammed

Docteur en sciences de gestion

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales - Tétouan

Université Abdelmalek Essaâdi

CED de Tanger : Sciences Juridiques, Economiques, Sociales et de Gestion

Formation doctorale : Economie, Gestion et Développement Durable

Maroc

daoudmohammed@gmail.com

Date de soumission : 15/09/2024

Date d'acceptation : 11/10/2024

Pour citer cet article :

EL-MARZOUKI, S. & DAOUD, M. (2024). « Contribution à l'étude du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales au Maroc : cas des communes de la région "Tanger-Tétouan-Al Hoceima" ». Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit « Volume 8 : Numéro 3 », pp : 339-363.

Résumé

Les collectivités territoriales marocaines bénéficient d'un statut constitutionnel qui témoigne une évolution très marquante de l'environnement institutionnel national grâce à la succession des réformes.

Ainsi, l'étude des mécanismes de fonctionnement et de pilotage de la performance de ces organisations publiques à caractère spécial, ne cesse de faire partie des principaux centres d'intérêt des chercheurs scientifiques. Ce travail est alors une contribution à l'étude des pratiques du contrôle de gestion à la lumière de la théorie néo-institutionnelle et de la théorie de la contingence.

L'impact de la recherche de la légitimité au sein d'un environnement institutionnel en perpétuel évolution sur les pratiques du contrôle de gestion constitue notre premier cadre de référence. La théorie de la contingence constitue alors l'antithèse selon laquelle un fit des pratiques du contrôle de gestion avec les composantes de l'environnement technique peut être apprécié comme un indicateur de recherche de la performance

Les hypothèses feront l'objet d'une étude qualitative de contextualisation avant qu'elles soient testées à l'aide d'un questionnaire majoritairement administré par voie postale à l'échelle des communes de la région "Tanger-Tétouan-Al Hoceima". Le recours à la méthode des équations structurelles PLS pour mener les analyses (80 questionnaires exploitables) trouve sa justification dans ses avantages multiples.

Mots clés : collectivités territoriales ; contrôle de gestion ; performance ; théorie néo-institutionnelle ; théorie de la contingence.

Abstract

Moroccan local authorities benefit from a constitutional status that bears witness to a marked evolution in the national institutional environment, thanks to a succession of reforms.

As a result, the study of the operating and performance management mechanisms of these special public organizations continues to be one of the main areas of interest for scientific researchers. This work is therefore a contribution to the study of management control practices in the light of neo-institutional theory and contingency theory.

The impact of the search for legitimacy within a constantly changing institutional environment on management control practices constitutes our first frame of reference. Contingency theory then constitutes the antithesis according to which a fit between management control practices and the components of the technical environment can be appreciated as an indicator of the search for performance.

The hypotheses will be the subject of a qualitative contextualization study, before being tested using a questionnaire administered mainly by post to the communes of the Tangier-Tetouan-Al Hoceima region. The use of PLS structural equations to conduct the analyses (80 usable questionnaires) is justified by its multiple advantages.

Key words: local authorities; management control; performance; neo-institutional theory; contingency theory.

Introduction

Les différents contrôles externes auxquels sont soumises toutes les collectivités territoriales marocaines présentent plusieurs avantages, entre autres, la convergence des politiques publiques, l'accès équitable des citoyens aux services publics, la lutte contre la fraude et la manipulation des pouvoirs et ainsi la réédition des comptes. Par ailleurs, ils restent souvent limités dans la vérification des événements passés et ne portent pas sur la prospection ni sur le suivi permanent et actualisé des performances à travers des indicateurs de gestion orientés vers la réalisation des objectifs à atteindre.

Cet état des lieux justifie alors, le recours progressif de plusieurs organisations publiques aux différents outils de contrôle de gestion, en particulier, à partir de la montée en puissance et la diffusion des principes du Nouveau Management Public (NMP), entre autres, le recours à la décentralisation des décisions (globalisation des crédits et responsabilisation des gestionnaires), l'utilisation des outils de gestion nés au sein du secteur privé et la gestion axée sur les résultats et les performances (Hood, 1995).

Ainsi, ce travail de recherche se veut comme objectif de contribuer à l'étude du contrôle de gestion au sein collectivités territoriales au Maroc, en particulier les communes de la région "Tanger-Tétouan-Al Hoceima" à travers la mobilisation de la théorie néo-institutionnelle et de la théorie de la contingence. La mobilisation simultanée de ces deux cadres explicatifs ne constitue pas, sans aucun doute, la première tentative de mise en concurrence. Nous pouvons ainsi rappeler, à titre indicatif, les travaux de Sponem (2006) et Volberda & al. (2012). Mais, compte tenu de plusieurs recherches que nous avons effectuées avant, pendant et même après l'achèvement de la phase empirique, il semble que c'est la première fois que cette approche a été adoptée pour le cas des collectivités territoriales marocaines. Compte tenu des apports de chaque cadre d'analyse, nous pouvons alors formuler notre problématique de la manière suivante : **"Les pratiques du contrôle de gestion des communes de la Région de "Tanger-Tétouan-Al-Hoceima" : recherche de légitimité ou de performance ?"**. Celle-ci va être déclinée en deux familles d'hypothèses avant de les confronter au terrain d'étude.

Le plan de ce travail de recherche portera ainsi sur une genèse des principaux fondements théoriques de la théorie néo-institutionnelle, d'une part, et la théorie de la contingence, d'autre part. Le cadre méthodologique (posture épistémologique, les choix méthodologiques et les méthodes de recherche adoptées) fera l'objet de la deuxième section. En fin, il sera l'occasion de passer à la présentation et la discussion des résultats de l'étude quantitative.

1. La formulation des hypothèses

Avant d'entamer les développements théoriques issus de chaque cadre d'analyse il est judicieux de préciser ce que nous entendons par les pratiques du contrôle de gestion d'une manière générale. D'après Moreira (1980) ; Simons (1987) ; Lassoued (2005); Ouachi & Mdarbi (2017) et Ejbari (2017), l'étude des pratiques du contrôle de gestion concerne les deux dimensions suivantes :

- **Une dimension instrumentale** que sont les différents outils du contrôle de gestion (Budgets ; tableaux de bord ; ...etc.) ;
- **Une dimension comportementale**, portant principalement sur la fréquence d'élaboration et d'utilisation des données du contrôle de gestion.

1.1. Les hypothèses issues de la théorie néo-institutionnelle

Les fondements théoriques de la théorie néo-institutionnelle sont puisés d'anciennes théories économiques et sociologiques qui remontent à la fin du XIX^{ème} siècle (Essid, 2009). D'après les auteurs de la théorie néo-institutionnelle, nous citons principalement Meyer & Rowan (1977) et DiMaggio & Powell (1983), les organisations, abstraction faite, de leurs domaines d'activité ne peuvent en aucun cas être à l'abri de l'impact de l'environnement institutionnel.

La théorie néo-institutionnelle porte ainsi sur l'étude des comportements des différents acteurs faisant partie d'un champ organisationnel donné (El Boujnouni & Benabdejlil, 2018). Dans ce cadre, les pionniers de ce courant de pensée mettent en valeur trois catégories d'isomorphisme. Il s'agit de l'isomorphisme coercitif, l'isomorphisme mimétique et l'isomorphisme normatif. La pression émanant de chacun, ou le cas échéant, la combinaison des trois renforce de plus en plus la convergence vers des pratiques de gestion similaires.

De même, l'ajustement entre les pratiques du contrôle de gestion, d'une part, et les variables institutionnelles, d'autre part, peut être expliqué par la tendance des premières vers la recherche de la légitimité vis-à-vis de l'environnement institutionnel. D'après Volberda & al. (2012), la question principale est de savoir : Pourquoi il y a tant d'homogénéité des formes et des pratiques organisationnelles au sein d'un champ organisationnel ?

D'après El Mouchtary (2000), Togodo Azon (2012), l'étude de l'impact du cadre institutionnel sur les pratiques du contrôle de gestion des collectivités territoriales portera sur la relation avec les pressions légales et institutionnelles, les pressions de la politique locale, les pressions financières et la formation du président de la commune.

1.1.1 Les pressions légales et institutionnelles

L'Etat occupe une position importante dans la vie quotidienne des organisations publiques à travers plusieurs rôles comme celui de stratège pour définir les objectifs à atteindre et aussi des rôles de contrôle et de régulation dont l'objectif ultime c'est de garantir un accès équitable pour tous les usagers (El Messaoudi, & al., 2018).

Brignall & Modell (2000) dans le cadre d'un travail de recherche dédié à la performance et au management dans le secteur public d'un point de vue institutionnel, avancent que les pressions institutionnelles donnent lieu à des implications importantes en ce qui concerne l'équilibre entre les différentes dimensions de la performance et aussi en ce qui concerne les possibilités de concevoir des systèmes de mesure de la performance.

Hypothèse A1 : Le degré de développement des pratiques du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales aurait tendance à être lié aux pressions légales et institutionnelles.

1.1.2. Les pressions politiques locales

Les modes de fonctionnement de chaque collectivité territoriale ne peuvent pas être à l'abri des conséquences engendrées par les interactions politiques à l'échelle locale. Il s'agit d'une composante principale de l'environnement institutionnel. Les répercussions ne se limitent certainement pas au niveau de la campagne électorale ni même au moment du choix du président de la collectivité territoriale.

Les pressions politiques locales dépendent souvent des comportements et des caractéristiques des élus locaux. D'après une étude ayant porté sur la gouvernance financière des villes marocaines, Belhaj (2022, p.1366) conclue que « *Les élus locaux doivent concilier entre la démocratie électorale et la démocratie participative pour renforcer l'efficacité fiscale :* ».

Hypothèse A2 : Le degré de développement des pratiques du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales dépendrait des pressions politiques locales subies.

1.1.3. Les pressions financières

Les pressions financières créent souvent une relation de dépendance envers l'environnement externe qui se voit capable d'imposer des exigences de nature organisationnelles et pourquoi pas des exigences liées aux objectifs à atteindre (El Messaoudi & al., 2018).

D'après Togodo Azon (2012) dans une étude similaire, les attributs de l'organisation formelle de la commune peuvent être impactés par le poids des subventions conditionnelles.

Hypothèse A3 : Le degré de développement des pratiques du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales dépendrait des pressions financières subies.

1.1.4. La formation du président de la commune

D'après Ben Hamadi & al.(2019), les gestionnaires ayant poursuivis une formation gestionnaire optent pour l'utilisation des outils de gestion appris dans les établissements de formation qu'ils ont fréquentés. Nous pouvons ainsi avancer l'existence d'une relation de dépendance entre les deux.

Hypothèse A4 : Le développement des pratiques du contrôle de gestion serait positivement lié à la formation en sciences de gestion par les présidents des collectivités territoriales.

1.2. L'analyse en fonction des apports de la théorie de la contingence

La théorie de la contingence constitue le couronnement des contributions scientifiques de plusieurs chercheurs de renommée tel que Burns & Stalker (1961), Perrow (1970), Thompson (1967), Lawrence & Lorsh (1967) et Galbraith (1973) ayant essayé de mettre en évidence l'impact de l'environnement et de la technologie sur la structure de l'organisation (Chenhall, 2003). L'idée fondamentale, c'est qu'il n'existe pas une seule méthode d'organisation, entre autres, un système de contrôle de gestion idéal et valable pour toutes les entreprises (Otley, 1999 ; El Messaoudi & al., 2018). La question principale de départ c'est « Qu'est ce qui fait croire certaines entreprises industrielles qu'une structure est meilleure que les autres ? »

Les systèmes de contrôle de gestion sont alors adaptables en fonction des caractéristiques intrinsèques de l'environnement technique, à savoir ; l'âge, la taille, le système technique, l'environnement et la stratégie (Ahsina & al., 2014). D'après Pariente (1998, p.4), il s'agit de mettre en évidence « *la capacité du contrôle à s'adapter à des situations plus incertaines, plus complexes et à se renouveler* ». Ainsi, l'ajustement entre les pratiques du contrôle de gestion et les facteurs de contingence, principalement, la taille, l'incertitude de l'environnement, la stratégie, la structure, la culture et le degré d'informatisation, peut être expliqué par la recherche de la performance.

1.2.1 La taille

La taille est un facteur déterminant des outils de contrôle de gestion. D'après Merchant (1981) et Bruns & Waterhouse (1975) plus la taille d'une organisation est importante plus elle a tendance à utiliser des systèmes de contrôle formels. C'est le cas de l'utilisation des indicateurs de performance non financiers qui s'intensifie chez les grandes organisations comparativement à celles de moyennes tailles Boussetta & Alami (2017).

Hypothèse (B1) : Plus la taille d'une collectivité territoriale est importante plus les pratiques de contrôle de gestion auraient tendance à être développées.

1.2.2. L'incertitude de l'environnement

Généralement nous pouvons faire la distinction entre deux composantes de l'incertitude ; la variabilité qui signifie la rapidité des changements de l'environnement sur les différents plans (économique, politique, social,...etc.), d'une part, et la complexité qui signifie le nombre des intervenants de l'environnement aussi bien que les relations qui existent entre eux d'autre part (Komarev, 2007). D'après Berland (1999, 2000) (cité par Zian, 2013) le développement du contrôle budgétaire a été lié à un environnement relativement stable, peu complexe, en parallèle à un contexte concurrentiel peu dynamique.

Hypothèse (B2) : L'incertitude de l'environnement de la collectivité territoriale impacterait ses pratiques de contrôle de gestion.

1.2.3. La stratégie

D'après Langfield-Smith (1997), la stratégie n'a pas été utilisée d'une manière explicite dans l'étude des systèmes de contrôle de gestion avant les années 1980. Compte tenu de la nature des activités des collectivités territoriales, nous allons privilégier la classification proposée par Miles et Snow (1978). D'ailleurs elle a été mobilisée dans plusieurs travaux de recherche académiques. Nous citons le cas d'une étude similaire ayant porté sur les collectivités territoriales du Norvège (Johnsen, 2016).

Hypothèse (B3) : La poursuite d'une stratégie de type "Prospecteurs" par une collectivité territoriale impacterait plus ses pratiques de contrôle de gestion.

1.2.4. La structure organisationnelle

D'après Kalika (1987), les organisations ayant un niveau de différenciation et de décentralisation très élevé se caractérisent par les systèmes de planification et de contrôle les plus développés. En d'autres termes « *Les dispositions structurelles influencent l'efficacité du travail, la motivation des individus, les flux d'informations et les systèmes de contrôle et peuvent contribuer à façonner l'avenir de l'organisation* » (Chenhall (2003).

Hypothèse (B4) : En présence d'une structure organisationnelle décentralisée les pratiques de contrôle de gestion au sein d'une collectivité territoriale tendraient à être plus sophistiquées.

1.2.5. La culture organisationnelle

L'organisation est censée assurer un niveau de coopération entre ses membres qui à titre illustratif lorsqu'ils travaillent collectivement pour atteindre un objectif donné, le problème qui se pose c'est comment récompenser chaque individu équitablement puisque l'inverse

poussera dans le future ces individus à ajuster leurs efforts à cet injustice et par voie de conséquence travailler moins (Ouchi, 1979).

Le passage en revue des travaux de recherche académiques ayant portés sur des échantillons d'entreprises comme ceux de Lassoued, (2005) et d'Ouachi, & Mdarbi (2017) permettent d'avancer l'existence d'une relation entre la culture organisationnelle et le contrôle de gestion.

Hypothèse (B5) : La culture organisationnelle impacterait les pratiques du contrôle de gestion des collectivités territoriales.

1.2.6. Le degré d'informatisation

D'après Kalika (1987), le degré d'informatisation d'une entreprise impacte positivement ses méthodes de contrôle. Ainsi le développement spectaculaire des systèmes informatiques, permet au contrôleur de gestion de trouver assez de temps pour se concentrer sur la prévision et l'analyse des données (Meyssonnier & Pourtier, 2006 ; Bouamama, 2015).

Hypothèse (B6) : Le niveau d'informatisation serait lié positivement avec des pratiques de contrôle de gestion développées.

2. Cadre méthodologique de la recherche

Le choix des communes de la région "Tanger-Tétouan-Al Hoceima" s'inscrit dans le cadre de l'ouverture sur un environnement régional fortement réputé grâce à ses caractéristiques naturelles et socio-économiques, entre autres, l'ouverture sur l'océan atlantique et la mère méditerranéenne, la proximité des marchés mondiaux, en particulier le marché européen avec une évolution très marquante des infrastructures lors des deux dernières décennies.

La période retenue allant de 2015 à 2021 (dernier mandat électoral achevé) trouve sa justification dans la nécessité de retenir le critère de la stabilité "relative" de l'environnement institutionnel, en l'occurrence, les mêmes présidents et les mêmes conseils communaux (les exceptions sont toujours possibles : décès ou réorganisation des élections suite à une décision judiciaire,...etc.). Il s'agit tout naturellement d'un critère fondamental.

Par ailleurs, et dans la mesure où notre objectif principal consiste en fin de compte à tester les hypothèses issues de chaque cadre d'analyse à travers les statistiques issues du terrain de l'étude composé d'un échantillon de communes de la Région "Tanger-Tétouan-Al Hoceima". Le post-positivisme et la démarche méthodologique hypothético-déductive constituent alors les choix les mieux adaptés à notre situation.

Par la suite nous avons adopté une approche de triangulation méthodologique, et c'est ainsi que nous avons entamé la partie empirique par une étude qualitative exploratoire (Cf. Tableau N°1) avant de céder le passage pour mener une étude quantitative (Cf. Tableau N°2).

2.1. L'étude qualitative exploratoire : la méthodologie & les résultats

Le recours à une étude qualitative de nature exploratoire trouve sa pleine justification dans l'appréciation de la convergence des apports théoriques avec le terrain d'étude. D'après Abbad (2008, p.213), « Une étude qualitative est exploratoire dans la mesure où elle est préalable à une autre étude plus approfondie ». Ci-après les principales caractéristiques de la méthodologie retenue pour mener notre étude qualitative exploratoire :

Tableau 01 : Les éléments de la méthodologie de l'étude qualitative (1/2)

Les thèmes abordés	<ul style="list-style-type: none"> - Les pratiques du contrôle de gestion ; - Relation : Pratiques du contrôle de gestion & variables institutionnelles ; - Relation : Pratiques du contrôle de gestion & facteurs de la contingence.
Mode de recueil de l'information	Entretien semi-directif à l'aide d'un Guide d'entretien
Langue utilisée	Dans un objectif de fluidifier davantage la communication, nous avons opté pour l'utilisation de la langue arabe
Durée de l'entretien	Plus ou moins une heure
Personne interviewée	Directeur général des services ou son représentant
Population mère	Nous avons travaillé sur 146 communes parmi les 147 que compte la Région Tanger-Tétouan-Al Hoceima" Sebta et Melilla (Région de l'Oriental) font partie du territoire marocain
Critères du choix de l'échantillon	<ul style="list-style-type: none"> - Dispersion géographique (02 communes par province ou préfecture) ; - Saturation sémantique. → Au total notre échantillon compte 16 communes.
Date début/fin de l'étude	Du 07 Juillet 2021 au 10 Novembre 2021
Mode de réalisation /d'administration	<ul style="list-style-type: none"> - Visites sur place au siège de chaque commune ; - Exception faite pour deux enregistrements, nous nous sommes limités au niveau de la prise des notes.
Méthode d'analyse des données	Analyse thématique (analyse transversale des réponses)

Principaux résultats :

Au terme de cette étude, la principale remarque concerne les pratiques du contrôle budgétaire. En fait, l'ensemble des questions visant la constitution d'une idée générale sur le système du contrôle de gestion nous ont toujours amené à constater que l'outil budgétaire constitue à la fois, un moyen de prévision, de suivi et d'analyse des écarts dans un objectif d'évaluer la performance pour chaque commune. Les répondants expliquent en grande partie cette situation par le degré d'importance accordé à la diversification des ressources, d'une part, et les préoccupations liées à la rationalisation des dépenses, d'autre part.

Par ailleurs, il semble d'après les mêmes affirmations que c'est les dispositions légales et réglementaires, entre autres, la constitution, la loi organique relative aux communes et les décrets d'application qui constituent les sources de références principales dans l'élaboration des prévisions, l'exécution des dépenses, les mesures de contrôle appropriées, la définition des fonctions et des responsabilités de chaque intervenant et aussi l'évaluation de la performance au terme de chaque exercice budgétaire.

De cet état des lieux partagé par l'ensemble des communes faisant partie de notre échantillon, nous allons procéder à l'adaptation de notre modèle de recherche issu de la revue de littérature pour se limiter à la focalisation sur le contrôle budgétaire tel que c'est pratiqué par un échantillon de communes faisant partie de la même région.

2.2. La méthodologie de l'étude quantitative

Le recours à une étude quantitative vise le test des différentes hypothèses qui forment notre modèle de recherche obtenu comme résultat de la convergence entre la revue de littérature et l'étude qualitative exploratoire. Cette méthode puise ses points de force à l'échelle internationale de trois fameuses considérations, à savoir ; « la présomption de scientificité », « l'économicité » et « l'inférence statistique » (Lacroux, 2010). Ainsi pour la première considération, nous pouvons dire que la quantification est appréciée souvent comme source fondamentale de l'objectivité, alors que c'est le temps qui justifie la deuxième considération, tandis que la troisième considération peut être expliquée grâce à la possibilité de généraliser les résultats obtenus au niveau d'un échantillon à la population mère.

Les principales caractéristiques de la méthodologie retenue pour mener notre étude quantitative sont indiquées ci-après :

Tableau 02 : Les éléments de la méthodologie de l'étude quantitative (2/2)

Date début/fin de l'étude	Du 17 Novembre 2021 Au 30 Juin 2022
Opérationnalisation des variables	- Annexe n°1 : Pratiques du contrôle budgétaire ; - Annexe n°2 : Variables institutionnelles ; - Annexe n°3 : Facteurs de la contingence.
Echelle de mesure	Likert à 5 niveaux d'accord ; exception faite pour la Taille, la Fréquence annuelle des ré-prévisions budgétaires, la formation du Président de la commune et le degré d'informatisation.
Mode de recueil de l'information	Questionnaire suivant la démarche Evrard & al. (1997) a- La définition des besoins d'information ; b- La définition du type de questions à poser ; c- Le nombre et l'ordre des questions ; d- La rédaction du projet de questionnaire.
Langue de rédaction du questionnaire	Version Française /Version Arabe
Population mère	Nous avons travaillé sur 146 communes parmi les 147 que compte la Région Tanger-Tétouan-Al Hoceima" Sebta et Melilla (Région de l'Oriental) font partie du territoire marocain
→Recours à l'échantillonnage (choix délibéré en fonction du mode d'administration "face-à-face" et le nombre des jours nécessaire)	
Méthode d'échantillonnage	Méthode aléatoire : Stratification en fonction de la dispersion géographique
Taille minimale de l'échantillon	- Marge d'erreur fixée à 5% - Cadre législatif et réglementaire homogène - Ressemblance des pratiques du contrôle budgétaire : 90% Cette hypothèse puise son fondement de l'homogénéité du cadre législatif et réglementaire Sans remettre en cause les autres hypothèses
→Recensement (Choix émergent dû au changement du mode d'administration) Vu la nécessité de faire plusieurs déplacements et la dispersion géographique	
Mode de réalisation Mode d'administration	Visites et dépôts sur place Puis envois par postes au reste (Envois : N°1 ; N°2 et N°3)
Méthode d'analyse des données	Méthode des Equations structurelles PLS dont les avantages sont nombreuses : moins de restrictions (normalité des variables ; taille d'échantillon) ; Estimation simultanée du modèle de mesure et du modèle structurel même pour les modèles complexes ;..etc.

2.2.1. Le recueil des données

D'après le tableau ci-après nous pouvons faire la distinction entre 5 étapes du recueil des données. Dans un premier temps nous avons fait recours au mode « Face à face » dans la mesure où c'est possible d'avoir un contrôle très élevé de l'échantillon Corbière & Fraccaroli (2014). Toutefois et vu les difficultés ayant marqué les débuts de notre accès au terrain, plus précisément la dispersion géographique et la nécessité de faire plusieurs déplacements pour une seule commune, nous avons conclu qu'il est très difficile d'avoir le nombre suffisant des

questionnaires exploitables sans dépasser largement le nombre de jours disponible. Ainsi nous avons décidé d'opter pour le mode postal (127 communes).

Le nombre de réponses obtenues au total est de 82 réponses. Le tableau suivant permet de mettre en évidence l'évolution du recueil des questionnaires à travers les cinq étapes.

Tableau 3 : Le recueil des données (Entre : 17 Novembre 2021 et 30 Juin 2022)

Provinces & Préfectures	Nombre des communes	ETAPE1	ETAPE2	ETAPE3	ETAPE4	ETAPE5
		Face à Face	Dépôts sur place	POSTE : ENV-N°1	POSTE : ENV-N°2	POSTE : ENV-N°3
Hocëïma	36	07	01	28	23	17
Chefchaouen	28	-	03	25	24	20
Tétouan	22	-	01	21	18	17
Ouezzane	17	-	-	17	16	13
Larache	19	-	04	15	15	14
Tanger-Assila	12	01	02	09	07	06
Fahs-Anjra	07	-	-	07	06	06
Medi'q-Fnideq	05	-	-	05	04	01
Total	146	08	11	127	113	94

2.2.2. Le taux de réponse et le nombre des questionnaires exploitables

Au total nous avons reçu 82 réponses. A savoir qu'au fur et à mesure de recevoir les réponses, nous avons constaté des valeurs manquantes pour un certain nombre de questionnaires. Ainsi nous avons essayé de contacter les répondants concernés. Après plusieurs tentatives de contact nous avons réussi à avoir :

- **79** : questionnaires totalement exploitables ;
- **01** : questionnaire contenant une seule valeur manquante de nature quantitative que nous avons remplacé par la moyenne des 79 réponses issues des questionnaires totalement exploitables ;
- **02** : autres questionnaires non totalement remplis, les valeurs manquantes sont de nature qualitative ainsi nous avons décidé de les écarter tous les deux.

Le tableau n° 4 ci-après reprend les statistiques liées au nombre des réponses reçues, le taux de réponse, le nombre des questionnaires exploitables et celui des questionnaires non exploitables par préfecture ou province :

Tableau 4 : Le taux de réponse et le nombre des questionnaires exploitables

Provinces ou Préfectures	Nombre des		Taux de réponse	Nombre des questionnaires	
	Communes	Réponses		Non Exploitable	Exploitable
Hoceïma	36	26	72,22%	01	25
Chefchaouen	28	14	50,00%	-	14
Tétouan	22	10	45,45%	-	10
Ouezzane	17	08	47,06%	-	08
Larache	19	08	42,11%	-	08
Tanger-Assila	12	10	83,33%	01	09
Fahs-Anjra	07	02	28,57%	-	02
Medi'q-Fnideq	05	04	80,00%	-	04
Total	146	82	56,16%	02	80

3. Présentation et discussion des résultats de l'étude quantitative

3.1. Résultats des tests de validation des échelles de mesure

L'analyse du modèle de mesure, consiste à procéder par une analyse factorielle exploratoire pour étudier la dimensionnalité (Analyse en Composantes Principales en fonction des critères largement utilisés : coefficients de Pearson, KMO, Test Batelett) et l'appréciation du niveau de fiabilité entre les items en fonction du coefficient "Alpha de Cronbach" au seuil de 0,7 mais aussi l'amélioration suite à la suppression d'un ou plusieurs items.

L'analyse factorielle confirmatoire portera ainsi sur le test de la fiabilité en prenant en compte les termes d'erreurs à l'aide du coefficient Rho de Jorskog, la validité convergente (Factor loading et AVE respectivement supérieurs à 0,7 et 0,5) et la validité divergente selon les critères de Fornell & Larcker (1981) et de Chin(1998).

D'après les résultats concernant le modèle néo-institutionnel (les pressions légales et institutionnelles, les pressions politiques locales et les pressions financières), exception faite respectivement pour PLI1, PPL2 et PF le reste des items ont été supprimés.

De l'autre côté les résultats relatifs au modèle contingent (l'incertitude de l'environnement, la stratégie, la structure et la culture organisationnelle) les résultats nous ont conduits respectivement, à la suppression des items REP2, DEF3, REA1, REA3, REA5, FOL5, HOR6, HIE1, CD1, CI (1 ; 2 ; 3 et 4) et CH3.

3.2. Résultats du test des hypothèses de recherche

Dans un objectif de tester les deux modèles structurels, nous allons procéder par l'évaluation de : l'importance et la significativité des relations structurelles obtenues, le Coefficient de détermination (R^2) et l'indice de la taille de l'effet (f^2), la validité prédictive (Q^2) de Stone-Geisser et le coefficient de Stone-Geisser (q^2) puis nous allons conclure par l'évaluation de l'ajustement global des deux modèles (GoF) (Hair & al., 2017).

3.2.1 L'importance et la significativité des relations structurelles obtenues

Le tableau n° 5 ci-après reprend les principales statistiques nécessaires pour se prononcer sur la véracité de chacune des sous-hypothèses issues du cadre d'analyse institutionnel tout en se basant sur les seuils largement utilisés. Ainsi toutes les hypothèses ont été rejetées exception faite de l'hypothèse **H(A1)** qui porte sur la relation entre les Pressions légales et institutionnelles d'une part et les pratiques du contrôle budgétaire d'autre part.

Tableau 5 : Les résultats du test des hypothèses du Modèle institutionnel

Hyp	Relations	Std. Bêta	Std. Erreur	T-Valeur	P-Valeur	Décision
H(A1)	PLI → CB	(0,349)	0,150	2,319	0,021	Acceptée
H(A2)	PPL → CB	0,266	0,141	1,884	0,060	Rejetée
H(A3)	PF → CB	0,134	0,122	1,091	0,276	Rejetée
H(A4)	FOR → CB	0,167	0,131	1,272	0,204	Rejetée

Pour ce qui concerne le cadre d'analyse développé sur la base des apports de la théorie de la contingence et tout en adoptant les mêmes critères d'analyse statistiques, nous constatons également que toutes les hypothèses ont été rejetées à l'exception de **HB32** mettant en évidence la relation entre les pratiques de "Défense" et les pratiques du contrôle budgétaire (Cf. Tableau 6).

Tableau 6 : Les résultats du test des hypothèses du Modèle de la contingence

Hyp	Relations	Std. Bêta	Std. Erreur	T-Valeur	P-Valeur	Décision
H(B1)	TAI → CB	0,074	0,061	1,209	0,227	Rejetée
H(B2)	EV → CB	0,150	0,098	1,532	0,126	Rejetée
H(B31)	PRO → CB	0,221	0,142	1,551	0,122	Rejetée
H(B32)	DEF → CB	0,408	0,113	3,608	0,000	Acceptée
H(B33)	REA → CB	0,058	0,104	0,561	0,575	Rejetée
H(B4)	STRU → CB	0,197	0,152	1,292	0,197	Rejetée
H(B5)	CO → CB	0,041	0,138	0,295	0,768	Rejetée
H(B6)	INF → CB	0,169	0,089	1,907	0,057	Rejetée

3.2.2 La précision prédictive et de l'indice de la taille de l'effet

Le coefficient de détermination et le coefficient de détermination ajusté associés au modèle développé sur la base des apports du cadre d'analyse institutionnel sont respectivement de 0,150 et de 0,104. D'après Falk & Miller (1992), le modèle peut être considéré comme significatif. En revanche d'après la classification de Chin (1998) les deux valeurs obtenues sont négligeables.

Dans un objectif de comprendre en détail le niveau du coefficient de détermination, le tableau n°7 ci-après présente la valeur de l'indice de la taille de l'effet calculé pour chaque variable latente exogène. Compte tenu des seuils de classification de Cohen (1988), toutes les tailles d'effet sont négligeables dans la mesure où la valeur maximale de celles-ci ne dépasse pas 0,02.

Tableau 7 : L'indice de la taille de l'effet-Modèle institutionnel

Variables Exogènes		L'indice de la taille de l'effet (f^2)	
Code	Nom de la variable	Valeur	Interprétation
PLI	Pressions Légales et Institutionnelles	0,110	Taille d'effet négligeable
PPL	Pressions Politiques Locales	0,063	Taille d'effet négligeable
PF	Pressions Financières	0,019	Taille d'effet négligeable
FOR	Formation du Président de la Commune	0,030	Taille d'effet négligeable

Pour ce qui concerne le cas du modèle élaboré sur la base des développements théoriques issus de la théorie de la contingence, le coefficient de détermination et le coefficient de détermination ajusté obtenus sont respectivement de 0,450 et 0,388. En fonction des mêmes seuils de classification il s'agit d'un niveau modéré.

Pour comprendre en détail le niveau obtenu, le tableau n° 8 ci-après reprend la valeur de l'indice de la taille d'effet (f^2) pour chacune des variables latentes explicatives. D'après la classification de Cohen(1988) déjà mentionnée, les tailles d'effet des variables TAI, REA et CO sont négligeables, celles des variables EV, PRO, STR et INF présentent des tailles d'effet faibles tandis que la taille d'effet de la variable DEF est d'un niveau moyen.

Tableau 8 : L'indice de la taille de l'effet-Modèle de la contingence

Variables Exogènes		L'indice de la taille de l'effet (f^2)	
Code	Nom de la variable	Valeur	Interprétation
TAI	Taille	0,009	Taille d'effet négligeable
EV	Environnement	0,039	Taille d'effet faible
PRO	Pratiques de Prospection	0,037	Taille d'effet faible
DEF	Pratiques de Défense	0,187	Taille d'effet moyenne
REA	Pratiques de Réaction	0,005	Taille d'effet négligeable
STR	Structure organisationnelle	0,026	Taille d'effet faible
CO	Culture organisationnelle	0,001	Taille d'effet négligeable
INF	Niveau d'informatisation	0,045	Taille d'effet faible

3.2.3 La validité prédictive de l'indice de redondance en validation croisée

La valeur de l'indice de la validité prédictive (Q^2) enregistré au niveau du modèle issu du cadre d'analyse institutionnel indique une capacité prédictive favorable. Pour ce qui concerne les valeurs de l'indice de redondance en validation croisée (q^2), tableau n° 9 ci-après, nous permet de recenser trois tailles d'effet négligeables enregistrées au niveau des variables PPL, PF et FOR. En ce qui concerne la variable PLI, la valeur obtenue indique un niveau faible.

Tableau 9 : L'indice de redondance en validation croisée-Modèle institutionnel

Variables Exogènes/ $Q^2_{\text{variable incluse}}=0,042$			Indice de redondance en validation croisée (q^2)	
Code	Nom de la Variable	Q^2_{exclue}	Valeur	Interprétation
PLI	Pressions Légales et Institutionnelles	0,011	0,032	Taille d'effet faible
PPL	Pressions Politiques Locales	0,021	0,022	Taille d'effet négligeable
PF	Pressions Financières	0,042	-	Taille d'effet négligeable
FOR	Formation du Président de la Commune	0,035	0,007	Taille d'effet négligeable

L'indice de la validité prédictive (Q^2) correspondant au modèle fondé sur la base de la théorie de la contingence montre également une capacité prédictive favorable. Le tableau n° 10 ci-après reprend les valeurs (q^2) obtenues pour chacune des variables latentes exogènes. Les valeurs obtenues au niveau des variables TAI, EV, PRO REA, STRU, CO et INF témoignent des tailles d'effet négligeables. Pour ce qui concerne la variable DEF, il s'agit malgré tout d'une taille d'effet faible.

Tableau 10 : L'indice de redondance en validation croisée-Modèle de la contingence

Variables Exogènes/ $Q^2_{\text{variable incluse}}=0,127$			Indice de redondance en validation croisée (q^2)	
Code	Nom de la Variable	Q^2_{exclue}	Valeur	Interprétation
TAI	Taille	0,126	0,001	Taille d'effet négligeable
EV	Environnement	0,122	0,006	Taille d'effet négligeable
PRO	Pratiques de Prospection	0,121	0,007	Taille d'effet négligeable
DEF	Pratiques de Défense	0,098	0,033	Taille d'effet faible
REA	Pratiques de Réaction	0,129	(0,002)	Taille d'effet négligeable
STRU	Structure Organisationnelle	0,128	(0,001)	Taille d'effet négligeable
CO	Culture organisationnelle	0,132	(0,006)	Taille d'effet négligeable
INF	Niveau d'informatisation	0,122	0,006	Taille d'effet négligeable

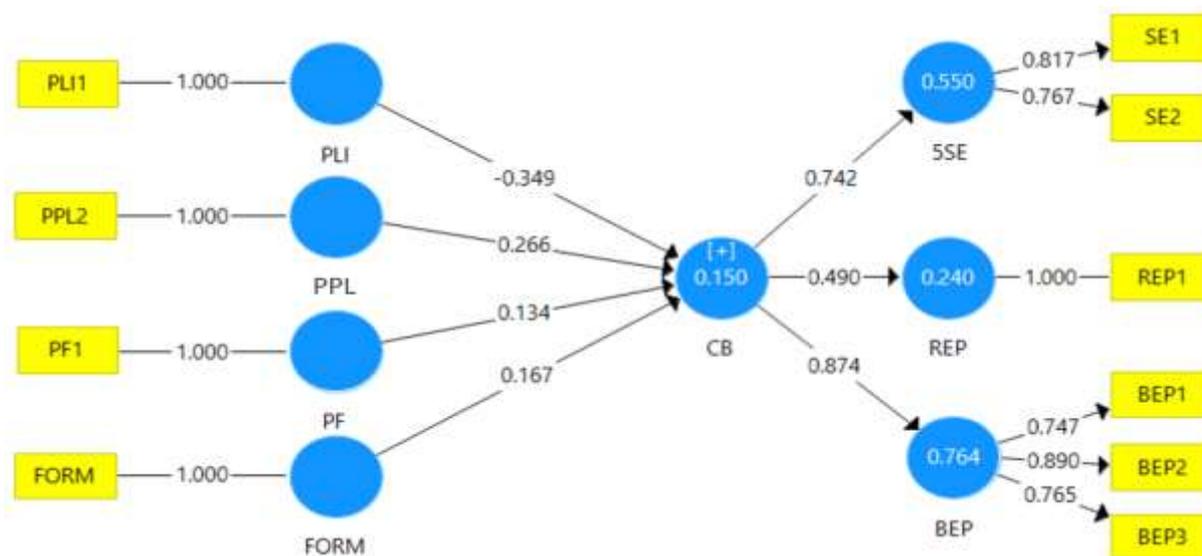
3.2.4 L'ajustement global des modèles institutionnel et de la contingence

Pour le modèle de recherche néo-institutionnel, la valeur de l'unique coefficient de détermination dont nous disposons est égale à 0,15. Par ailleurs, la moyenne des variances moyennes extraites (AVE) se situe à un niveau de 0,896. De cela :

- $GoF[Modèle_Institutionnel] = \sqrt{R^2 \times AVE} = \sqrt{0,150 \times 0,86} = \sqrt{0,134} = 0,367$

Compte tenu de la classification de Wetzels & al. (2009), la qualité d'ajustement du modèle institutionnel se situe à un niveau large qui confirme la validité de ce dernier. La figure 1 ci-après constitue le modèle final validé issu du cadre institutionnel.

Figure 1 : Modèle final validé issu du cadre institutionnel



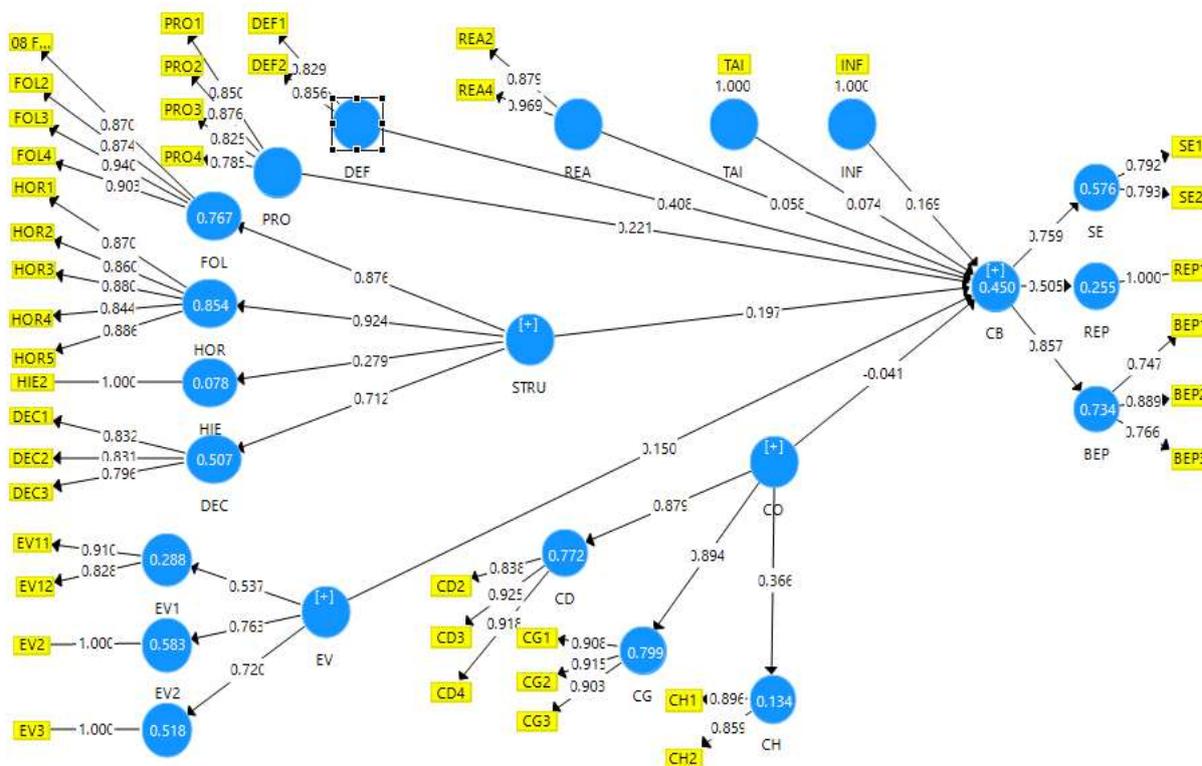
Pour le modèle de la contingence, nous n'avons qu'un seul coefficient de détermination qui est égale à 0,45. D'un autre côté, la moyenne des variances moyennes extraites (AVE) est de 0.829. De cela :

- $GoF[Modèle_Contingence] = \sqrt{R^2 \times AVE} = \sqrt{0,450 \times 0,829} = \sqrt{0,37305} = 0,611$

D'après la même classification, la valeur obtenue reflète un niveau large de la qualité d'ajustement du modèle dans sa globalité. Ainsi, la validité du modèle structurel est largement confirmée.

Par ailleurs, la comparaison des GoF des deux modèles montre la supériorité de celui associé au modèle de la contingence par rapport à celui associé au modèle institutionnel, principalement vu la différence constatée entre les deux coefficients de déterminations. La figure 2 ci-après constitue le modèle final validé issu de la théorie de la contingence.

Figure 2 : Modèle final validé issu de la théorie de la contingence



3.3 Discussions des résultats & Recommandations

La lecture des résultats de l'étude qualitative, principalement, la limitation des pratiques du contrôle de gestion au niveau du contrôle budgétaire, à laquelle s'ajoutent plusieurs autres remarques que nous avons soulevé à travers nos différents déplacements (les entretiens semi directifs, questionnaires face à face ou simple dépôt) et les résultats de l'étude quantitative à travers les réponses issues de 80 questionnaires exploitables, mais également compte tenu des conclusions de plusieurs autres études similaires (Daanoune & Chilouah, (2018) ; Chouhbi & El-Bir ; (2020) et El Azzaoui & Ichou (2021)) ayant déjà porté sur le contrôle de gestion des communes marocaines que nous pouvons les comparer ensemble avec le cas de plusieurs autres institutions publiques nationales autres que les collectivités territoriales (Bousetta & Alami(2017) et Chemlal & al. (2017) montrent que les répercussions de la diffusion des principes du Nouveau Management Public à l'échelle des communes reste en général moyenne et dans certains cas faible.

Cet état des lieux peut être expliquée en grande partie par le nombre insuffisant des ressources humaines alors que ce facteur est de plus en plus déterminant (4^{ème} axe du fameux tableau de bord prospectif), la dispersion déséquilibrée des établissements de formation et d'insertion socioprofessionnelle comme c'est indiqué au niveau du PDR de la région et aussi la faiblesse

voire même la vulnérabilité de plusieurs voies d'accès au niveau des zones rurales et montagneuses alors que les communes y appartenant représentent 87,76 % (129 communes).

Ainsi la nécessité de repenser les modes de fonctionnement dans leur globalité à travers des mesures concrètes, est un choix incontournable. De cela, nous pouvons souligner l'importance de trois déterminants fondamentaux, à savoir ; la volonté politique, la formation continue et l'ouverture sur les centres de recherches scientifiques.

Conclusion

L'objectif principal de ce travail de recherche portait sur l'étude des pratiques du contrôle de gestion des collectivités territoriales marocaines à travers la mise en concurrence de la théorie néo-institutionnelle et de la théorie de la contingence à l'échelle des communes de la Région "Tanger-Tétouan-Al-Hoceïma".

A l'issue du test de l'ensemble des relations structurelles, deux hypothèses ont été acceptées. Il s'agit de celle relative aux pressions légales et institutionnelles (théorie néo-institutionnelle), d'une part, et les pratiques stratégiques de type "Défenseurs" (théorie de la contingence), d'autre part. Ces résultats ne convergent pas significativement avec plusieurs études ayant porté sur des entreprises privées ou publiques ni même avec des établissements publics.

Par ailleurs, malgré les apports de l'approche méthodologique retenue, il est nécessaire de rappeler certaines limites, en particulier, la durée des entretiens, l'enregistrement aurait été un point de plus très intéressant, la taille de l'échantillon et le recours à plusieurs modes d'administration du questionnaire (le face à face, le dépôt sur place et les envois postaux). Tout de même, l'analyse synthétisée des apports et des limites, montre l'importance capitale des études longitudinales et l'extension du terrain de l'étude (les communes mais aussi les deux autres collectivités territoriales : les préfectures et les provinces et aussi les régions).

Bibliographie :

- Abbad, H.** (2008). L'orientation à long terme dans le canal de la distribution: le cas de la relation entre la grande distribution et les PMI agro-alimentaires au Maroc (Thèse de Doctorat, Aix-Marseille 2).
- Ahsina, K., Taouab, O., & Nafzaoui, M. A.** (2014). Adoption et différenciation des systèmes de contrôle de gestion par les établissements publics marocains: Un essai de modélisation. *European Scientific Journal*, 10(4).
- Andrews, R., Boyne, G. A., Law, J., & Walker, R. M.** (2009). Centralization, organizational strategy, and public service performance. *Journal of public administration research and theory*, 19(1), 57-80.
- Belhaj, N.** (2022). La gouvernance financière des villes au Maroc : esquisse de modélisation. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 5 (3), 1347-1377.
- Ben Hamadi, Z., Chapellier, P., & Dupuy, Y.** (2019). La complexification des systèmes budgétaires comme signe d'universalisme des systèmes de contrôle? Le cas des PME tunisiennes. *Revue internationale PME*, 32(2), 113-149.
- Berland, N.** (1999), " L'histoire du contrôle budgétaire en France ", Thèse de Doctorat, Soutenance : 19 janvier 1999, Paris, Université Paris IX - Dauphine.
- Berland, N.** (2000), " Fonctions du contrôle budgétaire et turbulence ", in *Risques et comptabilité*, 21ème congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers.
- Bouamama, M.** (2015). Nouveaux défis du système de mesure de la performance : cas des tableaux de bord. (Thèse de Doctorat). Université de Bordeaux.
- Boussetta, M., & Alami, S.** (2017). L'adoption du contrôle de gestion à l'hôpital marocain: Explication par l'approche PLS. *European Scientific Journal*, 13(4), 167-181.
- Brignall, S., & Modell, S.** (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. *Management accounting research*, 11(3), 281-306.
- Burns, T. & Stalker, G.M.** (1961), "The Management of Innovation", Tavistock, London.
- Bruns, W. J., & Waterhouse, J. H.** (1975). Budgetary control and organization structure. *Journal of accounting research*, 177-203.
- Cao, Z., Huo, B., Li, Y., & Zhao, X.** (2015). The impact of organizational culture on supply chain integration: A contingency and configuration approach. *Supply Chain Management*, 20(1), 24-41.
- Chemlal, M., Anouar, H., & Sayad, H.** (2017). Le contrôle de gestion dans l'entreprise publique marocaine : pour quelle performance quelle gouvernance?. *Revue Marocaine de Recherche en Management et Marketing*, 2(17), 486-506.
- Chenhall, R. H.** (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168.

- Chin, W. W.** (1998). The partial least squares approach to structural equation modeling. *Modern methods for business research*, 295(2), 295-336.
- Chouhbi, A. & El-Bir, A.** (2020). La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance des collectivités territoriales au Maroc : L'utilisation du tableau de bord prospectif comme outil de pilotage dans une commune. *Alternatives Managériales Economiques*, 2(4), 65-86.
- Cohen, J.** (1988). *Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences—Second Edition*. 12 Lawrence Erlbaum Associates Inc. Hillsdale, New Jersey, 13.
- Corbière, M. & Fraccaroli, F.** (2014). Chapitre 24 : La conception, la validation, la traduction et l'adaptation transculturelle d'outils de mesure des exemples en santé mentale et travail. in Corbière, M. & Larivière, N. (eds.), *Méthodes qualitatives, quantitatives et mixtes* (pp.577-623). Presses de l'Université du Québec
- Daanoue, R. & Chilouah, I.** (2018). Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales au Maroc - Cas d'une commune urbaine. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, (4), 240-268.
- Dimaggio, P. J., & Powell, W. W.** (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Ejbari, Z.** (2017). Quelles pratiques du contrôle de gestion dans les PME au Maroc: Etat des lieux et facteurs explicatifs. *Revue Marocaine de Management, Logistique et Transport*, 2.
- EL Azzaoui A. M & Ichou R. A** (2021). Contrôle de gestion et performance des collectivités territoriales : cas de la région Fès-Meknès. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 4(1), 874- 893.
- El Boujnouni, S., & Benabdejlil, N.** (2018). Contribution de la théorie néo-institutionnelle à l'étude des stratégies institutionnelles des fournisseurs automobiles de la SOMACA: modèle théorique. *Revue Economie, Gestion et Société*, (15).
- El Hamma, A.** (2013). Influence de la taille, la stratégie et la structure organisationnelle sur l'adoption de la comptabilité par activités au Maroc. *La Revue Gestion et Organisation*, 5(1), 27-32.
- El Messaoudi, A. S., Belakouiri, A., & Rigar, S. M.** (2018). La contingence du contrôle de gestion. Cas des offices marocains à caractère industriel et commercial. *La Revue Marocaine de Contrôle de Gestion*, (1).
- El Mouchtary, M.** (2000). Le rôle des collectivités locales dans le développement économique et social au Maroc. *Revue Marocaine d'Administration Locale et de Développement* (24).
- Essid, M.** (2009). Les mécanismes de contrôle de la performance globale: le cas des indicateurs non financiers de la RSE (Thèse de Doctorat). Université Paris Sud-Paris XI.

- Evrard, Y. & al.** (1997). *Market. Etudes et recherches en marketing, Fondements, Méthodes* (2^{ème} édition). Paris : Dunod.
- Falk, R. F., & Miller, N. B.** (1992). *A primer for soft modeling*. University of Akron Press.
- Fornell, C., Larcker, D.F.,** (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, Vol.18(1), 39-50.
- Galbraith, J.** (1973). *Designing complex organizations*. USA: Addison Wesley Publishing Company.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M.** (2017). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*.
- Hood, C.** (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, organizations and society*, 20(2-3), 93-109.
- Hoque, Z.** (2004). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance. *International business review*, 13(4), 485-502.
- Johnsen, Å.** (2016). Strategic planning and management in local government in Norway: Status after three decades. *Scandinavian Political Studies*, 39(4), 333-365.
- Kalika, M.** (1987). *Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances*. Paris : Economica.
- Komarev, I.** (2007). *La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion: une approche contingente* (Thèse de Doctorat). Université Montesquieu - Bordeaux IV.
- Lacroux A.** (2010). *L'analyse des modèles de relations structurelles par la méthode PLS : une approche émergente dans la recherche quantitative en GRH*. XX^{ème} congrès de l'AGRH, Toulouse.
- Langfield-Smith, K.** (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 207-232.
- Lassoued, K.** (2005). Relation culture d'entreprise contrôle de gestion. *La Revue des Sciences de Gestion*, (6), 129-143.
- Lawrence, P., & Lorsch, J.** (1967). *Organization and environment*. Homewood, Ill: Irwin
- Lee, C. L., & Yang, H. J.** (2011). Organization structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance. *Management accounting research*, 22(2), 84-104.
- Merchant, K. A.** (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *Accounting Review*, 813-829.
- Meyer, J. W., & Rowan, B.** (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363.
- Meyssonier, F., & Pourtier, F.** (2006). Les ERP changent-ils le contrôle de gestion?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 12, (1), 45-64.

- Miles, R.E. & Snow, C.C.** (1978). *Organizational Strategy, Structure and Process*. McGraw Hill, New York
- Moreira, G.** (1980). *Choix du système de contrôle de gestion dans les entreprises du Nord-Est brésilien*. Thèse en Sciences de Gestion, Université de Paris
- Otley, D.** (1999). *Performance management: a framework for management control systems research*. *Management accounting research*, 10(4), 363-382.
- Ouachi, S., & Mdarbi, S.** (2017). *L'articulation entre le contrôle de gestion et la culture organisationnelle: Cas des entreprises cotées à la bourse des valeurs de Casablanca*. *Revue de Management et Cultures*, (1).
- Ouchi, W. G.** (1979). *A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms*. *Management science*, 25(9), 833-848.
- Pariente, P.** (1998). *Intérêt des approches contingentes en contrôle de gestion: le cas des collectivités locales*. *Politiques et management public*, 16(4), 1-18.
- Perrow, C.** (1970). *Organizational analysis: a sociological view*. California: Wadsworth Publishing Company.
- Simons, R.** (1987). *Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis*. *Accounting, organizations and society*, 12(4), 357-374.
- Sponem, S.** (2006). *Le contrôle budgétaire: recherche d'efficacité ou recherche de légitimité?*. Acte du 27^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis.
- Thompson, J. D.** (1967). *Organizations in action*. New York: McGraw Hill
- Togodo Azon, A.** (2012). *Impact des facteurs de contexte sur le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales béninoises : une approche contingente*. Thèse de doctorat en sciences de gestion. Université de Liège. Belgique.
- Volberda, H. W., Van Der Weerdt, N., Verwaal, E., Stienstra, M., & Verdu, A. J.** (2012). *Contingency fit, institutional fit, and firm performance: A metafit approach to organization–environment relationships*. *Organization Science*, 23(4), 1040-1054.
- Wetzels, M., Odekerken-Schröder, G., & Van Oppen, C.** (2009). *Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration*. *MIS quarterly*, 33(1), 177-195.
- Zian, H.** (2013). *Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances (Thèse de Doctorat)*. Université Montesquieu- Bordeaux IV.

Annexes :

- **Annexe n°1 : Les items de mesure des pratiques du contrôle budgétaire**

Codes	Variables/items
SE	Suivi des Ecart
SE1	- La nécessité des actions correctives à l'issue d'un écart budgétaire constaté ;
SE2	- L'importance accordée aux écarts budgétaires.
REP	Fréquence annuelle des ré-prévisions
REP1	- L'actualisation des estimations en fonction de l'évolution de l'environnement ;
REP2	- Le nombre moyen des ré-prévisions budgétaires chaque année.
BEP	Budget-Evaluation des Performances
BEP1	- L'évaluation des responsables opérationnels en fonction des objectifs budgétaires ;
BEP2	- La priorité des objectifs budgétaires dans l'évaluation des responsables opérationnels ;
BEP3	- La dépendance des primes des responsables opérationnels aux objectifs budgétaires ;

Source : Sponem (2006)

- **Annexe n°2 : Les items de mesure des variables institutionnelles**

Codes	Variables/items
PLI	Pressions Légales et Institutionnelles
PLI1	- Eventuelles injonctions des autorités de tutelle & répercussions sur le fonctionnement ;
PLI2	- Eventuelles tensions avec les autres institutions par rapport à l'application des lois ;
PLI3	- La multitude des institutions de contrôle ;
PLI4	- Les caractéristiques des lois relatives à la décentralisation (exhaustivité ; ...).
PPL	Pressions Politiques Locales
PPL1	- Eventuelles conflits entre les élus locaux ;
PPL2	- Les répercussions du climat concurrentiel dû à l'intervention du gouvernement ;
PPL3	- Transfert des compétences aux communes : Eventuelles réserves ;
PPL4	- Eventuelles menaces dues aux activités des organisations non gouvernementales ;
PPL5	- La responsabilisation fondée sur l'appartenance politique.
PF	Pressions Financières
PF1	Subventions de l'Etat (conditionnelles/inconditionnelles) & soucis du contrôle ;
PF2	L'impact de la dépendance financière sur l'autonomie de la commune ;
PF3	L'importance des ressources propres par rapport aux besoins de la commune.
FOR	Formation du président de la commune

Source : Togodo Azon (2012)

- **Annexe n° 3 : Les items de mesure des facteurs de contingence**

Codes	Variables/items
TAI	Taille (Nombre du personnel)
EV	Incertitude de l'environnement
EV11	- Dynamisme de l'environnement externe sur le plan économique ;
EV12	- Dynamisme de l'environnement externe sur le plan technologique ;
EV2	- Actions et comportements des fournisseurs ;
EV3	- Prévisibilité des préférences et des comportements des citoyens.
PRO	Prospecteurs
PRO1	- Redéfinition continue des priorités de service ;
PRO2	- Identification de nouveaux modes de prestation de service ;
PRO3	- Recherche de nouvelles opportunités : élément majeur de la stratégie globale ;
PRO4	- Orientation vers de nouveaux domaines de prestation de services.

DEF	Défenseurs
DEF1	- Maintien de la stabilité des services de priorité ;
DEF2	- Focalisation sur l'efficacité de ses prestations de service ;
DEF3	- Concentration sur les activités principales.
REA	Réacteurs
REA1	- Absence de priorités définies en matière des services à offrir ;
REA2	- Modification des dispositions en réaction à la pression d'organismes extérieurs ;
REA3	- Attention accordée aux nouveaux modes de prestation des services ;
REA4	- Recherche des opportunités en réaction à la pression des organisations externes ;
REA5	- Absence de réponses cohérentes avec les pressions extérieures.
FOL	Nature de la formalisation (établissement des règles & procédures) :
FOL1	- Suggestions de changement exprimées par les fonctionnaires ;
FOL2	- Capitalisation des expériences vécues par les fonctionnaires ;
FOL3	- Incitation des fonctionnaires à mettre en œuvre l'amélioration au travail ;
FOL4	- Inciter à la créativité dans la résolution des problèmes du travail ;
FOL5	- Partage des opinions avec les superviseurs et les cadres intermédiaires.
HOR	Intégration horizontale
HOR1	- La réalisation des prestations de services par des équipes interfonctionnelles ;
HOR2	- L'affectation des fonctionnaires à des équipes interfonctionnelles ;
HOR3	- Les responsables et la gestion de diverses équipes transversales ;
HOR4	- La prise des décisions importantes et à long terme par des équipes interfonctionnelles ;
HOR5	- Coordination des objectifs par le biais de réunions d'équipes interfonctionnelles ;
HOR6	- Echange d'informations, des technologies et des ressources.
HIE	Hiérarchie
HIE1	- Niveaux de gestion entre les fonctionnaires de base et le président de la commune ;
HIE2	- Lean management.
DEC	Décentralisation
DEC1	- Le pouvoir de corriger les problèmes survenus sans le recours excessif à la hiérarchie ;
DEC2	- Le pouvoir d'autocontrôle des équipes de travail ;
DEC3	- Soutien des supérieurs hiérarchiques aux décisions des équipes de travail.
CD	Culture du développement
CD1	- Rester en avance par rapport aux besoins à travers des programmes à long terme ;
CD2	- Anticiper les nouvelles pratiques et technologies de prestation des services ;
CD3	- Reste à la pointe des nouvelles technologies de prestation des services ;
CD4	- Penser à la prochaine génération des technologies de prestation des services.
CG	Culture du groupe
CG1	- Encourager les fonctionnaires à travailler collectivement ;
CG2	- Encourager l'échange des opinions et des idées entre les fonctionnaires ;
CG3	- Organisation des réunions de groupe pour discuter entre les fonctionnaires.
CI	Culture d'Incitation
CI1	- Système d'incitation : Poursuivre vigoureusement les objectifs de la commune ;
CI2	- Système d'incitation : Récompense équitable en fonction des objectifs de la commune ;
CI3	- Système d'incitation : Reconnaissance en fonction de la contribution ;
CI4	- Système d'incitation de la commune nous encourage à atteindre les objectifs fixés.
CH	Culture hiérarchique
CH1	- Le recours excessif aux supérieurs hiérarchique pour une réponse finale ;
CH2	- Toute décision doit être approuvée par le président de la commune ;
CH3	- Actions entreprises jusqu'à ce qu'un superviseur approuve une décision.
INF	Degré d'informatisation
INF1	- Aucune utilisation de l'informatique ;
INF2	- Utilisation de l'informatique pour les activités de bureautique ;
INF3	- Utilisation de l'informatique pour toutes les activités classiques ;
INF4	- Utilisation de l'informatique pour les activités de gestion ;
INF5	- Utilisation de l'informatique dans la réalisation des programmes et des simulations.

Source : El Hamma (2013) ; Hoque (2004); Andrew & al. (2009);
Lee & Yang (2011); Cao & al. (2015) et Zian (2013)