

LA CONTINGENCE DES SYSTÈMES DE MESURES DE PERFORMANCE DANS LES ÉTABLISSEMENTS ET ENTREPRISES PUBLICS MAROCAINS

Mohammed IBRAHIMI
École Nationale de Commerce
et de Gestion Casablanca
(Maroc)

Siham NAYM
Laboratoire ISO
École Nationale de Commerce
et de Gestion Casablanca
(Maroc)

RÉSUMÉ :

Dans le cadre de la théorie de contingence, notre article étudie les variables contextuelles qui influencent la variété du contenu des systèmes de mesure de performance, notamment l'utilisation des indicateurs non financiers. Trois hypothèses ont été développées concernant ces facteurs de contingence, prédisant une relation positive entre l'âge, la taille et l'environnement concurrentiel de l'entreprise d'une part, et l'utilisation des indicateurs non financiers d'autre part.

Suite à l'étude que nous avons menée sur les établissements et entreprises publics marocains, nous avons constaté tout d'abord que ces organisations recourent plus aux indicateurs financiers, ensuite qu'il n'y a que la variable âge de l'établissement qui influence l'utilisation des indicateurs non financiers.

Mots Clés : théorie de contingence, établissements et entreprises publics, indicateurs financiers et non financiers.

INTRODUCTION

Aujourd'hui, les Etablissements et Entreprises Publics Marocains (EPPM) devront faire face à des enjeux importants en terme d'amélioration continue de leurs performances et rompre avec l'ancienne logique de moyens. Ils doivent réorienter les contrôles vers les performances futures et comparer les moyens engagés et les résultats dégagés en appréhendant la performance dans une vision plus globale. Tous ces éléments représentent donc des incitations fortes pour les dirigeants de ces organismes d'avoir un système de mesure de performance (SMP) leur permettant d'emprunter la voie de la performance en mesurant non seulement les moyens engagés et les résultats afférents, mais également les impacts générés.

Toutefois, les SMP font face, eux aussi, à un défi qui réside dans l'existence d'une multitude d'indicateurs de mesures. Cette variété des mesures de performance qui dépend de plusieurs variables de contexte trouve son explication dans la théorie de la contingence. Des chercheurs ont ainsi démontré dans le cadre de cette approche que les organisations publiques utilisent un ensemble d'indicateurs financiers et non financiers pour mesurer leur performance en

fonction de leurs caractéristiques organisationnelles (Moynihan et Pandey (2010) ; Van Dooreen (2005) ; Davila (2005)).

Lors de cette communication, puisque nous considérons que l'approche contingente fournit un cadre approprié pour expliquer les facteurs contextuels qui influencent le choix des mesures de performance, nous allons mettre en avant ces facteurs de contingence dans le cadre des EEPM. L'objectif de cette communication est donc double, il consiste tout d'abord à identifier le contenu des systèmes de mesure de performance utilisés par les EEPM, ensuite à identifier les facteurs qui influencent la variété des indicateurs utilisés dans ces SMP.

Le choix de cette étude est justifié par le fait que très peu de recherches ont scruté les déterminants de la mesure de performance non financière dans les entreprises publiques, notamment les facteurs qui influencent la variété de contenu d'un SMP dans ces organisations. En plus, dans le contexte marocain, les seules études qui ont été réalisées sur la contingence des systèmes de contrôle de gestion (Ahsina (2012) ; Ahsina et al. (2014)) n'ont pas abordé la problématique spécifique de la mesure de performance dans les EEPM.

1- REVUE DE LITTÉRATURE

1.1- Le poids des EEPM

Selon le rapport de la cour des comptes¹, le secteur des EEPM accomplissant des activités industrielles et commerciales, joue un rôle important dans le développement économique et social de notre pays en raison de son poids dans l'économie nationale.

Ces organismes sont des acteurs clés de l'Etat pour le développement des secteurs d'infrastructures et de logistiques comme les activités énergétiques, autoroutières, ferroviaires, portuaires et aéroportuaires, et des secteurs sociaux comme l'enseignement et la santé. Depuis les années 2000, Avec 253 entités formant le portefeuille du secteur des EEPM, les agrégats de ces organisations enregistrent un accroissement constant permettant l'accélération du rythme de développement économique et social du Royaume. En 2015, le chiffre d'affaire du secteur avoisine les 211.203,8 MDH (millions dirhams) contre 198.007,8 MDH en 2014 soit une augmentation de 6.7%, et le résultat net a atteint les 17.255,2 MDH en 2015 contre 14.083,4 MDH en 2014². Concernant les investissements du secteur, ils s'élèvent à 79.421,1 MDH en 2015 représentant 24.6% de la formation brute du capital fixe, et plus de 50% du total de l'investissement public. Les EEPM sont devenus ainsi le premier investisseur public devant l'Etat et les collectivités territoriales³.

En effet, le secteur des EEPM se caractérise par une grande diversité des organismes qui le composent. Cette diversité se manifeste à différents niveaux : la taille de l'organisation, le niveau de participation dans le capital, les secteurs

¹ Rapport de la 2^{ème} Chambre de la Cour des comptes, « Le secteur des établissements et entreprises publics au Maroc : Ancrage stratégique et gouvernance », Rabat, juin 2016.

² Projet de Loi de Finances pour l'année budgétaire 2017, Rapport sur les Etablissements et Entreprises Publics, pp.17-19.

³ Rapport de la 2^{ème} Chambre de la Cour des comptes, « Le secteur des établissements et entreprises publics au Maroc : Ancrage stratégique et gouvernance », Rabat, juin 2016, pp.2

d'activité (concurrentiel ou monopole), le style de management... Mais généralement ces EEPM obéissent à une logique de commercialité dans des conditions assez proches de celles des entreprises privées puisqu'ils sont confrontés à des pressions fortes de la part de l'Etat actionnaire majoritaire. Par conséquent, ces entreprises publiques¹ doivent faire face à une concurrence nationale et étrangère et doivent répondre aux exigences de la performance et de la compétitivité dans un environnement économique et technologique en constante évolution.

1.2- Le besoin d'un SMP multidimensionnelle

L'approche traditionnelle des systèmes de contrôle de gestion qui se base sur les mesures financières issues des états financiers et comptables ne permet pas à elle seule de répondre aux différents besoins managériaux des EEPM. Les résultats financiers traditionnels ne présentent que la performance passée et ne permettent en aucun cas de prévoir la performance future des entreprises (Kaplan et Norton (1998) ; Merchant (1984)). Lorino (1991) explique dans ce sens que le fait de tourner vers la production d'informations chiffrées est important pour les partenaires externes, mais ceci pousse les professionnels de la mesure à placer leur professionnalisme de manière croissante dans l'exactitude des données comptables. Il ajoute que précision et pertinence sont souvent loin de coïncider.

Les SMP utilisés dans ces organisations doivent donc appréhender la performance avec une vision élargie en intégrant d'autres dimensions autre que financières qui prennent en compte des données qualitatives essentielles à l'analyse des enjeux opérationnels (Batac et Ouvrard (2010)) et permettent d'avoir la mesure d'une performance globale et multidimensionnelle (Cappelletti et Khouatra (2004)).

A cet effet plusieurs SMP qui recourent à l'aspect multidimensionnel de la performance ont été mis en avant dans la littérature comme le cas du Balanced Scorecard (BSC) développé par Kaplan et Norton (1992, 1998) et ayant connu un grand succès par sa conception théorique et sa facile application. Apparue comme une réponse aux besoins de mesure de la performance globale des entreprises, ce SMP est le mieux connu des chercheurs et le plus diffusé par les entreprises (Bourguignon et al. (2002) ; Chenhall (2005)). Selon Ittner et Larcker (1998), le BSC (présenté ci-dessous) est considéré par la littérature anglo-saxonne comme une innovation managériale majeure de ces dernières années.

¹ Selon la définition proposée par la directive de la CEE de 1980, une entreprise publique est " toute entreprise sur laquelle les pouvoirs publics peuvent exercer une influence dominante du fait de la participation financière ou des règles qui la régissent ".

Tableau 1 : Les axes de performance du BSC

Axes	Indicateurs	Objectifs
Financier	Retour sur investissement Taux de rentabilité financière EBE/EBITDA Chiffre d'affaires Valeur ajoutée Cash flow	Assurer une rémunération satisfaisante des capitaux engagés en évaluant la performance financière à l'aide d'un ensemble d'indicateurs financiers
Client	Taux de satisfaction des clients Part de marché Part du portefeuille clients Taux de rétention de la clientèle CA moyen par client Taux de réclamations des clients	S'interroger sur la relation de l'entreprise avec ses clients en termes d'image, de notoriété, de satisfaction et de fidélité du client
Processus Opérationnel	Taux de production Taux de retours sur livraisons Taux de conformité Taux de défaut Taux d'achèvement Taux de rotation des stocks Délai de réponse à des requêtes	Mesurer le bon fonctionnement des processus contribuant étroitement à la création de valeurs pour améliorer la qualité des services et des produits délivrés aux clients
Apprentissage Organisationnel	Taux de fidélisation des salariés Taux de formation moyen/salarié Taux de productivité individuelle Taux de rotation du personnel Taux du Turnover Taux d'absentéisme Taux d'informatisation	Aligner les intangibles (personnes, systèmes d'information, innovation) pour améliorer l'implication du personnel et son apport dans l'entreprise, les systèmes d'informatisation et l'innovation

1.3- L'intérêt de la théorie de la contingence

L'approche contingente réfute le classique du « one best way », elle stipule qu'il n'existe pas une seule façon d'organiser ou de contrôler une organisation mais que cette dernière subit les contraintes internes et externes de son environnement auxquelles elle s'adapte en variant son fonctionnement et sa structure en fonction de ces variables de contexte (Donaldson (1996) ; Desreumaux (1998)).

Appliquée au système de contrôle de gestion depuis les années 1970, la théorie de la contingence est le cadre théorique le plus utilisé pour expliquer les pratiques du contrôle de gestion (Chenhall (2003)). En effet, Anthony (1988) montre que les facteurs de contingence peuvent expliquer les variations des pratiques de contrôle de gestion. Il affirme qu'il n'y a pas de système de contrôle

universel mais que les pratiques de contrôle dépendent des facteurs contextuels qui sont susceptibles de les modifier. Selon Chenhall (2003), l'approche contingente permet d'étudier les systèmes de contrôle de gestion en fonction des variables de contexte, en postulant que les organisations visent à s'adapter aux changements de leurs facteurs de contingence pour améliorer leur performance. De leurs côtés, Cavalluzzo et Ittner (2004) et Van Dooren (2005) concluent que pour expliquer les pratiques du contrôle de gestion, il faut prendre en considération les caractéristiques de l'organisation et son contexte organisationnel. Autrement dit, les différents facteurs de contingence propres à l'organisation.

Donc, l'approche contingente fournit un cadre approprié pour expliquer les facteurs contextuels, internes et externes, qui influencent l'utilisation et le choix des mesures de performance. Parmi ses principaux facteurs étudiés au cours de ces dernières années, il y a les facteurs internes comme : la taille (Moore et Yuen (2001) ; Germain et Gates (2010)), l'âge (O'Connor et al. (2004) ; Dávila (2005)), la structure (Chenhall (2003) ; Germain et Gates (2010)), et la stratégie (Hoque (2004) ; Chenhall (2005)), et les facteurs externes comme l'environnement et sa complexité (Fisher (1998) ; Davila (2005)).

Dans notre article, pour des raisons de disponibilité de données, nous retiendrons les variables suivantes : l'âge, la taille et la nature de concurrence.

2- HYPOTHÈSES ET MÉTHODOLOGIE DE RECHERCHE

2.1- Hypothèses de recherche

2.1.1- La variable « Âge de l'entreprise »

Ce facteur représente l'un des variables classiques les plus étudiées dans la littérature et ayant une influence directe de façon spécifique sur l'organisation (Mintzberg (1982)). L'association entre l'âge de l'entreprise et l'utilisation des systèmes de contrôle a été développée par plusieurs auteurs comme Holmes et Nicholls (1988) qui ont affirmé que les dirigeants des PME australiennes recourent plus aux informations et données comptables quand l'âge de l'organisation augmente. Quant à O'Connor et al. (2004) et Dávila (2005), ils ont constaté que les organisations les plus anciennes sont les plus susceptibles d'adopter des techniques de gestion. Dans le même sens, Davila (2005) trouve que l'âge agit à travers l'apprentissage qui découle de l'expérience ce qui peut être traduit par l'émergence des systèmes de contrôle de gestion plus développés pour officialiser cet apprentissage.

Hypothèse 1 : plus l'EEPM est âgé(e), plus il(elle) utilise des indicateurs non financiers.

2.1.2- La variable « Taille »

La taille de l'organisation représente le deuxième facteur de contingence étudié dans la littérature (Hoque et James (2000)). Il représente une variable explicative des pratiques de pilotage des entreprises. Dans cette intention, plusieurs études ont démontré que la taille a une influence positive sur le degré de développement et de variation des indicateurs de performance (Moore et Yuen (2001) ;

Germain et Gates (2010)). En observant dans le secteur public que les indicateurs non financiers sont plus utilisés à côté des indicateurs financiers par les grandes entreprises que par les structures de taille moyenne, on trouve que cette variable exerce une influence sur le contenu des systèmes de mesure de performance (Fryer et al. (2009) ; Van Helden et al. (2008, 2012)). Dans son étude, Van Dooren (2005) qui a analysé les SMP utilisés dans le ministère de la Communauté Flamande en Belgique, a montré que la taille de l'organisation influence positivement le degré d'utilisation des mesures de performance, en déduisant que lorsque la taille augmente les systèmes de mesures de performance deviennent plus sophistiqués.

Hypothèse 2 : plus la taille de l'EEPM est importante, plus il(elle) utilise des indicateurs non financiers.

2.1.3- La variable « Nature de concurrence »

Dans un environnement en perpétuelle mutation où la concurrence devient de plus en plus forte, la performance de l'entreprise ne se traduit plus uniquement en termes des indicateurs financiers tels que le chiffre d'affaires, l'augmentation du bénéfice ou la rentabilité des capitaux investis. La performance devient multidimensionnelle et sa mesure doit tenir compte de la position de la firme par rapport au marché. D'après une étude effectuée auprès des entreprises australiennes de toutes tailles par Hoque et al. (2001), ces derniers constatent que les entreprises qui sont en situation de concurrence se fient davantage à des mesures non financières de la performance.

De leurs côtés, Banker et al. (2000), Germain et Gates (2007) concluent que les mesures non financières relatives aux clients, comme le taux de satisfaction et le taux d'abandon, contiennent des informations supplémentaires qu'on ne peut pas retrouver dans les mesures financières historiques. La situation du secteur d'activité représente donc un véritable facteur de contingence qui peut influencer les choix stratégiques et les performances d'une organisation (Anthony (1988)).

Hypothèse 3 : plus le secteur est concurrentiel, plus l'EEPM utilise des indicateurs non financiers.

2.2- Méthodologie

Etant donné que nous souhaitons étudier les facteurs influençant l'utilisation des indicateurs financiers et non financiers au sein des EEPM, nous avons tenté d'identifier tous les indicateurs de la performance utilisés par les EEPM de notre échantillon. Rappelons ici que les indicateurs financiers se basent sur les données comptables et financières et les indicateurs non financiers regroupent les mesures quantitatives et qualitatives qui touchent les éléments intangibles telles que la qualité des services rendus, la performance des employés, la satisfaction des clients...

De ce fait, pour évaluer la variété des indicateurs de performance au sein des EEPM, nous nous sommes basés sur la définition multidimensionnelle de la performance préconisée par Kaplan et Norton (1998) dans laquelle les indicateurs ont été regroupés dans les quatre perspectives du modèle BSC (

Tableau 1). Ce travail nous a permis de calculer et d'évaluer le score moyen pour chaque axe de performance.

Enfin, pour expliquer la relation entre les différentes variables, nous allons recourir aux régressions linéaires : $Y=b_0+b_1X_1+b_2X_2+b_3X_3$

Avec : Y : la variable à expliquer

et : b_0 : la constante

X_1 : variable taille de l'entreprise

X_2 : variable âge de l'entreprise

X_3 : variable nature de concurrence

2.3- Données et échantillon

Pour collecter les données, nous avons utilisé la base de données du Ministère de l'Economie et des Finances et celle de la cour des comptes. Ces bases de données contiennent des informations sur les 253 EEPM (fin juin 2016), avec 209 Etablissements publics et 44 Entreprises publiques. Ensuite, nous avons sélectionné uniquement les EEMP ayant un caractère industriel et commercial. Ce filtre a réduit notre échantillon à 90 EEPM. A partir des différents rapports d'activité publiés par ces 90 EEPM, nous avons collecté les données nécessaires à notre analyse. Enfin, cette contrainte de disponibilité de données a réduit notre échantillon à 23 EEPM.

Les rapports de ces 23 EEPM couvrent la période de 2010 à 2015. Leurs secteurs d'activités sont très variés, leur chiffre d'affaires avoisine les 80% du CA total du secteur, et ils réalisent plus de 60% des investissements du secteur des EEPM.

2.4- Opérationnalisation des variables

▪ **Diversité d'utilisation des indicateurs de performance** : pour évaluer cette variable nous nous sommes basés sur les quatre perspectives du BSC préconisé par Kaplan et Norton (1998) selon lesquelles nous avons obtenu quatre variables :

- Le degré d'utilisation des indicateurs « financiers »
- Le degré d'utilisation des indicateurs « clients »
- Le degré d'utilisation des indicateurs « processus opérationnel »
- Le degré d'utilisation des indicateurs « apprentissage organisationnel »

Pour chaque variable nous avons attribué trois valeurs (3-forte ; 2-moyenne ; 1-faible). Les différents facteurs de contingences retenus dans notre analyse ont été traduits comme suit :

▪ **Age de l'entreprise** : nous nous sommes basés sur le nombre d'années écoulées depuis le début d'activité. Sur la base de ces données, les entreprises ont été regroupées en quatre groupes d'âge : 1-moins de 20 ans ; 2-entre 20 ans et 40 ans ; 3-entre 40 ans et 60 ans ; 4-plus de 60 ans. Ce choix est inspiré du travail de Rodrigues et al. (2016) étudiant l'adoption du BSC par les entreprises portugaises.

▪ **Taille de l'entreprise** : plusieurs critères de taille peuvent être utilisés comme le chiffre d'affaires, l'effectif du personnel, le résultat net... A l'instar de Van Dooren (2005) et Davila (2005), nous avons retenu le nombre de salariés permanents comme étant le critère de taille de l'entreprise. Mais pour distinguer les groupes de taille, nous nous sommes basés sur les critères

retenus en France par l'INSEE¹ : ME (micro entreprises) <10 employés ; PME [10-249] ; ETI (entreprises de taille intermédiaire) [250-4999] ; GE (grandes entreprises) 5000 et plus.

- **Environnement concurrentiel** : les EEPM monopolistiques obtiennent la valeur 1 et les EEPM en situation de concurrence obtiennent la valeur 2. Les informations concernant la situation de marché sont mentionnées dans les rapports d'activités de chaque organisation.

3- RÉSULTATS

3.1- Statistiques descriptives et corrélation

3.1.1- Analyse statistique

Notre échantillon est composé de deux types d'organisations, 12 établissements publics dotés de la personnalité morale et l'autonomie financière soit 52,17% de l'échantillon et 11 sociétés anonymes soit 47,83%.

Tableau 2 : Secteurs d'activité des EEPM de notre échantillon

Secteur d'activité	Nombre des EEPM	CA total en millions DH	Pourcentage
Réseaux des transports	3	19737	13,04%
Infrastructures Portuaires et Aéroportuaires	4	8595	17,4%
Développement agricole	1	1078	4,35%
Mine	1	55327	4,35%
Production et Distribution d'eau et d'électricité	8	36310,51	34,79%
Aménagement et Habitat	1	4635	4,35%
Télécommunication et Audiovisuel	2	17180,1	8,7%
Institutions financières	3	12388,83	13,04%
TOTAL	23	155251,44	100%

Nous observons que les secteurs de notre échantillon sont plus au moins dispersés. Le secteur de production et distribution d'eau et d'électricité est prédominant par rapport aux autres secteurs. Il représente plus qu'un tiers des entreprises de l'échantillon (34,79%) suivi par le secteur des infrastructures portuaires et aéroportuaires avec un pourcentage de 17,4%. Enfin, pour les secteurs des réseaux des transports et institutions financières, ils représentent 13,04% chacun, tandis que la distribution des trois secteurs restants est identique avec 4,35% pour les secteurs d'aménagement, mine et agricole.

¹ INSEE : Institut national de la statistique et des études économiques.

Tableau 3 : Pourcentage des variables contextuelles

Variables contextuelles	Nombre	Pourcentage
Age de l'entreprise		
Moins de 20 ans	6	26,1%
Entre 20 ans et 40 ans	6	26,1%
Entre 40 ans et 60 ans	10	43,5%
Plus de 60 ans	1	4,3%
Total	23	100%
Taille de l'entreprise		
Inférieur à 10	0	0
De 10 à 249	3	13%
De 250 à 4999	16	69,6%
5000 et plus	4	17,4%
Total	23	100%
Nature de la concurrence		
Monopolistique	13	56,5%
Situation de concurrence	10	43,5%
Total	23	100%

Le tableau ci-dessus montre que 52,2% de notre échantillon ont moins de 40 ans d'existence où 16,7% des PME, 75% des ETI et 8,3% des GE. Concernant les EEPM qui dépassent les 40 ans d'activité nous avons 9,1% des PME, 63,7% des ETI et 27,2% des GE.

En matière de situation du marché par rapport à la concurrence, nous observons que 56,5% des EEPM sont monopolistiques et 43,5% sont en situation de concurrence. Donc chaque groupe représente à peu près la moitié des EEPM de l'échantillon.

Concernant le Tableau 4, il présente le résultat de calcul du score moyen pour la variable variété du contenu des SMP. Le score moyen de cette variable est la moyenne obtenue sur l'ensemble des quatre axes de performances. Cette tâche nous a permis d'évaluer à la fois le degré d'utilisation des indicateurs de chaque axe et de calculer un score global (sur 12 points) mesurant le degré de diversité des indicateurs de performance au sein des EEPM.

Tableau 4 : Les scores des axes de mesure de performance

Variables à expliquer	Scores moyens (sur 3 points)
Degré d'utilisation d'indicateurs financiers	2,57
Degré d'utilisation d'indicateurs clients	1,22
Degré d'utilisation d'indicateurs opérationnels	2,57
Degré d'utilisation d'indicateurs apprentissage organisationnel	1,70
Variété du contenu des systèmes de mesures de performance au sein des EEPM	8,06 (sur 12 points)

D'après le tableau ci-dessus, nous remarquons que la majorité des EEPM accorde une place importante aux indicateurs financiers (score moyen 2,57 sur 3 points) avec un pourcentage de 95,7% suivi par l'axe processus opérationnel (un

score moyen de 2,57 sur 3 points) avec 87% des EEPM. Par contre, nous observons que le pourcentage des EEPM qui utilisent des indicateurs relatifs à l'axe client n'est que de 30,4% de notre échantillon (score moyen 1,22 sur 3 points). Concernant l'axe « apprentissage organisationnel », nous constatons qu'une grande partie des EEPM n'accorde pas beaucoup d'importance aux indicateurs de cet axe (score moyen 1,70 sur 3 points). En fait, selon les rapports d'activités, les indicateurs qui se répètent sont l'effectif, le taux de formation et le taux d'encadrement par catégorie tandis que les indicateurs de motivation, de qualité des systèmes d'information et de satisfaction des salariés ne font pas l'objet de suivi au sein de la plupart de ces organisations, seules quatre EEPM de l'échantillon procèdent à un suivi continu de ces types d'indicateurs.

3.1.2- Test de corrélation

Pour déterminer l'absence ou la présence d'une relation linéaire significative entre les variables représentatives du contenu du SMP et les variables de contingence, nous avons calculé le coefficient de corrélation linéaire de Pearson.

Tableau 5 : Corrélation entre les variables contextuelles et les SMP

				âge de l'entreprise	taille de l'entreprise	nature de concurrence
degré d'utilisation des indicateurs financiers	Corrélation de Pearson	de		,051	,334	,205
	Sig. (bilatérale)			,816	,120	,348
degré d'utilisation des indicateurs clients	Corrélation de Pearson	de		,224	,061	,243
	Sig. (bilatérale)			,305	,783	,264
degré d'utilisation des indicateurs opérationnels	Corrélation de Pearson	de		-,098	,327	,205
	Sig. (bilatérale)			,657	,128	,349
degré d'utilisation des indicateurs apprentissage	Corrélation de Pearson	de		,580**	,288	,198
	Sig. (bilatérale)			,004	,182	,365

**La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

Ce tableau montre que le test de corrélation n'est pas significatif pour les croisements entre les trois variables de contingence et l'utilisation des trois indicateurs de performance à savoir : indicateurs financiers, indicateurs clients et indicateurs opérationnels. Pour le degré d'utilisation d'indicateurs d'apprentissage organisationnel, il n'est corrélé qu'avec la variable âge de l'établissement. Ceci peut être expliqué par le fait que la durée d'existence des EEPM sur le marché influence ses choix en matière d'indicateurs de performance non financiers de type « apprentissage organisationnel ».

3.2- Facteurs influençant la variété du contenu des SMP

Nous avons effectué des analyses de régressions pour évaluer l'influence des variables contextuelles (taille, âge, nature de concurrence) sur l'utilisation des indicateurs non financiers. Nous souhaitons ici déterminer la variable qui explique le plus l'utilisation de ces types d'indicateurs.

3.2.1- Utilisation des indicateurs « clients »

$$Y_1 = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3$$

Avec : Y_1 : degré d'utilisation des indicateurs « clients »

Tableau 6 : Récapitulatif du modèle de la 1^{ère} régression

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,343 ^a	,118	-,022	1,054	,118	,846	3	19	,486

a. Valeurs prédites : (constantes), âge de l'entreprise, nature de concurrence, taille de l'entreprise

Le Tableau 6 montre que le modèle n'est pas significatif dans son ensemble puisque le seuil de significativité est supérieur à 0,05. Les résultats détaillés de la régression sont présentés dans le tableau suivant :

Tableau 7 : Résultats de la 1^{ère} régression

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Statistiques de colinéarité	
		A	Erreur standard	Bêta			Tolérance	VIF
1	(Constante)	-,043	1,071		-,040	,968		
	nature de concurrence	,553	,460	,269	1,202	,244	,928	1,078
	taille de l'entreprise	-,082	,419	-,044	-,196	,847	,909	1,100
	âge de l'entreprise	,281	,250	,246	1,124	,275	,966	1,035

a. Variable dépendante : degré utilisation indicateurs clients

D'après le tableau ci-dessus, nous remarquons que les valeurs du coefficient Bêta ne sont pas significatives. Aucune des trois variables indépendantes n'explique l'utilisation des indicateurs non financiers de type « clients ».

3.2.2- Utilisation des indicateurs « processus opérationnel »

$$Y_2 = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3$$

Avec Y_2 : degré d'utilisation des indicateurs « processus opérationnel »

Tableau 8 : Récapitulatif du modèle de la 2^{ème} régression

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,377 ^a	,142	,006	,836	,142	1,047	3	19	,395

a. Valeurs prédites : (constantes), âge de l'entreprise, nature de concurrence, taille de l'entreprise

Le Tableau 8 montre que le modèle n'est pas significatif dans son ensemble avec $p=0,395$. Les résultats détaillés de la régression sont présentés dans le Tableau 9.

Tableau 9 : Résultats de la 2^{ème} régression

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Statistiques de colinéarité	
		A	Erreur standard	Bêta			Tolérance	VIF
1	(Constante)	1,649	,850		1,940	,067		
	nature de concurrence	,193	,365	,117	,528	,604	,928	1,078
	taille de l'entreprise	,476	,332	,319	1,432	,168	,909	1,100
	âge de l'entreprise	-,128	,198	-,140	-,647	,525	,966	1,035

a. Variable dépendante : degré utilisation indicateurs opérationnels

Ce tableau montre que les trois variables indépendantes ne sont pas significatives pour expliquer l'utilisation des indicateurs non financiers de type « processus opérationnel ».

3.2.3- Utilisation des indicateurs « apprentissage organisationnel »

$$Y_3 = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3$$

Avec Y_3 : degré d'utilisation des indicateurs « apprentissage organisationnel »

Tableau 10 : Récapitulatif du modèle de la 3^{ème} régression

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques					Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	,642*	,412	,320	,764	,412	4,445	3	19	,016	1,864

a. Valeurs prédites : (constantes), nature de concurrence, âge de l'entreprise, taille de l'entreprise

b. Variable dépendante : degré utilisation indicateurs apprentissages organisationnels

D'après le Tableau 10 nous constatons que le modèle est significatif au seuil de 0,05. Ce modèle explique 41,2% de la variation de la variable dépendante. Il indique également que nous avons moins de 0,5% de chance de nous tromper en affirmant que le modèle contribue à expliquer l'utilisation des indicateurs du type apprentissage organisationnel.

Pour déduire la variable explicative (l'âge, la taille et la nature de concurrence) qui explique le plus la variable dépendante (degré d'utilisation des indicateurs apprentissage organisationnel), il faut procéder à l'analyse du coefficient standardisé Bêta.

Tableau 11 : Résultats de la 3^{ème} régression

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Statistiques de colinéarité	
		A	Erreur standard	Bêta			Tolérance	VIF
1	(Constante)	-,627	,776		-,807	,430		
	taille de l'entreprise	,252	,304	,153	,828	,418	,909	1,100
	âge de l'entreprise	,575	,181	,569	3,178	,005	,966	1,035
	nature de concurrence	,354	,334	,194	1,061	,302	,928	1,078

a. Variable dépendante : degré utilisation indicateurs apprentissages organisationnels

Le tableau ci-dessus montre que les facteurs d'inflation de la variance ainsi que les tolérances sont dans les limites recommandées (VIF<3,3 et Tolérance>0,3). Les variables explicatives sont donc peu corrélées entre elles. En matière d'indépendance des erreurs, la dernière colonne du Tableau 10 nous fournit le test de Durbin-Watson, avec une valeur de 1,864. Nous pouvons affirmer qu'il n'y a pas de problème d'indépendance des erreurs puisque la valeur de la

statistique est acceptable lorsqu'elle se situe entre 1 et 3 indiquant ainsi la bonne qualité du modèle.

En ce qui concerne les variables explicatives, nous constatons que la variable « âge » est la seule variable explicative qui est significative au seuil 0,01 dans cette régression avec un coefficient standardisé Bêta de 0,569 supérieurs à 0,5. Par conséquent, nous pouvons rejeter l'hypothèse selon laquelle la relation constatée dans l'échantillon est due au hasard. En d'autre terme, la variable « âge » a un effet positif et significatif sur le degré d'utilisation des indicateurs non financiers de type « apprentissage organisationnel » au sein des EEPM. Cependant, les valeurs du coefficient Bêta standardisé relatives aux deux variables taille et nature de concurrence ne sont pas significatives et n'ont aucune influence sur la variable à expliquer.

3.3- Constats et discussions

D'après les trois modèles de régressions, nous pouvons conclure que les valeurs obtenues au niveau des coefficients standardisés Bêta et des tests de significativité relatifs aux deux variables « taille » et « nature de concurrence » ne sont pas significatives dans les trois modèles de régressions. La probabilité de se tromper en admettant que ces deux variables ont une influence sur les trois types d'indicateurs non financiers est largement supérieure au seuil de 10%. Donc, les deux variables explicatives ne contribuent pas à l'explication de recours aux indicateurs non financiers de performance, ce qui nous pousse à rejeter les deux hypothèses suivantes :

Hypothèse 2 : plus la taille de l'EEPM est importante, plus il(elle) utilise des indicateurs non financiers.

Hypothèse 3 : plus le secteur est concurrentiel, plus l'EEPM utilise des indicateurs non financiers.

Concernant la variable « âge », selon la troisième régression, cette variable exerce un effet positif sur le degré d'utilisation des indicateurs « apprentissage organisationnel ». *Plus l'EEPM est âgé(e), plus il(elle) utilise des indicateurs non financiers* du type apprentissage organisationnel en confirmant ainsi notre première hypothèse.

Ce constat est mis en évidence par plusieurs travaux portant sur la contingence des systèmes de contrôle de gestion qui considère l'âge comme moteur de l'émergence des SMP (O'Connor et al. (2004) ; Davila (2005)). Dans le prolongement de cette idée, Davila (2005) explique que l'âge agit à travers l'apprentissage qui découle de l'expérience au fil du temps ce qui peut être traduit par l'émergence des systèmes de contrôle de gestion plus développés pour officialiser cet apprentissage qui mène à construire les routines organisationnelles et à suivre leur évolution. Ce dernier auteur constate pareillement que l'organisation expérimente au fil du temps différentes façons d'exécuter des processus, différentes alternatives pour aligner la motivation des employés et gérer la culture, une fois la solution trouvée, des mécanismes sont développés pour conserver l'alternative choisie qui est par la suite codifiée. Cette codification intervient dans le contrôle du personnel et des résultats, et par conséquent, cette expérimentation conduit à la formalisation des systèmes de mesures de performance plus développées en intégrant des indicateurs non financiers.

Nos résultats de corrélations et de régressions mettent donc en avant que le recours aux indicateurs non financiers « apprentissage organisationnel » est associé au facteur de contingence « âge ». Il n'y a que les entreprises les plus anciennes qui utilisent quelques indicateurs non financiers d'apprentissage organisationnel comme le taux de formation, le taux d'encadrement, le taux de productivité par salarié, etc., tandis que les indicateurs relatifs à la qualité des systèmes d'informations et la satisfaction des employés, sont quasiment absents dans leurs rapports. Or, La performance d'une organisation dépend largement de la motivation, de la satisfaction et des compétences des personnes qui la composent (Kaplan et Norton (1998)).

Toujours dans le contexte marocain, notre étude montre aussi que les SMP utilisés dans les EEPM de notre échantillon sont relativement diversifiés et que la performance mesurée est avant tout financière. La plupart des EEPM de notre échantillon accorde une grande importance aux indicateurs financiers tels que la rentabilité opérationnelle, la marge brute, la rentabilité économique... Concernant les indicateurs non financiers, nous avons remarqué que la majorité des EEPM recourt moyennement aux indicateurs relatifs au « processus opérationnels » de nature quantitative (volumes produits, nombre d'unité livrée, capacité de stockage, etc.). Quant aux indicateurs de l'axe « client », uniquement une minorité d'entreprises en situation de concurrence accorde une place particulière à ces types de mesures dans leur SMP en insistant sur des indicateurs mesurant la part de marché et la satisfaction des clients.

La tendance de choix des indicateurs financiers peut se justifier par l'habitude et par les différentes contraintes de rentabilité que ces organes doivent satisfaire puisqu'ils gèrent des entreprises publiques ayant des exigences financières. Par contre, le choix des mesures non financières ou qualitatifs telles que la qualité des produits et des prestations, le taux de conformité, le délai de traitement des commandes, peut être motivé par d'autres considérations puisqu'elles peuvent constituer des éléments de différenciation par rapport à la concurrence en permettant d'avoir une visibilité des opérations faites pour les EEPM qui accomplissent des activités industrielles et commerciales en milieu concurrentiel. L'absence de ces indicateurs dans les rapports d'activité des EEPM ne peut être expliquée que par le retard que connaissent les systèmes de management de ces établissements. Ce constat trouve également son explication dans le fait que l'Etat n'exerce pas une pression effective sur ces organismes pour adopter ces mesures de performance qualitatives, ou bien tout simplement un contrôle efficace et pertinent, associant responsabilité et performance, de la part de l'Etat est absent. Nous pensons qu'il est temps pour les établissements marocains de changer de mentalité.

CONCLUSION

Notre travail avait pour objectif de déterminer, à partir d'une revue de la littérature, les facteurs contextuels qui influencent la variété du contenu des SMP dans les EEPM. Dans un premier temps, nous avons évalué la pertinence de l'approche contingente pour expliquer la diversité des pratiques de gestion, puis nous avons tiré de la littérature des hypothèses relatives à l'influence de la taille, de l'âge et de l'environnement concurrentiel sur l'utilisation des indicateurs non financiers. Dans un second temps, nous avons procédé au test de ces hypothèses à l'aide des corrélations et régressions linéaires.

Une seule hypothèse relative à l'association entre les indicateurs non financiers et la variable de contingence « âge », sur les trois proposées, a été validée. Ce constat est mis en évidence par différents travaux portant sur la contingence du contrôle de gestion et montrant que les pratiques de mesure de la performance sont reliées à l'âge de l'entreprise.

Toutefois, les résultats de cette étude doivent être évalués sur la base d'un ensemble de limites. En premier lieu, la petite taille de l'échantillon (23 EEPM) a rendu difficile la généralisation des résultats. Ensuite, le recours à des données issues des rapports d'activité des EEPM, bien qu'elles offrent des avantages de disponibilité et de fiabilité, elles ne présentent pas la totalité des indicateurs qui sont utilisés réellement dans ces organisations. Une analyse plus approfondie incluant d'autres variables qui pourraient avoir une influence sur le contenu des SMP comme la stratégie, la structure, la culture et l'incertitude de l'environnement à travers des questionnaires pourrait enrichir notre étude.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Ahsina, K., 2012. Changes in Management Control Systems and Differential Impact on Performance: A Test Modeling. *Business Management and Strategy*, vol.3, n°2;

Ahsina K. Taouab O. et Nafzaoui M., 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, pp.199-208;

Anthony R.N.,(1988).The Management Control Function. *Harvard Business School Press, Boston*;

Banker R.D., Potter G. et Srinivasand ,(2000). An Empirical Investigation of an Incentive Plan that Includes Non-Financial Performance Measures. *Accounting Review*, vol.75 , pp.65-92;

Batac J. et Ouvrard S.,(2010). Etude des liens entre les indicateurs de pilotage opérationnel et de reporting financier en IFRS. In : AFC. 31ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 10-12 mai, Nice, France ;

Bourguignon A., Malleret V. et Norreklit H.,(2002). L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard, *Comptabilité-Contrôle-Audit/Numéro spécial*, pp.7-60 ;

Cappelletti L. et Khouatra D.,(2004). Concepts et mesure de la création de valeur organisationnelle. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, pp.127-146 ;

Cavalluzzo K.S. et Ittner, C. D.,(2004). Implementing performance measurement innovations: Evidence from government. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3/4), pp.243-267;

Chenhall,R.,(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), pp.127-168;

Chenhall R.,(2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, vol.30, n° 5, pp.395-422;

Dávila, A.,(2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: Formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), pp.223-248;

Desreumaux A.,(1998).Théorie des organisations. Edition, *EMS*;

Donaldson L.,(1996). The normal science of structural contingency theory, in Clegg S.R., Hardy C. & Nord W.R.(éds). *Handook of organizational theory*, pp.57-76;

Fisher J. G., (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting*, vol.10, pp.47-64;

Fryer, K., Antony J. et Ogden S.,(2009). Performance management in the public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 22(6), pp.478-498;

Germain C. et Gates S.,(2007). Le niveau de développement des indicateurs de responsabilité sociale dans les outils de pilotage de contrôle de gestion : une analyse des pratiques des entreprises. *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers*;

Germain C. et 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), pp.223-237 ;

Holmes S. et Nicholls D.,(1988). An analysis of the use of accounting information by Australian small business. *Journal of Small Business Management*, pp.57-68;

Hoque Z. et James W.,(2000). Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. *Journal of Management Accounting Research*, vol.12, pp. 1-17;

Hoque Z., Mia L. et Alam M.,(2001). Market competition, computer-aided manufacturing and use of multiple performance measures: an empirical study. *British Accounting Review*, pp.23-45;

Hoque Z.,(2004). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational Performance. *International Business Review*, vol.13, pp. 485-502;

Ittner C. et Larcker D.,(1998). Innovations in performance measurement : trends and research implications. *Journal of Management and accounting research*, vol.10, pp.205-238;

Ittner C. et Larcker D.,(1998). Are Non-financial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction. *Journal of Accounting Research*, vol.36, pp.1-35;

Ittner, C. D., David F., Larcker, et Marshall W. Meyer.,(2003). Subjectivity and the weighting of performance measures : Evidence from a Balanced Scorecard. *The Accounting Review*, vol.78, n°3, pp.725-758;

Kaplan R.S. et Norton D.P.,(1992).The balanced scorecard, measures that drive performance. *Harvard Business Review*, January-February, pp.71-79;

Kaplan R.S. et Norton D.P.,(1998). Le Tableau de Bord Prospectif, pilotage stratégique : les 4 axes du succès. *Les éditions d'Organisation* ;

Lorino P., (1991). Contrôle de gestion et choix stratégique. 6ème Edition, *DUNOD* ;

Lorino, P. , 2001 . Méthodes et pratiques de la performance, le pilotage par les processus et les compétences. Paris, Editions *d'Organisation* ;

Merchant, K.,(1984). Influences on departmental budgeting: An empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3/4), pp.291-307;

Mintzberg H.,(1982). Structure et dynamique des organisations. *Les éditions d'Organisation*;

Moore, K. et Yuen S.,(2001). Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, vol.26, pp.351-389;

Moynihan, D.P. et Pandey S.K.,(2010). The big question for performance management: Why do managers use performance information?. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 20(4), pp.849-866 ;

O'Connor, N.,Chow, C. et Wu A.(2004). The adoption of western management accounting/controls in China's state-owned enterprises during economic transition. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3/4), pp.349-375;

Rodrigues P., Aibar-Guzman B. et Rodrigues LL.,(2016). Extrinsic and intrinsic factors in the Balanced Scorecard adoption: An empirical study in Portuguese organizations. *European Journal of Management and Business Economics* 25, pp.47–55;

Van Dooren, W.,(2005). What makes organizations measure? Hypotheses on the causes and conditions for performance measurement. *Financial Accountability & Management*, 21(3), pp.363-383;

Van Helden, G. J., Johnsen, Å. et Vakkuri J.,(2008). Distinctive research patterns on public sector performance measurement of public administration and accounting disciplines. *Public Management Review*, 10(5), pp.641-651;

Van Helden G. J., Johnsen, Å. et Vakkuri J.,(2012). The Life cycle approach to performance management: Implications for public management and evaluation, *the Journal of Research, Theory and Practice*, 18(2), pp.159-175;