
Recebido: 22-05-2023 | Aprobado: 29-06-2023 | DOI: <https://doi.org/10.23882/rmd.23169>

L'étude de l'influence du système de contrôle de gestion sur la gouvernance des collectivités territoriales : cas des régions du Maroc

The study of the influence of the management control system on
the governance of local authorities:
case of the Regions of Morocco

Hicham BAILAL, Université Ibn Zohr, Agadir, Maroc
(hicham.bailal@edu.uiz.ac.ma)

Mustapha BOUMESKA, Université Ibn Zohr, Agadir, Maroc
(m.boumeska@uiz.ac.ma)

Mohamed LAHSSINI, Conseil Régional de la région Souss Massa, Agadir,
Maroc (lahssini.rsm@gmail.com)

Résumé : L'objectif général de ce travail est d'étudier l'influence des outils de contrôle de gestion sur la gouvernance des collectivités territoriales, notamment les Régions du Maroc. Ce travail, fondé aussi bien sur des études théoriques que sur des investigations empiriques, a porté sur la totalité des 12 Régions du Maroc avec 47 questionnaires. D'un point de vue empirique, nous avons utilisé le logiciel Smart PLS V3. Les résultats ont montré que le budget et le tableau de bord sont deux outils de contrôle de gestion impactant positivement la gouvernance territoriale.

Mots clés : Contrôle de gestion ; Gouvernance ; Collectivités Territoriales ; Régions ; Outils.

Abstract:

The general objective of this work is to study the influence of management control tools on the governance of local authorities, particularly the Regions of Morocco. This work, based on both theoretical studies and empirical investigations, covered all 12 Regions of Morocco, with 47 questionnaires. Empirically, we used Smart PLS V3 software. The results showed that the budget and the dashboard are two management control tools with a positive impact on territorial governance.

Key words: Management control; Governance; Local authorities; Regions; Tools.

Introduction

La Constitution 2011 a été l'occasion pour le Maroc d'affirmer son engagement dans la dynamique des réformes. Elle consacre beaucoup d'importance aux principes de bonne gouvernance publique en termes de reddition des comptes, de transparence et de responsabilité.

La concrétisation de ses principes fondateurs de la bonne gouvernance implique la mise en place d'un certain nombre d'outils de gestion afin d'atteindre les objectifs de l'administration.

Dans ce cadre, les collectivités territoriales, et plus particulièrement les Régions, en tant qu'acteurs essentiels du développement territorial, seront confrontées à de nouveaux enjeux par rapport à leur gouvernance. Ainsi ces collectivités territoriales seront amenées à mettre en place des dispositifs de contrôle leur permettant de mieux gérer leurs ressources, de maîtriser leurs activités et de réaliser leurs objectifs.

Le contrôle de gestion apparaît, ainsi, comme une résolution tangible des dysfonctionnements de la gouvernance et de la gestion interne des Régions. En effet il constitue un outil d'orientation et de pilotage visant à améliorer la performance de la politique publique territoriale.

D'où la problématique à laquelle nous souhaitons répondre à travers cet article, et qui se présente comme suit : **Dans quelle mesure l'adoption des outils de contrôle de gestion contribue-t-elle à l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales, et plus particulièrement les Régions du Maroc ?**

Pour ce faire, nous adoptons une posture épistémologique positiviste basée sur une démarche méthodologique hypothético-déductive. Empiriquement, nous poursuivons une méthode quantitative sous forme d'enquête via un questionnaire administré auprès des auditeurs et des responsables des 12 régions du Maroc.

À cet égard, la première partie de ce travail vise à clarifier les concepts-clés utilisés tout au long de l'article et à présenter les différents travaux de recherche réalisés dans ce sens. La deuxième partie expose le terrain de recherche et les aspects méthodologiques sur lesquels s'appuie cette recherche. La troisième partie présente les résultats de notre recherche issus de l'analyse statistique réalisée à l'aide du logiciel Smart-PLS. Nous terminerons notre manuscrit par la discussion des résultats obtenus.

1. Cadre théorique et conceptuel

Avant d'entrer dans le vif du sujet, il est de coutume de définir les concepts clés. Notre réflexion s'est développée dans le contexte décrit précédemment et s'appuie sur un corps théorique qui mobilise les approches de la gouvernance (1.1) et le contrôle de gestion (1.2).

1.1. La gouvernance des collectivités territoriales

Dans ce premier point, il s'avère nécessaire de préciser ce qui est la notion de la gouvernance d'entreprise et ses principales approches théoriques (1.1.1), notamment, dans les collectivités territoriales (1.1.2).

1.1.1. La gouvernance : définition et soubassement théorique

Dans ces dernières années, la bonne gouvernance est devenue un sujet d'actualité et le plus débattu dans le milieu universitaire, notamment en sciences de gestion. Cependant, définir la gouvernance d'entreprise reste une tâche difficile en raison de l'existence de multiples définitions, chacune avec des caractéristiques intéressantes, et donc l'absence d'une définition globale et universelle. Nous vous présentons dans le tableau ci-après celles qui nous paraissent les plus pertinentes.

Tableau 1 : Définitions de la gouvernance d'entreprise.

Auteurs	Caractéristique	Définition de la gouvernance
Rapport Cadbury (1992)	Une définition solide et sobre, laisse place à l'interprétation :	« La gouvernance est le système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées. » Cité par (Cabane, 2018).
Charreaux (1997)	Une définition basée sur la limitation des pouvoirs des managers :	« Le gouvernement des entreprises recouvre l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire. » Cité par (Cabane, 2018).
Shleifer et Vishny (1997)	Définition centrée sur la maximisation de la valeur des actionnaires :	Une définition axée sur la maximisation de la valeur actionnariale : « Ensemble des mécanismes qui garantissent aux différents bailleurs de fonds un retour sur investissement, en évitant une appropriation de valeur excessive par le dirigeant et les actionnaires dominants ». Cité par (Cabane, 2018).

Parrat (1999)	Une définition basée sur le comportement politique des entreprises	Gouverner une entreprise c'est de le gérer et en garantir une conduite de politique (TOUMI & KABBAJ , 2019).
Association du Commonwealth sur la gouvernance des entreprises (ACGE), (1999)	Une définition basée sur le leadership	Une bonne gouvernance d'entreprise est un leadership qui vise à assurer l'équité, la transparence, la responsabilité et la responsabilisation dans les décisions de l'entreprise (ACGE, 1999).
OCDE 1999	Une définition large	La gouvernance d'entreprise comprend les relations entre le conseil d'administration, la direction, les actionnaires et les autres parties prenantes. La gouvernance se réfère également à la manière dont les décisions sont prises et mises en œuvre, ainsi qu'à la façon dont les pouvoirs publics et les autres acteurs interagissent pour atteindre des objectifs communs dans un cadre juridique, éthique et institutionnel donné. Cité par (Cabane, 2018).
OCDE (2007)	Une définition basée sur la démocratie et la cohésion sociale.	La gouvernance est caractérisée par les principes de transparence, de responsabilité, de participation citoyenne, de l'équité, de la primauté du droit, de l'efficacité et de l'efficience. Ces principes contribuent à renforcer la démocratie et les droits de l'homme et à répondre aux besoins et aux attentes de tous les membres de la société. Cité par (Cabane, 2018).
Code marocain de Gouvernance d'Entreprise (2008)	Une définition basée sur la création de la valeur	La gouvernance est un ensemble des relations entre les managers de l'entreprise et ses organes de gouvernance avec les actionnaires d'une part et les autres parties prenantes d'autre part ; dans le but de création de valeur pour l'entreprise. (Commission nationale de gouvernance d'entreprise, 2008).

Source : Elaboré par les auteurs

Chacune de ces définitions présente des caractéristiques intéressantes. Nous proposons en synthèse la définition suivante :

La gouvernance d'entreprise se réfère à un ensemble de pratiques et de mécanismes permettant la défense de l'intérêt social, la gestion, la conduite, le contrôle et la pérennité de l'entreprise. C'est un système qui définit clairement les responsabilités, les pouvoirs, et les relations des dirigeants et des actionnaires à travers un certain nombre de mécanismes qui garantissent la création de valeur pour toutes les parties prenantes.

De manière plus synthétique, la gouvernance peut être définie comme un mode d'organisation et d'exercice du pouvoir pour garantir le pilotage de l'entreprise.

D'après le tableau ci-dessus, il ressort clairement que les objectifs poursuivis par la gouvernance sont constamment en évolution.

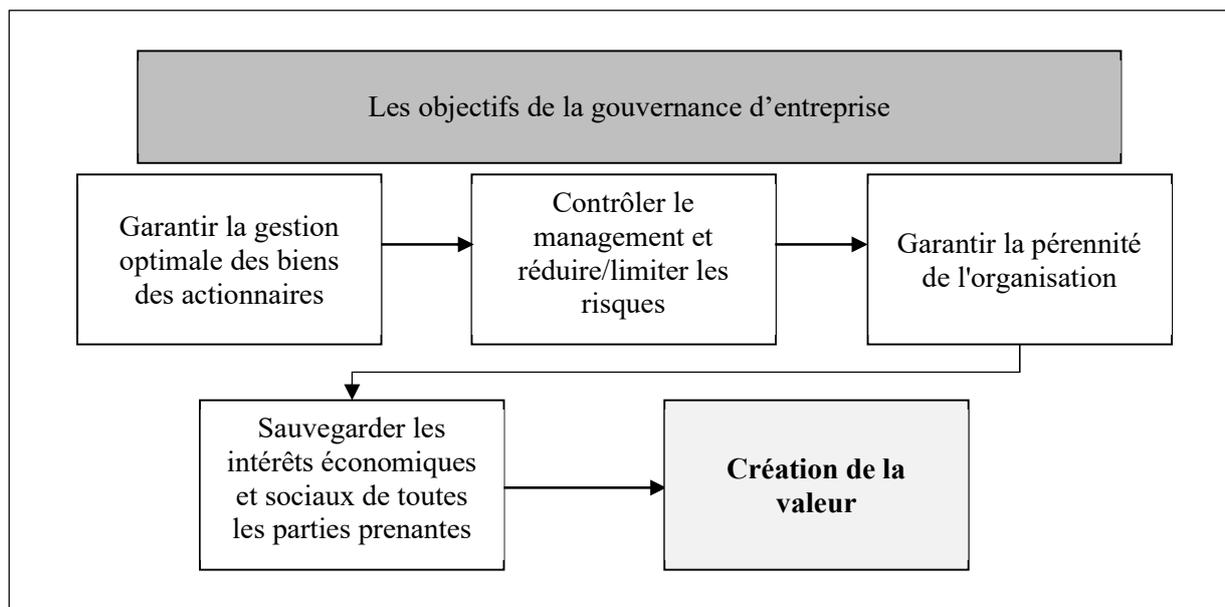
En premier lieu, il s'agit de garder les intérêts des actionnaires en contrôlant étroitement les possibilités des actions du management.

Ensuite, il y a un moment où les objectifs d'accompagnement de l'équipe dirigeante sont ajoutés, pour briser son isolement et apporter une capacité extérieure d'analyse et de réflexion.

Enfin, la gouvernance d'entreprise peut avoir un impact significatif sur l'amélioration de la performance économique et sociale de l'entreprise. Ainsi, elle peut contribuer à la sauvegarde des intérêts de toutes les parties prenantes, et pas seulement ceux des actionnaires.

Les progrès réalisés ont permis de passer d'une forme de gouvernance autoritaire, répressive et disciplinée, à une forme de gouvernance positive, source de création de la valeur pour toutes les parties prenantes.

Figure 1 : Les objectifs de la gouvernance d'entreprise



Source : Elaboré par les auteurs

Sur la base de ce qui précède, nous pouvons maintenant présenter les modèles de gouvernance les plus importants. En effet, les modèles de gouvernance connus trouvent leurs fondements à travers plusieurs courants théoriques. Cette dernière peut être analysée en fonction des trois approches principales suivantes (Dionne-Proulx & Larochelle, 2010) :

- **Approche actionnariale de la gouvernance (shareholder governance) :**

Le modèle actionnarial de la gouvernance trouve son origine dans la théorie des coûts de transaction Coase (1937), et la théorie de l'agence Jensen et Meckling (1976).

La gouvernance actionnariale, considérée comme le modèle le plus ancien de la gouvernance, accorde une priorité aux intérêts des actionnaires, car elle leur permet d'avoir une visibilité claire sur les actions des dirigeants et de valider leurs activités. En effet la gouvernance actionnariale a pour objectif la maximisation de la richesse des actionnaires (Dionne-Proulx & Larochelle, 2010).

Elle vise à limiter les comportements abusifs des décideurs et à instaurer un équilibre entre pouvoir des managers et pouvoir des actionnaires.

En conséquence, la gouvernance actionnariale dans ce cadre est axée sur le contrôle des dirigeants et la définition disciplinaire des « règles du jeu managérial ».

Cette approche de la gouvernance repose Selon Charreaux (2003), sur une judicieuse combinaison de mécanismes internes et externes destinés à contrôler le comportement des dirigeants et à réduire leur espace discrétionnaire, car la création du maximum de valeur passe exclusivement par la discipline des dirigeants. Cité par (Meier & Schier, 2008).

- **Approche partenariale de la gouvernance (stakeholder governance)**

L'approche partenariale de la gouvernance considère l'organisation comme une construction sociale qui intègre les attentes, les intérêts et les objectifs de différents partenaires (dont les actionnaires et les dirigeants), qui peuvent influencer et être influencés par les décisions de l'entreprise (Meier & Schier, 2008).

La gouvernance selon cette approche repose sur l'implication de toutes les parties prenantes dans le processus de prise des décisions, dans le but d'assurer un consensus au sein de l'organisation en ce qui concerne les politiques, les valeurs et la légitimité des institutions (DAANOUNE & CHILOUAH, 2018).

- **Approche cognitive de la gouvernance**

Le modèle cognitif de la gouvernance est basé sur un ensemble de théories comme la théorie comportementale de la firme, la théorie de l'apprentissage organisationnel, ainsi que les théories des ressources et des compétences.

Selon les théories cognitives, la gouvernance d'entreprise a été définie comme un ensemble de mécanismes qui favorisent l'innovation et l'apprentissage en vue de maximiser le potentiel de création de valeur (Meier & Schier, 2008), (Dionne-Proulx & Larochelle, 2010).

Cette approche de la gouvernance privilégie le développement des compétences de l'entreprise en ce qui concerne le capital humain (compétences, savoir-faire, innovation), ainsi que la capacité de l'entreprise à créer de nouvelles opportunités d'investissement et à influencer son environnement.

1.1.2. La gouvernance locale

Dans le cadre des collectivités territoriales, la gouvernance territoriale (connue également sous le nom de la gouvernance locale) trouve ses origines dans les domaines de recherche sur les nouveaux modes d'organisation et de la gestion de l'administration territoriale.

Historiquement, En 1975, Foucault a été l'un des premiers chercheurs à conceptualiser la gouvernance locale. Il l'a défini comme « un ensemble résolument hétérogène, comportant des discours, des institutions, des énoncés scientifiques, des lois, des décisions réglementaires, des mesures administratives ... ». Cité par (NEJJAR, 2016)

Selon (NEJJAR, 2016), P. Maurel en 2014, a défini la gouvernance locale comme "« La gouvernance territoriale est un processus dynamique de coordination (hiérarchie, conflits, concertation) entre des acteurs publics et privés aux identités multiples et aux ressources (au sens très large : pouvoirs, relations, savoirs, statuts, capitaux financiers) asymétriques autour d'enjeux territorialisés."

Selon ces auteurs la gouvernance locale a pour but la construction collective des objectifs et des actions en mettant en œuvre un certain nombre de dispositifs (agencement des savoir-faire, des mesures, des procédures, des informations...)

d'apprentissages collectifs et de participation à des reconfigurations et des innovations organisationnelles au sein des territoires.

Pour leur part (AMRANI, SADIK, & HEMMI, 2021), ils définissent la gouvernance comme :

- Une forme de de régulation territoriale qui cherche l'amélioration de l'administration locale ;
- Un ensemble de mécanismes de coordination entre différents acteurs. En effet selon (NEJJAR, 2016), la gouvernance locale met en évidence la variété et la multiplicité des acteurs qui participent à la gestion des administrations locales ;
- Un moyen de la gestion publique moderne et participative ;
- Un moyen de prise de décisions, en effet, elle souligne l'implication des différents intérêts aux systèmes de décision publique territoriale ;
- Un outil vise le développement local durable.

En effet, les pratiques de la gouvernance locale varient d'un pays à l'autre. Dans le contexte marocain, les collectivités territoriales ont connu, ces dernières années, des évolutions et des changements radicaux à travers lesquels des discours politiques, économiques et sociaux mettent l'accent sur la concrétisation des principes de la bonne gouvernance territoriale qui sont consacrés par la constitution 2011.

Cette constitution a impulsé également une nouvelle dynamique pour le processus de la décentralisation et la régionalisation avancée, puisqu'elle stipule dans son premier article que l'administration locale du Royaume est décentralisée, fondée sur une régionalisation avancée. Ce qui conduira à renforcer l'implication des citoyens dans la gestion des affaires territoriales, à doter notre pays d'une structure de gouvernance locale intégrée et à renforcer la démocratie territoriale.

Le mouvement de la décentralisation a commencé au Maroc depuis l'indépendance et s'est développé progressivement selon les contextes politiques, économiques et sociaux.

Selon le Décret n° 2-15-40 du 20 février 2015 portant sur la nouvelle division territoriale, le territoire du Royaume est divisé en 12 Régions, 75 Préfectures et Provinces et 1503 Communes.

Dans ce cadre, la gouvernance territoriale repose en grande partie sur le partage et la répartition des pouvoirs entre les organisations locales. Elle s'affirme comme processus essentiel à la bonne gestion des affaires locales.

Selon Cannac et Godet (2001) cité par (ELMOUADDINE, IKHMIM, & ALIJ, 2022), les mécanismes de la bonne gouvernance des collectivités territoriales portent sur un certain nombre des principes tels que la transparence de l'information, l'évaluation publique des projets ex ante et ex post, la séparation des responsabilités, la lisibilité des budgets, la limitation du cumul des mandats et le rôle des différents parties prenantes.

Cela nous amène à identifier ces mécanismes de gouvernance dans le tableau ci-dessous, en analysant les trois lois organiques relatives aux collectivités territoriales :

- La loi organique 111.14 relative aux Régions
- La loi organique 112.14 relative aux préfectures et provinces
- La loi organique 113.14 relative aux communes

Tableau 2 : Les mécanismes / organes de la gouvernance au sein des collectivités territoriales marocaines :

Mécanismes internes de gouvernance	Mécanismes externes de la gouvernance
<ul style="list-style-type: none"> - Le conseil de la collectivité concernée (communal, préfectoral ou régional) - Le Bureau du Conseil - Les Commissions Permanentes (Budget, l'Aménagement du territoire, Coopération...) - Audit interne 	<ul style="list-style-type: none"> - Le Gouverneur de la préfecture et le Wali de la Région ; - Secrétariat Général des Affaires Régionales (SGAR) - Le Trésor public - La Cour Régionale des Comptes (CRC) - L'inspection Générale des Finances (IGF) - L'Inspection Générale de l'Administration Territoriale (IGAT) - Les citoyens - Les Instances consultatives

Source : Elaboré par les auteurs

1.2. Les outils de contrôle de gestion au service de la gouvernance territoriale

1.2.1. Définition du Contrôle de gestion

La revue de littérature montre que la définition et l'interprétation du système de contrôle de gestion ont été proposées par nombreux acteurs de manière différente.

Selon (Hanafi & El-Marzouki, 2021), la définition du système du contrôle de gestion est caractérisée par deux aspects l'un est formel, et l'autre est informel :

- L'aspect formel du système du contrôle de gestion concerne des procédures, des normes, des règles, des indicateurs de performance ainsi que des plans et des systèmes d'incitations qui impactent les comportements des dirigeants et des employés de l'organisation.

- L'aspect informel du système du contrôle de gestion, est un aspect purement humain, lié à un ensemble de valeurs, de cultures organisationnelles ainsi que des normes relatives aux comportements des managers et des employés.

La définition du système du contrôle de gestion peut être divisée alors en deux parties, l'une est liée à sa dimension technique et l'autre à sa dimension comportementale du contrôle.

Dans ce contexte, la première définition du système du contrôle de gestion qui est généralement acceptée, a été proposée par Robert Anthony en 1965 : « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* ». Cité par (Hanafi & El-Marzouki, 2021).

Cette définition met l'accent sur les finalités directes du système du contrôle de gestion. Elle se concentre sur le lien entre les actions des dirigeants et les objectifs organisationnels qu'ils doivent atteindre.

Ceci a été confirmé par Gervais en 2009, qui a souligné que le contrôle de gestion est un processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière pertinente, efficiente et efficace, conformément aux objectifs de l'organisation.

En 1988, Anthony a élargi sa première définition, il le considérait comme : « *Le processus par lequel les managers influencent les autres membres d'une organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation.* » Cité par (Hanafi & El-Marzouki, 2021)

Cette définition est axée sur la fonction de contrôle de gestion en soutenant la diffusion de la stratégie. En effet, le contrôle de gestion est avant tout un ensemble d'outils et des techniques permettant de guider et d'orienter les comportements des managers et des employés afin de mettre en œuvre la stratégie définie par les dirigeants de l'organisation.

Selon Henri Bouquin en 1994, le contrôle de gestion est un ensemble des outils qui assurent la cohérence entre la stratégie de l'organisation et les actions quotidiennes. Bouquin revient en 2010 pour décrire le contrôle de gestion comme « *l'ensemble des dispositifs sur lesquels s'appuient les dirigeants pour maîtriser le processus de décisions-actions-résultats* » Cité par (CHOUHBI & EL-BIR, 2020).

Le contrôle de gestion ne se limite pas à la comparaison des résultats aux objectifs mais à la nécessité de le lier à la performance. En effet, le contrôle de gestion n'est plus qu'un outil de pilotage de la performance de l'organisation (JAOUHARI, GOUMARI, & JAOUHARI, 2021).

Toutes ces définitions énoncent clairement que le contrôle de gestion ne consiste pas en une seule action, mais en un processus qui s'étale dans le temps. En effet, la notion du contrôle de gestion a connu des changements lui permettant de dépasser son origine budgétaire pour devenir un outil global de pilotage de la performance.

1.2.2. Le Lien entre les deux concepts : contrôle de gestion et gouvernance locale

Le contrôle de gestion est un outil qui est passé du secteur privé au secteur public au Maroc au début des années 1990 dans le cadre de la théorie du new public management afin d'assurer la rationalisation de la gestion des affaires publiques et l'amélioration de la gouvernance de l'administration publique.

Selon Henri Buquin en 2008, le contrôle de gestion « *est un processus que les dirigeants utilisent pour gouverner. Il améliore la gouvernance vue par les*

actionnaires ou d'autres parties prenantes. Il est un enjeu clé » Cité par (ELMOUADDINE, IKHMIM, & ALIJ, 2022)

Son influence sur la gouvernance d'entreprise selon Renard (2011) cité par (ELMOUADDINE, IKHMIM, & ALIJ, 2022) apparaît dans trois directions, qui sont :

- L'assistance à la direction générale pour définir les principes de la bonne gouvernance ;
- La contribution permanente à l'amélioration de la performance de toutes les activités et atteindre les objectifs ;
- L'adaptation du système d'information ;

Cet article a pour objectif d'étudier l'impact du contrôle de gestion sur la concrétisation de la gouvernance des collectivités territoriales. En effet peu de recherches se sont intéressées à l'interprétation de cette relation, parmi ces travaux on peut citer les recherches de (DAANOUNE & CHILOUAH, 2018), (ELMOUADDINE, IKHMIM, & ALIJ, 2022), ceux-ci considèrent que l'étude de la relation du système du contrôle de gestion et la gouvernance territoriale est étroitement liée à l'étude d'un ensemble d'outils et des systèmes de contrôle qui représentent, en quelque sorte, les modalités pratiques du contrôle de gestion.

Ces modalités sont regroupées généralement, au sein des collectivités territoriales en trois grandes catégories : la budgétisation, le tableau de bord et le système d'information.

➤ **La budgétisation** : Le budget est un outil nécessaire à la gestion des collectivités territoriales, qui permet d'évaluer la performance organisationnelle, et il peut jouer un ensemble des rôles et différents pratiques budgétaires.

Le tableau suivant donne un aperçu qui a été mis en évidence dans la littérature sur le concept de budget :

Tableau 3 : Les Définitions et rôles du Budget

Auteurs	Définition et rôle du Budget
(Honorat , 2008)	Un budget sert à anticiper, déléguer, contrôler. Il traduit l'engagement d'un responsable à atteindre des objectifs avec les moyens mis à sa disposition.
Henri Bouquin cité par (Augé & Naro, 2011)	L'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels Il joue, d'une part, le rôle d'un contrat d'objectifs suscitant la motivation et la délégation, et d'autre part, le rôle d'animation et de coordination.
Plan Comptable Général	Une prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un programme déterminé
(Cliche, 2017)	Le budget est un plan qui spécifie combien d'argent sera disponible pour une période donnée et à quelles dépenses il sera affecté. Généralement établi pour une durée d'un an, il indique dans quelle situation on se trouvera au terme de cette période si tout se passe comme prévu. C'est essentiellement un document prévisionnel.
Gilbert (1998) cité par (AOUN & KASBAOUI, 2022)	Le concept de budget peut être défini selon deux aspects, L'aspect matériel qui considère le budget comme une forme empruntée à la technique comptable qui représente un contenu chiffré projeté dans l'avenir. et l'aspect processuel, qui englobe les activités de la technique budgétaire : l'élaboration des documents budgétaires, le calcul des écarts entre les chiffres prévus et ceux réalisés, l'analyse des origines des écarts et la prise des décisions correctives.

Source : Elaboré par les auteurs

L'élaboration du budget selon (CHEMLAL, HAJAR, & SAYAD, 2017), représente un enjeu essentiel au sein de toutes les organisations.

(Daanoune & Maimouni, 2021) A défini le budget comme un processus qui permet d'établir des prévisions en matière des revenus et des dépenses, et d'allouer des ressources pour la réalisation des objectifs. En effet le budget est au cœur de la fonction du contrôle de gestion, il est souvent utilisé par le contrôleur de gestion pour analyser et piloter l'activité.

Henri Bouquin (2001) propose trois phases dans le modèle rationnel du contrôle organisationnel au regard du processus de contrôle. Il considère que budget fait partie de chacune des trois phases (CHEMLAL, HAJAR, & SAYAD, 2017).

- **Finalisation** : construction du budget ;
- **Pilotage** : utilisation et évolution du budget au cours de l'exercice budgétaire ;
- **Post-évaluation**

Ces éléments nous permettent de formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse 1 : L'élaboration du budget comme un outil de contrôle de gestion influence positivement la gouvernance des collectivités territoriales.

➤ **Les tableaux de bord** : Demeestère (2002) cité par (JAOUHARI , GOUMARI , & JAOUHARI , 2021), a défini le tableau de bord comme un certain nombre d'indicateurs cohérents qui sont liés à la même entité et utilisés par la même équipe ou le même dirigeant afin de mesurer et suivre la performance de cette entité. En effet, c'est un instrument d'expertise, de communication et de décisions, son objectif est de fournir un moyen d'évaluation de l'action de la collectivité territoriale, et qui permet d'attirer l'attention du responsable sur les points essentiels de sa gestion.

Henri Bouquin a défini le tableau de bord comme « plusieurs indicateurs conçus pour permettre aux responsables de prendre **connaissance de l'état et de l'évolution** des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions » cité par (RHERIB, EL AMILI , & ELLIOUA , 2021).

Le tableau de Bord est un instrument pratique pour le top management de l'organisation qui offre une vision globale sur l'état des opérations en cours. Ainsi, au niveau des collectivités territoriales, c'est un outil qui convient au président, aux élus, aux directeurs généraux mais aussi au responsables gestionnaires des programmes afin d'avoir une **vue synthétique sur l'état d'avancement** de chaque programme et ses projets notamment en termes de durée, de coût et de réalisation.

Par conséquent, cette perspective théorique et la discussion ci-dessus nous amènent à vérifier l'hypothèse suivante :

Hypothèse 2 : Le tableau de bord est un outil de contrôle de gestion qui impacte positivement la gouvernance territoriale.

➤ **Système d'information :** Le système d'information a été défini par (Legrenzi & Rosé, 2020) comme un outil utilisé pour représenter les aspects de l'activité d'une entreprise de manière très fiable et économique.

Selon (DAANOUNE & CHILOUAH, 2018), les systèmes d'informations constituent une base pour le contrôle de gestion au sein de toutes les organisations dans le but de faciliter la circulation des informations et de contrôler des comportements des individus.

Le système d'information selon (Bal & Jaouhari, 2021) facilite également la communication entre les différents acteurs (le top management, la direction générale, les contrôleurs et les responsables opérationnels), il aboutit souvent à un contrôle très programmé du fait d'une très forte normalisation.

Au niveau des collectivités territoriales, **le système d'information peut être utilisé pour l'élaboration du budget** classique, budget des inputs-outputs, l'élaboration des reporting, des tableaux de bords et bien d'autres outils.

De leur côté (AMRANI, SADIK, & HEMMI, 2021) affirment que les systèmes d'informations utilisés par les collectivités territoriales se présentent comme un exemple frappant et vivant qui atteste le passage vers la bonne gouvernance qui s'ouvre à la transformation digitale.

Ces résultats nous conduisent également à vérifier l'hypothèse suivante :

Hypothèse 3 : Le système du contrôle de gestion améliorerait significativement la gouvernance des collectivités territoriales à travers l'utilisation d'un système d'information.

A partir de la revue de littérature, nous avons constaté que pour la plupart des travaux de recherche cités ont pu trouver des relations positives et significatives entre le système du contrôle de gestion et la concrétisation de la gouvernance des collectivités territoriales.

Le tableau suivant regroupe les principaux éléments de notre modèle conceptuel. Nous avons subdivisé chaque élément en plusieurs items :

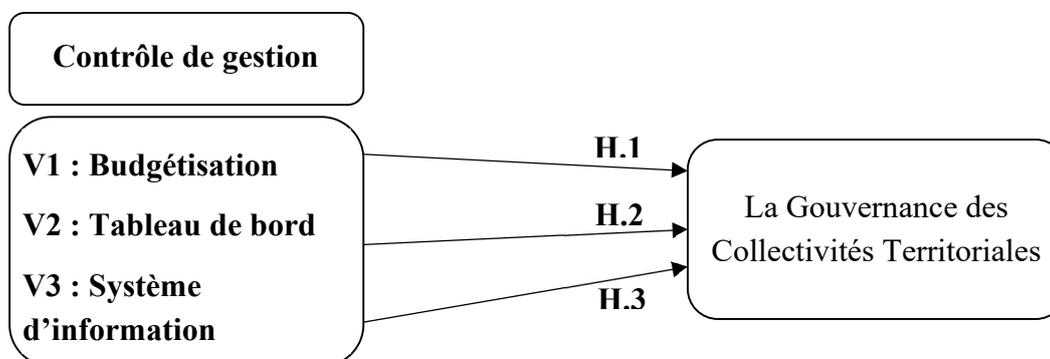
Tableau 4 : Les construits clés et les composantes du modèle de recherche

Variables	Items	Code
Tableau de Bord	Degré d'utilisation des tableaux de bords	TDB01
	Degré d'intégration des indicateurs financiers	TDB02
	degré d'intégration des indicateurs non financiers	TDB03
	TdB est un instrument de contrôle	TDB04
	TdB est un outil d'aide à la décision	TDB05
	TdB est un outil de diagnostic	TDB06
	TdB est un outil de mesure de performance	TDB07
	TdB est un outil de communication et de partage d'informations	TDB08
	TdB est un outil de suivi des projets	TDB09
	TdB c'est un outil qui permet de mesurer l'atteindre des objectifs de la région.	TDB10
Système d'information	Opérationnalisation du SI	SI01
	Facilité d'accès à l'information	SI02
	Communication interne	SI03
	Communication externe	SI04
	Fiabilité, Clarté et Qualité des informations	SI05
	Réduire les erreurs de saisie	SI06
	Sécurité et confidentialité des données	SI07
	Aide à la décision	SI08
	Gain de temps	SI09
	Augmentation de la productivité	SI10
Budget	La cohérence entre les objectifs stratégiques et les priorités définis	Budget01
	La réalisation des objectifs fixés	Budget02
	Aide à la décision	Budget03
	Evaluation de la performance	Budget04
	La transparence des dépenses budgétaires	Budget05
	Communication transparente avec parties prenantes internes et externes	Budget06
	Implication des parties prenantes dans le processus budgétaire.	Budget07
Gouvernance	Implication des citoyens	Gouvernance01
	Communication transparente des décisions	Gouvernance02
	Les mécanismes de partage de l'information	Gouvernance03
	L'efficacité des mécanismes de reddition de comptes	Gouvernance04
	L'accès à des informations claires sur les projets	Gouvernance05
	L'efficacité des procédures de contrôle interne.	Gouvernance06
	La transparence des décisions prises	Gouvernance07
	La clarté des programmes de planification stratégique	Gouvernance08
	La responsabilité et la transparence des partenariats	Gouvernance09
	Les études de faisabilités des projets	Gouvernance10
	L'évaluation des programmes stratégiques.	Gouvernance11

Source : Elaboré par les auteurs

Par conséquent, nous pouvons présenter notre modèle de recherche comme suit :

Figure 2 : Modèle conceptuel de recherche



Source : Elaboré par les auteurs

2. Terrain de recherche et aspects méthodologiques

2.1. Terrain de recherche

Pour le présent travail, nous avons choisi, comme un terrain de recherche, les 12 Régions du Maroc régies par la loi organique 111.14. Ces dernières représentent l'un des niveaux de l'organisation territoriale du pays (Régions, Préfectures et Provinces, et Communes), autant que des entités de droit public, disposant de la personnalité morale et de l'autonomie financière et administrative.

Ce choix trouve sa justification dans les éléments suivants :

- Le rôle de prééminence accordé, par la constitution 2011, aux Régions par rapport aux autres collectivités territoriales, sur le volet stratégiques (PDR, SRAT) ;
- L'importance accordée à la gouvernance au niveau de la loi organique 111.14 (Article 243 à 250), notamment au niveau de l'article 250, stipulant que l'Etat doit accompagner les Régions à la mise en place des outils leur permettant d'adopter **des systèmes de gestion modernes, notamment les indicateurs de suivi, de réalisation et de performance, ainsi que les systèmes d'information** ;
- Le nombre des Régions (12 contre 75 Préfectures/Provinces et 1503 Communes) facilite le contact avec la population cible et la collecte de données fiables ;

- La présence de la culture de contrôle au niveau de l'ensemble des Régions du Maroc, à travers l'implantation et la généralisation de la fonction d'audit interne qui représente une fonction voisine et complémentaire du contrôle de gestion.

2.2. Méthodologie de recherche

Pour répondre à notre problématique de recherche, nous avons adopté un paradigme épistémologique positiviste, basé sur une démarche quantitative et un raisonnement hypothéticodéductif.

L'étude sur le terrain a été menée auprès des responsables et auditeurs internes des Régions du Maroc, et ce via un questionnaire formé de 05 axes. Nous avons pu collecter 47 réponses en provenance des 12 Régions, soit un taux de réponse de 100%. Aussi le choix de la population cible nous a permis de garantir une certaine assurance quant à la fiabilité et la crédibilité des réponses.

Le questionnaire est articulé en 50 questions réparties sur 05 axes à savoir :

- Informations générale sur la population cible ;
- Utilisation du tableau de bord au sein des Régions ;
- Adoption d'un Système d'information ;
- Elaboration du budget ;
- Gouvernance des Collectivités Territoriales.

L'échelle adopté pour les questions est celle de Likert de 05 points (« Pas du tout d'accord » à « Tout à fait d'accord ») complété par des questions ouvertes en vue de stimuler davantage de commentaires et de propositions du public répondant.

2.3. Outil d'analyse

Pour analyser notre modèle de recherche, nous avons utilisé le logiciel Smart PLS. En effet, il présente l'avantage d'analyser de différents liens et à différents niveaux entre plusieurs construits exogènes et endogènes. C'est pour cela qu'il est approprié pour notre modèle de recherche.

L'évaluation du modèle par PLS repose sur l'analyse et l'évaluation des deux types de modèles : le modèle de mesure (ou le modèle externe) et le modèle structurel (ou le modèle interne).

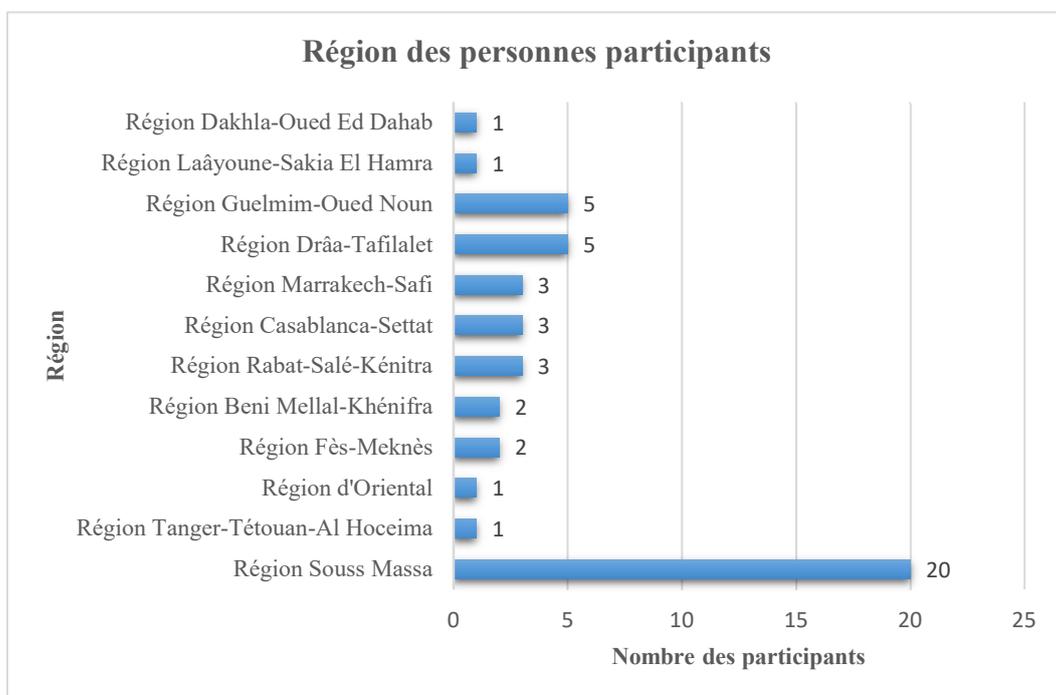
3. Analyse des données et présentation des résultats

3.1. L'analyse descriptive

Les participants à notre étude sont décrits en termes de leur Région, leur poste de responsabilité, leur genre, leur âge, leur niveau d'étude et leur ancienneté.

En effet, les 12 régions du Maroc sont représentées par des responsables et auditeurs internes objets de notre étude. La figure suivante montre le nombre des personnes répondantes à notre questionnaire, réparti par Région, avec un taux de réponse de 42% pour la Région Souss-Massa.

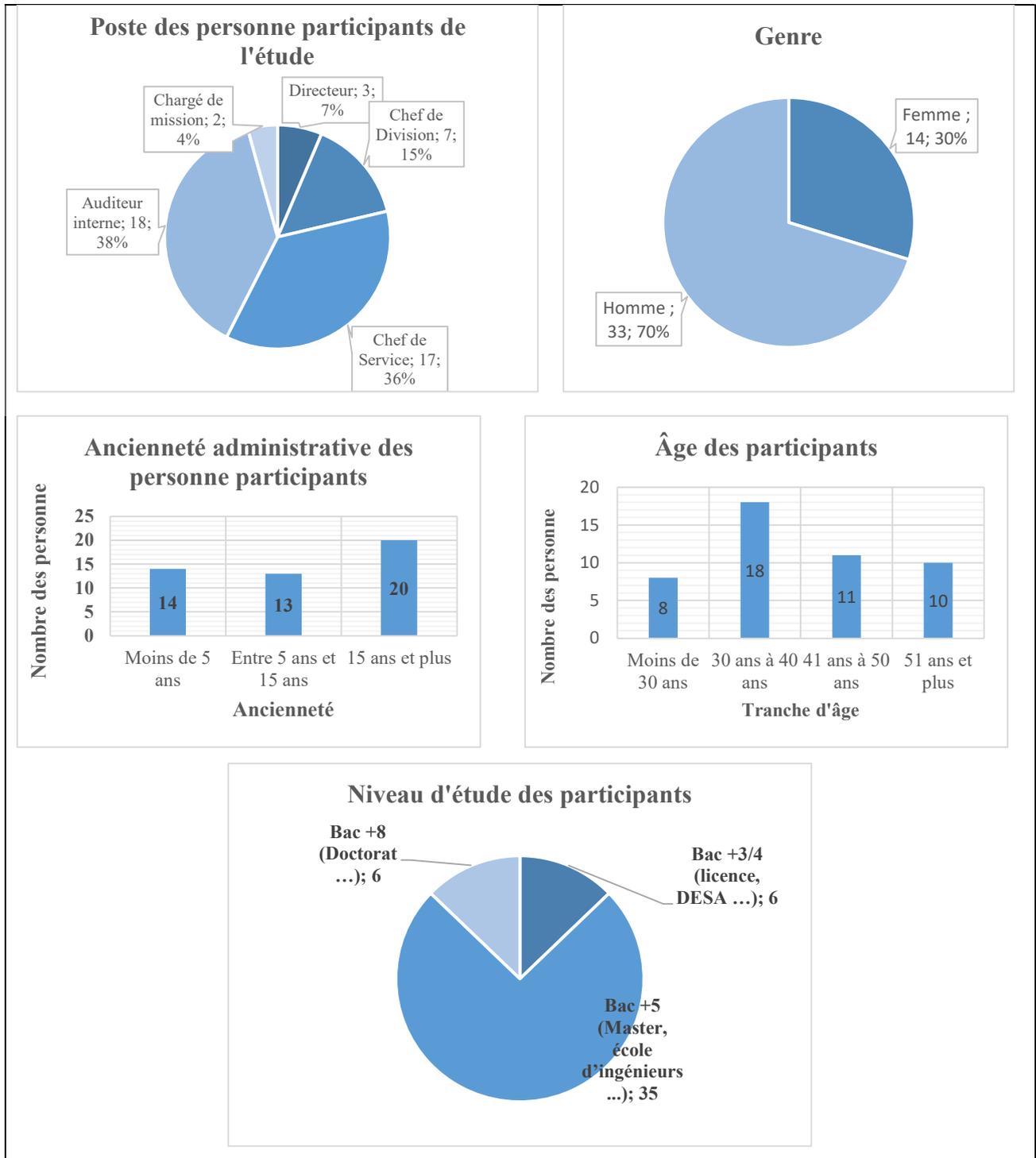
Tableau 5 : Nombre des personnes participants par Région



Source : les auteurs

La figure suivante montre les caractéristiques des personnes qui représentent notre population cible, et ce suivant le poste de responsabilité, le genre, l'ancienneté administrative, l'âge et le niveau d'étude.

Tableau 6 : Caractéristiques des participants selon : le poste de responsabilité, le genre, l'ancienneté administrative, l'âge et le niveau d'étude.



Source : les auteurs

3.2. L'analyse de modèle de recherche

3.2.1. L'analyse du modèle de mesure

Dans le but de vérifier que les données collectées reflètent le plus fidèlement possible la réalité, il est nécessaire de vérifier que les instruments de mesure, adoptés par la présente étude, répondent aux critères de fiabilité et de validité.

Les résultats obtenus montrent que les conditions nécessaires pour garantir la fiabilité des instruments de mesure sont assurées. En effet, l'indicateur de la fiabilité composite et l'indice alpha de Cronbach sont supérieurs au seuil de (0.7) (Tritah & Daoud, 2021), ce qui signifie, clairement, que les résultats sont acceptables.

Tableau 7 : Fiabilité et Validité du construit

Construit	Fiabilité composite	α de Cronbach
Tableau de Bord	0,904	0,88
Système d'information	0,928	0,912
Budget	0,938	0,922
Gouvernance	0,973	0,969

Source : Auteurs

L'évaluation de la validité convergente (l'analyse exploratoire des échelles) est vérifiée par deux paramètres, à savoir : le factor loading (le niveau et la significativité des contributions factorielles- devrait être $> 0,7$) et la moyenne des variances entre le construit et ses mesures (Average Variance Extracted (AVE) qui devrait être supérieur à 0,5) (Tritah & Daoud, 2021).

Les résultats de ces tests enregistrent quelques contributions factorielles inférieures à 0,7 par rapport à certains éléments et doivent faire l'objet d'élimination et ne pas être pris en compte dans notre analyse. Il s'agit de : TDB01, TDB02, TDB03, TDB04, Budget03, Budget04, SI01, SI02 et SI04.

Après la suppression des items en question, nous avons obtenu les résultats suivants :

Tableau 8 : Résultat de la validité convergente du modèle de mesure

Construit	Item	Factor Loading (contributions factorielles)	Average Variance Extracted (AVE)
Tableau de bord prospectif	TDB05	0,923	0,732
	TDB06	0,769	
	TDB07	0,881	
	TDB08	0,827	
	TDB09	0,895	
	TDB10	0,831	
Budget	Budget01	0,921	0,788
	Budget02	0,909	
	Budget05	0,832	
	Budget06	0,904	
	Budget07	0,880	
Système d'Information	SI03	0,710	0,756
	SI05	0,921	
	SI06	0,838	
	SI07	0,899	
	SI08	0,884	
	SI09	0,937	
	SI10	0,877	
Gouvernance	Gouvernance01	0,856	0,767
	Gouvernance02	0,824	
	Gouvernance03	0,799	
	Gouvernance04	0,882	
	Gouvernance05	0,872	
	Gouvernance06	0,946	
	Gouvernance07	0,845	
	Gouvernance08	0,902	
	Gouvernance09	0,903	
	Gouvernance10	0,887	
	Gouvernance11	0,904	

Source : les auteurs

D'après les résultats obtenus dans le tableau ci-dessus, on constate que :

- Les éléments enregistrent des contributions factorielles supérieures au seuil minimum de 0,7 ;
- La variance moyenne extraite de tous les construits dépassent 0,5.

Ce qui prouve la validité des éléments de notre questionnaire. Ainsi, la validité convergente (analysée par la variance moyenne extraite (AVE) et les contributions factorielles) est confirmée.

3.2.2. Analyse et évaluation du modèle structurel

Le modèle structurel inclut toutes les relations entre les construits latents, Il fait référence aux relations de causalité recherchées entre les variables latentes.

• Coefficients de détermination (R^2)

Une estimation de la qualité globale du modèle structurel est assurée en examinant les coefficients de détermination (R^2), qui constitue un indice permettant d'évaluer le pouvoir explicatif de modèle de recherche.

Selon (Tritah & Daoud, 2021), les valeurs que peut prendre (R^2) varient entre 0 et 1.

Selon Croutsche (2002) cité par (Fernandes, 2012), trois seuils du coefficient de détermination R^2 peuvent être pris en compte. Si le R^2 est supérieur à (0,1), le modèle est significatif. S'il est compris entre (0,05) et (0,1), alors le modèle est voisin. Finalement, s'il est inférieur à (0,05), alors le modèle n'est pas significatif.

Par rapport à notre étude, nous avons trouvé que le coefficient de détermination R^2 est de (0,702), soit supérieur à (0,1). Cela signifie que la variable dépendante (la gouvernance territoriale) est expliquée par les variables indépendantes choisies à un niveau de 70%.

• Test des hypothèses de recherche

Pour le test des hypothèses, nous avons utilisé une simulation de type bootstrapping par PLS afin de tester la significativité statistique de chaque coefficient. Le tableau suivant récapitule les résultats statistiques nécessaires pour la validation des hypothèses.

Tableau 9 : Test des hypothèses de recherche

Hypothèses	Relation	Original Sample (O)	T Statistics	Valeurs P	Décision
Hypothèse 1	Budget et Gouvernance Territoriale	0,707	6,365	0,00	Validée
Hypothèse 2	Tableau de bord et Gouvernance Territoriale	0,326	1,977	0,049	Validée
Hypothèse 3	Système d'information et Gouvernance Territoriale	-0,216	1,274	0,203	Non Validée

Source : les auteurs

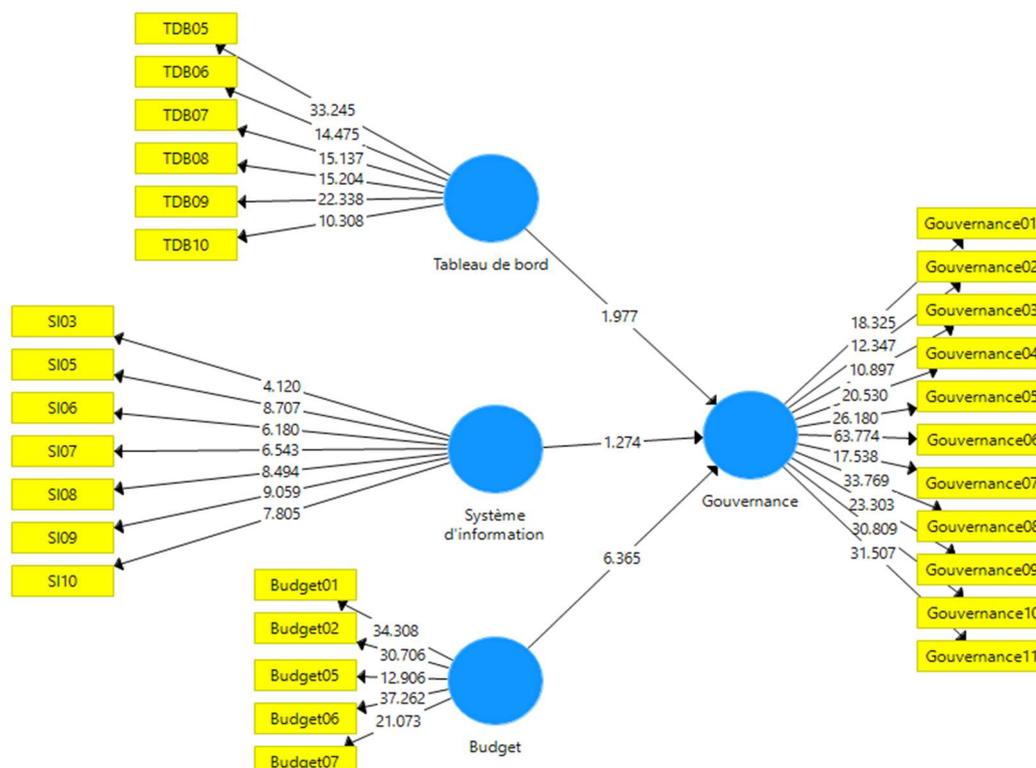
L'analyse des résultats du tableau ci-dessus, fait constater que l'hypothèse 1 et l'hypothèse 2 sont confirmées, tandis que l'hypothèse 3 est rejetée. Il est nécessaire de rappeler que nos hypothèses ont été validées à un niveau de signification (α) de 5%.

Aussi, l'examen de la valeur de T-value pour l'hypothèse 1 est égale (6,365), et pour l'hypothèse 2 est égale (1,977) sont alors supérieures au seuil retenu de 1,96.

Par conséquent, la corrélation entre l'élaboration du budget, l'utilisation du tableau de bord et la variable dépendante (la Gouvernance territoriale) est positive et significative.

Par contre, le rejet de l'hypothèse 3 signifie l'absence d'une relation entre le système d'information et la gouvernance territoriale au niveau de notre population cible (T-value=1,274 < 1,96).

Figure 3 : Bootstrapping Results



Source : Auteurs

• Validité prédictive (Q2) de Stone-Geisser

Le calcul du critère de la validité prédictive par le coefficient Stone-Geisser (q-square) (appelé l'indice de redondance en validation croisée), fait partie des principaux critères d'évaluation du modèle structurel.

Il est calculé par la procédure de blindfolding. Lorsque le coefficient (Q2) est positif, le modèle présente alors une validité prédictive. S'il est proche de 1, le modèle présente une validité prédictive parfaite. Sinon, lorsqu'il est négatif, il y a lieu de constater l'absence de validité prédictive (BENNACEUR & CHAFIK, 2019).

Les résultats de notre travail enregistrent un coefficient (Q2) égale à (0,511), soit une valeur supérieure strictement à 0. Ce qui nous permet, donc, d'avancer que les résultats obtenus ont une pertinence prédictive. Autrement dit, les variables indépendantes objet de notre modèle peuvent prédire la variable dépendante.

4. Discussion des résultats

Les résultats enregistrés permettent d'annoncer que les outils du contrôle de gestion peuvent impacter positivement la gouvernance des Régions. Il existe des relations positives et significatives entre le budget et le tableau de bord d'une part, et la gouvernance territoriale d'autre part. Ces résultats ont donc tendance à confirmer les travaux d'autres auteurs sur des thématiques similaires (DAANOUNE & CHILOUAH, 2018), (ELMOUADDINE, IKHMIM, & ALIJ, 2022), (JAOUHARI , GOUMARI , & JAOUHARI , 2021). Cela veut dire en d'autres termes que plus l'importance accordée à l'élaboration de ces deux outils est considérable, plus on a une bonne gouvernance locale. En fait, la majorité des responsables questionnés estiment que le TdB et le budget restent des outils incontournables pour aboutir à l'implantation d'une bonne gouvernance. Toutefois, certaines difficultés sont rencontrées. S'agissant du budget, bien que l'ensemble des Régions assurent une élaboration et programmation budgétaires dans le respect des textes réglementaires en vigueur, l'exécution du budget rencontre des difficultés liées essentiellement à la dépendance avec d'autres partenaires externes (dans de cadre de partenariat, PDR, contractualisation...). De plus, la communication sur le suivi d'exécution du budget n'est pas assurée d'une manière efficace, en l'absence de système d'information dédiée à la commande publique dans la majorité des Régions. En ce qui concerne le TdB, il est adopté par l'ensemble des gestionnaires des Régions. Cependant, l'utilisation de cet outil reste restreinte, non uniformisée et incomplète. En fait la conception des TdB, le choix des indicateurs de suivi/performance à mettre en place et la dispersion de l'information entre plusieurs acteurs internes (divisions, services,...) et externes (AREP, SDR, partenaires externes,...) rendent l'exploitation de cet outil difficile et inadaptée.

En plus, les résultats d'analyse fournis par notre modèle structurel, font ressortir des liens faibles entre le système d'information et la gouvernance locale. En vue de comprendre et d'expliquer davantage ce résultat, il faudrait peut-être penser à élargir l'échantillon d'étude et prévoir d'autres items afin d'aboutir à des résultats fiables et significatifs. D'autre part le concept de système d'information reste relativement jeune et nouveau au niveau des Régions du Maroc. A l'exception des quelques systèmes d'information institutionnels (Gestion Intégrée des Dépenses – GID- et Gestion Intégrée des Recettes – GIR-...), la plupart des

responsables questionnés expriment des difficultés quant à l'implantation, l'opérationnalisation et l'exploitation d'un SI. Il s'agit essentiellement d'inviter à la fois le ministère de tutelle, les décideurs et les ressources humaines des Régions, à déployer les efforts nécessaires, en vue de mettre en place des systèmes d'information intégrés opérationnels, efficaces et sécurisés.

Conclusion et Perspective

L'objectif de la présente étude, consiste à évaluer la corrélation éventuelle pouvant exister entre les outils de contrôle de gestion d'une part et la gouvernance territoriale d'autre part, au niveau des 12 Régions du Maroc.

Pour se faire, nous avons procédé dans une première partie à mesurer les construits exogènes et endogènes en utilisant les données recueillies, via un questionnaire, auprès de 47 responsables et auditeurs internes répartis sur les 12 Régions du Maroc. Puis, on a procédé à l'aide du logiciel Smart-PLS, à l'analyse du modèle de mesure (Validité et fiabilité des instruments de mesure), afin d'écarter les items n'ayant pas une incidence significative sur notre variables latentes. Ensuite, l'analyse structurelle nous a permis de valider l'hypothèse 1 et l'hypothèse 2 et de rejeter l'hypothèse 3. Les résultats obtenus semblent cohérents avec ceux obtenus par plusieurs auteurs ayant travaillé sur des thématiques similaires. Bien que la majorité de ces auteurs se sont contentés de traiter uniquement le volet théorique de la problématique étudiée.

Nous estimons que la présente étude est nécessaire et importante dans la mesure où elle permet de solliciter les parties prenantes des collectivités territoriales (Ministère de tutelle, décideurs et managers régionaux...) sur la place primordiale des outils de contrôle de gestion en vue de la mise en œuvre d'une bonne gouvernance. D'où le choix d'une population cible de personnes qualifiées à savoir les responsables et les auditeurs internes.

Toutefois, et pour renforcer notre modèle conceptuel, il est préférable d'élargir le champ des variables utilisées en introduisant d'autres outils de contrôle de gestion, en l'occurrence, les systèmes d'incitations et de motivation qui commencent à faire l'objet d'implantation récemment au niveau de quelques Régions de Maroc.

Références

ACGE. (1999). Association du Commonwealth sur la gouvernance des entreprises, Principes de la gouvernance des entreprises dans le Commonwealth.

AMRANI, N., SADIK, M., & HEMMI, M. (2021). Gouvernance des collectivités territoriales au Maroc : une approche prospective à la lumière des expériences internationales. *Alternatives Managériales Economiques*, 3(1).

AOUN, Z., & KASBAOUI, T. (2022). BUDGET ET GOUVERNANCE D'ENTREPRISE : UNE APPROCHE NÉO-INSTITUTIONNELLE. *Alternatives Managériales et Economiques*, 4(3).

Augé, B., & Naro, G. (2011). *Mini-Manuel de contrôle de gestion*. (DUNID, Éd.)

Bal, M., & Jaouhari, L. (2021). Performance des collectivités territoriales : quel mode de pilotage à l'ère du Covid-19 ? *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit (RCCA)*, 5(4).

BENNACEUR, A., & CHAFIK, K. (2019). Les fondements de l'usage des équations structurelles dans les recherches en sciences de gestion : Cas de l'approche PLS. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit(9)*.

Cabane, P. (2018). *Manuel de gouvernance d'entreprise : Les meilleures pratiques pour créer de la valeur* (éd. 2). (Eyrolles, Éd.)

CHEMLAL, M., HAJAR, A., & 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(17)*.

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).

Cliche, P. (2017). *Le budget du Québec : Fondements, contraintes et défis*. Presses de l'Université du Québec.

Commission nationale de gouvernance d'entreprise. (2008). *Code spécifique de bonnes pratiques de gouvernance des PME et entreprises familiales*. Ministère des affaires économiques.

DAANOUNE, 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 (RCCA)(4)*.

Daanoune, R., & Maimouni, S. (2021). Le contrôle de gestion sociale dans les entreprises au Maroc : Pratiques, outils et apport à la performance. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management & Economics*, 2(1).

Dionne-Proulx, J., & Larochelle, G. (2010). Éthique et gouvernance d'entreprise. *Management & Avenir*, 2(32).

ELMOUADDINE, H., IKHMIM, S., & ALIJ, N. (2022). Le contrôle de gestion comme mécanisme de gouvernance dans les collectivités territoriales: Revue de la littérature. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(1).

Fernandes, V. (2012). En quoi l'approche PLS est-elle une méthode a (re)-découvrir pour les chercheurs en management ? *M@n@gement*, 15(1).

Hanafi, A., & El-Marzouki, S. (2021). Les approches théoriques et leur portée explicative des pratiques de contrôle de gestion dans le secteur public. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics (IJAFAME)*, 2(2).

Honorat, P. (2008). *Le budget facile pour les managers : Démarche, indicateurs, tableaux de bord* (éd. 2). (E. d'Organisation, Éd.)

JAOUHARI, L., GOUMARI, S., & JAOUHARI, R. (2021). Outils de contrôle de gestion et performance des collectivités territoriales : Approche théorique. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 2(4).

Legrenzi, C., & Rosé, P. (2020). *Pilotage du SI et de la transformation digitale : Les tableaux de bord de la DSI* (éd. 4). (Dunod, Éd.)

Meier, O., & Schier, G. (2008). Quelles théories et principes d'actions en matière de gouvernance des associations ? *Management & Avenir*, 6(20).

NEJJAR, W. (2016). Gouvernance territoriale, conflits territoriaux : quelles solutions ? *Revue Organisation et Territoire* (2).

RHERIB, N., EL AMILI, O., & ELLIOUA, H. (2021). Utilisations des tableaux de bord de gestion : Analyse descriptive. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 4(2).

TOUMI, S., & KABBAJ, S. (2019). La gouvernance d'entreprise et la petite et moyenne entreprise marocaine : élément de réflexion. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit (RCCA)*(11).

Tritah, S., & Daoud, M. (2021). Les fondements conceptuels et théoriques de la méthode des équations structurelles PLS. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management & Economics*, 2(1).