

Pratiques du contrôle de gestion dans les coopératives agricoles au Maroc : Etude exploratoire sur la région Souss Massa

Mustapha BOUMESKA

*Département Economie – Gestion, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales d'Agadir – Maroc,
Université Ibn Zohr, Agadir, Maroc*

m.boumeska@uiz.ac.ma

Résumé :

Le contrôle de gestion de la coopérative marocaine n'a pas fait la part belle des chercheurs. Cette organisation est pourtant un acteur incontournable de l'Économie Sociale et Solidaire (ESS), aussi bien au Maroc que dans la région Souss Massa. Étudier donc les caractéristiques de cette coopérative sera non seulement l'occasion d'offrir un nouvel éclairage sur ses pratiques de gestion mais aussi sur les déterminants et les caractéristiques de son système de contrôle de gestion. Une revue de la littérature permet de déduire cinq hypothèses sur les facteurs d'influence du système de contrôle de gestion de la coopérative. Testées auprès d'un échantillon de 342 coopératives agricoles de la région Souss Massa, les hypothèses sont vérifiées. Celles-ci montrent que plus la coopérative vieillit, grandit, formalise ses activités, applique une stratégie et utilise les TIC, plus elle aura davantage de dimensions du contrôle de gestion.

N.B. : l'enquête est réalisée dans le cadre d'un projet financé par le Centre National de la Recherche Scientifique et Technique (CNRST).

Mots clés : Contrôle de gestion, Économie sociale et solidaire, Coopérative, Analyse typologique.

I. INTRODUCTION

L'ESS est apparue en France et en Angleterre il y a plus de deux siècles d'aujourd'hui, pour protéger les ouvriers contre le capitalisme industriel et assurer leur alimentation en bien de première nécessité. L'objectif étant de les amener à se regrouper et à améliorer les conditions de leur vie par leurs propres efforts et moyens [1].

Bien que la définition de l'ESS varie selon les spécificités de chaque pays, ses principes de base et ses valeurs font l'objet d'un large consensus. C'est en effet l'ensemble des activités économiques et sociales, organisées dans le cadre de structures formelles ou de groupements indépendants, composés de personnes physiques ou morales, qui poursuivent une finalité d'intérêt collectif et sociétal qui jouissent de l'autonomie de gestion,

d'une démocratie participative et auxquelles l'adhésion est libre.

Le système économique qui s'applique dans le secteur de l'ESS est distinct du capitalisme et du socialisme [2]. C'est ce qui permet d'ailleurs à ce secteur d'être le « troisième pilier sur lequel doit pouvoir reposer une économie équilibrée et inclusive aux côtés du secteur public et du secteur privé » [3]. Il englobe en effet plusieurs organisations comme les mutuelles, les associations, les fondations, les Organisations Non Gouvernementales et les coopératives. Il n'en demeure pas moins que celles-ci constituent les principaux acteurs de ce secteur vu leur nombre et leur taille (2,6 millions de coopératives regroupant 1,2 milliard de membres, soit 1 personne sur 6 dans la planète), vu leur employabilité (10% de la population active mondiale) et vu l'importance de leur activité (génèrent un chiffre d'affaires de 2,1 Billions USD) [4]. Les coopératives nécessitent par conséquent une attention particulière en matière de gestion et plus précisément au niveau du contrôle de gestion.

Au Maroc, les coopératives constituent l'une des structures privilégiées de l'ESS qui sont au nombre de 15.730 et qui emploient 484.124 personnes [5]. Bien que les études montrent que ces organisations accusent un retard technologique, sont en manque de financement, de machines et de locaux et connaissent mal les principes coopératifs, de gestion comptable et financière [6] aucune étude n'a traité des caractéristiques de leur système de contrôle de gestion. Cette recherche se propose donc de jeter un coup d'éclairage sur les caractéristiques du système de contrôle de gestion des coopératives et découvrir leurs déterminants.

II. REVUE DE LITTÉRATURE

La gestion d'une coopérative doit prendre en considération ses particularités. Celle-ci est en effet une organisation où l'homme prime sur le capital, où la propriété est collective et où la gestion est transparente. La coopérative est par ailleurs une organisation où le partage de l'excédent coopératif

est équitable, où aucun parmi les membres ne peut s'approprier individuellement les fruits de l'effort collectif et où ces derniers sont solidaires [7]. C'est ce qui rend, selon la théorie des droits de propriété [8] et de l'agence [9], la coopérative moins performante que l'entreprise [10]. La convergence des règles de gestion des organisations suppose néanmoins que les outils et les pratiques de contrôle de gestion d'une coopérative deviennent similaires, voire identiques, à celles d'une entreprise [10]. Compte tenu donc du rôle du système de contrôle de gestion dans le pilotage de la performance, il est possible que sa mise en place dans la coopérative améliore sa gestion [11, 12]. Et pourtant, les caractéristiques de ce système et les conditions pour son instauration dans la coopérative demeurent méconnues.

Étudier les caractéristiques du système de contrôle de gestion de la coopérative marocaine commence par sa définition. Il n'en reste pas moins que celle-ci devra tenir compte des particularités de la coopérative où le facteur humain, la cohésion et la flexibilité sont des traits saillants. Alors que la définition d'Anthony fait l'objet d'un usage fréquent, celle de Simons paraît plus adaptée aux objectifs de cette recherche. Ce dernier définit le contrôle de gestion comme l'ensemble des « processus et des procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation » [13]. La mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein de la coopérative sera par conséquent favorisée par certains facteurs comme l'existence d'une structure adaptée aux spécificités de l'organisation et d'une instance de prise de décision compétente (décideur), des procédures formalisées et un système d'information fiable.

La structure est « l'ensemble des dispositifs selon lesquels une organisation répartit, coordonne, contrôle ses activités et, au-delà, oriente ou tente d'orienter le comportement de ses membres » [14]. Mintzberg estime toutefois qu'une structure efficace nécessite la cohérence à l'intérieur de l'ensemble des paramètres de conception et des facteurs de contingence [15]. Il montre par ailleurs que ces facteurs qui peuvent être la taille de l'organisation ou son âge influencent la structure de l'organisation dans un premier temps avant d'influer sur son système d'organisation comme c'est le cas du contrôle de gestion.

Ainsi, plus une organisation vieillit, plus les tâches et les comportements se répètent, et plus il sera facile de les formaliser sous forme de procédures. [15]. De même, plus la taille de l'organisation grandit, plus elle a tendance à formaliser ses comportements et à développer sa structure : les tâches se spécialisent, les unités se différencient et l'administration se développe [16].

Par conséquent, plus la coopérative vieillit et grandit, plus ses activités seront formalisées et plus elle sera adaptée pour accueillir un système de contrôle de gestion.

Pour que l'organisation adapte son offre aux besoins du marché, il faut qu'elle utilise la technologie appropriée. Joan Woodward montre par ailleurs que la technologie utilisée dans le système de production détermine les choix de l'organisation [17]. Elle influence aussi, selon Mintzberg, la structure de l'organisation [15] y compris son système de contrôle de gestion. Ainsi, plus la coopérative essaye d'adapter ses produits aux clients, plus elle cherchera à utiliser la technologie appropriée et plus elle aura besoin d'un système de contrôle de gestion.

La coopérative est une consécration de la gouvernance participative. Celle-ci est un mode de gouvernance où le salarié est à la fois le travailleur coopérateur, l'actionnaire et le décideur [10]. Cela dit, les coopérateurs doivent élire au moins un dirigeant, voire un conseil d'administration, qui se charge de la gestion de la coopérative. Le décideur se trouve ainsi dans l'obligation d'arbitrer entre l'intérêt individuel de ses électeurs et l'intérêt collectif : celui de la coopérative. La prise de décision par ce dernier nécessite pourtant une certaine rigueur. Elle requiert aussi et une information complète pour convaincre l'assemblée générale. Or, le contrôle de gestion est un système d'information et d'aide à la prise de décision. Le dirigeant de la coopérative aura donc besoin de ce système pour prendre des décisions adéquates et convaincre les coopérateurs.

Toutes les décisions prises par les dirigeants supposent qu'ils possèdent une information issue d'un système d'information fiable.

Selon la théorie Z il est possible de considérer la coopérative comme une organisation où tous les membres participent à la prise de décision et communiquent de façon permanente [18]. Cette forme d'organisation est considérée comme source de performance au vu des travaux d'Ouchi qui sont complétés par ceux de Peters et Waterman [19]. En effet, dans leur ouvrage « Le prix de l'excellence » ces auteurs édictent « 8 leviers de la performance à savoir : privilégier l'action, rester à l'écoute, favoriser l'autonomie et l'innovation, asseoir la productivité sur la motivation du personnel, se mobiliser autour des valeurs clés, préserver une structure simple, allier souplesse et rigueur et s'en tenir à ce que l'on sait faire » [20]. Ce mode d'organisation qui est source de performance est basé sur la communication qui nécessite une circulation rapide de l'information entre les dirigeants, d'une part, et entre les dirigeants et l'ensemble des coopérateurs d'autre part [10]. Or, le contrôle de gestion est un système d'information à la fois fiable et facilement utilisable. En quête de performance, la coopérative aura donc besoin de ce

système pour consolider la cohésion entre les membres et favoriser leur coopération et leur communication.

La circulation de l'information suppose une configuration organisationnelle bien définie. Pour chaque configuration il faudra par ailleurs une stratégie adaptée. La stratégie influence donc la configuration et la circulation de l'information au sein de l'organisation. Miller distingue trois configurations d'organisation à savoir l'organisation adaptative, entrepreneuriale et bureaucratique [21]. Suite aux travaux de cet auteur, des chercheurs ont associé une stratégie à chaque forme de configuration. Ainsi, à l'organisation adaptative est associée une stratégie formalisée, à l'organisation entrepreneuriale correspond une stratégie intuitive et pour l'organisation bureaucratique une stratégie unique formalisée dans le passé [22]. Du moment où la coopérative adopte une stratégie claire et bien définie, elle aura une certaine configuration qui influencera la circulation de l'information entre ses membres. Vu donc que le contrôle de gestion est un pourvoyeur d'information au sein de l'organisation, il sera nécessaire dès lors que la coopérative met en place une stratégie.

Le système de contrôle de gestion devient important aussi bien pour la coopérative que pour l'entreprise à mesure que leurs modes de gestion convergent. Une coopérative dont l'âge (H1) et la taille (H2) augmentent, qui formalisent davantage ses activités (H3) et utilise les TIC (H4) et qui adopte une stratégie concurrentielle (H5) aura tendance à avoir plusieurs dimensions du système de contrôle de gestion.

III. METHODOLOGIE

Cette recherche développe 5 hypothèses qui prédisent les déterminants du système de contrôle de gestion dans la coopérative. Ces hypothèses sont testées auprès d'un échantillon de coopératives agricoles de la région Souss Massa (A), par une méthode descriptive (B).

A. Choix de l'échantillon

La région Souss Massa compte environ 2.704.000 habitants et contribue à plus de 7% du produit intérieur brut du Maroc. S'étalant sur une superficie de 53.789 Km², cette région abrite plus de 1500 coopératives, qui opèrent, pour la plupart, dans le secteur agricole. La prééminence de cette forme d'organisations et leur importance dans le tissu socioéconomique de cette région a amené le Centre National de la Recherche Scientifique et Technique (CNRST) à financer un projet qui étudie leurs caractéristiques. Ce projet, présenté par des chercheurs de l'université Ibn Zohr d'Agadir, s'intitule « Entrepreneuriat collectif vecteur de développement durable : Cas des coopératives de la région Souss Massa ». C'est donc grâce au

financement de cet organisme que les données employées dans cette étude ont été collectées par un questionnaire administré auprès de coopératives établies dans la région Souss Massa. Une équipe d'enquêteurs constituée de doctorants et d'étudiants de Master a été formée pour cette fin, et a été supervisée par des enseignants chercheurs, membres de l'équipe, tout au long de la période de collecte d'informations.

Le questionnaire utilisé pour collecter les données porte sur 4 axes. Le premier axe est consacré à l'identification de la coopérative. Il contient des questions sur la taille, l'âge et le mode de prise de décision adoptée dans la coopérative ainsi que sur son appartenance à un groupe et son organigramme. Le deuxième axe s'intéresse à la gestion et le fonctionnement de la coopérative, notamment, les organes de gestion et de contrôle, le système d'information, la gestion des ressources humaines, la gestion financière, la gestion commerciale et la gestion du stock et de production. Le troisième axe traite l'environnement juridique et socio-économique de la coopérative. Et le dernier axe traite l'impact des politiques de développement sur les coopératives. Les questions qui traitent le contrôle de gestion sont au nombre de 20 questions. Celles-ci permettent de connaître si la coopérative tient une comptabilité analytique, si elle utilise des TIC et le cas échéant un logiciel de gestion, si son mode de gestion est formalisé et si elle applique une stratégie orientée vers la veille concurrentielle et technologique. Ces dimensions constituent en effet des variables ou des critères qui permettront de tester des hypothèses de recherche.

L'échantillon auprès duquel cette recherche est menée se compose de coopératives agricoles de la région Souss Massa – Maroc. Celles-ci sont sélectionnées par la méthode des quotas qui s'emploie davantage dans les études visant à généraliser les résultats [23]. Adopter cette méthode d'échantillonnage nécessite une base de sondage et c'est la base de données de l'ODCO (Office de développement et de la Coopération), complétée par celles des différentes préfectures de la région qui ont permis de prendre en compte cette condition. De la base de sondage il a été possible de déterminer la taille de la population totale des coopératives agricoles de la région Souss Massa qui atteint 1088 entités. C'est en effet l'équivalent de 71% de coopératives de cette région. La méthode de calcul de la taille d'échantillon a indiqué qu'il est nécessaire d'avoir au moins 330 observations [24]. La collecte des données est par conséquent arrêtée au moment où le nombre de questionnaires exploitables a atteint 342.

TABLEAU I
STRUCTURE DE L'ÉCHANTILLON

Province	Effectif	Pourcentage
Agadir Ida Outanane	33	9,6 %
Inzegane Ait Melloul	17	5,0 %
Tiznit	65	19,0 %

Chtouka Ait Baha	78	22,8 %
Taroudant	90	26,3 %
Tata	59	17,3 %
Total	342	100,0 %

B. Méthodes

Bien que la taille de l'échantillon des coopératives enquêtées dans cette recherche autorise de tester les hypothèses par une méthode explicative comme la régression multiple, la nature de variables employées ne le permet pas. Ce sont en effet des variables binaires pour leur majorité d'autant plus que la variable à expliquer contient plusieurs dimensions. Il est néanmoins possible d'employer l'analyse typologique qui est non seulement justifiée par l'objectif de dégager une taxonomie de coopératives, mais aussi par le nombre important de variables et de leur nature binaire.

Comparée à d'autres méthodes descriptives, la méthode typologique fait appel à la régression linéaire, à la corrélation simple et à l'analyse de la variance. Elle est par ailleurs conduite en deux étapes où la première consiste à détecter les segments homogènes de coopératives et la seconde sert à déterminer si les critères de segmentation varient de façon statistiquement significative d'un segment à l'autre. Ceux-ci correspondent aux dimensions du système de contrôle de gestion et aux caractéristiques de la coopérative comme le montre le tableau n°II.

TABLEAU II
SYNTHESE DES VARIABLES POUR LE TEST DES HYPOTHESES DE RECHERCHE

Concept	Dimension	Variable	Echelle de mesure
Système de contrôle de gestion	Système comptable	Comptabilité générale	Non : 0 ; Oui : 1
		Comptabilité analytique	Non : 0 ; Oui : 1
	TIC	Logiciel de gestion	Non : 0 ; Oui : 1
		Ordinateurs	Non : 0 ; Oui : 1
		Internet	Non : 0 ; Oui : 1
Formalisation	Formalisation des tâches	Organigramme	Non : 0 ; Oui : 1
		Manuel de procédures	Non : 0 ; Oui : 1
Mode de gouvernance	Prise de décision	Autorité de décision et de contrôle	Gérant : 0 ; Conseil d'administration : 1
Taille	Taille de la coopérative	Nombre d'adhérents	[0 – 1000]
Expérience	Âge de la coopérative	Nombre d'années depuis la création	[1 – 100]
Stratégie	Stratégie de coût	Veille à la maîtrise des coûts	Non : 0 ; Oui : 1
	Stratégie de différenciation	Veille aux besoins des clients	Non : 0 ; Oui : 1
	Stratégie	Veille aux	Non : 0 ;

Concept	Dimension	Variable	Echelle de mesure
	d'innovation	évolutions technologiques	Oui : 1

La première étape de l'analyse typologique se réalise en deux temps. Il s'agira premièrement d'agréger des coopératives semblables au niveau de leurs caractéristiques au sein d'un même segment. Deux coopératives font par exemple partie du même segment si elles ont un système comptable, utilisent des TIC, formalisent leur tâche, appliquent des stratégies similaires. Le nombre d'adhérents à ces coopératives sera par ailleurs presque le même et celles-ci auraient le même nombre d'années d'existence. L'intégration d'une nouvelle coopérative à ce segment se basera sur l'écart au carré entre la valeur qui mesure l'une parmi ses caractéristiques et la valeur moyenne de celle-ci dans le segment. Seules donc les coopératives pour qui la somme des écarts au carré correspondant aux critères de segmentation sont minimum, feront partie du même segment.

L'analyse typologique consiste dans un second temps à agréger des groupes homogènes de coopératives, et c'est ce qui est communément connu sous l'appellation de classification hiérarchique ascendante. L'agrégation de deux segments se base le cas échéant sur la méthode de Wald qui consiste à minimiser la variance au sein des groupes agrégés par rapport aux autres groupes.

La seconde étape de l'analyse typologique, intitulée méthode des nuées dynamiques, vérifie par l'outil de l'optimisation par estimateur du maximum de vraisemblance. Si en effet la première étape permet de déterminer graphiquement le nombre de segments à prendre en considération, les nuées dynamiques sera le moyen pour confirmer ce choix et dans le cas contraire l'ajuster.

Les nuées dynamiques offriront par ailleurs la possibilité de déterminer les caractéristiques des coopératives qui sont effectivement associées à celles du système de contrôle de gestion.

IV. PRESENTATION ET ANALYSE DES RESULTATS

A. Caractéristiques de l'échantillon

L'échantillon est constitué 342 coopératives agricoles dont 33% féminines, 17% masculines et 50% mixtes. Elles interviennent généralement dans les produits d'Argan (37%), l'apiculture (24%), les dattes (10%), l'Élevage (6%) et le Couscous (5%). Cependant, le caractère de ces activités est, en quasi-totalité, saisonnier (98%).

TABLEAU III
ANNEE DE CREATION DES COOPERATIVES

Année de création	Fréquence	Pourcentage
<= 2000	31	9,2 %
2001 – 2005	32	9,5 %
2006 – 2010	65	19,3 %

2011 – 2015	123	36,5 %
2016+	86	25,5 %
Total	337	100 %
Manquant	5	
Total	342	

Les coopératives de l'échantillon sont relativement jeunes. La création a connu une expansion à partir de 2006 (81,3%). Cette année coïncide avec le lancement de l'Initiative Nationale du Développement Humain (INDH) en 18 Mai 2005.

TABLEAU IV
NOMBRE DE COOPERATEURS

Effectif	Fréquence	Pourcentage
< 7	43	13,1 %
7 – 20	177	54,1 %
21 – 40	59	18,0 %
41 – 60	13	4,0 %
61 – 80	10	3,1 %
81 – 90	3	,9 %
91 – 100	4	1,2 %
101+	18	5,5 %
Total	327	100,0 %
Manquant	15	
Total	342	

Une grande partie des coopératives agricoles de l'échantillon sont de petite et moyenne taille (89,2%) dont l'effectif (le nombre d'adhérents) ne dépasse pas 60 coopérateurs.

B. Analyse des résultats

Basée sur la distance euclidienne, la classification hiérarchique montre qu'il est possible de dégager dans un premier temps 6 segments distincts de coopératives. Cela dit, quatre parmi les segments dégagés ne diffèrent pas notablement les uns des autres que ce soit au niveau de la taille, de l'âge et des orientations stratégiques des coopératives qui lui appartiennent qu'au sur le plan de celle de leur système de contrôle de gestion. La méthode de Wald met par ailleurs en évidence qu'il est possible de considérer trois segments distincts de coopératives. C'est ce que confirment les résultats de la méthode des nuées dynamiques encore qu'elle ne permet de retenir que quelques critères de segmentation. Le tableau n°V offre une synthèse des résultats des deux méthodes de segmentation.

TABLEAU V
SYNTHESE DES RESULTATS DES DEUX METHODES DE SEGMENTATION

		Segment 1	Segment 2	Segment 3	Fisher
TIC	Logiciel de gestion	Oui	Oui	Non	21,91**
	Ordinateurs	Oui	Oui	Non	8,21**
	Internet	Oui	Oui	Non	13**

Formalisation	Manuel de procédures	Oui	Oui	Non	2,91*
Taille	Nombre d'adhérents	574	112	15	1248,608**
Expérience	Nombre d'années depuis la création	28	20	6	38,11**
Stratégie	Veille aux évolutions technologiques	Oui	Oui	Non	3,91*

** : significatif au seuil de 1% ; * : significatif au seuil de 5%

Les résultats de l'analyse typologique indiquent que l'un des trois segments dégagés contient des entités de grande taille. Ce sont en effet des coopératives auxquelles adhèrent en moyenne 574 coopérateurs. Ces coopératives existent par ailleurs depuis en moyenne une trentaine d'années, adoptent une stratégie concurrentielle basée sur les nouvelles technologies et c'est ce qui explique d'ailleurs leur utilisation des TIC comme les logiciels de gestion, les ordinateurs et Internet. Ces coopératives qui formalisent les tâches qu'elles ont à faire quotidiennement dans un manuel de procédure, ont certaines dimensions du système de contrôle de gestion comme les logiciels de gestion. Ces spécificités qui caractérisent le segment des coopératives de grande taille s'identifient aussi dans le segment des coopératives de taille moyenne. Il suffit en effet à la coopérative d'avoir en moyenne une centaine d'adhérents pour qu'elle adopte une stratégie concurrentielle similaire à celle de la grande coopérative et pour qu'elle met en place les principales dimensions du système de contrôle de gestion. Celles-ci sont par contre inobservables dans le segment des coopératives de taille réduite et créées depuis moins d'une décennie. N'ayant pas de stratégie concurrentielle, ni de manuel de procédure, ces entités auxquelles adhèrent en moyenne 15 coopérateurs ne possèdent ni logiciel de gestion ni même d'ordinateur pour se connecter à internet. L'augmentation de l'âge et de la taille de la coopérative, son adoption d'une stratégie de veille technologique et la formalisation de ses activités sont des facteurs qui expliquent donc son adoption d'un système de contrôle de gestion.

V. CONCLUSION

La coopérative agricole de la région Souss Massa compte un nombre réduit d'adhérents comme c'est le cas d'une petite entreprise. Jeune et à activité saisonnière, cette coopérative promeut la valorisation des produits de terroir par la

réalisation des produits d'argan, l'apiculture, l'élevage et la culture de divers fruits et légumes. Malgré toutefois son importance dans le tissu économique et social de la région, la coopérative n'a fait l'objet que de quelques études empiriques. Celles-ci ont révélé que cette entité est en manque de moyens et accuse un retard important au niveau de la gestion. Amener donc la coopérative de la région Souss Massa à adopter un mode de gestion similaire à celui d'une entreprise pourrait améliorer sa rentabilité et la rendre plus performante. Vu que le système de contrôle de gestion est un outil de performance organisationnelle, sa mise en place au sein de cette coopérative devrait améliorer sa gestion. Il a fallu cependant connaître les caractéristiques de cette coopérative et celle de son système de contrôle de gestion. Cette recherche avait par conséquent pour objectif de déterminer les facteurs nécessaires à la mise en place de ce système au sein de la coopérative. Cinq hypothèses ont été par la suite développées sur la base d'une revue de littérature consacrée aux facteurs d'influence du système de contrôle de gestion, et sont testées auprès d'un échantillon de 342 coopératives agricoles de la région Souss Massa par la méthode de la classification hiérarchique. Celle-ci a révélé qu'il est possible de détecter une typologie de coopératives où coexistent trois segments distincts. Le premier et le second segment se composent de coopératives de taille grande et moyenne, créée depuis au moins une décennie et qui procède à la formalisation de leurs activités, à la mise en place d'une stratégie concurrentielle et à l'utilisation des TIC. Ce sont en effet ces coopératives qui possèdent quelques dimensions du système de contrôle de gestion. Le troisième segment est constitué de coopératives qui ont une taille réduite, qui sont créées depuis moins d'une décennie, qui n'appliquent ni de stratégie claire, ni de formalisation des tâches et qui n'emploient pas les TIC. Ce sont en fait les coopératives où les dimensions du contrôle de gestion sont absentes.

REFERENCES

- [1]. Parodi, M., *L'économie sociale et solidaire, une alternative à l'économie "Capitaliste"?* Revue Internationale de l'Economie Sociale - RECMA, 2008.
- [2]. Espagne, F., *Sur l'économie sociale et solidaire.* Revue Internationale de l'Economie Sociale - RECMA, 2002. N° 286: p. pp. 13-22.
- [3]. CESE, *Economie Sociale et Solidaire : Un levier pour une croissance inclusive.* 2015, Conseil Economique, Social et Environnemental.
- [4]. I.C.A. Alliance Coopérative Internationale : *Chiffres à l'appui.* 2018 [cited 2018 06/03/2018]; Available from: <https://ica.coop/fr/node/10663>.
- [5]. ODCO. *Satistiques de l'Office de Développement de la Coopération.* 2014 [cited 2017 01/09/2017].
- [6]. Benmahane, M. et D. Rabhi, *Les coopératives marocaines : Quels outils de gestion pour une meilleure performance ?* International Journal of Innovation and Applied Studies, 2015. Vol. 11(n°3): p. pp. 615-622.
- [7]. SADI, N.-E. et F. MOULIN, *Gouvernance coopérative : un éclairage théorique.* Revue internationale de l'économie sociale, 2014(Numéro 333): p. pp. 43–58.
- [8]. Alchian, A. et H. Demsetz, *Production, Information Costs and Economic Organization.* American Economic Review, 1972. Vol. 62(5): p. pp. 777 - 795.
- [9]. Jensen, M. et W. Meckling, *Agency costs and the theory of the firm.* Journal of Financial Economics, 1976. Vol. 3: p. pp. 305 - 360.
- [10]. Maurel, C., *Les caractéristiques du contrôle de gestion au sein des sociétés coopératives de production.* COMPTABILITÉ – CONTRÔLE – AUDIT 2008. Vol. 2(Tome 14): p. pp. 155 - 172.
- [11]. Anthony, R.N., *Planning and Control System : a Framework for Analysis.* Harvard University, 1965.
- [12]. Alazard, C. et S. Separi, *DCG 11, Contrôle de gestion : Manuel et Applications, 2ème édition.* 2010, Paris: Dunod. 735.
- [13]. Simons, R., *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal.* 1995, Boston: Harvard Business School Press.
- [14]. Boyer, L. et N. Equibey, *Organisation - Théories et applications, 2ème édition.* 2003, Paris: Éditions d'Organisation. 461
- [15]. Mintzberg, H., *Structure et dynamique des organisations.* Références: Ed. d'Organisation. 1982, Paris: Editions d'Organisation. 434.
- [16]. Désiré-Luciani, M.-N., et al., *Le grand livre du contrôle de gestion.* 2013, Paris: Editions Eyrolles. 587.
- [17]. Aim, R., *L'essentiel de la théorie des organisation, 5ème édition.* 2012, Paris: Gualino lextenso éditions. 142.
- [18]. Ouchi, W., *Theory Z : How American Business Can Meet the Japanese Challenge.* Business Horizons, 1981. Vol. 24(6): p. pp. 82-83.
- [19]. Peters, T. et R. Waterman, *In Search of Excellence.* 1982, New York: Harper & Row.
- [20]. Homri, S., *Culture de l'organisation: Quel impact pour la gestion des connaissances? Spécialité Info Com,* 2012.
- [21]. Miller, D., *Strategy Making in Context : Some Empirical Archetypes.* McGill University Working Paper, 1975.
- [22]. Gordon, L.A. et D. Miller, *A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems.* Accounting, Organisations and Society 1976: p. pp. 59-70.
- [23]. Gavard-Perret, M.-L., et al., *Méthodologie de la recherche, Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion.* 2008, Paris: Pearson Education.
- [24]. Durand, C. *L'échantillon, combien d'unités doit-on prendre? Le 16/04/2016,* 2009.