

Étude de l'émergence de la fonction contrôle de gestion dans les grandes entreprises industrielles Marocaines

Study of the emergence of the management control function in large Moroccan industrial companies

Sarra MRANI ZENTAR

Professeur Habilité

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales- Settat

Université HASSAN PREMIER

Laboratoire de Recherche en Sciences de gestion et Management des Affaires -MARC

Mranizentar.sarra2@gmail.com

Date de soumission : 30/10/2019

Date d'acceptation : 10/12/2019

MRANI ZENTAR S. (2019) « Étude de l'émergence de la fonction contrôle de gestion dans les grandes entreprises industrielles Marocaines », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro12 : Mars 2020 / Volume 4 : numéro 3 » pp : 845 - 859

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3605662>

Résumé

La fonction contrôle de gestion a fait l'objet, depuis une dizaine d'années, de nombreuses contributions scientifiques. Après deux ans, Lambert et Sponem ont déterminé les quatre idéaux types de la fonction contrôle de gestion à partir de deux cadres théoriques anglo-saxonne et francophone. L'objectif de notre article consiste à adopter leur typologie, mais qui va être appliquée cette fois-ci dans un autre contexte arabo-musulman en analysant les différents facteurs déterminants qui influencent l'évolution de cette fonction dans le temps.

Mots clés : Fonction contrôle de gestion ; Facteurs institutionnels ; Facteurs socio-culturels ; Missions des contrôleurs de gestion

Abstract

Since about ten of years, the management control function was the object of numerous scientific contributions. After two years, Lambert and Sponem determined four ideal types of the management control function from two theoretical frames (executives) Anglo-Saxon and French-speaking. We adopted their typology but which is going to be this time applied in another Arab-Muslim context by analyzing the various determining factors which influence the evolution of this function in time.

Keywords: the management control function ; institutional factors ; factors sociocultural ; missions of the management controlle

Introduction

Aujourd'hui, dans un marché mondialisé, les entreprises se trouvent de plus en plus face aux différents changements de l'environnement. Afin de pérenniser leurs existences, elles seront obligées de s'adapter et d'adopter de nouvelles pratiques de gestion. Dans cette optique, la mise en place d'une fonction contrôle de gestion paraît essentielle. Une fonction qui représente un gage pour assister au mieux l'entreprise dans la réalisation de l'ensemble de ses objectifs aussi bien opérationnels que stratégiques fixés par le top management. C'est une fonction transversale pour l'ensemble des activités de l'entreprise. Étant connaisseur de la vision générale de l'organisation et de sa stratégie, le contrôleur de gestion devient alors un consultant interne qui s'assure que la tête et les pieds de l'entreprise marchent dans la même direction à travers un ensemble de techniques comme le processus budgétaire, l'analyse des écarts, etc. Ceci nous confirme l'existence d'une fonction transversale pour l'ensemble des activités de l'entreprise. Le contrôleur de gestion fournit une assistance à la direction générale afin d'autoriser l'utilisation des ressources humaines ou techniques. Vu ses connaissances de la vision générale de l'organisation et sa stratégie, le contrôleur de gestion devient un consultant interne. La fonction de contrôleur de gestion a fait l'objet, depuis une dizaine d'années, de nombreuses contributions scientifiques. À ce stade, Bolleker (2010) a constaté qu'il y a deux tendances : l'une à dominante structuro-fonctionnaliste qui appréhende le contrôle comme des dispositifs déterminés par des forces naturelles ou de simples applications uniques. Elle prend en compte le contrôleur de gestion comme étant un individu qui appuie et intègre des contraintes environnementales et organisationnelles pour l'exercice de sa fonction. L'autre se positionne dans une démarche interprétative où le but est d'analyser les réalités sociales des contrôleurs et la manière dont elles sont socialement construites et négociées (Hopper & Powel, 1985). Sponem & Lambert (2009) définissent à leurs tours la fonction de contrôle de gestion comme suit : « la fonction du contrôle de gestion est entendue comme étant un département ou un service au sein l'organisation, est constituée de l'ensemble des contrôleurs de gestion ». Dans ce contexte, notre question principale de la recherche a été formulée ainsi : « Quelle est l'influence des facteurs institutionnels sur les configurations de la fonction contrôle de gestion dans les entreprises industrielles marocaines ? » Notre question principale de la recherche a été déclinée à des sous-questions de recherche : Quels sont les facteurs d'émergence de la fonction contrôle de gestion au sein des grandes entreprises industrielles au Maroc? Et Quelles sont et comment les facteurs socioculturels influencent-ils le développement et la mise en œuvre de la fonction contrôle de gestion au sein des grandes

entreprises industrielles au Maroc ? L'objectif de cet article consiste à cerner les contours de la fonction contrôle de gestion dans les grandes entreprises, afin de dégager le paradigme dominant sur lequel va s'appuyer cette étude. Pour ce faire, dans une première section nous allons approfondir les notions de ladite fonction, en essayant de la caractériser par rapport au cadre théorique de (Sponem & Lambert, 2009). Dans une seconde section, nous allons exposer les trois façons existantes pour déterminer les facteurs d'émergence de la fonction contrôle de gestion. Toutefois, vu les limites de l'approche contingente, nous allons nous baser uniquement sur une seule façon. Parallèlement, nous allons présenter le cadre socioculturel marocain qui affecte l'évolution de la fonction contrôle de gestion.

1. ÉTAT DE L'ART DE LA FONCTION CONTRÔLE DE GESTION

Dans un premier temps, la littérature suggère un état de l'art des contributions apportées par la littérature sur les rôles et les missions confiées aux contrôleurs de gestion, ainsi que le passage du rôle de contrôleur de gestion à la fonction du contrôle de gestion. En second temps, une présentation du contexte de la fonction contrôle de gestion et une synthèse de la revue de la littérature, précéderont la typologie de la fonction contrôle de gestion proposée par (Sponem & Lambert, 2009).

1.1.SYNTHÈSE DE LA REVUE DE LA LITTÉRATURE SUR LES RÔLES ET LES MISSIONS DES CONTRÔLEURS DE GESTION

La majorité des publications qui portent sur le rôle des contrôleurs de gestion depuis une soixantaine d'années sont très hétérogènes (Bolleker, 2007). Le contrôleur de gestion a comme mission de donner à la fois des conseils aux décideurs et aussi une assistance méthodologique dans l'utilisation des outils de contrôle. Launois (1970) témoigne que le rôle du contrôleur de gestion est assimilé à celui d'un conseiller dont il annonce que la fonction du contrôleur de gestion peut être confondue avec celle de conseiller de gestion externe : « la similitude des tâches permet pratiquement de confondre le rôle des deux personnages » (1970, P3). La deuxième mission des contrôleurs de gestion est de coordonner horizontalement et verticalement. Bolleker (2007) déclare que les contrôleurs de gestion sont effectivement des personnes en prise directe avec les cadres, qui renforcent la volonté de personnalisation et de particularisation du contrôle de gestion. Ainsi, il témoigne que: « les contrôleurs de gestion jouent un rôle de communication, de persuasion, d'appui et de conseil auprès de chacun des cadres de l'organisation. En même temps, ils s'assurent pour le compte de la direction générale que les efforts individuels sont orientés dans le sens de l'entreprise ». Tandis que

pour la mission horizontale, elle se résume par la mise en relation des différents membres de l'organisation et les centres. Enfin, la dernière mission des contrôleurs de gestion est d'animer le changement, d'analyser et de conseiller. Finalement, la mise en œuvre de nouveaux outils de pilotage leur confère un rôle réactif dans le changement lorsqu'il s'agit des modifications au niveau de la représentation de l'organisation.

1.2. CADRAGE THÉORIQUE DE LA FONCTION CONTRÔLE DE GESTION

La compréhension du rôle de la fonction contrôle de gestion nécessite alors une analyse majeure de ce que font les contrôleurs de gestion. La littérature analyse la variété des responsabilités du contrôleur de gestion sous trois axes : l'étude des responsabilités du directeur du contrôle de gestion, les tâches attribuées aux contrôleurs de gestion et les différents rôles qui lui sont affectés : ces rôles peuvent être analysés en termes d'autorité et de client. Pour le premier axe, il faut noter que les considérations relatives aux formations, au contexte socio-économique de l'émergence de la fonction contrôle de gestion, au modèle culturel de gestion des entreprises ne sont pas en conséquence sur la conception française (Lambert, 2005). Le problème réel réside dans la complexité à comprendre la place réelle qu'occupe le contrôle de gestion dans l'organisation. Selon Bouquin (2001), la fonction contrôle de gestion peut n'avoir aucun service sous la responsabilité où en diriger de nombreux, il insiste sur l'ambiguïté que génèrent les périmètres de responsabilités. En conséquence, il y a une confusion majeure entre les services liés à la fonction contrôle de gestion et les responsabilités individuelles du contrôleur de gestion. Ces responsabilités relèvent probablement d'une vision assez stricte du contrôle de gestion, tandis que la fonction peut contrôler un nombre important des services. En second axe, on constate l'existence de plusieurs définitions de poste pour les contrôleurs de gestion par la DFCG (non daté)¹. Sponem & Lambert (2009) ont réalisé une étude préliminaire composée de 22 entretiens dont les résultats de cette étude ont permis de proposer une première diversité des postes de contrôleur de gestion à savoir : les contrôleurs de gestion centraux, qui sont au siège et qui sont les plus isolés de l'activité opérationnelle, aux contrôleurs de gestion opérationnels, qui sont décentralisés et totalement immergés dans l'activité (Lambert, 2005). L'identification des rôles effectifs remplis par la fonction contrôle de gestion au sein de l'organisation suppose donc d'accorder une attention particulière aux contrôleurs de gestion décentralisés. L'étude de leur activité apparaît comme essentielle afin de comprendre la variété des rôles attribués à la

¹ Souvent entendue, APEC (1996) résume les activités du contrôleur de gestion en quatre points : la prévision budgétaire, l'analyse des écarts, le reporting et la mise au point pour définir les procédures.

fonction contrôle de gestion dans son ensemble au sein de l'organisation. Lambert & Sponem (2009) ont proposé une typologie de la fonction contrôle de gestion en se basant sur douze études de casé dans dix industries différentes (Cosmétique et luxe, Hygiène et soin, agroalimentaire, Equipementiers automobiles, constructeurs automobiles, industrie pharmaceutique). Ils ont choisi un ensemble des business units qui appartiennent à de grandes entreprises multinationales performantes soit en termes de rentabilité, de pérennité ou de compétitivité. L'objectif principal de cette étude est de déterminer les idéaux types des fonctions contrôle de gestion. Les résultats ont permis de proposer quatre idéaux types des fonctions contrôle de gestion à savoir : partenaire, Discrète, Garde-fou, et omnipotente². Dans notre travail, nous allons analyser l'impact des facteurs déterminants sur l'évolution de cette fonction dans un contexte marocain arabo-musulman. Le Maroc, pays arabo-musulman, est caractérisé par la diversité de ses cultures, la particularité de son management et la spécificité de ses variables économiques, technologiques et institutionnelles qui structurent ses valeurs fondamentales. La mise en œuvre de ces valeurs dans une perspective de gestion donne lieu à l'apparition de nombreux types et modes de gestion qui caractérisent l'entreprise marocaine d'aujourd'hui. Avant de préciser les principaux facteurs culturels qui influencent l'évolution de la fonction contrôle de gestion au sein de grandes entreprises industrielles marocaines. Nous tenterons au début de voir l'évolution de cette fonction au Maroc. Nous pouvons tirer des travaux cités tout au long de cet article que le contrôleur intervient souvent au niveau des pratiques de Management. Le contrôleur de gestion permet alors le pilotage des systèmes de gestion de l'entreprise pour atteindre les objectifs aussi bien opérationnels que stratégiques qui sont précisés par le top Management. Il s'agit donc d'une fonction transversale pour l'ensemble de l'organisation. Mais quelle est la position du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise marocaine ? D'après Saïd Youssef (2013), le vice président de l'association marocaine du contrôle de gestion: « Généralement dans les grandes structures marocaines, c'est une fonction « Staff and Line », c'est-à-dire située à côté de la direction générale. Pour les petites entreprises, on place le contrôle de gestion comme un service de la direction financière, qui le chapeaute. Mais sa position idéale c'est une fonction support, une fonction « état - major » qui se situe à côté de la direction générale (Mars, 2013 ; le matin) ». Au Maroc, nous ne trouvons pas dans l'organigramme des entreprises marocaines comme la

² Lorsque la fonction contrôle de gestion omnipotente est organisée de manière à réaliser une surveillance et une mise sous tension permanente des opérationnels, elle contribue à rendre centrale la problématique des coûts dans toutes les décisions au sein de l'organisation. En revanche, elle peut inhiber les opérationnels, favoriser la myopie de l'organisation et représenter un frein important à l'innovation.

France ou d'autres pays, plusieurs catégories de type de contrôleurs de gestion (Contrôleur financier, contrôle de logistique, ect.). Nous trouvons uniquement un seul contrôleur de gestion qui s'occupe de toutes les missions du contrôle, la fonction du contrôle de gestion est donc généralement centralisée dans les entreprises marocaines. Il rajoute que le contrôleur de gestion devrait accomplir certaines missions à savoir : Aider à piloter la performance dans l'organisation ; veiller à la mise en place d'un système d'évaluation de maîtrise des coûts ; veiller sur le système budgétaire et avoir une vision claire sur le système de pilotage, sur les tableaux de bords et sur les systèmes décisionnels, ect. En effet, il y a toujours une nécessité de contrôler tant que le management existe dans les organisations. Les entreprises marocaines sont de plus en plus conscientes de la nécessité, de l'intérêt et de l'utilité d'avoir un système de contrôle de gestion qui permet de connaître si les objectifs ont été atteints et si la vision est toujours très claire. Il y a donc une grande conscience au niveau des grandes structures, où on trouve des systèmes, des services et des fonctions de contrôle de gestion. Aujourd'hui, les entreprises marocaines comprennent parfaitement la nécessité et l'obligation de se doter d'un système de contrôle de gestion afin de garantir leur continuité et leur pérennité. Pour que la fonction contrôle de gestion évolue au sein des entreprises marocaines. Ces dernières ont décidé d'intégrer un nouveau système d'information, à savoir l'ERP afin de posséder un seul système de pilotage qui permet d'avoir une forte centralisation des données ainsi que la diffusion de l'information en temps réel. Les grandes entreprises industrielles marocaines ont été obligées alors d'évoluer leur FCG³ afin d'assurer leurs survies sur le marché.

1.3. LE CONTEXTE SOCIO-CULTUREL ET LE MANAGEMENT DANS LES ENTREPRISES AU MAROC

1.3.1. LES PRESSIONS RELIGIEUSES

La religion a une grande influence sur le comportement humain, les interactions sociales et les relations sociales. Abuznaïd, (2006) étudie l'influence des cinq piliers de l'Islam sur le comportement du manager musulman. L'auteur confirme que le nom d'Allah a un impact pesant sur le style, le comportement du manager et à une interrelation directe avec les fonctions du management comme la direction et la planification de l'organisation (Azon, 2010). Bréchon (2002), quant à lui, affirme un lien entre le niveau de confiance et la culture

³ Fonction contrôle de gestion

religieuse d'un pays. Il suppose que faire confiance aux autres, c'est se voir fonctionner dans un monde de loyauté, où tout le monde respecte les règles collectives. L'auteur ajoute qu'à l'intérieur de chaque société, l'intégration religieuse des individus a une certaine importance: les pratiquants font en général plus confiance aux institutions, comme si l'intégration s'accompagnait d'un conformisme et d'un légitimisme plus fort (Azon, 2012). Ces valeurs du pratiquant religieux confirment que la foi religieuse améliore significativement la perception cognitive et affective de la qualité de vie (Ellison, 1991), l'acceptation des autres et la tolérance des situations difficiles (Lelkes, 2006). Outre la confiance, la perception cognitive et affective de la qualité de vie, l'acceptation de l'autre, la loyauté et le conformisme, l'éthique dans la prise de décision est aussi un élément important pour la cohésion et pour le management efficace d'une organisation (Azon, 2012). Plusieurs travaux ont arboré que la religiosité et la spiritualité ont un impact positif significatif sur le comportement éthique du travailleur. Weaver et Agle (2002) confirment à leurs tours que la religiosité a un impact direct sur les attitudes et les comportements humains qui sont impactés bien sûr par l'identité religieuse⁴. La religiosité exerce des influences sur les valeurs, les habitudes et les attitudes des gens. D'Iribarne (2007) explique que l'islam n'a aucun effet magique sur le fonctionnement de l'entreprise, mais il est susceptible d'y jouer alors un rôle en contribuant à modérer l'univers mental au sein duquel le management prend sens (Iribarne, 2007). Ainsi il affirme à la fin que l'islam tient une place très importante, il constitue surtout un élément essentiel d'une culture, au sein duquel, dans les pays « musulmans » comme ailleurs, toute approche du management prend sens. Il est dès lors aisé de comprendre que les grandes entreprises marocaines sont fortement influencées par les pressions religieuses.

1.3.2. LES PRESSIONS FAMILIALES ET CLANIQUES

La famille a un rôle important pour chaque individu. Elle permet à chaque être humain d'acquérir des valeurs, des coutumes et une culture qui s'applique dans un réseau social. D'Iribarne (2000) témoigne que: « ce réseau social peut inculquer à l'individu deux types d'éthique qui vont influencer son comportement en organisation ». Il existe un mode de contrôle pour chacune de ces formes éthiques. Selon Azon (2012, P.87) : « La première forme d'éthique donne du sens au respect des préceptes généraux d'honnêteté, comme celui des coutumes d'une profession. Elle incite l'individu au respect des règles et standards dictés par son organisation. Il choisit donc d'être fidèle à son organisation plutôt qu'à sa famille, son

⁴ La religion est considérée comme étant l'aboutissement de l'internalisation du rôle d'espérance enseigné par la religion.

clan ou à ses amis. Au contraire, dans le second type d'éthique, il s'agit avant tout, en faisant son devoir, d'être fidèle aux groupes (famille, clan ou réseau) dont l'individu est membre». D'Iribarne (2000) suppose alors un contrôle bureaucratique flexible pour la première éthique, alors que la seconde forme d'éthique correspond souvent au contexte africain, l'auteur préconise un contrôle bureaucratique rigide. La littérature traitant le contexte socio-culturel et ses effets potentiels sur le Management est abondante (Hofstede 1980, 2001), Chevrier (1998); (D'Iribarne 1998, 2007). Le cas marocain a été traité par Geertz (1992), d'Iribarne (1998, 2007), AlMaâche (2002), Sadik (2002) entre autres. Selon D'Iribarne (1998, P 250), l'irruption du sacré dans le profane, aide à comprendre la réussite du management de l'entreprise. Plusieurs travaux identifient l'ensemble des facteurs susceptibles d'impacter la fonction contrôle de gestion. Il y a alors deux façons de faire : soit on est dans des approches contingentes ou sur des approches néo-institutionnelles. Plusieurs critiques ont été émises à la fois sur les hypothèses sous-jacentes à la théorie de la contingence et sur l'application de cette approche dans différents travaux (S-M.Pondeville, 2003). Nous avons estimé au début que le cadre théorique contingent est indispensable pour étudier les facteurs déterminants de la fonction contrôle de gestion. Mais lors de nos recherches, nous avons décidé de ne pas se baser sur cette approche contingente puisqu'elle présente plus de limites que d'avantages. Il convient alors d'adopter une nouvelle approche néo-institutionnelle vue ses avantages afin d'expliquer la diversité des pratiques de Contrôle. Dans cette perspective, la mise en place du contrôle de gestion peut donc s'expliquer par l'environnement social et institutionnel dans lequel évolue l'entreprise. Sachant que cet environnement se caractérise par les groupes externes pouvant avoir une influence sur l'entité étudiée (Beck & Walgenbach, 2005) et par l'orientation cognitive du dirigeant (Fligstein, 1990). À cet égard, la fonction contrôle de gestion fait partie des objets particulièrement intéressants à analyser, parce qu'ils constituent des éléments très structurants dans les interactions entre les organisations et leur contexte, qu'il s'agisse des entreprises ou d'organisations dans le cadre du nouveau management (Boitier et Rivière, 2011).

2. MÉTHODOLOGIE DE LA RECHERCHE ET LES RÉSULTATS DE L'ÉTUDE EXPLORATOIRE

Pour justifier notre cas de la recherche dans le domaine des systèmes de comptabilité et de contrôle est maintenant largement connu. Otley & Berry (1994) soulignent l'intérêt d'étudier la nature de contrôle dans leurs contextes particuliers utilisés, car la recherche liée aux études de cas permet d'analyser et d'étudier tout ce qui est lié à la fonction contrôle de gestion en

cours d'utilisation à travers une approche globale. Les études de cas menées ici étaient de nature exploratoire dans la mesure où seuls les aspects généraux de la conception de l'étude ont été déterminés à l'avance (Yin,1993). Cette approche a été jugée particulièrement adaptée compte tenu de l'absence générale de connaissances préalables en ce qui concerne les pratiques de contrôle dans le pays d'accueil. La conception de la recherche a porté sur cinq études de cas plus particulièrement les grandes entreprises industrielles au Maroc (X,Y,Z,A et B) dont le choix a été fait sur les plus grandes entreprises industrielles au Maroc et les plus performantes. On a interrogé au cours de nos entretiens un certain nombre des directeurs à savoir le DRH, DAF, le contrôleur de gestion. La durée des entretiens a varié entre une heure et deux heures.

2.1.LA MÉTHODOLOGIE SUIVIE

Cette étude exploratoire a été menée en juillet 2012 par un guide d'entretien semi-directif auprès de grandes entreprises industrielles au Maroc. Ce dernier a été réparti en quatre étapes notamment le contexte général dont nous avons abordé par la suite la thématique du contrôle de gestion, en troisième lieu, on a essayé de traiter les différentes relations existantes entre le contrôle de gestion et l'environnement technique. La dernière étape a abordé les diverses relations entre le contrôle de gestion et l'environnement institutionnel. Cette étude exploratoire a déterminé les différentes pratiques du contrôle de gestion au sein de grandes entreprises industrielles au Maroc, déterminé l'ensemble des facteurs qui influencent le processus du contrôle de gestion et sa fonction.

2.2. PRÉSENTATION ET INTERPRÉTATION DES RÉSULTATS

Cette analyse a pu aboutir à une distinction ou même on peut dire à une comparaison entre les multinationales installées au Maroc et les entreprises industrielles marocaines. Pour déterminer fonction contrôle de gestion adoptée par les grandes entreprises industrielles au Maroc, nous avons rapproché les différentes pratiques du contrôle de gestion par l'analyse des entretiens et des caractéristiques des modes de contrôle afin d'entamer par la suite une étude terrain quantitative qui nous permettra d'aboutir à une typologie de cette fonction. L'élément majeur qui ressort de notre analyse, est que celle-ci traite les différents outils du contrôle de gestion dans le secteur industriel en visualisant du près l'évolution dans le temps de ces outils. Plus précisément, nous relevons les outils du contrôle de gestion selon la nature des capitaux propres. Toutes les entreprises exercent des activités différentes en se positionnant les leaders sur le terrain marocain sauf Y qui a été classée la deuxième et B (444

parmi les 500 grandes entreprises industrielles marocaines). Chacune de ces entreprises se distingue par rapport à ses concurrents soit par le coût, soit par l'image de marque, la qualité ou par une grande économie d'échelle. Pour les multinationales, la fonction du contrôle de gestion existe depuis longtemps (1970 ou 1986) et elle est rattachée soit à la direction générale soit à la direction financière. Cela veut dire, que le contrôle de gestion au sein des multinationales est en phase de maturité. Elles sont gérées alors comme des entreprises classiques, régies par des normes, des lois et on est dans le mode de management moderne avec une délégation du pouvoir. On est alors plus sur un mode contrôlé par les résultats. Tandis que les entreprises marocaines ont intégré récemment le contrôle de gestion en 2009 à cause des contraintes budgétaires, du coût et surtout à cause de l'ouverture des frontières qui va mettre le tissu industriel marocain face à la concurrence⁵. C'est pour cela, cette fonction a connu un fort développement ces dernières années, elle a été appelée à se renforcer⁶ car elle a senti la nécessité du système de Management à avoir une remontée de l'information pertinente à temps réel afin d'augmenter la performance, c'est pour cela également le contrôle doit prendre sa place au sein de la société. On peut dire alors que le contrôle de gestion est en phase de lancement, mais cela se réalise avec difficulté au sein de ces entreprises marocaines pour des raisons culturelles et aussi en raison de présence forte d'une centralisation du pouvoir autour de la direction générale dont cette fonction est toujours attachée soit à la direction générale soit à la direction financière. De ce constat, on a pu déterminer deux types d'entreprises industrielles marocaines: les entreprises dont la centralisation du pouvoir autour du patron fondateur paternalisme où la supervision directe est forte. Les entreprises d'État dirigées par des technocrates (standardisation des résultats). On est alors plus sur un contrôle par la bureaucratie⁷. À partir de notre étude, on constate alors que les multinationales disposent des outils de contrôle de gestion très développés et elles sont en phase de maturité par rapport aux grandes entreprises industrielles marocaines qui n'ont pas malheureusement

⁵M. X de l'entreprise Y a souligné : « on est obligé compte tenu de l'ouverture de nos frontières et le tissu industriel marocain va faire face de plus en plus à la concurrence on sera de plus en plus confrontés à d'autres entreprises du monde entier donc on sera en difficulté, c'est pour cela on est amené à insérer la fonction du contrôle de gestion, la développer et de connaître réellement son utilité ».

⁶Selon M.X de l'entreprise Z : « La fonction du contrôle de gestion est appelée à se renforcer forcément car, on a besoin de mettre en place des procédures, de s'assurer que les procédures sont respectées et les processus sont respectés. De plus, aujourd'hui les systèmes de management exigent la remontée de l'information pertinente afin que le contrôle de gestion prend sa place au sein de l'entreprise ».

⁷Le contrôle par la bureaucratie : c'est l'ensemble des règles et procédures formelles qui indiquent ce qu'il faut faire ou ne pas faire (Livian, 1998). Cette forme de contrôle est applicable dans un environnement prévisible et suppose des problèmes analysables et des tâches peu complexes.

même culture et les moyens. On pourra conclure qu'elles sont plus sur le contrôle par le clan⁸. Les multinationales avaient des forts systèmes d'information tandis que les entreprises marocaines viennent de les intégrer depuis 2009⁹. Elles disposent de plusieurs dispositifs du contrôle de gestion à savoir le reporting, budget, comptabilité générale et analytique, les prévisions, le suivi des projets d'investissement. Ainsi, elles se basent généralement sur le contrôle des coûts, des prix de revient. Actuellement, elles sont en phase d'évoluer leurs outils du contrôle de gestion vers des outils de contrôle de gestion plus élaborés à savoir le Balanced Scorecard, unique modèle contrôle et unique modèle de planification. Ceci peut-être expliqué alors par la décentralisation et la délégation du pouvoir au sein des multinationales. Tandis que les entreprises marocaines ne disposent que du reporting ou uniquement le budget et les autres dispositifs sont en cours d'installation. Nous avons remarqué également que les décisions se prennent généralement au niveau de la direction générale qui répartit à son tour les tâches sur les différents responsables, cadres, ect. Il y a un suivi type pour assurer l'exécution des tâches. Ceci approuve alors la centralisation du pouvoir autour de dirigeant sachant que cela a été plus présent chez les entreprises marocaines d'où un contrôleur de gestion nous a confirmé que: « je n'ai aucune idée sur les projets d'investissement réalisés ou projetés, tout se passe au niveau de la direction générale». À partir de là, on peut comprendre pourquoi les gens ne sont pas encore convaincus de l'utilité de contrôle de gestion au sein de la société. Ceci engendre par la suite des dysfonctionnements, des blocages constatés à travers les écarts de réalisation budgétaire. L'ensemble des entreprises marocaines a connu des changements environnementaux ces dernières années et grâce au degré d'incertitude d'environnement, elles ont pu instaurer rapidement la fonction contrôle de gestion et donc un SCG¹⁰ ce qui a influencé positivement leurs investissements et les pratiques du contrôle de gestion. Ainsi, les dirigeants sont toujours contraints dans leurs choix par l'environnement politique, technique, institutionnel, culturel et concurrentiel¹¹. Étant donné que le savoir-faire

⁸ *Le contrôle par le clan : c'est le contrôle par la culture d'entreprise, par la solidarité, c'est-à-dire par l'informel, l'« invisible ». Sachant que le contrôle invisible est formé des facteurs psychologiques et socioculturels qui influencent les actions et les comportements des personnes.*

⁹ *Selon le M.Y de l'entreprise A : « on a senti la nécessité de suivre l'activité avec un système d'information ou un progiciel de taille pour essayer d'avoir les informations dans le bon moment et de prendre les décisions suite aux réactions du marché on a senti cette possibilité. Ceci nous a poussés à instaurer le logiciel SAGE pour le groupe en 2009 ».*

¹⁰ *Le directeur de la société A a souligné : « Le changement de l'environnement a poussé le groupe à instaurer un système de contrôle de gestion ce n'est pas l'inverse ».*

¹¹ *Ainsi, il a ajouté que : « Les dirigeants sont contraints dans l'environnement: Au niveau de la direction générale parce que les décisions ne sont pas prises au niveau des filiales, car ces dernières exécutent seulement.*

des multinationales vient de l'étranger, elles sont donc régies par des lois, des normes, par la culture nationale du pays, les pressions institutionnelles et concurrentielles¹². Tandis que les entreprises marocaines sont régies également dans le même cadre que les multinationales, sauf elles sont plus liées à la culture du pays, de l'entreprise et elles sont plus touchées par l'environnement concurrentiel et culturel. À partir de ce développement, on peut dire alors que selon la nature des pressions exercées par chaque environnement, les entreprises choisissent la meilleure stratégie pour assurer le meilleur processus du contrôle de gestion afin d'aboutir à une meilleure performance. Ainsi, il est intéressant de savoir que le profil de dirigeant a un impact très important sur le processus du contrôle de gestion du fait que ces décisions qui orientent l'entreprise¹³. Ceci va lui permettre bien sûr d'adopter la technologie de production, de communication adéquate afin d'avoir les informations fiables pour choisir la bonne stratégie et contrôler son évolution sur le marché. On a constaté également que la taille détermine la structure et la stratégie adoptée par l'entreprise dans un environnement donné, ce qui influence directement la manière par laquelle l'entreprise effectue son contrôle. Pour les multinationales, la structure de capital influence positivement la fonction contrôle de gestion grâce à la présence des pressions des actionnaires qui demandent l'information à temps réelle. Tandis que les firmes industrielles marocaines considèrent que la structure de capital n'a aucun impact sur le processus du contrôle de gestion, mais plutôt le capital humain qui joue un rôle important pour le déroulement du contrôle de gestion et la survie de la société. À ce moment-là, on peut conclure alors que grâce aux pressions des actionnaires des multinationales qu'elles ont pu avoir un système de contrôle de gestion centralisé ce qui leur a permis d'être en phase de maturité de contrôle. En comparaison avec les firmes marocaines qui sont en phase de difficulté pour le contrôle de gestion. Cette différence s'explique par le style de gestion du groupe puisqu'il impose la manière par laquelle l'entreprise doit appliquer et respecter les procédures prises par la direction générale. Les multinationales maintiennent leurs positions sur le marché surtout qu'elles se situent au niveau l'isomorphisme normatif. Contrairement aux entreprises industrielles marocaines qui font un arrangement entre l'isomorphisme normatif et mimétique. Pour expliquer la diffusion

¹²Le directeur X de la société Z a souligné que : « on évolue au sein du Maroc, on doit prendre en compte toutes les contraintes, culturelles, administratives, techniques et concurrentielles. C'est un savoir faire qui vient de l'étranger rien n'est local ».

¹³Le Directeur X de l'entreprise a confirmé que : « le dirigeant doit être capable d'assurer les tâches qui sont attribuées au contrôleur de gestion notamment tout ce qui est calcul des coûts de production la mise en place d'un système d'information, la gestion des tableaux de bord, les systèmes de reporting c'est-à-dire il doit d'être un meneur de situations »

des politiques de rémunérations visant à valoriser les compétences individuelles, les multinationales subissent plus l'isomorphisme mimétique afin de garder le capital humain tout au long de la vie de la société. Tandis que pour les entreprises marocaines sont entre l'isomorphisme normatif et mimétique, car elles font référence à chaque fois aux salaires des concurrents. Notre étude exploratoire révèle alors que les pratiques du contrôle de gestion sont les fruits, les résultats d'un environnement institutionnel, technique, économique et social, dans lequel elles peuvent évoluer.

Conclusion

La revue de la littérature liée au métier du contrôleur de gestion nous a permis de comprendre l'ensemble des tâches, des rôles et des évolutions de cette fonction. Ainsi, l'analyse de la littérature que nous avons abordée nous a permis d'avoir une vision plus claire sur l'activité du contrôleur, la fonction contrôle de gestion comme étant une fonction support, de présenter également les 4 fonctions contrôle de gestion proposées par Lambert et Sponem,(2009). Ensuite, nous avons montré l'existence de deux approches théoriques différentes pour caractériser les facteurs déterminants de la fonction contrôle de gestion. Malgré l'impact fort des facteurs contingents sur la fonction contrôle de gestion, nous ne les avons pas pris en considération vue l'ensemble des limites à cette approche et on s'est basé principalement par la suite sur les facteurs institutionnels et socioculturels. Sachant que chaque pays a ses propres caractéristiques à savoir les facteurs religieux, les facteurs familiaux et claniques. À la fin, nous avons présenté les résultats de notre étude exploratoire qui nous a permis de faire une distinction globale au niveau des pratiques du contrôle entre les entreprises d'origine marocaine et les multinationales installées au Maroc.

Bibliographie

Berland,N., Ponssard J.P., Saulpic O.(2005).Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons. École Polytechnique, Laboratoire d'Économétrie, Cahier de recherche n° 2005-024, septembre.

Berland,N., Rongé. Y.(2010).Contrôle de Gestion: Perspectives stratégiques et managériales. Edition Pearson Education France.

Bisbe,J.,Otley.(2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation.Accounting, organizations and society 29(2004) 709-737.

Bollecker, M., Niglis, P. (2006). La dimension relationnelle de la fonction de contrôleur de gestion. Comptabilité, contrôle, audit et institution (s), Tunisie (2006)

Bollecker, M. (2001). Pratiques de différenciation des données dans les systèmes de contrôle de gestion. Acte de 22^{ÈME} Congrès de l'AFC, 2001, France.

Bollecker, M. (2007). Les publications européennes et américaines sur les contrôleurs de gestion : un essai de synthèse. Acte du 28^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : Poitiers.

Boukar, H. (2009). Les facteurs de contingence de la croissance des micro et petites entreprises camerounaises. Direction et Gestion (La RSG) | La Revue des Sciences de Gestion 2009/3

Desreumaux, A. (2007). Chapitre 1. L'école de la contingence et le contrôle de l'agir stratégique. Formes de l'agir stratégique De Boeck Supérieur | Méthodes & Recherches 2007, pages 63 à 85.

Goold, M., Campbell, A. (1987). Strategies and Styles: The Role of the center in Managing Diversified Corporations. Basil Blackwell

Hartmann, F.G.H., Moers, F. (2003). Testing contingency hypotheses in budgetary research using moderated regression analysis: a second look. Accounting, Organizations and Society 28, 803-809.

Khandwalla, P.N. (1972). The effect of different types of competition on the use of management controls Journal of Accounting Research Autumn, 275-285.

Lambert, C., Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. Association Francophone de Comptabilité | Comptabilité - Contrôle - Audit 2009/2 - Tome 15, pages 113 à 144.

Lambert, C. (2005). La fonction contrôle de gestion: Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation. Doctorat en Sciences de gestion, Université Paris Dauphine.

Otley, D., Berry. (2005). Research in management control :an overview of its developments. British Journal of Management, Vol.G, special issue, S31-S44 (December 1995)