

Le contrôle de gestion comme mécanisme de la gouvernance de l'entreprise marocaine : Comment remédier aux obstacles et aux problèmes de gestion qui empêchent la mise en place des foyers de productivité ?

Management control as a mechanism for Moroccan company's governance: How to overcome the obstacles and management problems that prevent the establishment of productivity centers?

Anass BENDARKAWI

Docteur, chercheur en sciences de gestion

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Settat

Université Hassan 1^{er}

Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion (LRSG)

Maroc

anassbendarkawi@yahoo.fr

Date de soumission : 05/08/2020

Date d'acceptation : 16/09/2020

Pour citer cet article :

BENDARKAWI. A (2020) «Le contrôle de gestion comme mécanisme de la gouvernance de l'entreprise marocaine : Comment remédier aux obstacles et aux problèmes de gestion qui empêchent la mise en place des foyers de productivité ? », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 3» pp : 158 - 178

Résumé

La concurrence mondiale montre combien le maintien des conditions d'efficacité de l'entreprise implique le revoir de la démarche de gouvernance d'entreprise, mettre l'accent sur les relations entre gouvernance et contrôle de gestion et développer des compétences adaptées pour s'adapter aux variables suivies.

Aujourd'hui, l'entreprise marocaine ne peut plus continuer à travailler avec des méthodes traditionnelles et anciennes, elle devrait dans tous les cas mettre en place des outils de gestion et de bonne gouvernance et notamment les outils de contrôle de gestion. Le contrôle de gestion prend toute son importance en tant qu'outil de la bonne gouvernance, car il constitue une pièce centrale du contrôle interne qui permet de suivre de près la compétitivité et la productivité des outils de production et de maîtrise des coûts.

Ce travail de recherche est l'occasion de développer l'apport du contrôle de gestion en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises et son importance pour remédier aux obstacles et aux problèmes de gestion qui empêchent la mise en place de foyers de productivité.

Mots clés : Contrôle de gestion ; Gouvernance ; Productivité de l'entreprise, Compétitivité ; Efficacité.

Abstract

Global competition shows the extent to which maintaining the conditions for company efficiency requires reviewing the corporate governance approach, to put the accent on the relationship between governance and management control and develop skills adapted to adapt to the variables monitored.

Today, the Moroccan company can no longer continue to work with traditional and old methods, it should in any case put in place management and good governance tools, and in particular management control tools. Management control takes on its full importance as a tool of good governance, because it is a central part of internal control which makes it possible to closely monitor the competitiveness and productivity of production and cost control tools.

This research is an opportunity to develop the contribution of management control as a corporate governance mechanism and its importance in overcoming the obstacles and management problems that prevent the establishment of losses of productivity.

Keywords: Management control; Governance; productivity of the company, Competitiveness; Efficiency.

Introduction

Dans un monde dominé par la compétition à outrance et par un internationalisme poussé à l'extrême, on assiste plus ou moins à une instabilité économique qui constitue une menace énorme pour la plupart des entreprises qui n'en sont pas protégées. Il est donc temps que ces dernières se munissent des moyens les plus sûrs et les plus efficaces pour être à l'abri des risques susceptibles de surgir à tout moment sur les marchés nationaux ou internationaux, et ce, en développant les ressources nécessaires et en mettant en œuvre les stratégies managériales les plus efficaces. Il s'agit en effet d'assurer et garantir, à court et long terme, leur potentialité compétitive et sortir indemnes des concurrences les plus farouches sur le marché (Savall & Zardet, 2008).

Le niveau de développement techno-économique d'une entreprise, d'une industrie ou d'une nation est le plus souvent reconnu au niveau de leur productivité, car le rôle de cette dernière dans la projection économique est capital. C'est pourquoi les pays en voie de développement sont de plus en plus intéressés, voire attirés par les recherches dans le domaine de la productivité. Ils constatent généralement que l'absence de recherches au sein des entreprises n'aboutit fréquemment qu'à des obstacles qui retardent le progrès de l'industrialisation et nuisent à la compétitivité de leurs firmes.

Cette réalité est prouvée par les témoignages des centres nationaux de productivité dans plusieurs pays d'Amérique latine et d'Asie qui ont pour objectifs, non pas seulement l'accroissement de la productivité, mais aussi et surtout de promouvoir les différentes stratégies, techniques et procédés concernant le développement de la productivité et en même temps la recherche relative à la pratique de sa mesure (BIT, 1969). De nombreux facteurs clés qui résultent de la somme des efforts déployés par les ressources humaines de toute l'entreprise, sont dès lors mis en œuvre, tels que l'implantation de réseaux commerciaux dans le monde, la gestion de la recherche et de la formation, la création de relations avec des partenaires nationaux ou internationaux, le recours aux technologies les plus sophistiquées et surtout le recours aux pratiques de contrôle de gestion permettant de réaliser à la fois une très bonne qualité et une excellente productivité via l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise.

Aujourd'hui, l'entreprise marocaine ne peut plus continuer à travailler avec des méthodes traditionnelles et anciennes elle devrait dans tous les cas mettre en place des outils de gestion et de bonne gouvernance et notamment les outils de contrôle de gestion. Le contrôle de gestion prend toute son importance en tant qu'outil de la bonne gouvernance, car il constitue

une pièce centrale du contrôle interne qui permet de suivre de près la compétitivité et la productivité des outils de production et de maîtrise des coûts.

Nous allons essayer grâce à ce travail de recherche de trouver la réponse à la problématique suivante : Dans quelle mesure le contrôle de gestion en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises pourrait remédier aux obstacles et aux problèmes de gestion qui empêchent la mise en place de foyers de productivité?

Pour répondre à cette question nous allons développer en premier temps un aperçu sur le concept de contrôle de gestion en mettant l'accent sur ses outils, et dans un deuxième temps on va faire la distinction entre ce concept de contrôle de gestion et autres notions voisines, afin de montrer l'apport du contrôle de gestion comme étant un mécanisme de gouvernance sur la maîtrise et l'amélioration de la productivité de l'entreprise marocaine qui sera l'objet de la troisième partie de ce travail de recherche, et nous allons conclure par l'élaboration des implications stratégiques et managerielles de cette présente recherche.

1. Le concept de contrôle de gestion

Il existe un foisonnement de définitions du contrôle de gestion. Mais chaque définition cependant s'intéresse en particulier, par rapport aux autres définitions, à un ou plusieurs aspects du contrôle de gestion. Mais globalement les différentes approches du contrôle de gestion ne sont pas contradictoires mais plutôt complémentaires. L'une des plus classiques est, sans conteste (Augé & Naro, 2011), celle que donnent Anthony (1965), et qui est également considéré comme le premier à avoir théorisé la discipline de contrôle de gestion (Sadi, 2009). Le contrôle de gestion y est défini *comme « un processus par lequel les managers influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente ».*

Le contrôle de gestion est ainsi présenté sous l'angle des processus ou activités qui garantissent aux managers efficacité et efficience à la fois dans l'acquisition et la gestion des ressources (financières, technologiques, humaines, etc.). Le contrôle de gestion est présenté ici comme une fonction d'accompagnement du déploiement de la stratégie ; il permet de concrétiser les objectifs stratégiques au niveau de la gestion quotidienne et de formaliser les aptitudes ou le savoir faire du quotidien au niveau stratégique.

Burlaud et Simon, (2011) considèrent que *« le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation ».* Les deux auteurs soulignent le rôle du contrôle de gestion dans la coordination des comportements. Une

organisation est constituée d'êtres humains poursuivant leurs objectifs propres qui sont généralement différents de ceux de l'organisation. Le contrôle de gestion met en place des dispositions qui conduisent à une convergence des intérêts individuels vers l'objectif de l'organisation.

A partir de ces différentes approches, on constate que le contrôle de gestion est à la fois (Henot & Hemici, 2007) : un outil de pilotage pour tous les responsables quelque soit le niveau hiérarchique. C'est une démarche qui permet de préparer l'action en amont, en cours et en fin. Il permet notamment de mesurer dans quelle mesure les objectifs ont été atteints et à quel coût. La possibilité de corriger la trajectoire en cours d'actions est un apport essentiel du contrôle de gestion. Un outil de mise en œuvre de la stratégie. En effet, la mise en place d'une démarche de contrôle de gestion implique de définir le cadre stratégique (moyens et objectifs) dans lequel s'inscrit l'action des gestionnaires.

Pour être efficace, un système de contrôle de gestion doit donc avoir deux types d'approches différents, mais complémentaires (Maurin, 2008) :

- 1- une vision stratégique (soit à moyen ou long terme) : permettre à la direction d'élaborer les choix stratégiques ;
- 2- une vision tactique (soit à court ou très court terme) : aider les opérationnels dans la gestion au quotidien.

La première a pour rôle d'aider le chef d'entreprise à prendre du recul par rapport à son activité quotidienne, afin d'avoir une réflexion sur ce qu'il attend de son entreprise à moyen ou long terme (opportunités commerciales et/ou technologiques, investissements stratégiques à prévoir, évolution du savoir-faire de l'entreprise...).

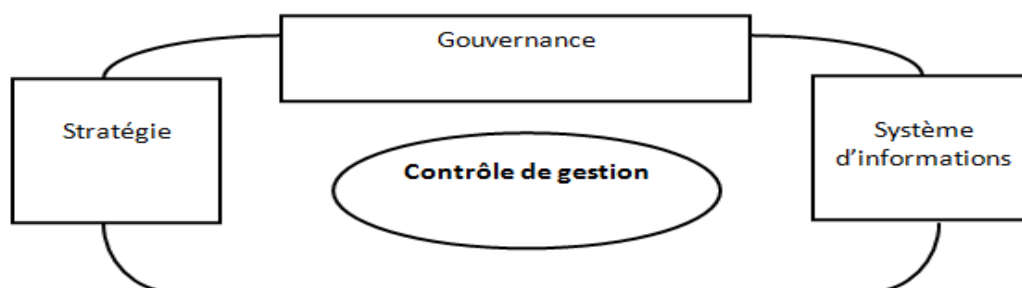
La seconde doit avoir pour principal objectif d'aider le dirigeant (et les responsables opérationnels) à répondre notamment aux questions concernant la prise de décision stratégique, la nature des objectifs à prendre, les moyens financiers et les coûts pour réaliser ses objectifs. L'objectif du contrôle de gestion ne réside pas dans le fait d'expliquer la stratégie, mais de permettre son application, son fonctionnement et la malléabilité de son utilisation dans l'espace et le temps.

Par ailleurs, le contrôle de gestion est, dans l'absolu, un mariage subtil et ordonné de méthodes et d'outils permettant aux dirigeants et responsables opérationnels de les aider dans leur prise de décisions quotidiennes, que ces dernières concernent le court ou moyen terme.

1.1. Le cadre du contrôle de gestion

Les caractéristiques du contrôle de gestion résultent de la nature des objectifs stratégiques que l'entreprise s'est fixés, de l'organisation des instances de gouvernance et des informations disponibles (figure N° 1).

Figure N° 1 : Le cadre du contrôle de gestion



Source : (Ragaigne & Tahar, 2017 : 4)

Le contrôleur de gestion doit au quotidien prendre en considération de ces trois éléments dans son activité. Dans le cadre de la gouvernance, la mission du contrôle de gestion est d'animer le processus de décentralisation et de coordination de l'organisation en mettant en place des processus incitatifs faisant en sorte que les actions quotidiennes des services soient en cohérence avec les objectifs définis par la Direction générale.

La stratégie vise à répondre aux questions suivantes : que veut faire l'entreprise ? Que sait-elle faire ? Que peut-elle faire ? La stratégie fonde le choix des priorités de l'action sur la base d'un diagnostic stratégique de la situation de l'entreprise qui tient compte des finalités de cette dernière, de son environnement, des attentes exprimées et des moyens disponibles. Le contrôle de gestion s'approprie alors ces objectifs pour les décliner dans toute l'organisation.

Le système d'informations correspond à l'ensemble des procédures organisées permettant de traiter et de fournir l'information nécessaire à la prise de décision. Ce dernier assure la circulation des flux d'informations et alimente le système de pilotage sur la base de ressources matérielles et humaines (ex. : système d'informations comptable fondé sur un traitement logiciel des comptes financiers annuels).

1.2. Les outils du contrôle de gestion

Il existe de multiples typologies des outils de contrôle de gestion qui peuvent être présentées selon des critères différents (Rahou, 2019). Parmi ces typologies, (Alazard & Sépari, 2018) choisissent de présenter les grandes familles d'outils selon leur ordre d'apparition à savoir : (1) le calcul des coûts, (2) le calcul budgétaire et (3) les indicateurs de performance.

1.2.1. Le calcul des coûts

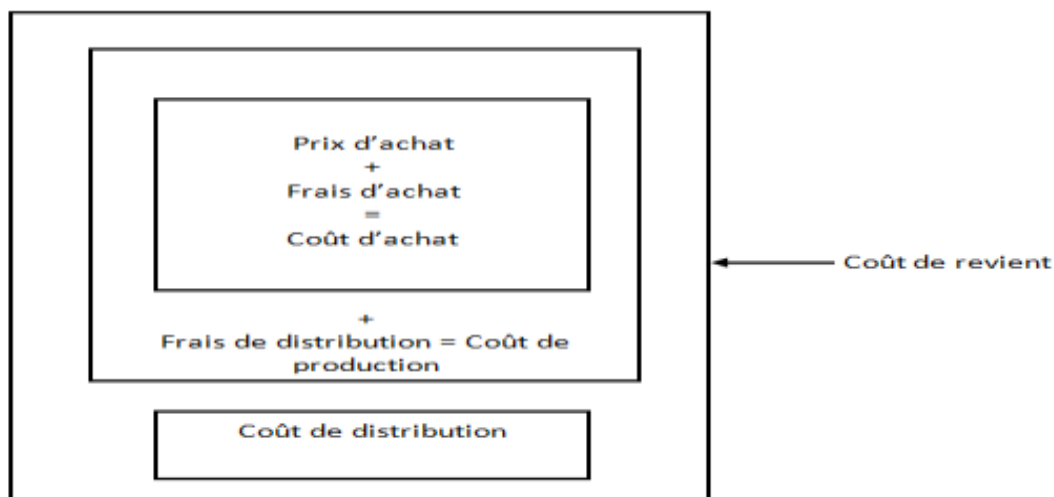
Un coût représente la quantification monétaire d'une consommation de ressources encourue dans un but précis. (Berland & Rongé, 2010). Le terme « coût » est utilisé dans de nombreux contextes et peut prendre des significations très différentes. Employé tout seul, il est indéfini et ne veut donc rien dire.

❖ Les différentes catégories de coûts

Le calcul des coûts reflète le processus de production et se fait par grandes étapes fonctionnelles (Leclère, 2011) : coûts d'achat, de production, de distribution (figure N° 2).

Les matières achetées sont entrées en stock au coût d'achat, et les sorties sont généralement valorisées au coût d'achat unitaire moyen pondéré. Le coût d'achat des matières consommées est inclus dans le coût de production des produits fabriqués. Les produits fabriqués sont entrés en stock au coût de production, et les sorties sont généralement valorisées au coût de production unitaire moyen pondéré. Le coût de revient est la somme du coût de production des produits vendus et du coût de distribution. Les soldes des comptes de stock sont utilisés en comptabilité financière pour figurer à l'actif du bilan et calculer les variations de stock dans le compte de résultat. Le résultat analytique sur un produit est la différence entre les ventes et le coût de revient.

Figure N° 2 : Relation entre les coûts



Source : (Leclère, 2011 : 39).

Le contrôle de gestion ne doit pas être compris comme une fonction faisant exclusivement appel à un savoir technique, mais plutôt comme l'art de conjuguer expertises techniques et compétences en conduite de projet, vision transversale de l'organisation, compréhension de la stratégie et de la culture de l'entreprise. C'est donc au contrôleur de gestion que revient tout

naturellement la responsabilité d'analyser et de contrôler la chaîne de valeur. C'est de là que vient sa légitimité pour mettre « sous contrôle » des actions de réduction des coûts, quel que soit le point d'application de la méthode (Berland & Simon, 2010).

❖ **Affectation de la productivité aux coûts**

La plupart des organisations accordent une grande attention aux coûts. Son origine est déterminée, contrôlée et réduite au strict minimum. Cela pourrait être une erreur pour deux raisons (Prokopenko, 1990) : premièrement, le coût ne doit pas être déconnecté de la performance. Réduire les coûts en tant que but en soi entraîne inévitablement une réduction des performances. Cela entraîne une diminution de la productivité à long terme. Deuxièmement, il faut parfois permettre une augmentation des coûts pour atteindre un objectif de performance important. La question fondamentale est de savoir d'où proviendra l'argent, si les budgets sont ajustés. L'affectation de la productivité aux coûts est une technique permettant de redistribuer l'argent de manière à augmenter la productivité. Cette technique s'oppose aux réductions linéaires traditionnelles des coûts qui éliminent les bons comme les mauvais. La technique proposée permet de déterminer les coûts essentiels, ainsi que le peu d'argent nécessaire pour améliorer la productivité.

La base théorique de cette technique est l'analyse et la redistribution des quatre catégories de coûts suivantes:

- 1- éviter les coûts : élimination ou élimination de tout élément de coût prévu et budgétisé, mais qui n'a pas été défini ;
- 2- réduction des coûts : réduction ou diminution du montant de l'élément d'un coût budgétisé et en cours d'exécution ;
- 3- contrôle des coûts : réalisation des décaissements, mais maintien du montant du poste de coût dans les limites du budget ;
- 4- efficacité des coûts : augmentation des dépenses prévues dans un budget, car elles améliorent le rendement ou réduisent les coûts à long terme.

1.2.3. L'élaboration des budgets

On attribue divers rôles au budget, en mettant le plus souvent en avant (Berland & Rongé, 2010): la gestion prévisionnelle, la coordination/communication, le processus budgétaire, la délégation/motivation et l'apprentissage au management.

Le budget intéresse aussi bien les dirigeants que les différents opérationnels et les contrôleurs de gestion (Desiré-Lucian. & al., 2013) : les dirigeants parce que le budget leur donne la possibilité de définir les priorités de l'entreprise à court terme et de les faire comprendre et

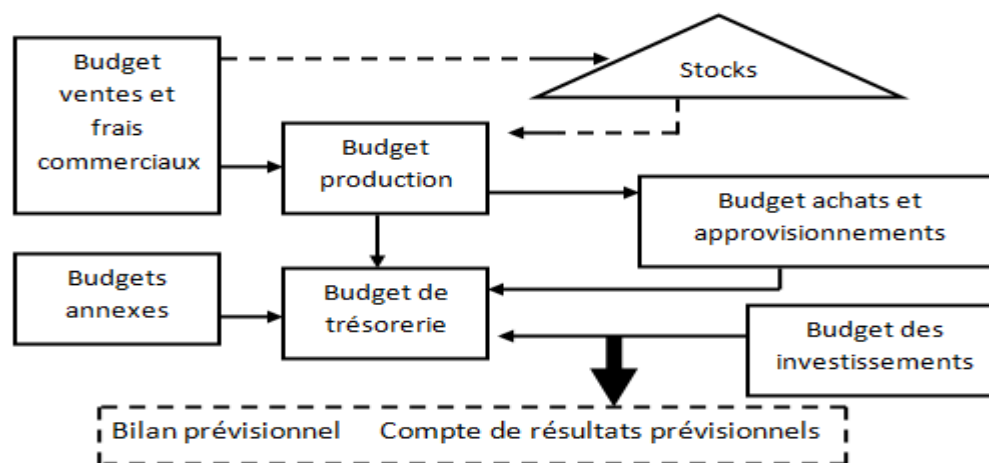
accepter aux opérationnels ; les opérationnels parce qu'il s'agit des engagements qu'ils prennent et sur lesquels ils vont se faire évaluer au cours de l'année suivante ; les contrôleurs de gestion parce qu'une de leurs responsabilités consiste à s'assurer que la procédure se déroule de manière satisfaisante et que le budget résultant sera une référence acceptable par tous.

Les pratiques de constitution des budgets diffèrent selon les modes de gestion des entreprises (Alazard & Sépari, 2018). Sont distingués : les budgets imposés c'est-à-dire la hiérarchie attribue à chaque responsable ses objectifs et lui affecte des moyens ; Les budgets négociés : une procédure de navette est instituée entre les responsables opérationnels et leur hiérarchie sur des propositions d'objectifs.

Pour un exercice donné, les budgets doivent tenir compte les activités d'exploitation, les conséquences monétaires des différents choix, les incidences de décisions de moyen terme, le niveau des ventes souhaitables et prévues au budget doit être ajusté à la capacité réelle installée de production. Ces plans d'actions acceptés, tous les autres budgets de fonctionnement des différents services peuvent être chiffrés.

Après l'élaboration du budget des ventes, il convient d'élaborer les autres budgets d'exploitation en fonction des objectifs de ventes (figure N° 3).

Figure N° 3 : Articulation des différents budgets



Source : (Ragainé & Tahar, 2017 : 14)

Les limites de la gestion budgétaire rendent nécessaire la mise en place de nouveaux outils de pilotage des performances, permettant une meilleure réactivité de l'entreprise au travers de tableaux de bord.

1.2.4. Les tableaux de bord et reporting

Selon Boix & Feminier (2003), « *le Tableau de Bord est un outil destiné au responsable pour lui permettre, grâce à des indicateurs présentés de manière synthétique, de contrôler le fonctionnement de son système en analysant les écarts significatifs afin de prévoir et de décider pour agir* ».

Le tableau de bord rassemble des indicateurs significatifs à caractère commercial, financier, technique, utiles au pilotage de la performance de l'entreprise. Sa finalité est d'obtenir rapidement des indicateurs de gestion importants et significatifs qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats ; d'analyser l'évolution, en temps réel, des indicateurs de gestion à l'aide d'écarts, de ratios ou de clignotants, ... ; de réagir de manière efficiente dans un court délai aux évolutions environnementales et aux écarts traduisant des dysfonctionnements ; de mesurer les effets des actions correctives ; de favoriser la communication interne transversale et par voie hiérarchique (Grandguillot, F & Grandguillot, B, 2004).

Le tableau de bord comprend beaucoup d'informations essentielles à la bonne marche de l'organisation. Une organisation est constituée de plusieurs services qui traitent la partie financière, logistique et humaine. Une cohérence des informations doit être établie afin de répondre aux besoins de chaque responsable. Les informations sont agrégées et représentatives pour être ressorties dans le tableau de bord. Elles servent d'outil de mesure de performances et sont encore appelées indicateurs de performance.

Chaque auteur, dans sa démarche d'élaboration de tableau de bord, définit les indicateurs pouvant être utilisés selon les besoins de l'organisation. Ce qui signifie qu'il n'existe pas une liste exhaustive d'indicateurs.

Contrairement à la gestion budgétaire qui ne raisonne que sur des données monétaires, le tableau de bord peut prendre en compte des éléments non-monétaires, tels que des quantités vendues, des délais de paiement, etc. Il n'existe pas de structure type de tableau de bord, applicable à toutes les organisations (Ragainé & Tahar, 2017).

Un tableau de bord comporte des informations synthétiques pouvant être matérialisées au travers d'indicateurs). Il peut également intégrer les décisions correctives à prendre pour améliorer la situation.

Les tableaux de bord sont de différents types : stratégique, de gestion et opérationnel (Desiré-Luciani. & al., 2013) : Le tableau de bord stratégique concerne les membres de la direction générale. Ses attributions résident dans le fait de veiller à l'installation de la stratégie, compte

tenu d'un certain nombre de données et d'une durée de moyen ou long terme. Il présente aussi une synthèse des informations concernant les tableaux de bord hiérarchiques inférieurs. Le tableau de bord de gestion renferme tous les renseignements indispensables à la gestion des activités, cependant la durée envisagée par cet outil diffère du précédent : il adopte le court terme. Il a pour objectif de présenter aux différents chefs de la firme des informations qu'il actualise régulièrement. Ces données aident à modifier ou prévoir une action sans grande difficulté. Le tableau de bord opérationnel utilisé dans la gestion du travail quotidien de l'entreprise. Etant réactif, il donne à ses utilisateurs la possibilité de modifier au besoin leur comportement et leur permet de participer à la performance de l'organisation par leurs actions individuelles.

Le reporting permet de fournir à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies et des résultats obtenus par une unité de gestion (centre de responsabilités, filiale, usine, ...) (Grandguillot, F & Grandguillot, B, 2004).

C'est un mécanisme de contrôle a posteriori, fondamental pour les entreprises dont la gestion est décentralisée. Il permet aux managers d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance, confié au responsable de chacune des unités de gestion.

2. La relation entre le contrôle de gestion et autres concepts voisins

Il paraît difficile de délimiter le champ d'application du contrôle de gestion par rapport qu'il soit aux autres formes de contrôle ou encore aux autres disciplines de sciences de gestion vient, du fait qu'avec l'élargissement de ses frontières en dehors du cadre comptable et financier car ce dernier est devenu une discipline carrefour (Rahou, 2019).

2.1. L'audit Interne

Selon l'Institut de l'Audit Interne (2000), l'audit interne « est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée¹ ».

La distinction du contrôle de gestion avec l'audit interne est pertinente parce que les deux fonctions interviennent dans le même domaine à savoir la gestion de l'entreprise et l'amélioration de sa performance (Rahou, 2019), de même, en toute indépendance, les deux sont rattachées à haut niveau (Lorino, 2003). Mais, les deux fonctions se diffèrent sur

¹ Version française de la définition internationale, approuvée le 21 mars 2000 par le Conseil d'Administration de l'Institut de l'Audit Interne.

plusieurs points. L'audit contrôle les processus alors que le contrôle de gestion analyse les résultats. L'audit cherche les faits et interroge les collaborateurs tandis que le contrôle de gestion utilise les informations produites par les systèmes informatiques. L'approche Audit est analytique et détaillée alors que le contrôle de gestion va du global vers le plus fin en se limitant aux principaux points ; L'activité du contrôle de gestion est rythmée par le reporting mensuel alors que l'audit est ponctuel.

2.2. Le contrôle budgétaire

Selon Gervais, (1990) le contrôle budgétaire « *est La comparaison des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budget* ».

Le contrôle budgétaire parvient à utiliser les budgets, à suivre et contrôler les coûts et les opérations au cours d'une période comptable donnée. Cela signifie de fixer des objectifs financiers et de performance avec des budgets, comparer les résultats réels et ajuster les performances si nécessaire. Autrement, Le contrôle budgétaire consiste à établir des budgets pour les domaines de responsabilité des responsables individuels et à comparer régulièrement les résultats réels aux résultats attendus. Les différences entre les résultats réels et les résultats attendus sont appelées écarts et elles sont utilisées pour fournir une ligne directrice pour l'action de contrôle par les gestionnaires individuels.

Le contrôle de gestion recueille et utilise des informations pour évaluer la performance des différentes ressources organisationnelles telles que les stratégies humaines, physiques, financières et organisationnelles. Le contrôle de gestion est le processus par lequel les gestionnaires s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans la réalisation des objectifs de l'organisation.

2.3. Le contrôle organisationnel

Traditionnellement, les gestionnaires ont été considérés comme les fiduciaires du contrôle organisationnel. Cependant, les managers ne sont pas seuls dans la quête de contrôle (Child, 2005) et que le contrôle organisationnel est à la fois une source de pouvoir et de luttes de pouvoir dans les organisations contemporaines (Deetz, 1992).

D'après Bouquin (1991), « *Le système de contrôle organisationnel est constitué des dispositifs supposés permettre aux dirigeants d'une hiérarchie de maîtriser les décisions, actions, comportements, événements qui conditionnent l'atteinte des finalités qu'ils recherchent et les conséquences qu'entraînent ces décisions, actions comportement ou événement* ».

Cependant, le contrôle organisationnel est aussi une construction sociale c'est-à-dire un ensemble de pratiques d'intégration qui régule les activités sociales (travail humain) dans un système social (organisation) qu'il est à la fois le processus et le résultat d'éléments qui soutiennent et contraignent sa constitution (Briand 2001, 2004). A partir de là, il s'avère intéressant de susciter les points d'intersection entre le contrôle organisationnel et le contrôle de gestion (Rahou, 2019) : (1) Les 2 formes de contrôle ont le sens de maîtrise, (2) Les deux formes de contrôle possèdent une dimension interne et externe à l'entreprise, (3) Les deux formes de contrôle se basent sur des éléments formels et informels.

2.4. Contrôle interne

Selon Margerin (1998), « *Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre côté, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci.* ». Le contrôle interne, tel que défini dans la comptabilité et l'audit, est un processus permettant de garantir la réalisation des objectifs d'une organisation en matière d'efficacité et d'efficience opérationnelles, de rapports financiers fiables et de conformité aux lois, réglementations et politiques. Le contrôle interne concerne tout ce qui contrôle les risques pour une organisation.

La distinction entre le contrôle interne et le contrôle de gestion dépend des objectifs concrets assignés à la fonction de contrôle interne. En effet, cela peut avoir de nombreux objectifs différents, selon les besoins de l'entreprise. Par exemple, le contrôle interne peut viser à prévenir les fraudes d'entreprise et à assurer le respect de la loi, et / ou à assurer la fiabilité des états financiers ou encore à garantir l'efficacité et l'efficience de la direction. Par conséquent, si le contrôle interne poursuit ce dernier objectif, alors il n'est pas différent de la fonction de contrôle de gestion. Ailleurs, Il est fortement recommandé que les administrateurs non exécutifs soient en charge des contrôles internes, en particulier le comité d'audit, le comité des risques et de la conformité et le comité des rémunérations. Les contrôles internes sont là pour évaluer le contrôle de gestion et donner l'assurance que le contrôle de gestion fonctionne. Les contrôles internes sont censés être supérieurs au contrôle de gestion.

3. Le rôle du contrôle de gestion dans la gouvernance des entreprises

De par sa fonction de contrôle de la gestion de l'entreprise, ce rôle contribue, dans l'intérêt des actionnaires, à veiller à ce que cette dernière soit efficace. À ce titre, la présence d'un

contrôleur de gestion fait partie intégrante des coûts d'agence, en l'occurrence des coûts de surveillance, supportés par les actionnaires pour faire agir les dirigeants dans leur intérêt et limiter leurs comportements opportunistes. Dans le cadre du modèle « *Stakeholder* », le contrôleur de gestion a un rôle de diffusion d'information pour rendre des comptes aux parties prenantes de l'entreprise (Sépari, 2017). Le contrôle de gestion prend toute son importance en tant qu'outil de la bonne gouvernance, parce qu'il constitue une pièce centrale du contrôle interne qui permet de guider et d'évaluer la gestion d'une entreprise par ses managers (Nefzaoui & Seghyar, 2020). Le contrôle de gestion intervient dans aussi bien dans les mesures de contrôle (suivi des écarts budgétaires) que dans les mesures d'incitation (rémunération des dirigeants en fonction de leurs résultats) en s'inscrivant dans une logique de gouvernance d'entreprise (Elhamma & Ben Slama, 2012). Dans un premier temps, le contrôle de gestion s'associe au management pour participer au diagnostic des attentes des parties prenantes. Il est également au cœur des mécanismes et structures de gouvernance, puisque l'existence même de son poste est l'un des mécanismes de gouvernance qui se réfère aux relations des managers avec toutes les parties prenantes et pas seulement avec les actionnaires (Nefzaoui & Seghyar, 2020).

3.1. Productivité et efficacité de la gouvernance de l'entreprise

Le contrôle de gestion sert, à la fois, de gouvernance d'entreprise et à représenter les missions des managers et tient lieu de grille d'analyse de la démarche organisationnelle. C'est un facteur clé de la gouvernance des entreprises, qui garantit l'application des règles et procédures ainsi que celle du contrôle et des décisions prises. Il maintient la cohérence des structures informatiques avec les besoins de l'entreprise, assure le fonctionnement continu des services, l'alignement stratégique des technologies informatiques avec les directives générales. Ainsi contrôler la gestion revêt une importance majeure et tient lieu d'instrument qui assure la bonne gouvernance. Il est aussi considéré comme une pièce essentielle du contrôle interne.

En outre, le contrôle de gestion permet aux dirigeants d'entretenir l'efficacité de leurs entreprises tout en assurant la coordination entre tous les services décentralisés. Il a justement cette fonction de coordonner les efforts et les actions et d'orienter la gestion, comme il permet de voir si les objectifs de chacun des responsables vont dans le même sens que ceux de l'organisation. Il confère la possibilité de contrôler les réalisations, de clarifier les décisions et d'adopter les moyens de redresser les erreurs.

Sans l'aide de ce contrôle, il serait difficile, voire impossible de mettre en œuvre les stratégies nécessaires au fonctionnement de l'entreprise. Il détient la connaissance exacte des métiers de l'entreprise, des produits du marché, des risques, des capitaux immobilisés, des types de concurrence.

D'un autre côté, les systèmes de gouvernance adaptés, chacun à l'environnement qui lui est propre, ont fait l'objet de plusieurs efforts de la part d'un grand nombre de pays développés ou en développement. Le Maroc, par exemple, a fait paraître une publication du Code Marocain de Bonnes Pratiques de Gouvernance d'Entreprise, aligné sur les benchmarks internationaux et largement inspiré des principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE. Ce code est venu pour réglementer les relations entre les actionnaires et les directeurs d'entreprise et essaie d'améliorer les règles de la bonne gouvernance au sein des entreprises des secteurs public et privé y compris les fonctions d'audit.

Cependant, on n'a pas tenu compte du contrôle interne des entreprises marocaines, notamment le contrôle de gestion, alors qu'il est d'un grand intérêt dans la diffusion de l'information. Son rôle n'est pas non plus moins important, puisqu'il est un outil de pilotage du management et d'évaluation de l'efficacité et un moyen de souplesse au sein de la firme.

Au niveau des entreprises marocaines, le système de contrôle de gestion concerne exclusivement les grandes entreprises, et de cette façon, il est davantage lié à la direction financière qu'à la direction générale. D'autre part, la plupart des entreprises marocaines sont partagées en centres de coûts et centres de profits, ce qui fait que le contrôle de gestion stratégique est presque absent. Les attributions du contrôleur de gestion se limitent à des suivis mensuels. Il s'occupe de la gestion du budget et du calcul des coûts. Il effectue des analyses variées sur demande de son chef hiérarchique. D'autres activités telles que le Reporting et l'établissement de tableaux de bord, relèvent également de sa compétence. Un autre obstacle se dégage : les salariés considèrent le contrôleur de gestion comme un espion. C'est là, encore, un point noir qui nuit à la collaboration générale pour l'intérêt commun qui est celui de l'entreprise. On peut dire déjà que le personnel n'est pas bien informé.

D'une manière générale, le service de contrôle de gestion, dans les entreprises marocaines, se déploie en fonction de la taille, de l'âge et du secteur d'activité de la firme. Son efficacité reste douteuse tant qu'il n'y a pas une volonté sérieuse de la part du management, ni un investissement pour sa mise en place.

4. Implications stratégiques et managerielles

Dans le passé, Il n'y avait pas cette prise de conscience de l'intérêt de mettre en place des outils de gestion, pour plusieurs raisons, la première, c'est que le besoin n'était pas présent parce que le marché était encore vierge avec un peu de produits fabriqués et commercialisés donc il n'y avait pas une concurrence importante ; ce qui a permis de produire, de fonctionner et de vendre avec une marge satisfaisante sans prendre en considération le coût des produits ou même aller vers la productivité sans prendre en considération la durée idéale de production et les délais de réponse.

Une grande variété des produits donne aux consommateurs un choix en qualité et en prix, et dans une économie pareille l'économie nationale se caractérise par un pouvoir d'achat qui n'est pas élevé donc le consommateur va s'orienter vers le produit le moins cher. Cette notion de qualité n'a pas encore une grande importance pour le consommateur marocain, car il n'y a qu'une classe moyenne capable de la chercher, l'essentiel, c'est de trouver un produit avec un prix bas abordable par tout le monde, alors on devait faire attention au coût de production de l'entreprise et cette contrainte ne peut pas être résolue si l'entreprise ne met pas en place un certain nombre d'outils de contrôle de gestion qui se basent sur trois composantes essentielles qui sont le calcul des coûts de production, de consommation et de vente, l'élaboration des budgets et les tableaux de bord.

Ces trois composantes vont assurer le suivi de la productivité globale de l'entreprise, voire le suivi d'une ligne de production en interne ; le rendement d'une équipe, d'un ouvrier ou d'un cadre avec la mise en place d'un système de calcul des coûts en temps en matière et en valeur après l'élaboration des budgets qui sont prévus et réalisés pour faire une comparaison et relever les dépassements en termes de consommation de main d'œuvre, d'heure-machine et d'énergie afin de mettre en place un suivi budgétaire.

Aussi, le tableau de bord est l'outil le plus utilisé aujourd'hui dans les grandes entreprises pour faire véhiculer l'information aux intéressés du niveau le plus bas de la hiérarchie jusqu'au plus haut management de l'organisation pour prendre les décisions qui s'imposent et envisager les réactions et les actions correctives nécessaires.

En absence de ces trois éléments (coûts, budgets, tableaux de bord et reporting) l'entreprise ne peut pas maîtriser et améliorer sa productivité et préserver sa compétitivité.

Actuellement, les grandes entreprises arrivent à mettre en place un système de contrôle de gestion, même s'il n'est pas réalisé à 100 %, mais aussi les petites et moyennes entreprises marocaines ont intérêt à mettre en place également des outils de contrôle de gestion, il faut

que l'entreprise mette en place les trois éléments (coûts, budgets, tableaux de bord et reporting).

Cela veut dire que nos petites et moyennes entreprises ne sont pas conscientes de l'intérêt et l'importance d'accompagner l'évolution de leur performance, par des outils de gestion y compris le contrôle de gestion qui est l'un des éléments du management moderne d'aujourd'hui.

Il y a des entreprises qui ont réussi à mettre en place un système de suivi des coûts et des budgets ainsi que l'élaboration des tableaux de bord et reporting, mais c'est insuffisant car il faut mettre en place aussi une comptabilité analytique qui soit liée directement à la productivité pour savoir est ce qu'on est compétitif ou pas, mais malheureusement cette dernière n'est pas donnée à tout le monde. C'est un processus très complexe et sa mise en place est compliquée parce qu'on devait faire un inventaire physique des obligations, faire la subdivision et mettre en place les centres de responsabilité, de répartition des tâches et de tests.

Généralement on met en place une comptabilité de gestion qui est pratiquement utilisée aujourd'hui par la plupart des entreprises marocaines, pour se limiter à un calcul des coûts, donc au lieu de faire un recensement, un inventaire, un suivi et la mise en place des compteurs pour chaque ligne de production on essaye de raisonner de manière globale au coût de production : au lieu d'aller vers le coût de production par produit ou sous-produit on raisonne donc sur la gamme entière.

Pareil, pour les budgets au lieu de faire, un suivi très précis parce qu'il nécessite des études, aujourd'hui on commence par le budget marketing qui fait appel à des agences de communication qui vont faire des études de marché pour étudier le comportement et la perception du consommateur. A partir de l'étude marketing qui va se traduire par une étude commerciale pour donner un chiffre d'affaires, on passe à la production et une fois celle-ci terminée, on passe aux achats et aux autres budgets.

Ce sont seulement les grandes entreprises qui font des études marketing parce que c'est très coûteux donc il n'y a que le patron qui va faire des prévisions selon le comportement de la concurrence et l'évolution du marché. Quelques entreprises se permettent d'aller vers les outils de marketing pour donner, ensuite, lieu à des études commerciales.

Pareil aussi pour les tableaux de bord et reporting. Au lieu de mettre en place un tableau de bord exhaustif pour aller dans les détails, on reste sur le global qui nécessite un cadrage.

Donc, les trois éléments (coût, budgets, tableaux de bord et reporting) sont présents dans l'entreprise marocaine, mais ils ne sont pas généralisés. Par exemple, on peut trouver une entreprise avec des tableaux de bord extrêmement détaillés qui permettent de déterminer le nombre d'erreurs commises par un ouvrier avec un système de codes-barres et de précision qui demande un coût très élevé, mais c'est un investissement qui a un rendement, malgré les contraintes sur le plan technique et financier.

Une autre chose sur laquelle il faut insister c'est la question de la transparence au sein de l'entreprise dans le sens où il est nécessaire de diffuser et partager l'information avant de passer à la coopération et la collaboration. Il faut que l'entreprise marocaine développe ce concept de transparence à tous les niveaux : l'équipe dirigeante doit être exemplaire, elle doit se préoccuper davantage du mérite, des plans de carrière transparents, du développement de la solidarité interne, de la création des événements et de la valorisation des Hommes de l'entreprise.

Conclusion

L'intensité de la concurrence sur le marché mondial s'est posée avec acuité dans cette situation économique globale, ce qui rend nécessaire, voire indispensable l'amélioration de la compétitivité à une époque où les relations économiques internationales s'imposent d'elles-mêmes et n'épargnent aucun endroit du globe terrestre. Dans cette perspective, la compétitivité fondée sur les prix et la proximité du marché ne sont plus suffisantes, comme autrefois, pour garantir la prospérité et la bonne marche d'une entreprise ainsi que son succès sur le marché.

Gérer une entreprise ou une organisation consiste avant tout à la conduire vers l'objectif fixé, en choisissant la trajectoire la plus favorable et la plus conforme à sa vocation. Pour assurer sa pérennité, l'entreprise doit relever les défis permanents qui sont lancés aux individus qui la composent et à l'entité qu'elle représente. Les changements intervenus au cours de la dernière décennie dans le contexte concurrentiel auquel les entreprises doivent faire face ont entraîné de profonds changements dans la gouvernance d'entreprise et dans les systèmes de contrôle de gestion. La mondialisation du marché et de l'information, les situations fréquentes de sur approvisionnement en biens, la complexité croissante des relations intra et interentreprises, l'importance de l'innovation pour les produits et les processus, la nécessité de retrouver la confiance et le consensus par rapport aux opérations de l'entreprise soulignent tous l'importance d'une approche intégrée des processus de gouvernance et nécessité d'améliorer

l'efficacité du contrôle de gestion dans toute l'organisation. La philosophie du contrôle de gestion et la gouvernance d'entreprise sont toutes deux liées au partage du pouvoir entre les parties prenantes et à la protection des intérêts des actionnaires.

BIBLIOGRAPHIE

Alazard, C & Sépari, S.(2018). DCG11- Contrôle de gestion - Manuel et applications », Dunod, 5^e édition, Paris, p : 176..

Anthony, R. & al. (1965). Management control systems : cases and readings, Edition R.D. Irwin.

Augé, B & Naro, G. (2011). Mini Manuel de contrôle de gestion : Cours + QCM/QROC. Dunod, Paris, p : 6.

Berland, N & Simon, F-X. (2010). Le contrôle de gestion en mouvement : État de l'art et meilleures pratiques. Regards croisés de professeurs et praticiens », Editions d'organisation, 1^e édition, p : 35.

Berland, N & De Rongé, Y. (2010). Contrôle de gestion : Perspectives stratégiques et managériales », Pearson, p : 273 et 141.

Boix,D & Féminier, B. (2004). Le Tableau de bord facile, Editions d'Organisation, 288 pages.

Bouquin, H. (1991). Le contrôle de gestion - Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, Edition PUF, p : 42.

Briand, L. (2001). Analyse structurationniste du contrôle de gestion dans la modernité et la modernité avancée', Thèse de doctorat. Montréal, École des Hautes Études Commerciales. Cahiers du CRISES. Collection thèses et mémoires, Montréal

Briand, L. (2004). Reconceptualisation du contrôle de gestion. Une étude de cas fondée sur la théorie de la structuration. Comptabilité-Contrôle-Audit, juin, volume spécial ayant pour thème 'Sociologie de la comptabilité.

Brimson, J & Antos, J. (1994). Activity-Based Management for Service Industries, Government Entities, and Non-profit Organization, P : 15.

Bureau International du Travail. (1969). La mesure de la productivité du travail », Etudes et documents, Genève, p : 1.

Burlaud, A & Simon, C. (2004). Le contrôle de gestion -3ed- La découverte, 128 pages.

Childm, J. (2005) . Organization: contemporary principles and practice. Blackwell, Oxford.

Deetz, S. (1992). Disciplinary power in the modern corporation. In: Alvesson M, Willmott H (eds) Critical management studies. Sage, London

Desiré-Luciani, M-N. & al. (2013). Le grand livre du contrôle de gestion », Eyrolles, 1^e édition, p : 144. et 256.

Elhamma, A & Ben Slama, F. (2012). Le Contrôle de gestion, en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises, et la rentabilité : cas des sociétés marocaines. Revue du chercheur N11.

Gervais, M. (1990). Contrôle de gestion et planification de l'entreprise. Economica.

Grandguillot, B & Grandguillot, F. 2004). L'essentiel de la gestion prévisionnelle, Gualino Editeu, p : 121 et 124.

Henot, C & Hemici, F. (2007). le contrôle de gestion », Edition Gestion, p : 6-7-8.

Jaulant, P & Quarès, M-A. (2004). Méthods de gestion : Comment les intégrer, Editions d'Organisation, p : 109.

Leclère, D. (2011). L'essentiel de la comptabilité analytique », Editions d'organisation, 5^e édition, p : 35 et 39.

Lorino, P. (2003). Méthodes et pratiques de la performance : Le pilotage par les processus et les compétences. 3^eme Edition. Editions d'organisation, p : 133.

Margerin, J. (1998). Bases de la gestion budgétaire. 1^{er}e Edition, Editions d'organisation, pp.142-143.

Maurin, P. (2008). Contrôle de gestion facile ! : Guide à l'usage des PME », Afnor, 1^e édition, p : 2.

NEFZAOU, M. A. and SEGHYAR, N. (2020) "L'influence du Management de La Responsabilité Sociétale des Entreprises sur la Configuration du système de Contrôle de Gestion des entreprises : Proposition d'un Modèle Explicatif", International Journal of Management Sciences, 3(1). Available at: <https://www.revueisg.com/index.php/home/article/view/204> (Accessed: 22September2020).

Prokopenko, J. (1990) « Gérer la productivité : Manuel pratique », Bureau International de Travail, Genève, 1^{ère} édition, p : 150.

Ragaigne, A & Tahar, C. (2017). Contrôle de gestion : Les points clés des techniques et des outils de contrôle de gestion et de leurs récentes évolutions », Gualino Editions, 3^e édition, p : 4-14-41.

Rahou, M. (2019). L'Essence du Contrôle de gestion. Revue de la littérature. Extrait concentré de substances diverses Débats et controverses Le tout en un des principaux concepts de base. Edilivre-Aparis, 122 pages

Sadi, N-E. (2009). Contrôle de gestion stratégique-Outils de pilotage et de maîtrise de la performance », Edition L'Harmattan, p : 23.

Savall, H & al. (2008). Libérer les performances cachées des entreprises par un management socio-économique », ISEOR et BIT, 2^e édition, p : 7.

Sépari, S. & al. (2017). DSCG 3 - Management et contrôle de gestion – Manuel », Dunod, 4^e édition, p : 57.