

L'ARTICULATION ENTRE LE CONTROLE DE GESTION ET LA CULTURE ORGANISATIONNELLE : CAS DES ENTREPRISES COTEES A LA BOURSE DES VALEURS DE CASABLANCA

Soukayna OUACHI

Doctorante à l'Ecole Supérieure de Technologie

Laboratoire de Recherche en Management des Organisations (LAREMO)

Soukaynaouachi@gmail.com

Saïd MDARBI

Professeur

chercheur

et

Chef du département TM - EST de Casablanca

said.mdarbi@estc.ma

Abstract : Moroccan companies listed on the Casablanca stock exchange operate in an unstable economic environment characterized by fierce competition and regulatory pressure from the Moroccan capital market authority. As part of our research we are interested in the discipline of management control, this discipline has evolved much over history to become the process that ensures consistency between strategy and concrete and daily actions. Based on the contingency theory we have shown how an organizational culture context can impact the implementation and operation of a management control system. An empirical study was carried out among 57 companies, the results show that management control tends to be affected by the corporate culture if the type of culture is a "Clan" and "Market" type.

Keywords : Management Control, Contingency Theory, Organizational Culture, Impact

Résumé : Les entreprises Marocaines cotées à la bourse des valeurs de Casablanca évoluent dans un environnement économique instable, caractérisé par une concurrence acharnée et une pression réglementaire de la part de l'autorité marocaine du marché des capitaux. Dans le cadre de nos recherches nous nous intéressons à la discipline du contrôle de gestion, cette discipline a beaucoup évolué au fil de l'histoire pour devenir le processus qui garantit la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes. En nous basant sur la théorie de contingence nous avons montré en quoi un contexte de culture organisationnelle peut impacter la mise en œuvre et le fonctionnement d'un système de contrôle de gestion. Une étude empirique a été réalisée auprès de 57 entreprises, les résultats montrent que le contrôle de gestion a tendance à être affecté par la culture d'entreprise si cette dernière est une culture de type « Clanique » et de type « Marché ».

Mots-clefs : Contrôle de gestion, la théorie de contingence, Culture organisationnelle,

1. Introduction

Dans cette ère de concurrence rude, les entreprises s'acharnent sur les modes de gestion les plus pointus afin de surveiller de près l'atteinte de leurs objectifs et d'alimenter leur note d'orientation stratégique avec les idées émergentes qui leur garantissent un avantage. Le pilier d'une gestion réussie est une discipline qui s'est forgée au fil de l'histoire pour remplir sa mission dans un environnement économique en perpétuel changement, il s'agit du contrôle de gestion, cette notion suscite l'intérêt des chercheurs qui investissent dans les sciences de gestion vu son fort potentiel.

Le paramétrage et le fonctionnement du contrôle de gestion au sein des entreprises est une cuisine interne propre à l'organisation, contrairement aux autres métiers régit par des cadres normatifs dictant quoi faire et comment le faire, le contrôle de gestion n'a pas de parrain, ses outils ainsi que leur déploiement dépendent de plusieurs variables internes et externes.

A travers une recherche sur les variables influençant le choix des systèmes de contrôle de gestion, une composante attire notre intérêt vu son caractère spéciale et son impact important, il s'agit de la culture organisationnelle, il est vrai que plusieurs chercheurs ont réalisé des travaux sur l'impact de la culture nationale ou régionale sur la configuration du système de contrôle de gestion mais qu'en est-il de l'influence de la culture d'entreprise sur le choix des systèmes de contrôle de gestion.

Notre intérêt pour ce sujet émane d'un côté d'une réflexion portée sur l'importance que revête la fonction du contrôle de gestion et d'un autre côté du poids, de l'importance et de la difficulté de mesure de la notion de la culture organisationnelle et spécialement dans le cadre marocain où « La culture nationale est très hétéroclite, composée d'une alchimie peu commune de cultures dont certaines ont tout de même gardé quelques-unes de leurs particularités. Ainsi, se définit-elle à la fois comme un melting-pot dans le sens où elle présente de nombreuses constantes généralement incarnées dans les valeurs fondamentales de la culture marocaine, et comme une tour de Babel dans la mesure où les sous-cultures qui la constituent refusent de se fondre entièrement » (Brahim Allali, 2008) cette particularité de la culture marocaine s'applique naturellement sur la culture des entreprises marocaines, d'où l'intérêt d'éclairer l'impact de la culture d'entreprise sur le paramétrage et le fonctionnement du contrôle de gestion.

L'objectif du présent papier est d'analyser l'existence d'une relation entre la culture de l'entreprise et les pratiques de contrôle de gestion. Afin d'apporter des éléments de réponse, cet article se décline en deux parties. Il s'agit en premier lieu de cerner les concepts, objet de l'étude qui sont la culture organisationnelle et le contrôle de gestion, puis en deuxième lieu de dérouler une enquête quantitative à la base d'un questionnaire, auprès de notre cible qui est constituée des contrôleurs de gestion des entreprises cotées à la bourse des valeurs de Casablanca.

2. Revue de littérature

2.1 Culture organisationnelle

Afin d'étudier la relation entre la culture organisationnelle et la conception des systèmes de contrôle de gestion, il est judicieux de procéder à une analyse des deux concepts.

Dans cet article, nous proposons de montrer en quoi un contexte de culture organisationnelle peut impacter la mise en œuvre et le fonctionnement d'un système de contrôle de gestion pour cela nous nous référons à une revue de littérature importante en matière de culture organisationnelle et de contrôle de gestion.

Depuis les années 1950, la culture organisationnelle a fait l'objet de plusieurs dissertations scientifiques, le résultat de ces recherches a été caractérisé par une grande divergence dans la définition de la culture organisationnelle, ce qui donne à ce concept un caractère complexe et ambigu.

Parmi les auteurs qui ont abordé ce concept, nous citons (Deal & Kennedy, 1982) voient que la culture organisationnelle est un concept constitué de valeurs partagées, (Sathe, 1983) et (Wallach, 1983) pensent que ce concept à une compréhension partagée respectant les croyances et les valeurs. (Ouchi, 1982) estime que la culture organisationnelle est un ensemble de symboles, de cérémonies et de mythes qui permettent de transmettre aux employés les valeurs intrinsèques de l'organisation. L'ensemble de ses définitions nous ont permis de ressortir des éléments communs, comme les notions de croyances, de valeurs, de partage qui constituent des éléments déterminant de la notion de la culture organisationnelle.

Afin de délimiter le champ de notre approche, nous retenons la définition (Marc Lebailly, 2004) il souligne ainsi que la culture définit le positionnement d'une organisation humaine dans son environnement économique et social. Selon lui « *la culture fonctionne comme la quille d'un grand voilier, on la voit si peu qu'on pourrait en oublier l'existence ; c'est pourtant elle qui donne sa stabilité au bateau, qui permet l'équipage de tenir son cap....L'originalité du modèle que nous utilisons précisément dans sa capacité à mettre en permanence en dialectique les échanges et la culture, et à prouver que ce sont les éléments culturels invisibles et inconnus qui conditionnent la qualité, la fluidité et l'efficacité des échanges* » il a expliqué dans son ouvrage « anthropologie de l'entreprise : gérer la culture comme un actif stratégique » que la culture est constituée de deux composantes en complémentarité dialectique : l'infrastructure et l'identité, dans l'identité nous retrouvons l'ensemble des valeurs partagés par le groupe, les pratiques de management qui véhiculent l'organisation ainsi que les normes qui régissent l'ensemble des individus appartenant à l'entreprise. A partir du raisonnement de Marc Lebailly nous constatons qu'une investigation dans les pratiques de management d'une entreprise ainsi que dans ses valeurs sera utile pour la compréhension de sa culture.

Nos choix méthodologiques, pour appréhender la culture de l'entreprise, s'orientent plutôt vers des méthodes quantitatives, à savoir les méthodes basées sur le questionnaire. Les pratiques de management ainsi que les valeurs sont les mieux adaptées à la méthode du

questionnaire. Nous retiendrons les pratiques de management et les valeurs pour comprendre et puis définir la typologie culturelle à laquelle appartiennent les entreprises de notre cible.

2.2 Contrôle de Gestion

Le contrôle de gestion est défini comme « un ensemble de dispositifs et de processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes » (Henri Bouquin) , « il fait le pont entre les activités stratégiques et les activités opérationnelles de l'entreprise (Anthony, 1965 ; Tessier et Otley, 2012). Pour les besoins de notre recherche nous retenons la définition suivante qui définit le contrôle de gestion comme « une combinaison de mécanismes de contrôle conçus et mis en œuvre par la direction pour accroître la probabilité que les acteurs organisationnels se comportent d'une manière compatible avec les objectifs de l'organisation » (Tessier Sophie, 2013).

L'objectif des dirigeants d'entreprise est d'instaurer un contrôle de gestion efficace et optimal, qui permet à l'organisation d'atteindre ses objectifs stratégiques, il est évident qu'un contrôle insuffisant peut engendrer des impacts significatifs et évidemment négatifs sur le fonctionnement de l'organisation comme un manque de cohérence entre les objectifs individuels et les objectifs organisationnels, des fraudes ou une mauvaise performance financière et qu'un contrôle excessif peut également freiner l'innovation, la participation des acteurs dans l'alimentation de l'entreprise par des stratégies émergentes , cette notion du contrôle « idéal » est difficile à définir et puis à instaurer , vu le nombre de variables qui impactent la pratique du contrôle de gestion, à travers cette recherche nous nous intéressons à l'impact de la culture d'entreprise sur le choix du système de contrôle de gestion.

3. Hypothèses de recherche et méthodologie

3.1. Hypothèses de recherche

L'auteur (Ouchi, 1977, 1979) a abordé dans ces écrits la culture comme étant une composante déterminante dans la configuration et puis la mise en œuvre des systèmes de contrôle dans l'entreprise, il suggère trois modes de coordination dans l'entreprise : par les règles, par les mécanismes de marché et par les mécanismes culturels.

Les trois systèmes de gestion suggérés par Ouchi conviennent à trois types culturels qui sont le clan, la hiérarchie et le marché, une entreprise est souvent caractérisée par la domination des caractéristiques d'une de ces cultures, ce qui l'insère dans une des typologies préconisées par Ouchi. Les entreprises guidées par des mécanismes culturels correspondent à un type culturel « clan », celles fondées sur la bureaucratie correspondent à un type culturel « hiérarchie » et puis celles dominées par des valeurs de marché correspondent à un type culturel « marché ». Chaque type culturel est caractérisé par la domination d'un ensemble de valeurs organisationnelles qui correspondent à type de contrôle de gestion précis. Ainsi, dans une entreprise fondée sur une culture clanique, un contrôle de gestion basé sur des moyens externes n'est pas efficace, l'entreprise compte beaucoup plus sur des valeurs telles que la tradition, la loyauté et la solidarité pour guider les comportements des employés, dans ce type d'organisation, les configurations du contrôle de gestion traditionnelles ont un rôle secondaire. Dans une entreprise caractérisée par une culture hiérarchique, qui prône les

valeurs suivantes (stabilité, ordre et respect de la hiérarchie), le contrôle de gestion représente en général un élément essentiel du système de coordination de l'entreprise. En dernier lieu, une entreprise basée sur une culture de marché et véhiculée par les valeurs de performance, de production et de compétition, le système de contrôle de gestion basé sur des objectifs définis de manière précise est généralement présenté comme un préalable indispensable à une coordination fondée sur le marché.

Dans nos recherches, nous avons repéré des travaux empiriques qui ont pu confirmer l'hypothèse qui stipule que le choix des systèmes de contrôle de gestion dans une organisation est impacté par sa culture. Ainsi (Tessier, 2013) en étudiant les cas de la société Timpson qui est une entreprise de service familiale britannique fondée en 1865, conclut que cette entreprise véhiculée par des mécanismes culturels, type clanique d'après Ouchi, ne repose pas sur un contrôle bureaucratique afin d'accomplir ses objectifs mais c'est la culture qui donne des repères aux employés, d'où la non formalisation et la légèreté de leur système de contrôle de gestion.

Il paraît donc intéressant de continuer la recherche dans ce domaine et de participer, dans l'éclaircissement de cette situation dans le cadre Marocain.

Voici le cadre conceptuel proposé afin de cerner la problématique et qui fera objet de confirmation via notre enquête :

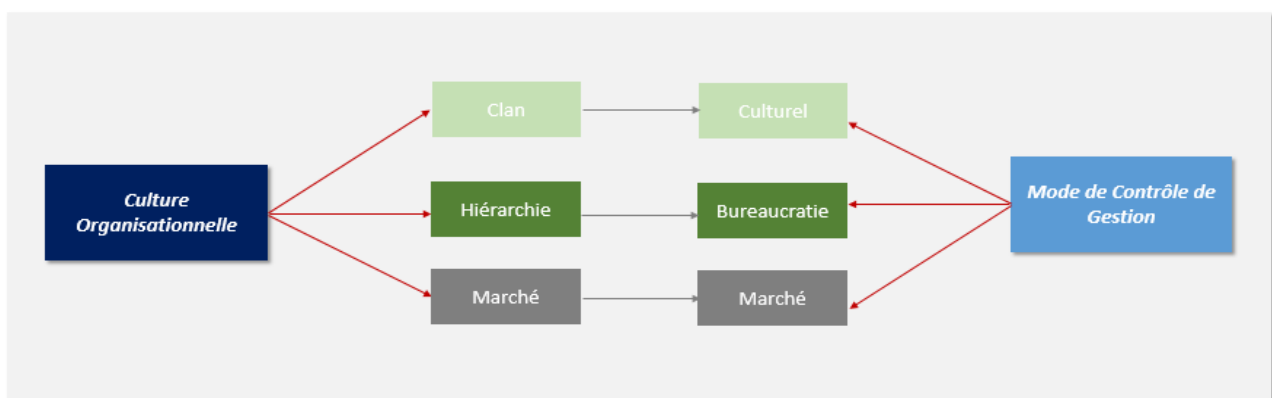


Figure 1 : le modèle conceptuel de l'étude

L'objectif de cette recherche est de vérifier l'hypothèse de l'existence d'une relation entre la culture de l'entreprise et une certaine pratique de contrôle de gestion, en se basant sur les travaux (d'Ouchi, 1977 ; 1979), nous pouvons décliner cette hypothèse générale H en 3 sous-hypothèses :

- ¹H₁: Les valeurs de collectivisme, de loyauté, d'orientation sociale (culture clanique selon Ouchi) correspondent à un contrôle de gestion peu formel, peu intense et décentralisé.
- H₂: Les valeurs de formalisme, de conformisme (le rejet de l'innovation), de centralisation (le rejet de la participation), de rigidité (le rejet de la flexibilité) (culture hiérarchique selon Ouchi) correspondent à un contrôle de gestion formel, centralisé, peu flexible et intense.

¹ Ces hypothèses sont inspirées des travaux d'Ouchi ainsi que de Lassoued Kaïs

– H3: Les valeurs de performance, de compétition, d'orientation client, de flexibilité, d'innovation et de planification (culture « marché » selon Ouchi) correspondent plutôt à un contrôle de gestion formel, décentralisé, intense et flexible.

3.2. Méthodologie de la recherche

Afin de tester les hypothèses émises dans le cadre de cette recherche, nous avons choisi de faire appel à une approche essentiellement quantitative. Nous avons administré un questionnaire aux contrôleurs de gestion des entreprises cotées à la bourse de valeurs de Casablanca. Ce questionnaire est composé principalement de deux parties :

La première partie traite les pratiques du contrôle de gestion adoptées dans les entreprises de notre échantillon, cette analyse est réalisée à travers l'étude des dimensions caractéristiques des pratiques du contrôle de gestion, recensé de la littérature et qui sont la formalisation, la participation, l'horizon du système, l'intensité du contrôle et la flexibilité (Moreira G, 1980) et (Simons R, 1987), . La prédominance d'un ensemble de dimension au détriment des autres va nous conduire vers un style de contrôle de gestion donné. la deuxième partie traite la culture d'entreprise et comme nous l'avons cités dans la partie dédié à cette notion, nous appréhendons la culture organisationnelle à travers l'étude des pratiques de management et les valeurs de l'entreprise, en s'appuyant sur la littérature et les résultats des entretiens semi directifs tenus avec des contrôleurs de gestion, nous avons arrêté les dimensions culturelles suivantes ,qui nous permettrons de définir la typologie culturelle des entreprises de notre échantillon (Formalisme, collectivisme, participation, innovation, compétition, performance, orientation client, planification, orientation sociale, loyauté).

Nous avons mesuré la relation entre la culture organisationnelle et le style de contrôle de gestion à travers des questions à échelle sémantique différentielle de Likert de 5 points.

Nous avons opté pour une analyse factorielle avec rotation Varimax afin de limiter le nombre des items de mesures à prendre en considération dans l'analyse en composante principale et dans l'analyse des corrélations, le tableau ci-dessous récapitule les items de mesures qui ont été gardé et dont l'effet est significativement important. Nous observons que la variance totale expliquée pour l'ensemble des variables présente un résultat satisfaisant qui est supérieur à 50%. Afin de tester la fiabilité de notre questionnaire, nous avons procédé au calcul du coefficient alpha de Cronbach qui présente également un résultat satisfaisant, puisque pour toutes les variables nous avons obtenu un score supérieur à ²0.6.

² 0,6 est le seuil minimal accepté par les chercheurs

Tableau 1. Analyse factorielle avec rotation Varimax

Axes	Variables	Contribution relative	Valeurs propres	Variance totale expliquée	Alpha de Cronbach
Collectivisme	Les contrôleurs de gestion sont amenés à se référer à leur hiérarchie pour toutes les décisions à prendre	,857	2,280	76,001	0,841
	Les contrôleurs de gestion travaillent d'une façon individuelle ou en groupe	,900			
	Les contrôleurs de gestion sont amenés à travailler après les heures de travail chez eux	,858			
Compétition	Les contrôleurs de gestion élaborent des rapports de benchmark avec les concurrents du secteur	,885	2,647	66,177	0,834
	L'entreprise prévoit un pôle de vieille stratégique	,837			
	Les Contrôleurs de gestion reçoivent des primes si le résultat annuel de l'entreprise est le meilleur du secteur	,715			
	Les contrôleurs de gestion ont une idée sur le classement de l'entreprise par rapport à ses concurrents	,808			
Formalisme	La direction programme avec soin les orientations et choix de l'entreprise pour l'avenir (3ans et plus)	,872	3,115	77,870	0,904
	Les dirigeants consacrent un temps important à l'analyse de l'évolution future de l'activité de l'entreprise	,892			
	Les objectifs de l'entreprise sont clairs et bien définis dans un document officiel (feuille de route)	,883			
	Les orientations de l'entreprise pour l'avenir sont formulées clairement dans un document appelé plan stratégique	,882			
Innovation	Les contrôleurs de gestion sont appelés à optimiser les processus de travail	,782	2,035	67,848	0,76
	L'entreprise organise des journées pour récompenser les idées créatrices	,799			
	Les contrôleurs de gestion ont une marge d'autonomie pour produire de nouveaux concepts	,886			
L'horizon du système	Les pratiques du Contrôle de gestion sont orientées vers le moyen terme	,877	1,537	76,838	0,683
	Les pratiques du Contrôle de gestion sont orientées vers le long terme	,877			
L'intensité du contrôle	Les contrôleurs de gestion utilisent les outils comptables	,787	3,466	57,760	0,85
	Les contrôleurs de gestion ont des objectifs liés à la production	,749			
	Les contrôleurs de gestion ont des objectifs liés à la vente	,683			
	Les contrôleurs de gestion utilisent des indicateurs de production	,846			
	Les contrôleurs de gestion utilisent des indicateurs financiers	,708			
	Les contrôleurs de gestion utilisent des indicateurs non financiers	,775			

La flexibilité	Les outils de Contrôle de gestion sont révisés tous les 3 ans	,782	1,869	62,289	0,693
	Les outils de Contrôle de gestion sont révisés tous les 5 ans	,806			
	Les outils de Contrôle de gestion ne sont jamais révisés	,779			
La formalisation	Le département dispose des outils de contrôle de gestion	,911	1,659	82,973	0,795
	Le département dispose des procédures matérialisant les pratiques du Contrôle de gestion	,911			
La participation	Les contrôleurs de gestion participent dans la fixation des objectifs	,906	3,043	76,087	,912
	Les contrôleurs de gestion élaborent les budgets	,886			
	Les contrôleurs de gestion analysent les écarts	,767			
	Les contrôleurs de gestion participent dans l'évaluation des performances	,922			
Loyauté	Les contrôleurs de gestion sont fiers de travailler pour leur entreprise	,827	3,171	63,424	0,855
	Les contrôleurs de gestion connaissent les valeurs de l'entreprise	,802			
	Les contrôleurs de gestion adhèrent aux valeurs de l'entreprise	,786			
	Les contrôleurs de gestion sont prêts à donner pour leur entreprise	,782			
	Les contrôleurs de gestion perçoivent leur manager comme un père de famille	,783			
Orientation client	L'entreprise adapte ses objectifs en fonction des attentes des clients	,897	2,426	80,880	0,881
	L'entreprise mesure via des indicateurs le taux de fidélité, de satisfaction des clients	,900			
	L'entreprise veille sur le maintien des prix concurrentiels	,901			
Orientation sociale	L'entreprise prévoit des formations pour son personnel	,764	2,463	61,583	0,791
	L'entreprise veille sur la qualité des conditions de travail (espaces, ergonomie, éclairage...)	,761			
	L'entreprise offre des avantages sociaux	,813			
	L'entreprise respecte la vie privée de ses salariées	,801			
Participation	Les contrôleurs de gestion sont informés sur les objectifs stratégiques de l'entreprise	,890	2,417	80,554	0,879
	Les contrôleurs de gestion participent à la formulation des objectifs de l'entreprise	,884			
	Les contrôleurs de gestion connaissent la vision de l'entreprise	,918			
Performance	L'entreprise motive son personnel par des primes suite à l'atteinte des objectifs	,868	2,243	74,780	0,829
	L'entreprise exige des contrôleurs de gestion des comptes rendus sur l'évolution de la réalisation des travaux	,869			
	L'entreprise utilise des indicateurs financiers pour rapprocher entre les objectifs et les réalisations	,858			

Planification	Le plan moyen terme de l'entreprise est réalisé chaque semestre	,796	1,749	43,713	0,679
	Le plan moyen terme de l'entreprise est réalisé annuellement	,519			
	Le plan moyen terme de l'entreprise est réalisé tous les 3 ans	,419			
	Le plan moyen terme de l'entreprise est recadré en cas d'émergence de stratégie nouvelle	,819			

4. Résultats empiriques

4.1 Analyse en composante principale

Nous avons opté pour l'analyse en composantes principales, parce qu'elle permet d'expliquer une grande partie de la variance avec un minimum de facteurs. Suite à l'analyse du tableau de la variance totale expliquée ci-dessous, nous constatons que nous allons retenir les deux premières composantes puisqu'elles permettent d'expliquer 64% de la variance, les autres composantes de 3 à 15 ne seront pas retenues parce qu'elles n'expliquent pas suffisamment la variance.

Tableau 2. Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	6,218	41,453	41,453	6,218	41,453	41,453
2	3,386	22,572	64,026	3,386	22,572	64,026
3	1,715	11,431	75,457			
4	1,271	8,475	83,932			
5	,574	3,825	87,758			
6	,388	2,586	90,343			
7	,303	2,022	92,365			
8	,290	1,933	94,298			
9	,206	1,373	95,671			
10	,203	1,354	97,024			
11	,126	,842	97,867			
12	,102	,682	98,549			
13	,079	,527	99,076			
14	,077	,516	99,592			
15	,061	,408	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Examen de la matrice des composantes

Pour la première composante les variables suivantes (formalisation, participation, intensité du contrôle, innovation, compétition, performance, orientation client, planification) sont en relation positives avec l'axe et donc elles varient dans le même sens. Pour la deuxième composante les variables suivantes (horizon du système, flexibilité, formalisme,

collectivisme, orientation sociale, loyauté) sont aussi en relation positives avec l'axe et donc elles varient dans le même sens.

Pour avoir plus de visibilité sur l'intensité des relations et le sens des relations entre toutes les variables nous allons effectuer un test d'analyse des corrélations.

Tableau 3. Matrice des composantes^a

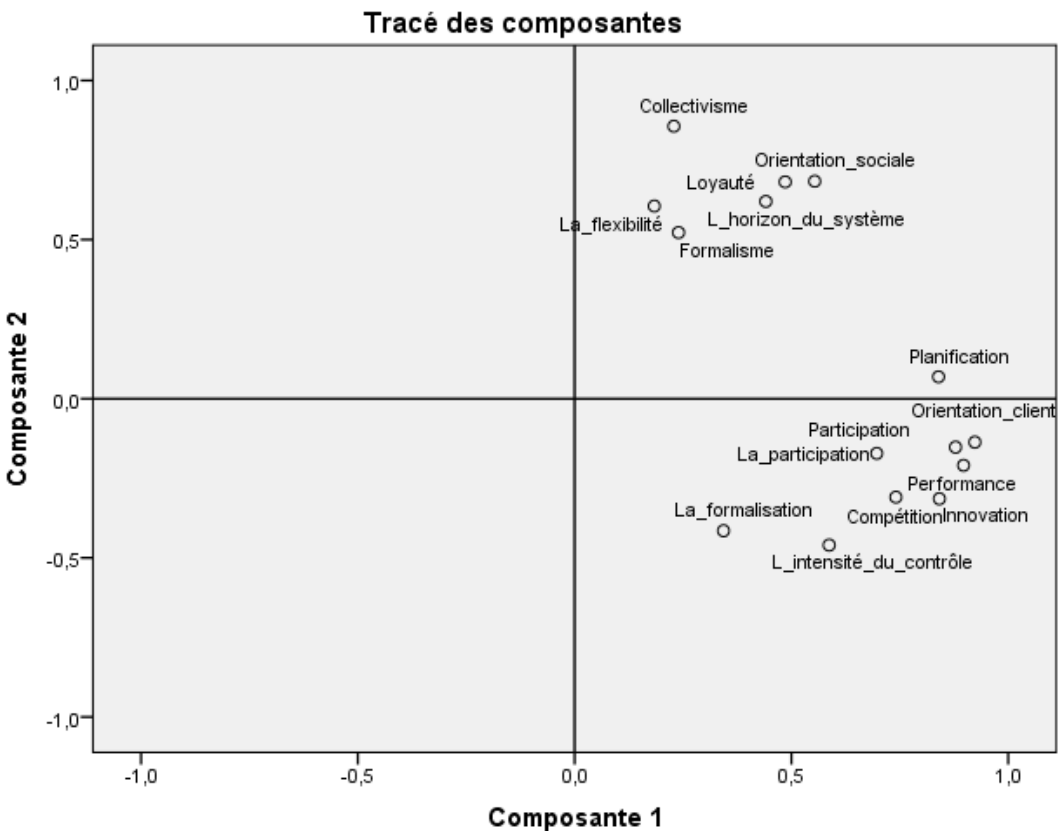
	Composante	
	1	2
La formalisation	,343	-,415
La participation	,697	-,172
L'horizon du système	,441	,620
L'intensité du contrôle	,587	-,460
La flexibilité	,184	,605
Formalisme	,240	,522
Collectivisme	,229	,856
Participation	,879	-,152
Innovation	,841	-,314
Compétition	,741	-,309
Performance	,897	-,209
Orientation client	,923	-,136
Planification	,839	,069
Orientation sociale	,554	,683
Loyauté	,486	,681

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 2 composantes extraites.

4.2 Ana

Nous a
d'une r
et afin
culture
le sens
formali
variabl
particip
planific



istence
gestion
ype de
nsité et
ont (la
et les
me, la
nt, la

Ainsi nous avons supposé l'existence des relations ci-dessous :

- L'existence d'une relation positive entre le collectivisme, la loyauté et l'orientation sociale (culture clanique) et la participation
- L'existence d'une relation négative entre le collectivisme, la loyauté et l'orientation sociale (culture clanique) et la formalisation et l'intensité
- L'existence d'une relation positive entre le formalisme, le conformisme (rejet d'innovation), la centralisation (rejet de la participation) (culture hiérarchique) et la formalisation, la centralisation et l'intensité
- L'existence d'une relation négative entre le formalisme, le conformisme (rejet d'innovation), la centralisation (rejet de participation) (culture hiérarchique) et la flexibilité
- L'existence d'une relation positive entre la performance, la compétition, l'orientation client, l'innovation et la planification (culture marché) et la formalisation, la participation, l'intensité et la flexibilité

Nous commenterons ci-dessous les résultats du test de corrélations pour chacune des hypothèses émises, les commentaires concernent les variables entre lesquelles nous avons eu un résultat significatif³:

- La relation entre la variable « collectivisme » et la variable « formalisation » est une corrélation négative et significative (Cor=-0,328 et p-value=0,012). Lorsque la variable collectivisme augmente, la variable formalisation diminue.
- La relation entre la variable « collectivisme » et la variable « L'intensité du contrôle » est une corrélation négative et significative (Cor=-0,291 et p-value=0,028). Lorsque la variable collectivisme augmente, la variable intensité du contrôle diminue.
- La relation entre la variable « orientation sociale » et la variable « participation » est une corrélation positive et significative (Cor=0,371 et p-value=0,004). Lorsque la variable orientation sociale augmente, la variable participation augmente.
- La relation entre la variable loyauté » et la variable « participation » est une corrélation positive et significative (Cor=0,416 et p-value=0,001). Lorsque la variable loyauté augmente, la variable participation augmente.

Nous constatons qu'elle existe une relation positive entre les variables de la culture clanique et la variable participation au niveau du système du contrôle de gestion. L'indice de corrélation est compris entre 0,136 et 0,416 et significatif au niveau de 0,01. Donc une organisation caractérisée par une culture clanique fait participer ses contrôleurs de gestion dans la conception et la mise en œuvre des contrôles.

Nous constatons qu'elle existe une relation négative entre les variables de la culture clanique et les variables intensité et formalisation. L'indice de corrélation est compris entre -3,28 et -2,91 et significatif au niveau de 0,012. Donc une organisation caractérisée par une culture clanique opte pour un contrôle de gestion peu intense et peu formel.

³ Pour qu'une corrélation soit significative entre deux variables il faut que le sig (l'erreur) ne dépasse pas 0,05

Tableau 4. Corrélations de Pearson entre la culture clanique et le contrôle de gestion

Correlations		La formalisation	La participation	L'horizon du système	L'intensité du contrôle
Collectivisme	Pearson Correlation	-,328*	,136	,508**	-,291*
	Sig. (2-tailed)	,012	,310	,000	,028
Orientation sociale	Pearson Correlation	-,077	,371**	,481**	-,093
	Sig. (2-tailed)	,565	,004	,000	,490
Loyauté	Pearson Correlation	-,072	,416**	,417**	-,113
	Sig. (2-tailed)	,590	,001	,001	,403
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).					
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).					

- La relation entre la variable « Formalisme » et la variable « formalisation » est une corrélation positive et significative (Cor=0,344et p-value=0,008). Lorsque la variable formalisme augmente, la variable formalisation augmente.
- La relation entre la variable « Formalisme» et la variable « intensité du contrôle » est une corrélation positive et significative (Cor=0,229et p-value=0,087). Lorsque la variable formalisme augmente, la variable intensité du contrôle augmente.
- La relation entre la variable « Formalisme» et la variable « flexibilité » est une corrélation positive et significative (Cor=0,280et p-value=0,034). Lorsque la variable formalisme augmente, la variable flexibilité augmente.
- La relation entre la variable « Participation» et la variable « formalisation » est une corrélation positive et significative (Cor=0,323et p-value=0,014). Lorsque la variable participation augmente, la variable formalisation augmente.
- La relation entre la variable « Participation» et la variable « participation » est une corrélation positive et significative (Cor=0,658et p-value=0,000). Lorsque la variable participation augmente, la variable participation augmente.
- La relation entre la variable « Participation» et la variable « intensité du contrôle » est une corrélation positive et significative (Cor=0,507et p-value=0,000). Lorsque la variable participation augmente, la variable intensité du contrôle augmente.
- La relation entre la variable « Innovation» et la variable « formalisation » est une corrélation positive et significative (Cor=0,279et p-value=0,035). Lorsque la variable innovation augmente, la variable formalisation augmente.
- La relation entre la variable « innovation» et la variable « participation » est une corrélation positive et significative (Cor=0,493et p-value=0,000). Lorsque la variable innovation augmente, la variable participation augmente.
- La relation entre la variable « innovation» et la variable « intensité du contrôle » est une corrélation positive et significative (Cor=0,532et p-value=0,000). Lorsque la variable innovation augmente, la variable intensité du contrôle augmente.

Nous constatons qu'elle existe des relations positives entre les variables caractéristiques de la culture hiérarchique (formalisme, rejet d'innovation, rejet de participation) et les variables formalisation, participation, intensité du contrôle et flexibilité. Si l'innovation augmente dans une entreprise l'intensité du contrôle augmentera aussi ce qui est en parfaite inadéquation avec notre hypothèse de départ.

Tableau 5. Corrélations de Pearson entre la culture hiérarchie et le contrôle de gestion

Correlations		La formalisation	La participation	L'intensité du contrôle	La flexibilité
Formalisme	Pearson Correlation	,344 ^{**}	-,024	,229	,280 [*]
	Sig. (2-tailed)	,008	,860	,087	,034
Participation	Pearson Correlation	,323 [*]	,658 ^{**}	,507 ^{**}	-,040
	Sig. (2-tailed)	,014	,000	,000	,770
Innovation	Pearson Correlation	,279 [*]	,493 ^{**}	,532 ^{**}	-,047
	Sig. (2-tailed)	,035	,000	,000	,727
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).					
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).					

- La relation entre la variable « innovation » et la variable « formalisation » est une corrélation positive et significative (Cor=0,279et p-value=0,035). Lorsque la variable innovation augmente, la variable formalisation augmente.
- La relation entre la variable « innovation» et la variable « participation » est une corrélation positive et significative (Cor=0,493et p-value=0,000). Lorsque la variable innovation augmente, la variable participation augmente.
- La relation entre la variable « innovation» et la variable « intensité du contrôle » est une corrélation positive et significative (Cor=0,532 et p-value=0,000). Lorsque la variable innovation augmente, la variable intensité du contrôle augmente.
- La relation entre la variable « compétition» et la variable « participation » est une corrélation positive et significative (Cor=0,359et p-value=0,006). Lorsque la variable compétition augmente, la variable participation augmente.
- La relation entre la variable « compétition» et la variable « intensité du contrôle » est une corrélation positive et significative (Cor=0,402 et p-value=0,002). Lorsque la variable compétition augmente, la variable intensité du contrôle augmente.
- La relation entre la variable « performance» et la variable « formalisation » est une corrélation positive et significative (Cor=0,451et p-value=0,000). Lorsque la variable performance augmente, la variable formalisation augmente.
- La relation entre la variable « performance» et la variable « intensité du contrôle » est une corrélation positive et significative (Cor=0,631 et p-value=0,000). Lorsque la variable performance augmente, la variable intensité du contrôle » augmente.
- La relation entre la variable « orientation client» et la variable « formalisation » est une corrélation positive et significative (Cor=0,391 et p-value=0,02). Lorsque la variable orientation client augmente, la variable formalisation augmente.
- La relation entre la variable « orientation client» et la variable « participation » est une corrélation positive et significative (Cor=0,608 et p-value=0,000). Lorsque la variable orientation client augmente, la variable participation » augmente.
- La relation entre la variable « orientation client» et la variable « intensité du contrôle » est une corrélation positive et significative (Cor=0,533 et p-value=0,000). Lorsque la variable orientation client augmente, la variable intensité du contrôle » augmente.

- La relation entre la variable « planification » et la variable « participation » est une corrélation positive et significative (Cor=0,303 et p-value=0,023). Lorsque la variable planification augmente, la variable participation augmente.
- La relation entre la variable « planification » et la variable « intensité du contrôle » est une corrélation positive et significative (Cor=0,381 et p-value=0,004). Lorsque la variable planification augmente, la variable intensité du contrôle augmente.
- La relation entre la variable « planification » et la variable « flexibilité » est une corrélation positive et significative (Cor=0,349 et p-value=0,008). Lorsque la variable planification augmente, la variable flexibilité augmente.

Nous constatons qu'elle existe des relations positives entre les variables de la culture marché (la performance, la compétition, l'orientation client, l'innovation et la planification), et les variables formalisation, participation, intensité et flexibilité du système du contrôle de gestion. L'indice de corrélation est compris entre 0,244 et 0,631 et significatif au niveau de 0. Donc une organisation caractérisée par une culture marché adopte un contrôle de gestion formel, décentralisé, intense et flexible.

Tableau 6. Corrélations de Pearson entre la culture marché et le contrôle de gestion

Correlations						
		La formalisation	La participation	L'horizon du système	L'intensité du contrôle	La flexibilité
Innovation	Pearson Correlation	,279 [*]	,493 ^{**}	,083	,532 ^{**}	-,047
	Sig. (2-tailed)	,035	,000	,545	,000	,727
Compétition	Pearson Correlation	,195	,359 ^{**}	,003	,402 ^{**}	,083
	Sig. (2-tailed)	,142	,006	,980	,002	,535
Performance	Pearson Correlation	,451 ^{**}	,602 ^{**}	,247	,631 ^{**}	-,044
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,066	,000	,745
Orientation client	Pearson Correlation	,391 ^{**}	,608 ^{**}	,244	,533 ^{**}	-,016
	Sig. (2-tailed)	,002	,000	,070	,000	,905
Planification	Pearson Correlation	,132	,303 [*]	,360 ^{**}	,381 ^{**}	,349 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	,331	,023	,007	,004	,008
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed). *. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).						

5. Discussion et Conclusion

Les tests réalisés dans le cadre de cette étude empirique ont pour objet de valider notre hypothèse générale qui s'articule autour de l'influence de la culture d'entreprise sur la configuration et le fonctionnement des systèmes de contrôle de gestion. En s'appuyant sur les travaux d'Ouchi dans ce domaine, nous avons scindé notre hypothèse générale en trois sous hypothèses ainsi nous supposons que pour chaque type de culture (clanique, hiérarchique, marché) nous retrouverons une pratique de contrôle de gestion.

Afin de vérifier ses suppositions nous avons réalisé une analyse en composantes principales ainsi qu'un test de corrélations, précédés par une analyse factorielle avec rotation Varimax qui nous a permis de limiter le nombre des items de mesures à prendre en considération. Le but de ces tests est de tester la cohérence entre les valeurs organisationnelles de chaque type avec le système de contrôle de gestion instauré dans l'entreprise. Nous avons généré plusieurs relations entre les deux ensembles de variables qui nous permettent de se prononcer sur l'existence d'une relation entre la culture de l'organisation et les pratiques du contrôle de gestion au sein des entreprises cotées à la bourse des valeurs de Casablanca.

Les résultats de corrélations que nous avons obtenus renforcent l'existence de liens entre les valeurs de la culture clanique et les tendances du contrôle de gestion. En effet les valeurs de collectivisme, de loyauté, d'orientation sociale (culture clanique) ont une relation positive avec la variable participation du contrôle de gestion et une relation négative avec les variables intensité et formalisation du contrôle de gestion. En d'autres mots les entreprises cotées à la BVC fondées sur une culture clanique adoptent un contrôle de gestion peu formel, peu intense et décentralisé, un résultat qui confirme notre hypothèse de départ.

Pour ce qui est de notre troisième hypothèse qui a porté sur l'influence de la culture marché sur les pratiques de contrôle de gestion, elle a été aussi validée par le biais du test des corrélations. Nous avons recensé une relation positive entre les valeurs de performance, de compétition, d'orientation client, de flexibilité, d'innovation et de planification (culture « marché ») et les variables formalisme, participation, intensité et flexibilité.

Enfin la deuxième hypothèse qui a porté sur l'impact des valeurs d'une culture hiérarchique sur le système de contrôle de gestion, n'a pas été validée puisque nous avons relevé des relations contradictoires avec notre hypothèse, nous citons à titre d'exemple les relations positives entre La participation et l'innovation qui sont des valeurs de la culture hiérarchique avec la formalisation du système de contrôle de gestion, un constat en parfait désaccord avec notre hypothèse sur l'impact de la culture hiérarchique sur les pratiques du contrôle de gestion .

Globalement, il semble que la relation entre la culture de l'entreprise et les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises Marocaines étudiées est relativement forte. Plus particulièrement, il semble que le contrôle de gestion a tendance à être affecté par la culture d'entreprise si cette dernière est une culture de type « Clanique » et de type « Marché » alors que la culture hiérarchique n'a apparemment pas d'effet sur le contrôle de gestion.

Il sera pertinent d'approfondir les investigations dans ce sujet par le biais d'une étude de cas qui permettra d'une part de confirmer l'impact des cultures clanique et marché sur la configuration du système de contrôle de gestion au sein de nos entreprises cibles et d'une autre part d'expliquer les raisons du non impact des composantes de la culture hiérarchique sur le système de contrôle de gestion.

Références

Allali, Brahim. "Culture et gestion au Maroc : une osmose atypique". Gestion en contexte interculturel : approches, problématiques, pratiques et plongées (Québec : Presses de l'Université Laval et Télé-université UQAM, 2008).

Anthony R.N. "Planning and control system: a framework for analysis". Harvard University"1965.

Bourcier C. " Valeurs organisationnelles et délimitation des cultures : cas d'une entreprise de service" Thèse en Sciences de Gestion, Université d'Aix-en-Provence (1990).

Gérald Naro. "La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglosaxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire". Comptabilité -Contrôle - Audit V 2.N° 4 (1998) : p 45-69.

Hofstede, G. " Relativité culturelle des pratiques et théories de l'organisation ". Revue Française de Gestion. N° 64 (1987) : p 10-21.

Lassoued Kaïs. "Relation culture d'entreprise contrôle de gestion. Une étude empirique". La Revue des Sciences de Gestion V6. N°216 (2005) : p 129-143.

Léon Laulusa, Jean-Yves Eglem. "L'impact des valeurs confucéennes sur le processus de contrôle de gestion dans une entreprise d'État Chinoise" .Comptabilité - Contrôle – Audit V 3. N°17 (2011) : p 7-29.

Marc Lebailly, Alain Simon. Anthropologie de l'entreprise : gérer la culture comme un actif stratégique (France : Pearson Education, 2004) :212 p

Moreira G. "Choix du système de contrôle de gestion dans les entreprises du Nord-Est brésilien" , Thèse en Sciences de Gestion, Université de Paris (1980).

Nicolas Berland, Jean-Pierre Ponssard, Olivier Saulpic. "Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons". CECO V1226. N°hal-00243012(2005).

Ouchi W.G. "The Relation between Organizational Structure and Control ". Administrative Science Quarterly V 22. N° 1(1977) : p 95-113.

Simons R. "Accounting Control System and Business Strategy: an Empirical Analysis". Accounting Organization and Society, V.12 N°4 (1987): p. 124-153.

Tessier Sophie. "Un contrôle de gestion basé sur la culture : le cas de la société Timpson". *Gestion* V 38. N°1 (2013): p 56-65.

William G. Ouchi. "A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms". *Management Science* V 25. N°9 (1979) : p 833-848.