



Revue D'Études en Management et Finance D'Organisation  
N°11 Juin 2020

## LA FONCTION CONTRÔLE DE GESTION DANS LES GRANDES ENTREPRISES INDUSTRIELLES MAROCAINES

MANAGEMENT CONTROL FUNCTION IN MOROCCAN LARGE INDUSTRIAL  
FIRMS : STATE OF THE ART, CONFIGURATIONS, AND INSTITUTIONAL  
DETERMINANTS

**Sarra MRANI ZENTAR**

Enseignante chercheure

FSJES, Université Hassan I, Settat.

Email : Mranizentar.sarra2@gmail.com

### Résumé

La présente recherche, qui prend pour cadre le Maroc, explore les déterminants qui influencent les différentes configurations de la fonction contrôle de gestion dans les grandes entreprises industrielles marocaines. En premier lieu, nous avons fait l'exposition d'une revue de la littérature approfondie. Ensuite, nous avons présenté d'abord les caractéristiques des 4 types de la FCG. Puis, nous avons approfondi notre analyse quantitative pour mesurer le degré d'influence de chaque déterminant sur la FCG. Enfin, la recherche s'achève en dégageant les principales implications de notre modélisation sur l'introduction la typologie de Lambert et Sponem de la fonction contrôle de gestion au Maroc.

**Mots-clés :** Fonction contrôle de gestion, Théorie Néo-institutionnelle, Grandes Entreprises industrielles marocaines

### Abstract

This research, which takes Morocco as a context, explores the determinants that influence the different configurations of management control function in Moroccan large industrial firms. In the first part and in accordance with a traditional research structure, we have presented our literature review. In the second part, we presented the characteristics of the 4 Management Control Function types. Then we have deepened our quantitative analysis to measure the degree of influence of each determinant on the MCF. Finally, we concluded our research by identifying the main implications of our model to the introduction of Sponem Lambert typology on the management control function in Morocco.

**Key-words:** Management control function, insitutionnal determinants, large industrial firms

## Introduction

Dans un contexte de compétition et changement, les grandes entreprises se trouvent de plus en plus face aux différents changements de l'environnement et de la concurrence. Pour faire face, elles seront obligées de s'adapter et d'adopter de nouveaux modes de gestion à l'instar des entreprises qui prônent la rentabilité et l'efficacité pour assurer leur survie sur le marché. Dans cette optique, la mise en place de la fonction contrôle de gestion paraît alors essentielle et indispensable puisqu'elle est considérée comme étant un gage pour accompagner au mieux l'entreprise dans la réalisation de l'ensemble de ses objectifs, aussi bien opérationnels que stratégiques fixés par le top management surtout dans les secteurs d'activité où la maîtrise des coûts est stratégique (notamment dans l'industrie et les services). Nous constatons alors que c'est une fonction transversale pour l'ensemble de l'entreprise.

Au Maroc, comme dans d'autres pays, le secteur industriel, joue un rôle non négligeable dans la création de richesse et de croissance qui est la source de prospérité d'une nation. Il se doit nécessairement de « faire jouer la concurrence », chose qui relève à la fois de l'économique et du symbolique. Durant les années récentes, les tendances industrielles constatées au Maroc révèlent une véritable réorganisation des différents outils du contrôle de gestion et de la fonction contrôle de gestion sous l'effet combiné de plusieurs facteurs (ouverture des frontières, perspectives de croissance des marchés, etc., Mezouar & Semeriva, (1998). Mais malgré les différentes pressions, le développement de la fonction contrôle de gestion paraît s'être fait lentement dans les entreprises marocaines. En raison de la rareté des travaux de recherche sur la fonction contrôle de gestion dans un nouveau contexte arabophone et non pas anglophone ou francophone.

Nous sommes devenu donc conscient par l'intérêt de contextualiser notre thématique dans un contexte purement marocain afin de rapprocher le plus possible à des réalités managériales. La contextualisation va nous permettre d'approfondir l'analyse de la fonction contrôle de gestion au sein des grandes entreprises industrielles marocaines. Tout en déterminant l'ensemble des facteurs institutionnels qui influencent l'évolution et la mise en place de la FCG au sein des entreprises marocaines. Dans ce débat et dans l'ère du management, notre question de recherche peut être formulée ainsi : « Quelle est l'influence des facteurs institutionnels sur les configurations de la fonction contrôle de gestion au sein des grandes entreprises industrielles marocaines ? ». Les questions de notre recherche peuvent être déclinées ainsi : Quels sont les facteurs institutionnels dans le contexte marocain? Et comment influencent-ils la fonction contrôle de gestion au sein des grandes entreprises industrielles au Maroc ? Et quels sont les autres facteurs issus de l'environnement institutionnel hors contexte marocain? Et comment influencent-ils le développement et la mise en œuvre de la fonction contrôle de gestion dans les grandes entreprises industrielles au Maroc ?

Pour répondre à cette série d'interrogations et comme de coutume dans la démarche de la recherche classique, notre papier comportera deux parties. La première sera consacrée, à cerner d'abord les différentes facettes de la fonction contrôle de gestion en la caractérisant par rapport au modèle de Sponem & Lambert. Ensuite nous allons essayer de déterminer l'ensemble des facteurs institutionnels qui peuvent influencer la mise en place et l'évolution de cette fonction

au sein des grandes entreprises industrielles. Dans une seconde partie, nous exposerons notre méthodologie de recherche qui associe à une étude quantitative pour ensuite présenter nos principaux résultats de l'analyse.

## **1. SYNTHÈSE DE LA REVUE DE LA LITTÉRATURE SUR LA FONCTION CONTRÔLE DE GESTION ET L'ÉTUDE DE SES DÉTERMINANTS**

Pour répondre à notre problématique, ainsi à nos questions de la recherche nous nous sommes basés sur deux cadres théoriques. Dans le premier cadre, nous nous sommes appuyés sur les travaux de Lambert et Sponems (2009) afin de présenter les différents modes d'organisation de la fonction contrôle de gestion qui ont été déterminés par : étude des responsabilités du contrôleur, les tâches et les rôles qui lui sont affectés. Ensuite, dans le deuxième cadre nous nous sommes basés principalement sur la théorie Néo-institutionnelle afin d'expliquer la mise en place de la fonction contrôle de gestion et de déterminer les facteurs institutionnels qui influencent les différents modes de la fonction contrôle de gestion au sein des grandes entreprises industrielles marocaines.

Depuis plusieurs années, voire décennies, selon les environnements concernés, le contrôle de gestion s'est ajusté progressivement, pour dépasser le stade de l'évaluation de l'efficacité économique et financière, pour intégrer de plus en plus, l'évolution des différentes configurations de la fonction au sein des grandes entreprises industrielles dans un but de recherche et de maintien de la compétitivité sur le marché. Robert Anthony définissait le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation » (Anthony, 1965, p.17).

Le manager est considéré sans ambiguïté comme l'acteur central du contrôle de gestion, un rôle qu'il assume aujourd'hui dans un cadre qui "s'incarne par une « fonction » généralement appelée « contrôle de gestion », dirigée par un responsable : la directrice ou le directeur du contrôle de gestion » (Bolleker et Naro, (2014). Cette même fonction a été définie par Sponem et Lambert (2009) comme : « un département ou un service au sein de l'organisation qui est constituée de l'ensemble des contrôleurs de gestion qui la composent ». L'étude de cette fonction a connu un engouement considérable dans la littérature managériale puisqu'elle est considérée comme étant une fonction transversale pour l'entreprise. De ce fait, dans un contexte de compétition et de changement, le contrôleur de gestion est appelé à adopter de nouveaux modes de gestion à l'instar des entreprises qui prônent la rentabilité et l'efficacité pour garantir le meilleur fonctionnement de la fonction contrôle de gestion. Ainsi, un contrôleur de gestion efficace, apporte souvent une valeur ajoutée qui contribue de façon significative à la compétitivité de l'entreprise.

Pour répondre à notre question principale de la recherche, cela nécessite d'abord une compréhension de la fonction contrôle de gestion par une analyse approfondie de toutes les activités, les missions et les rôles des contrôleurs de gestion au sein de l'organisation. Pour les déterminer, il est important de se baser d'abord sur leurs responsabilités, les tâches qui leur sont attribuées et enfin sur les différents rôles qui leur sont affectés (Byrne et Pierce, 2007 ;

Bolleker, 2010 ; Hopper et Powel, 1985 ; Gerrard, 1969, Lambert, 2005 ; Launois, 1970 ; Bescos, 2002 ; Anderson, 1947 ; Gérardin, 1992). Dans l'esprit de la grande majorité des travaux, la fonction contrôle de gestion a été définie par la fonction de contrôleur de gestion (Bolleker, 2007 ; Bouquin et Fiol, 2007) pour arriver par la suite à la typologie proposée par Sponem et Lambert en 2009. Ensuite, l'approche néo-institutionnelle, qui s'impose dans divers domaines de recherche, est particulièrement pertinente pour analyser la diffusion et la légitimation de nouvelles pratiques dans les organisations (Dacin et al. 2002). Le fondement de base de cette approche est de garantir une certaine légitimité aux organisations. C'est pour cette raison qu'elle constitue un courant de recherche majeur en science de gestion, du fait qu'elle nous permet de comprendre les organisations dans leurs interactions avec un environnement de nature socio-économique dans lequel s'insèrent les grandes entreprises industrielles marocaines. Dans cette perspective néo-institutionnelle, la mise en place du contrôle de gestion peut s'expliquer par l'environnement social et institutionnel dans lequel évolue l'entreprise.

### **1.1. Les activités et missions du contrôleur de gestion**

La fonction contrôle de gestion a été définie le plus souvent en fonction des activités et missions des contrôleurs de gestion. Il est donc nécessaire d'étudier d'abord la fonction, les missions et activités de contrôleur de gestion. La majorité des publications qui portent sur le rôle des contrôleurs de gestion depuis une soixantaine d'année sont très hétérogènes (Bolleker, 2007). En premier lieu, le contrôleur de gestion avait comme mission de surveiller l'ensemble des activités au service de la direction générale. Gérardin (1996, p.22) confirme: « qu'il s'agit d'une fonction d'aide à la direction chargée de collaborer à la fixation des objectifs, de les matérialiser par les données chiffrées et d'en surveiller les réalisations en coordination avec la politique de l'entreprise». En deuxième lieu, le contrôleur de gestion avait 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, p.3).

La troisième mission des contrôleurs de gestion est de coordonner horizontalement et verticalement (Bolleker, 2007). La mission verticale vise principalement 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 (Bolleker, 2007). Ainsi, Bolleker (2007) 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 des centres. Dans ce sens, Danziger (1995), affirme que le contrôleur est non seulement « un intercesseur capable d'effectuer la synthèse des informations » mais aussi qu' « il contribue à créer une solidarité entre les membres de l'organisation ». À ce niveau, Bolleker (2004) révèle, dans une étude empirique portant sur 81 entreprises industrielles, que les contrôleurs contribuent à la résolution des problèmes de coordination entre les unités opérationnelles, par

la traduction. Il s'agit alors d'un éclaircissement des problèmes d'interdépendance auprès des parties prenantes pour les résoudre.

Enfin, la dernière mission des contrôleurs de gestion est d'animer le changement, d'analyser et de conseiller. Bolleker (2007) s'est basé principalement sur les travaux de Bühler (1979) pour montrer que le contrôleur de gestion a trois rôles : d'abord un rôle actif issu de son influence sur les prises de décisions des managers au sein des entreprises. Ensuite, les contrôleurs peuvent être proactifs au niveau du changement surtout au moment où ils sont censés intégrer l'ERP (Enterprise Resource Planning). Finalement, la mise en œuvre des 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. À partir de ces différentes missions du contrôleur de gestion, Lambert et Sponem (2009) ont proposé une typologie de la fonction contrôle de gestion en se basant sur douze études de cas dans dix industries. Les résultats de cette étude ont permis alors de proposer quatre idéaux types des fonctions contrôle de gestion, à savoir : Partenaire, Discrète, Garde-fou et Omnipotente.

## **1.2. Typologie de la fonction du contrôle de gestion de Sponem & Lambert**

Nous essayerons de décrire en détail ces quatre fonctions en faisant bien sûr référence aux travaux de Sponem et Lambert (2009) et Lambert (2005). Si plusieurs auteurs ont étudié la fonction contrôle de gestion, Lambert et Sponem sont les seuls auteurs qui ont abouti à une typologie solide de la fonction contrôle de gestion car ils ont dépassé plusieurs limites par rapport aux travaux antérieurs sur ce thème. Dans notre recherche, nous allons donc nous baser sur cette typologie afin d'analyser l'impact des facteurs déterminants sur l'évolution de cette fonction dans un contexte marocain (arabo-musulman) bien différent des contextes francophones et anglophones. La fonction contrôle de gestion « Partenaire » : Lambert et Sponem (2009) suggèrent en un premier temps que la fonction se caractérise par une dimension financière dans les décisions opérationnelles puisqu'elle est organisée de manière à travailler en collaboration avec les managers opérationnels. Mais dans un deuxième temps, ils soulignent que ce choix organisationnel peut causer un risque d'inhibition des opérationnels et des dérives en termes de gouvernance et de manipulation des comptes.

La fonction contrôle de gestion « Discrète » : est une fonction organisée, de manière à avoir une présence discrète auprès des opérationnels, elle permet à ces derniers d'exercer leurs responsabilités. Elle permet aussi d'accroître la réactivité et la créativité. Cela peut toutefois conduire à des dérives de contrôle interne et à un excès de dépense (Lambert et Sponem, 2009). La fonction contrôle de gestion « Garde-fou » : la fonction contrôle de gestion est organisée afin de réaliser une surveillance discrète des opérationnels pour le compte la direction générale, elle autorise le développement d'une réflexion stratégique. Associée à des logiques de mobilité fonctionnelle, elle est également conçue comme une étape de la formation des cadres dirigeants. En revanche, jeux politiques et gabegie sont les risques associés à ce choix organisationnel (Lambert, 2005, p.439). La fonction contrôle de gestion « Omnipotente » : est organisée de manière à surveiller et mettre des sous tensions permanentes 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 (Lambert & Sponem, 2009). 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 que 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. La manière dont les organisations fonctionnent et doivent être gérées est fortement affectée par le cadre éthique de la société où elles opèrent (D'Iribarne, 2000). D'Iribarne (1987; 1990) ainsi qu'Hofstede (1987 ; 1991) suggèrent que les modes d'organisation sont probablement influencés par les caractéristiques culturelles des groupes sociaux et surtout celles des pays dans lesquels ils sont mis en œuvre. Dans cette optique, nous avons adopté l'approche néo-institutionnelle puisqu'elle s'impose dans divers domaines de recherche, est particulièrement pertinente pour analyser la diffusion et la légitimation de nouvelles pratiques dans les organisations (Dacin et al. 2002).

Le fondement de base de cette approche est de garantir une certaine légitimité aux organisations. Pour cette raison, elle constitue un courant de recherche majeur en science de gestion, du fait qu'elle nous permet de comprendre les organisations dans leurs interactions avec un environnement de nature socio-économique dans lequel s'insèrent les grandes entreprises industrielles marocaines. Dans cette perspective néo-institutionnelle, la mise en place du contrôle de gestion peut s'expliquer par l'environnement social et institutionnel dans lequel évolue l'entreprise. Elle va nous permettre donc d'expliquer la mise en place de la fonction contrôle de gestion au sein des grandes entreprises industrielles marocaines et déterminer l'ensemble des facteurs institutionnels qui l'influence. Sachant que cet environnement se caractérise par des groupes externes pouvant avoir une influence sur l'entité étudiée (Beck et Walgenbach, 2005) et par l'orientation cognitive du dirigeant (Fligstein, 1990). Il est caractérisé par plusieurs facteurs qui pourront avoir un impact direct sur la fonction contrôle de gestion au sein de l'organisation.

### **1.3. Le contexte institutionnel et le management dans les entreprises marocaines**

Sponem (2009) a pu décrire l'environnement institutionnel par cinq principaux facteurs, à savoir : l'appartenance de l'entreprise à un groupe et les relations qu'elle a avec le groupe, le fait qu'elle soit ou non cotée en bourse, le type d'actionnaire principal et la formation du dirigeant. Ainsi, parmi toutes les caractéristiques institutionnelles qui peuvent influencer le mode d'organisation et de fonctionnement des grandes entreprises industrielles marocaines, nous retenons plus particulièrement deux principaux facteurs institutionnels: pressions familiales et claniques et profil du contrôleur de gestion (formation et expérience). L'ancienneté et la nature de formation jouent un rôle important dans la vie de chaque individu car elles permettent d'acquérir une bonne expérience professionnelle. Ceci apparaît plus au niveau d'exécution du métier d'un contrôleur. L'expérience et la formation du contrôleur ont un vrai impact sur la FCG et son évolution puisque chaque contrôleur de gestion la gère selon sa façon de penser. À ce niveau, une question importante s'impose : La formation du contrôleur de gestion marocain a-t-elle vraiment un impact sur la fonction contrôle de gestion ? Si non, l'expérience (l'ancienneté) a-t-elle une influence sur la fonction contrôle de gestion ?



### **1.3.1. Profil du contrôleur de gestion**

Au Maroc, diplômé d'une formation universitaire ou d'école de commerce, la relation est duale. Un contrôleur de gestion a normalement à la fois une double compétence, théorique et pratique. Il se caractérise par son esprit d'analyse, de synthèse pour l'élaboration d'outils d'aide à la décision à destination des opérationnels, et un sens du relationnel pour entrer en contact avec tout type d'interlocuteurs : direction financière, direction marketing, commerciale, générale dans certains cas (Taillandier, 2013)<sup>1</sup>. Le contrôleur de gestion est généralement un vrai exécutif de métier. L'ancienneté joue un rôle important dans la vie de chaque individu car elle permet d'acquérir une bonne expérience professionnelle.

Ceci apparaît plus au niveau d'exécution du métier d'un contrôleur. Nous en tirons alors que l'expérience du contrôleur a un impact important sur la fonction contrôle de gestion et son évolution puisque chaque contrôleur de gestion la gère selon sa façon de penser. Parmi toutes les caractéristiques institutionnelles qui peuvent influencer le mode d'organisation et de fonctionnement des grandes entreprises industrielles marocaines, nous retenons plus particulièrement deux principaux facteurs institutionnels: pressions familiales et claniques et profil du contrôleur de gestion (formation et expérience). Au Maroc, on ne trouve pas uniquement l'impact du profil du contrôleur de gestion sur la fonction contrôle de gestion, il y a aussi les pressions familiales et claniques car il existe de grandes structures familiales.

### **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. Quand nous abordons la notion d'« Entreprise familiale », c'est à la fois cotée ou non cotée. Elles sont considérées comme étant un acteur incontournable de la croissance économique d'un pays comme le Maroc (Hirigoyen, 2010). Cet auteur souligne également qu'il y a donc « un intérêt économique très important à s'intéresser à l'entreprise familiale, ce qui prouve non seulement la dimension macro-économique en termes de poids économique, mais aussi la dimension de la recherche (Hirigoyen, 2010) ». Or, notre recherche comprend à la fois les « grandes entreprises familiales » et les « grandes entreprises non familiales », cotées ou non cotées. Ces deux types d'entreprise représentent un grand centre d'intérêt extrêmement important pour notre recherche. À ce stade, Hirigoyen (2010) souligne que trois facteurs doivent être pris en considération dans une analyse :

- D'abord les niveaux d'implication familiale : quels sont les niveaux d'implication dans l'entreprise familiale ?
- Le deuxième facteur fondamental est le nombre et la nature des générations et des familles intégrées à l'entreprise.
- Enfin, le troisième facteur, c'est le degré d'influence qu'une famille peut avoir sur l'entreprise à travers son pouvoir, son expérience et sa culture. Ce sont les trois facteurs fondamentaux à étudier à travers cette représentation de l'entreprise familiale pour pouvoir

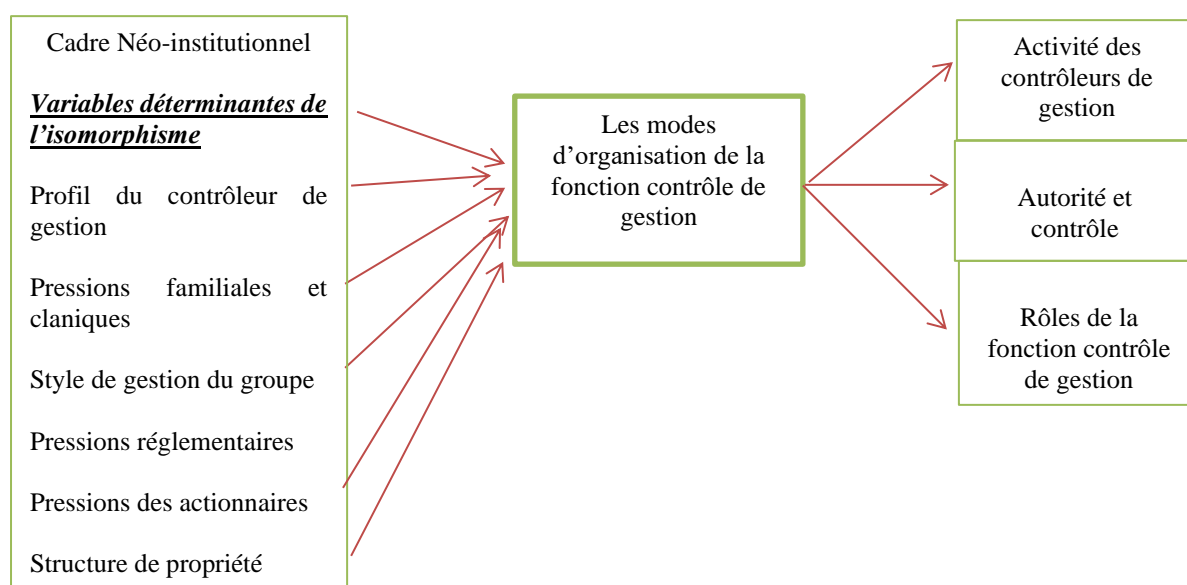
---

<sup>1</sup> TAILLANDIER. P-E, (5 MARS, 2013) : « CONTÔLEUR DE GESTION: DÉFINITION DE FONCTION», CADRE ET DIRIGEANT MAGAZINE

mesurer le degré d'influence de la pression familiale et clanique sur la fonction contrôle de gestion.

L'idée est d'analyser de près si ces pressions familiales représentent un grand handicap qui freine la marche normale de la fonction contrôle de gestion au sein de l'organisation. Notre recherche rassemble alors les deux types d'entreprises afin pouvoir les comparer empiriquement et de mesurer surtout l'impact des pressions familiales sur la fonction contrôle de gestion et son évolution.

**Figure N° 1 : Modèle théorique de la recherche**



## 2. MÉTHODOLOGIE DE LA RECHERCHE, RÉSULTATS ET DISCUSSION

### 2.1. Méthodologie de recherche

Notre base de sondage a été construite à partir de classement des 250 grandes entreprises marocaines dans différents secteurs classées parmi les 500. Ce classement a été réalisé en se basant sur trois critères principaux: chiffres d'affaires, performances et analyses sectorielles. Par la suite, nous avons commencé à chercher les coordonnées de chacune de ces entreprises, à savoir, mail, téléphone et les noms des dirigeants en utilisant l'internet. À ce moment, nous avons pu construire notre base de données afin de prendre contact avec ces entreprises pour administrer notre questionnaire par voix téléphonique.

Nous avons eu un taux de réponse très important 53,2% qui est représentatif puisqu'il dépasse la moitié. Cependant, nous avons pris en considération uniquement 45,2% de réponses car nous



avons eu un taux de 8% des questionnaires incomplets. L'analyse de cette étude est constituée alors de 113 questionnaires qui vont nous permettre de constituer une typologie de ces entreprises selon les 4 types de la fonction contrôle de gestion (partenaire, garde-fou, omnipotente, discrète) proposés par Lambert et Sponem (2009).

## 2.2. Résultats et discussions

Nous avons pu aboutir à une analyse typologique des grandes entreprises industrielles marocaines (voir Tableau N°1) à partir de l'analyse en composante principale qui nous a permis de réduire le nombre des variables.

**Tableau N°1 : Profils moyens des groupes constitués codés**

Critère	Score moyen (ensemble de l'échantillon)	Groupe 1 « Contrôle de gestion partenarial & vérificateur »	Groupe 2 « Contrôle de gestion Partenarial »	Groupe 3 « Contrôle de gestion Vérificateur »	Groupe 4 « Contrôle de gestion peu développé »
	N=113	41	26	10	34
Partenaire	3,39	+	+++	-	--
Discrète	3,37	+	-	++	--
Garde-fou	3,45	+	-	+++	-
Omnipotente	3,53	+	-	+++	-

Nous avons constaté 4 groupes des grandes entreprises industrielles marocaines. Dans le groupe 1, la fonction contrôle de gestion apparaît donc très développée, formalisée et très équilibrée entre les 4 types puisqu'elle se répartit d'une façon équitable sachant que la distribution de chacune des activités de la fonction contrôle de gestion est supérieure à la moyenne. Ces 41 grandes entreprises industrielles marocaines sont donc plus vers un mode de contrôle moderne, partenarial, collaboratif, vérificateur et surveillant.

Elles garantissent une marge d'autonomie à leurs salariés afin qu'ils puissent collaborer entre eux librement, mais en même temps, elles les surveillent et vérifient du loin pour le compte de la direction générales. Nous pouvons conclure donc pour les grandes entreprises industrielles marocaines disposant les 4 configurations de la fonction contrôle de gestion qu'elles sont à la fois vers un mode de contrôle partenarial, collaboratif, vérificateur et surveillant. Les résultats du groupe 2 révèlent l'existence et la présence forte, dans ce groupe, d'une fonction contrôle de gestion de type « Partenaire » particulièrement élevée (4,01) par rapport à la moyenne. À l'inverse, les trois autres types (« Discrète », « Garde-fou » et « Omnipotente ») y sont moins

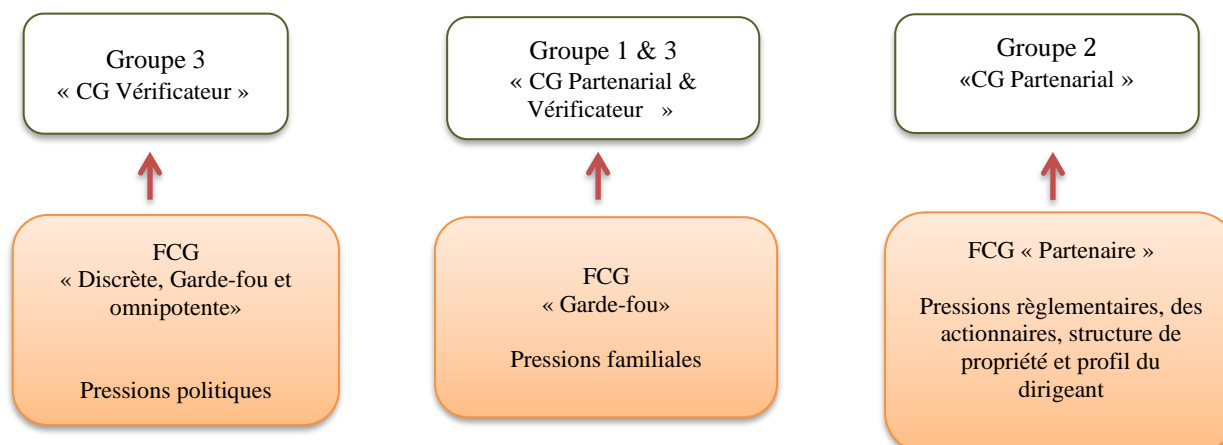
développés car elles ont un score en dessous de la moyenne ou même on peut dire l'absence totale de ces trois fonctions.

Cependant, la fonction contrôle de gestion « partenaire » opte plus pour un mode de contrôle formel qui laisse aux salariés une certaine autonomie dans leur travail. Ceci permet aux salariés d'être plus collaboratif au sein des grandes entreprises industrielles marocaines. Nous sommes plus vers un mode de contrôle partenaire, collaboratif. Ceci approuve que ces entreprises se caractérisent par un contrôle formel, collaboratif et partenaire. Le groupe 3 est caractérisé par un intérêt marqué pour trois fonctions contrôle de gestion à savoir « Garde-fou », « Discrète » et « Omnipotente » dont les scores sont élevés (4,54 ; 4,07 et 4,54) par rapport à la moyenne. Par contre, la fonction contrôle de gestion de type « Partenaire » y est en dessous de la moyenne ou même absente. Les trois types de fonction contrôle de gestion ont un point commun qui est très important, celui de la surveillance et de la vérification des opérationnels aux comptes de la direction générale. Nous plus vers un mode de contrôle vérificateur et surveillant. Nous remarquons que le groupe 2 et 3 sont opposés. Le groupe 2 est marqué par la présence de la fonction contrôle de gestion type « Partenaire » et l'absence des autres types de la FCG. Tandis que le groupe 3 se caractérise à la fois par l'absence de la FCG « Partenaire » et la forte présence des trois types « Garde-fou, Discrète et Omnipotente ».

Le groupe 4 est marqué par une très faible présence des 4 types d'activités de la fonction contrôle de gestion pour lesquelles il est très en dessous de la moyenne, spécialement en ce qui concerne la fonction « Partenaire ». Nous pouvons ainsi dire que le groupe 4 est l'opposé du groupe 1. À partir de là, nous avons testé nos hypothèses afin de répondre à notre problématique majeure : « Quelle est l'influence des facteurs institutionnels sur les différentes configurations de la fonction contrôle de gestion au sein des grandes entreprises industrielles marocaines ? ». Les résultats ont prouvé que les facteurs institutionnels influencent uniquement les grandes entreprises industrielles marocaines ayant la fonction contrôle partenariale, à savoir : pressions réglementaires, des actionnaires, structure de propriété et profils de dirigeant. Cela veut dire que ces facteurs influencent le groupe 2 et ces entreprises se caractérisent alors par une forte collaboration entre les managers, les opérationnels et la direction générale. Mais ce choix peut engendrer certains risques liés aux dérives internes de la gouvernance de l'entreprise et manipulation des comptes.

Les pressions familiales influencent uniquement les entreprises ayant une FCG garde-fou (groupe 1 et 3). Ces entreprises se caractérisent par la surveillance discrète des opérationnels au compte de la direction générale avec un degré élevé de centralisation du pouvoir qui est du bien sûr au caractère familial. Enfin, les pressions politiques influencent uniquement les entreprises ayant à la fois les trois FCG « discrète, garde-fou et omnipotente », c'est à dire groupe 3. Nous pouvons confirmer alors que les pressions politiques influencent uniquement les entreprises qui surveillent leurs opérationnels au compte de la direction générale avec un degré de centralisation du pouvoir différent.

**Figure N° 2 : Synthèse des principaux résultats**



### Conclusion

Nous avons pu apporter quelques réponses à notre problématique de base à partir de ce choix d'association de ces deux cadres théoriques : « Quelle est l'influence des facteurs institutionnels sur les configurations de la fonction contrôle de gestion au sein des grandes entreprises industrielles marocaines ? », ainsi à nos questions de recherche. Pour répondre à notre problématique, nous avons mobilisé le cadre théorique néo-institutionnel où nous avons constaté deux types de facteurs : ceux liés au contexte marocain et à d'autres facteurs issus de cet environnement institutionnel et ceux de l'étude de contextualisation.

Notre proposition théorique s'inscrit principalement dans une logique institutionnelle. Cette démarche nous a permis de déterminer à la fois un ensemble de facteurs institutionnels propres au contexte marocain et d'autres plus généraux, qui influencent les différentes configurations de la fonction contrôle de gestion au sein des grandes entreprises industrielles au Maroc. Notre modèle de recherche trouve sa source dans la typologie de Sponem et Lambert (2009). L'idée de la choisir a vu le jour à partir de deux cadres théoriques : Anglophone et Francophone. Dans ce raisonnement, la typologie de la fonction contrôle de gestion de Sponem et Lambert (2009) était traitée dans un nouveau contexte arabo-musulman et plus spécifiquement au Maroc.

Les résultats de l'étude quantitative ont montré l'intérêt et l'utilité du contrôle de gestion pour les entreprises industrielles marocaines au cours de ces dernières années. La fonction contrôle de gestion n'a vu le jour au sein de ces entreprises qu'au cours de cette dernière décennie suite à l'ouverture des frontières, à la concurrence acharnée entre elles ainsi qu'avec les multinationales qui ont déjà un contrôle de gestion très développé. Dans ce raisonnement, nous avons décidé de choisir la typologie de Lambert & Sponem et d'analyser en profondeur l'ensemble des déterminants qui influencent la configuration de cette fonction.

## Références bibliographiques

### Articles

- Abernethy, A., & Brownell, P. (1999), « The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study », *Accounting, Organizations and Society* 24 (1999) 189-204.
- Alaoui Mrani, H et Boumahdi, I. (2003), « Analyse du mode de financement, de la productivité et du coût de la main d'œuvre des entreprises industrielles au Maroc », Document du travail N°94 du ministère des finances et de la privatisation.
- Allali, B. (2008), « Culture et gestion au Maroc : une osmose atypique », Presses de l'Université Laval et Télé-université (UQAM), 2008.
- Ben Temellist, A. (2009), « Une typologie de la recherche : critique en Contrôle de Gestion », *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité - Contrôle - Audit*, Strasbourg : France (2009).
- Berland N., Ponsard J.P. et 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.
- Bescos et Al. (2003), « Critique du budget : une approche contingente », "Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Belgique (2003)".
- Bollecker, M. (2002), « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 8, volume 2, novembre, pp. 109-126.
- Bollecker, M. (2003), « La dimension sociologique du contrôle de gestion par l'analyse des relations de coopération entre contrôleurs de gestion et responsables opérationnels », *Cahier de Recherche du GREGOR de l'IAE de Paris 1*, n° 2003-04.
- Boukar, H. (2009), « *Les facteurs de contingence de la croissance des micro et petites entreprises camerounaises* », *la revue des sciences de gestion* 2009/3-n°237-238, pages 75 à 83.
- Cauvin, E et Neunreuther, B. (2009), « La contribution du contrôle de gestion au management de la valeur », *Lavoisier | Revue française de gestion* N° 196/2009-Paris.
- Chabin, Y. (2003), « Les Tableaux de bord stratégiques entre conception et action : propos d'étape d'une recherche intervention », "Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Belgique (2003)".
- Dambrin Cl et Löning H, (2008), « Systèmes de contrôle interactifs et théories de l'apprentissage : une relecture des travaux de R. Simons à l'aune des théories piagétienne », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2008/3 Tome 14, p. 113-140.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2005b), « The Design and Use of Management Control Systems: An Extended Framework for Analysis », vol. [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=682984](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=682984): Social Science Research Network.
- Scott W.R. (2001), « *Institutions and Organizations*, Thousands », Oaks CA, Sage, 2ème éd.
- Sponem, S. (2006), « Le contrôle budgétaire : recherche d'efficacité ou recherche de légitimité ? », *Revue Comptabilité, Contrôle, Audit et institution (s)*, Tunisie (2006).

- Trébucq, S. (2011), « *Le Balanced Scorecard en France : outil de communication encore incompris* », Lavoisier / Revue française de gestion –Carin info- 2011/2 - n° 211 pages 131 à 143.
- Wegmann, G. (Mai 2004), « Le Balanced Scorecard en contexte culturel Français étude cas Longitudinale », Normes et Mondialisation, France (2004).
- Widener, K.S. (2007), « An empirical analysis of the levers of control framework », *Accounting, Organizations and Society* 32 (2007) 757–788.
- Woodward J. (1965), « *Industrial Organization, Theory and Practice* », London : Oxford University Press

## Ouvrages

- Anthony, R. (1993), « La fonction contrôle de gestion », *The Management control Function*.
- Azon, T. (2012), « Impact des Facteurs de Contexte sur le Design des Systèmes de Contrôle de Gestion dans les Collectivités Locales Béninoises: Une Approche Contingente », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion soutenue à l'université de Liège- Belgique.
- Batac, J. (2003), « Les interactions entre apprentissage organisationnel et contrôle dans un processus stratégique : étude de cas d'une banque régionale de détail en recomposition territoriale et technologique », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion soutenue à l'université de Pau et des pays de L'ADOUR.
- Berland, N. (2004), « *Mesure et pilotage de la performance* », Edition Pearson Education France
- Sauterau-Moquet, A-C. (2006), « Les systèmes de contrôle d'une stratégie de responsabilité sociétale : Les cas de Lafarge et Danone », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion soutenue à l'université Paris Dauphine.
- Sponem, S. (2004), « Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion soutenue à l'université de Paris Dauphine.
- Taki, M. (2010), « L'incidence de l'implantation des progiciels de gestion intégrés de type ERP sur le contrôle de gestion dans les grandes entreprises : étude en contextes Français et marocain », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion soutenue à l'université de Pau et des pays de L'ADOUR.
- Trabelsi, R. (2011), « Harmonisation comptable internationale dans les pays émergents: contingences environnementales ou pressions institutionnelles ? Cas de la Tunisie », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion soutenue à l'université Montpellier 1.
- Yann, C. (2001), « La cohérence entre représentation de la performance et contrôle : le cas des entreprises intégrées de grande distribution alimentaire », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion soutenue à l'université des sciences et Techniques de Montpellier 2.

## Extraits d'ouvrage

- Desreumaux A., (2004), « Théorie néo-institutionnelle, management stratégique et dynamique des organisations », in Huault I., (Coord), *Institutions et Gestion*, Paris : Vuibert, pp.29-49

- Dillard J.F., Rigsby J.T. & Goodman C. (2004), « The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 17, Issue 4, pp506-542.
- DiMaggio P., Powell W. (1997). « Le néo-institutionnalisme dans l'analyse des organisations », *Vol. 10, N°40. Quatrième trimestre 1997. pp. 113-154.*
- Santucci, J-C (2013), « *État et société au Maroc : enjeux et perspectives de changement* », », *Revue « Le Maroc actuel : une modernisation au miroir de la tradition ? »*, édition, (2013, p 425-438).
- Tessier, S. (2013), « Un contrôle de gestion basé sur la culture : le cas de la société Timpson », *Gestion*, 2013/1 Vol. 38, p. 56-65.

### **Communications dans des Actes de conférences :**

- Alcouffe, S et Malleret, V. (2004), « Les fondements conceptuels de l'ABC à la Française », *Acte du Comptabilité - Contrôle- Audit/ Tome10 - Volume 2 - Décembre 2004 (p. 155-178).*
- Bessire, D. et le C.R.I. (2000), « Du tableau de bord au pilotage : l'entreprise au risque de se perdre », *Actes du 21ème congrès de l'A.F.C.*
- Bollecker, M. (2001), « Pratiques de différenciation des données dans le 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 28ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité : Poitiers.*
- Cheffi, W et Beldi, A. (2007), « Conception d'un outil de mesure de la performance : divergences entre contrôleurs de gestion et managers : Cas d'un groupe industriel Français », *Acte du " Comptabilité et Environnement, 2007, France. "*
- Crutzen, N et Van Caillie, D. (2010), « *Le pilotage de la performance globale de l'entreprise : quelque pistes d'adaptation des outils existants* », *Acte de l'Humanisme & Entreprise HUMANISME & ENTREPRISE, N° 297 - Avril 2010*
- Dambrin, C et Löning, H. (2008), « Simons, un piagétien qui s'ignore? Systèmes de contrôle interactifs et processus de formation de l'intelligence et d'accès à la connaissance », *Acte de*
- Ouhadi, S. (2014), « *Pouvons-nous synthétiser la performance des PME dans les délais?* », *Acte du colloque Madeo (Novembre 2014)*
- Savall, H et Zardet, V. (2001), « Evolution des outils de contrôle et des critères de performance, Face aux défis de changement stratégique des entreprises », *Acte du "22 ème congrès de l'AFC, France".*
- Sponem, S et Lambert, C. (2009), « La fonction contrôle de gestion : Proposition d'une typologie », *Acte du Comptabilité – Contrôle – Audit / Tome 15 – Volume 2 – Décembre 2009 (p. 113-144).*
- Sponem, S. (2002), « L'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente », *Acte du 23 ème congrès de l'Association Française de Comptabilité.*