

Le contrôle de gestion par activité et le pilotage de la performance de l'entreprise : Cas du Maroc

Activity-based management control and corporate performance management: the case of Morocco

Ihssan CHOUETTA, (Chercheuse)

*Equipe de Recherche Laboratoire des Sciences Economiques et Politiques Publiques (LSEPP)
Faculté d'Economie et de Gestion de Kénitra
Université Ibn Tofail, Kénitra, Maroc*

Hafsa EZ-ZYN, (Chercheuse)

*Equipe de Recherche Laboratoire des Sciences Economiques et Politiques Publiques (LSEPP)
Faculté d'Economie et de Gestion de Kénitra
Université Ibn Tofail, Kénitra, Maroc*

Kenza EL KADIRI, (Enseignante chercheuse)

*Equipe de Recherche Laboratoire des Sciences Economiques et Politiques Publiques (LSEPP)
Faculté d'Economie et de Gestion de Kénitra
Université Ibn Tofail, Kénitra, Maroc*

Mounir EL BAKOUCHI, (Enseignant-Chercheur)

*Equipe de Recherche Laboratoire des Sciences Economiques et Politiques Publiques (LSEPP)
Faculté d'Economie et de Gestion de Kénitra
Université Ibn Tofail, Kénitra, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté d'économie et de gestion de Kénitra Université ibn Tofail Maroc (Kénitra) 05373-29218
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	CHOUETTA, I., EZ-ZYN, H., EL KADIRI, K., & EL BAKOUCHI, M. (2023). Le contrôle de gestion par activité et le pilotage de la performance de l'entreprise : Cas du Maroc. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(6-2), 317-332. https://doi.org/10.5281/zenodo.10397639
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: November 13, 2023

Accepted: December 16, 2023

Le contrôle de gestion par activité et le pilotage de la performance de l'entreprise : Cas du Maroc

Résumé :

Le contrôle de gestion est né au début du XXe siècle dans le contexte du management taylorien. Ce modèle repose sur quatre principes fondamentaux : la stabilité, l'information complète, la minimisation des coûts et la prédominance des coûts de production. Ce modèle a permis de mesurer et de piloter la productivité manufacturière, en particulier la productivité directe du travail. À partir des années 1970, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations ont conduit à remettre en cause ce modèle. Ces perturbations ont été multiples : intensification de la concurrence, évolution des technologies, modification des attentes des clients, etc. Cette remise en cause a touché les objectifs, les outils et les utilisations du contrôle de gestion. Pour donner suite à cet environnement concurrentiel actuel, les entreprises font face à des problèmes de gestion, en conséquence les managers ont dû réagir en mettant en place des outils de pilotage, qui leur permet d'atteindre leurs objectifs, donc le contrôle de gestion a pour fonction d'aider le manager dans cette tâche de pilotage de l'entreprise. Le contrôle de gestion est à la fois une fonction remplie par le contrôleur de gestion lui-même et un processus permettant le pilotage de l'ensemble de l'entreprise, qu'il s'agisse de la direction générale, de la direction intermédiaire ou de la direction opérationnelle, elle se démarque de la mission financière, qui permet d'assurer le développement sur le plan économique de l'entreprise grâce à une affectation efficace des ressources financières. Le contrôle de gestion peut être envisagé sur le plan économique comme un ensemble d'outils permettant d'assurer la pertinence des choix de pilotage ou sur le plan sociologique, comme un moyen d'assurer la convergence des actions individuelles des salariés et des objectifs de l'entreprise. L'objectif donc est de déterminer l'impact de l'adoption d'un système du contrôle de gestion par activité en utilisant les tableaux de bord dans une organisation sur la performance perçue par les gestionnaires dans les différents types d'entreprises. Pour mener ce travail, nous avons adopté la démarche méthodologique suivante : nous avons opté pour une démarche méthodologique qui s'inscrit dans une approche hypothéticodéductive, qui porte sur une recherche bibliographique. Nous avons consulté quelques mémoires et différents ouvrages, qui traitent ce thème de recherche, ce qui nous a permis de comprendre les notions de contrôle de gestion par activité et la contribution dans le pilotage de la performance de l'entreprise.

Mots clés : Contrôle de gestion, Pilotage d'activité, Tableaux de bord, Performance organisationnelle.

Classification JEL : L25 M11 M41

Type de l'article : Recherche empirique

Abstract:

Since the beginning of the century, management control has been conceived in the context of Taylorian management, which is based on four principles: consistency over time, perfect information for management, the quest for cost minimization, and the preponderance of production costs over total costs. Management control is therefore a benchmark tool for measuring and steering manufacturing productivity, and first and foremost direct labor productivity. From the 1970s onwards, external and internal upheavals within organizations forced us to rethink the objectives, tools and uses of this model. In response to the current competitive environment, companies are facing management problems, so managers have had to react by implementing steering tools to help them achieve their objectives. The role of management control is to help managers in this task of steering the company. Management control is both a function performed by the management controller himself/herself and a process enabling the steering of the entire company, be it general management, middle management or operational management. It differs from the financial mission, which is to ensure the economic development of the company through the efficient allocation of financial resources. In economic terms, management control can be seen as a set of tools for ensuring the relevance of steering choices, or in sociological terms, as a means of ensuring the convergence of individual employee actions and corporate objectives. The aim is therefore to determine the impact of adopting an activity-based management control system using dashboards in an organization on the performance perceived by managers in different types of companies. To carry out this work, we adopted the following methodological approach: we opted for a hypothetico-deductive approach, based on a literature search. We consulted a number of dissertations and books dealing with this research theme, which enabled us to understand the concepts of activity-based management control and its contribution to corporate performance management.

Keywords: Management control, Activity management, Dashboards, Organizational performance.

Classification JEL : L25 M11 M41

Paper type : Empirical research

1. Introduction

Au même titre que l'ensemble des disciplines des sciences de gestion, le contrôle de gestion fait partie des sciences humaines. La pratique ne porte pas sur un élément qui se présente objectivement à celui qui observe, mais sur une conception intellectuelle qui cherche à expliquer les pratiques en cherchant à prescrire des principes de comportement préférables à d'autres. Elle est le fruit du travail de chercheurs et de spécialistes qui y projettent leurs conceptions, leurs expériences et leurs préférences. La mise en œuvre systématique d'un système de suivi des activités de chaque fonction de l'entreprise, destiné aux dirigeants, aux responsables hiérarchiques et aux contrôleurs de gestion, à partir duquel ces derniers proposent non seulement des solutions pratiques et innovantes pour promouvoir et renforcer la mesure et la gestion de la performance dans les entreprises et les organisations, mais aussi pour éviter les risques futurs. L'objectif du contrôle de gestion est de permettre une préparation systématique et coordonnée de l'avenir, par la mise en œuvre de méthodes valables, efficaces et efficientes à court, moyen et long terme. L'objectif de cette recherche est de présenter les concepts clés et l'organisation du contrôle de gestion par activités.

Longtemps considéré comme une valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu une pierre angulaire de l'amélioration du potentiel dans tous les types d'entreprises. Il s'agit d'une fonction qui vise à motiver les managers à mener des activités qui contribuent à la réalisation des objectifs de l'organisation. Il constitue donc une réponse à un certain nombre de problèmes de l'entreprise qui nécessitent des solutions : l'augmentation des coûts, la désorganisation des services au sein de l'entreprise. Aujourd'hui, avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent une concurrence acharnée pour vendre leurs produits sur un marché où seules les entreprises bien organisées peuvent s'offrir une bonne part de marché. À l'inverse, les entreprises faiblement organisées sont vouées à la marginalisation, voire à la disparition. Leur survie dépend de l'amélioration de leurs performances. Le contrôle de gestion peut donc être considéré comme un moyen d'améliorer les performances économiques d'une entreprise. C'est un outil qui permet d'atteindre l'efficacité, lorsque les objectifs fixés sont atteints, et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité donnée de ressources. En effet, pour maîtriser des situations de plus en plus complexes, il a été nécessaire de créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments sont : la comptabilité générale et analytique, la gestion budgétaire, les tableaux de bord, etc.

De ce point de vue, plusieurs études ont menées que le contrôle de gestion par activité vise à : la réduction du volume des activités ou la réduction de la consommation des ressources nécessaires aux activités conduit nécessairement à une réduction du coût des produits/clients de l'entreprise en utilisant méthode ABC et les tableaux de bord, Le suivi de ce pilotage est ensuite encadré de manière transversale dans des ces tableaux de bord qui regroupent des indicateurs financiers, qualitatifs et de maîtrise des délais. Il semble possible d'intégrer à cette représentation une procédure de budgétisation, en utilisant les prévisions de ventes et en les remontant aux ressources consommées par la logique ABC

Nous entamons notre travail par une introduction qui présente une revue de la littérature sur le contrôle de gestion par activités (ABC). Dans cette section, nous abordons les origines, les principes, la mise en œuvre et les enjeux de l'ABC. Nous présentons également le contexte, la problématique et les hypothèses de notre recherche. La première partie de notre travail sera ensuite divisée en deux sections distinctes. La première portera sur la méthodologie du contrôle de gestion par activités et les différents outils utilisés, tandis que la seconde mettra en évidence l'influence du système de contrôle de gestion par activités sur la performance de l'organisation. La deuxième partie de notre étude est principalement consacrée à la présentation, à la

description des variables étudiées, à l'analyse et à la discussion des résultats du questionnaire concernant la fonction du contrôle de gestion par activités via le tableau de bord.

2. Revue de littérature théorique

2.1 Fondement théorique du contrôle de gestion par activité

2.1.1. Approche théorique du Contrôle de Gestion par activité :

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plus étroitement corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du 19ème et du début du 20ème siècle. Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de (TAYLOR 1905) sur le contrôle de la productivité, les recherches de (GANTT 1915) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour les structures divisionnaires, le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production, mais n'en porte pas encore le nom. Une première évolution des enjeux et du champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion par activité apparaît avec l'augmentation de la taille et la diversification des unités de production. Il devient nécessaire de déléguer des tâches et des responsabilités, tout en exerçant un contrôle sur ceux qui les exécutent. Ainsi, après avoir analysé les coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour suivre les réalisations et mesurer les écarts ; c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré, à tort, comme synonyme de contrôle budgétaire. Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux États-Unis et en Europe, les pratiques se sont progressivement développées en fonction des besoins des entreprises. Puis, avec le développement des produits et des services dans une économie en croissance, les dirigeants se sont tournés vers le contrôle de gestion pour les aider à prendre des décisions, et pour disposer de moyens de contrôle des acteurs au sein de la structure. Jusqu'aux années 1970, les grandes entreprises françaises ont adopté le modèle de contrôle de gestion développé par les entreprises industrielles américaines. Ce modèle se caractérise par un processus de planification, de gestion budgétaire et de contrôle budgétaire, allant du long terme au court terme. Il s'appuie sur une structure hiérarchique divisée en centres de responsabilité et un système de pilotage basé sur une combinaison d'objectifs et de moyens. (C'est-à-dire des informations sur les résultats qui peuvent être utilisées pour réguler les actions).

Ce modèle s'inscrit dans le cadre du management taylorien, qui repose sur quatre principes : la stabilité dans le temps, l'information parfaite des managers, la recherche de la minimisation des coûts et la prédominance des coûts de production sur les coûts totaux. Il est donc conçu pour mesurer et contrôler la productivité industrielle, en particulier la productivité du travail direct. À partir des années 1970, les bouleversements organisationnels externes et internes ont conduit à remettre en cause ce modèle. En effet, ces bouleversements ont rendu nécessaire une plus grande flexibilité et une plus grande adaptabilité des entreprises. Ils ont également conduit à une diversification des activités et des produits, ce qui a rendu plus difficile la mesure des coûts. Ces évolutions ont conduit à un renouvellement du contrôle de gestion. Les entreprises ont progressivement adopté de nouveaux outils et de nouvelles pratiques, afin de répondre aux nouvelles exigences de leur environnement.

2.1.2. L'apparition du contrôle de gestion par activité

Initialement, le concept de contrôle de gestion par activités est apparu dans les grandes entreprises américaines de fabrication de matériel militaire, où les outils "primaires" du contrôle de gestion étaient déjà présents depuis la période de la guerre, lorsqu'il fallait répondre aux besoins rapidement et au moindre coût. L'efficacité du système était telle que d'autres secteurs de l'économie américaine l'ont rapidement adopté et adapté. Fonction comptable à l'origine, le

contrôle de gestion va rapidement s'élargir et s'enrichir, dépassant largement le cadre de la comptabilité pour englober la quasi-totalité des activités de gestion. Le concept lui-même allait bientôt devenir une discipline avec sa spécificité, celle de la recherche de la performance totale dans tous les domaines de la gestion. Aujourd'hui, presque toutes les organisations des États-Unis disposent d'une forme ou d'une autre de contrôle de gestion. Dans les grandes entreprises, la fonction a depuis longtemps acquis ses lettres de noblesse, avec une position de très haut niveau dans la structure, souvent doublée d'une proximité avec la direction générale. Dans les pays francophones, en revanche, le concept de contrôle de gestion ne s'est développé qu'après la Seconde Guerre mondiale. Parmi les raisons invoquées pour expliquer ce retard, on cite souvent la mentalité et les traditions administratives qui ont dominé la France pendant si longtemps, et qui ont également été exportées dans les colonies françaises. On invoque également, et à juste titre, la confusion qui règne autour du concept de contrôle de gestion, à l'origine des nombreuses réticences et déconvenues rencontrées lors de la mise en place de ce système dans les entreprises françaises. À la fin des années 80, la méthode de gestion par activités a littéralement révolutionné le contrôle de gestion, étonnamment stable depuis Taylor. L'entreprise avait considérablement évolué depuis cette époque, justifiant la nécessité de repenser les techniques de gestion. En effet, la maîtrise de ces techniques est devenue un élément essentiel de différenciation concurrentielle sur le marché mondial, au même titre que la technologie. Philippe LORINO est l'un des précurseurs en France de cette nouvelle approche, également connue sous le nom de méthode ABC (activity-based costing), qui propose de baser le contrôle de gestion sur les activités et non plus seulement sur les produits. Plus que des outils et des méthodes qui pourraient exprimer une mode passagère, la gestion par activités reflète une nouvelle vision économique de l'entreprise, une nouvelle philosophie de gestion. Cette technique repose sur l'invention d'une gestion de l'entreprise basée sur le triptyque -Mesurer pour connaître/Analyser pour comprendre/Agir-.

2.1.3. Le cadre institutionnel marocain

Avec l'avènement du 21ème siècle, ère d'ouverture économique, de compétitivité et de compétences, ère de qualité et d'exigence, les organisations marocaines ne peuvent plus se permettre de ne pas être à la hauteur des attentes et des désirs de leurs citoyens. Au cours des dernières années, le gouvernement marocain a mis en œuvre une vaste réforme de l'administration publique visant à moderniser et à améliorer la gouvernance de la gestion publique. Cette réforme globale couvre tous les aspects du secteur, permettant à l'administration d'être efficace, efficiente et surtout au service des opérateurs économiques et des citoyens marocains. Le contrôle de gestion est une fonction reconnue dans le cadre d'une autorisation de gestion gouvernementale, et fait l'objet d'une réforme couvrant tous les aspects liés au service des opérateurs économiques et des citoyens marocains. Bien entendu, l'objectif de cette réforme est aussi d'appliquer les méthodes de gestion privée au périmètre des administrations publiques. L'entreprise opère dans un environnement dynamique marqué par la complexité et l'incertitude. Elle doit donc chercher à atteindre ses objectifs dans le cadre de finalités et de politiques générales, tout en optimisant l'allocation des ressources disponibles. L'entreprise est donc constituée d'un ensemble de systèmes en constante interdépendance : le système des opérations (de production ou technologiques), le système d'information et le système de gestion (JEAN LOUIS, L., 1974).

Ceci nous amène à fixer l'objectif de cette recherche vers la contribution du contrôle de gestion par activités à la réalisation de l'un des principaux objectifs des responsables de l'analyse de l'entreprise marocaine, à savoir l'amélioration de la performance, tout en mettant l'accent sur l'utilisation des tableaux de bord. L'objectif de cette recherche est d'étudier l'impact de l'adoption d'un système de contrôle de gestion par activités utilisant des tableaux de bord sur la performance perçue par les managers dans différents types d'entreprises. Pour ce faire, nous

avons mené une enquête auprès de contrôleurs de gestion dans le secteur public et privé marocain. Nous avons interrogé ces contrôleurs sur leur perception de l'impact de l'utilisation du contrôle de gestion par activités sur la performance globale de l'organisation, ainsi que sur leur degré de satisfaction quant au processus de mise en place et d'utilisation de cet outil.

2.1.4. Les objectifs à attendre à travers le contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quels que soient leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible. Dans ce sens, le contrôle de gestion constitue un contrôle organisationnel dont les missions sont les suivantes :

- ✓ S'assurer que la construction des plans d'action est conforme avec le plan opérationnel.
- ✓ Aider les cadres à choisir les hypothèses nécessaires à l'application des plans d'action
- ✓ Effectuer une consolidation des plans pour préparer les négociations budgétaires.
- ✓ Procéder à l'établissement des budgets sur la base des plans retenus.
- ✓ Sélectionner des critères de mesure de performance des responsables qui seront conformes avec ceux de gestion. (BOUQUIN, 2010).

Les organisations mettent en place des systèmes de contrôle de gestion pour atteindre des objectifs multiples, généralement issus de leur stratégie. Ces objectifs diffèrent selon le secteur d'activité de l'organisation. Les entreprises privées s'intéressent aux rapports de pouvoir entre les acteurs de la chaîne de valeur, tandis que les organisations publiques s'intéressent aux relations entre les parties prenantes d'une politique publique. Pour atteindre leurs objectifs, les organisations doivent mettre en place un plan d'action stratégique, qui regroupe les différentes actions à mener. Ce plan d'action doit être organisé sous forme de projets stratégiques, qui ont chacun des objectifs, des moyens, une date de réalisation, un responsable et un système de pilotage. L'explicitation des objectifs est essentielle pour permettre de mesurer leur réalisation. Comme l'affirme (RENE, D., 2005) il est plus difficile de se voir reprocher de ne pas avoir atteint un objectif qui n'a pas été explicité. La mesure des résultats par rapport aux objectifs est une tâche complexe. Elle nécessite des outils de mesure adaptés et des compétences spécifiques. Auparavant, les contrôleurs de gestion étaient chargés de cette tâche.

Auparavant, le contrôleur de gestion était chargé de vérifier la fiabilité des chiffres. Ce rôle, qualifié de « mesure quantitative » ; par (LORINO., 2009), est désormais dépassé. Le contrôleur de gestion doit désormais accompagner le management et analyser la performance. Cette nouvelle fonction nécessite de tirer des conclusions à partir de jugements collectifs, qui prennent en compte une multiplicité complexe d'objectifs et de contraintes. (BOUQUIN., 2008) s'interroge sur la nature de la performance : doit-elle être mesurée ou évaluée ? La capacité à modéliser le lien entre les ressources et les résultats est une question fondamentale à résoudre. Cela nous amène à réfléchir sur les types de performance que l'entreprise attend de l'utilisation des outils de contrôle de gestion. Malgré la vocation parfois sociale des organisations publiques, les managers ne peuvent nier la relation entre responsabilité sociale et performance économique dans leurs actions. Dans cette relation entre responsabilité globale et performance économique, les outils de contrôle de gestion représentent des dispositifs internes peu explorés dans la littérature. Meyssonier et (RASOLOFO, D., 2008) rappellent que ces outils sont de deux types : soit des instruments purement comptables (mesure des coûts, calcul des marges, interprétation des écarts), soit des indicateurs plus globaux, mais non homogènes destinés à mesurer la responsabilité globale de l'entreprise.

2.1.5. Le pilotage d'activité

Créée pour optimiser l'efficacité des chaînes de production industrielle, la gestion des activités, qui permet aux équipes d'organiser leur travail selon des calendriers optimisés, représente un besoin de plus en plus évident dans la plupart des secteurs d'activité. En effet, l'environnement

de travail, les processus, les comportements sociaux et les technologies sont en perpétuelle et rapide évolution, nécessitant une adaptation et une réactivité sur mesure. C'est précisément sur cette capacité opérationnelle à équilibrer en temps réel l'équation en charge de travail/capacité que repose la gestion des activités. La gestion des activités a vu le jour chez Toyota au début des années 70, en réponse à une lacune. À l'époque, la gestion et la planification de la production coordonnaient des données basées sur la logique des ventes, c'est-à-dire les stocks et les produits finis. Un besoin en "heures machines" était donc calculé. Mais une fois ces heures définies, comment l'activité est-elle organisée au niveau de la ligne de production ou de l'atelier ? Le système de production Toyota, ou Toyotisme, a été inventé pour répondre à ce problème qui, soyons honnêtes, avait pour but d'augmenter la productivité et la rentabilité.

Comme dans l'industrie, la gestion des activités dans le commerce de détail vise à éliminer les actions non créatrices de valeur, celles qui génèrent une surcharge de travail ou des résultats irréguliers en raison de processus inadaptés ou de l'absence de missions pendant les heures de travail. Il s'agit donc d'optimiser l'organisation de l'activité pendant les heures de travail, en identifiant et en capturant le temps mal utilisé, afin d'améliorer la qualité, l'efficacité et la productivité. Comme pour la production, le zéro gaspillage est de rigueur !

2.1.6. La mise en œuvre de la stratégie

Le lien entre la stratégie et le contrôle est complexe et souvent difficile à comprendre. Des recherches ont permis d'identifier des configurations typiques, mais elles révèlent des processus qui peuvent être paradoxaux. En effet, le contrôle est déterminé par la stratégie, et pas seulement la planification. Cela signifie que la structure de l'entreprise joue un rôle important dans la détermination des outils et des pratiques de contrôle. Par exemple, une entreprise qui adopte une stratégie de spécialisation et une structure fonctionnelle aura peu de chances de mettre en place des centres de profit, et sa planification budgétaire sera marquée par des interdépendances. L'intégration verticale peut conduire à un contrôle stratégique plus complexe, car elle nécessite de mesurer la performance de chaque maillon de la chaîne de valeur. Pour ce faire, les entreprises utilisent souvent un système de facturation interne.

La stratégie de diversification, quant à elle, peut nécessiter différents types de contrôle, en fonction de la nature des activités de l'entreprise. Par exemple, une entreprise diversifiée qui opère sur des marchés similaires peut utiliser un contrôle de type portefeuille, tandis qu'une entreprise diversifiée qui opère sur des marchés différents peut utiliser un contrôle de type divisionnel. (WRILEY., 1970) et (RUMELT.,1974).

Goold et Campbell ont identifié trois styles de gestion dans les entreprises diversifiées : le style de contrôle centralisé, le style de contrôle décentralisé et le style de contrôle hybride :

- ✓ Les entreprises qui se concentrent sur 2 ou 3 domaines d'activité à forte croissance adoptent un style de planification stratégique. Dans ce style, le siège de l'entreprise joue un rôle central, les décisions sont prises de manière centralisée et les employés sont encouragés à se conformer aux directives de la direction.
- ✓ Les entreprises diversifiées qui opèrent dans des industries matures avec des environnements concurrentiels stables adoptent souvent un style de contrôle financier. Dans ce style, les décisions sont prises de manière décentralisée, les responsables des filiales étant chargés d'élaborer la stratégie. Le siège l'entreprise, quant à lui, joue un rôle de contrôle financier, en utilisant des indicateurs financiers à court terme pour suivre les performances des filiales.
- ✓ Les entreprises qui cherchent à construire un portefeuille équilibré avec des risques répartis adoptent un style de contrôle stratégique. Dans ce style, l'entreprise est organisée en groupes stratégiques, chacun ayant sa propre mission. Les groupes stratégiques sont responsables de l'élaboration de leur propre stratégie, tandis que le

sommet de l'entreprise exerce un contrôle circonstancié, en fonction de objectifs spécifiques de chaque groupe.

Ces styles représentent des types complexes. La place accordée à la planification varie, tout comme les rôles du siège et des entités périphériques. Les stratégies diffèrent, de même que les missions stratégiques des différents domaines. Les carrières ne suivent pas un déroulement identique, et les compétences clés requises par le siège changent. Les "paradigmes" des dirigeants sur ce qu'est une entreprise efficace ou sur les qualités des bons gestionnaires ne sont certainement pas les mêmes. Ces constatations sont d'ailleurs mentionnées, bien que discrètement, dans de nombreuses études des années 1960 et 1970 portant sur le lien entre stratégies et structures, notamment dans le cas de la diversification (WILLIAMSON & BARGHAVA, 1972). Ces recherches considérables ne peuvent malheureusement pas être détaillées davantage dans cet article en raison de contraintes de taille. La diversité des pratiques révélées par la recherche amène à s'interroger sur l'existence de configurations typiques.

2.2. Les tableaux de bords un outil de pilotage et de performance des activités.

2.2.1. Le pilotage de l'organisation : les tableaux de bords

« Une mesure exacte vaut mieux que l'avis d'un millier d'experts. One accurate measurement is worth a thousand expert opinions. » (GRACE, H 1906-1992), mathématicienne-informaticienne à l'origine du COBOL. Comme nous l'avons mentionné précédemment, un tableau de bord est un outil de pilotage qui présente de manière synthétique les activités et les résultats d'une entreprise par processus, à l'aide d'indicateurs permettant de contrôler la réalisation des objectifs fixés et de prendre des décisions nécessaires dans un délai limité.

Un bon tableau de bord doit :

- ✓ Permettre aux décideurs d'identifier rapidement les écarts et de prendre des mesures correctives.
- ✓ Servir d'outil de communication en interne.
- ✓ Motiver les membres de l'entreprise en mettant en évidence les objectifs et la stratégie.
- ✓ Favoriser l'apprentissage continu en cherchant constamment à améliorer la performance de l'entreprise.

Il existe différents types de tableaux de bord :

- ✓ Le tableau de bord stratégique, également appelé balanced scorecard, est axé sur la stratégie à long terme de l'entreprise. Il traduit les projets du chef d'entreprise en un ensemble cohérent d'indicateurs de performance et de pilotage, mettant en évidence les facteurs clés de succès.
- ✓ Le tableau de bord budgétaire compare les prévisions budgétaires aux chiffres réels. C'est un outil de pilotage à moyen terme qui permet de mettre en évidence les écarts et de prendre les décisions appropriées.
- ✓ Le tableau de bord opérationnel permet au chef d'entreprise et aux responsables opérationnels de suivre les plans d'action mis en œuvre pour atteindre les objectifs de l'entreprise, et de prendre les mesures correctives nécessaires.

2.2.2. Le Rôle et objectifs du tableau de bords

Les attentes associées au tableau de bord sont nombreuses : il a dû d'abord compenser des limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure du temps, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus en plus large de ses rôles.

- ✓ **Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison :**

Le tableau de bord, en tant qu'instrument de contrôle et de comparaison, permet de surveiller en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre du processus budgétaire. Le contrôle stratégique permet de mettre en évidence les éléments clés de la gestion

et de détecter les écarts par rapport aux objectifs. Il doit permettre d'identifier les points faibles de l'entreprise et de mettre en évidence les éléments anormaux qui peuvent avoir un impact sur ses résultats. La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend de la pertinence des indicateurs utilisés.

✓ **Le tableau de bord : un outil indispensable pour la prise de décision :**

Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision qui permet de communiquer des informations sur les éléments clés de la gestion et les écarts potentiels. Cependant, il doit surtout servir de point de départ à l'action. La connaissance des points faibles doit être complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre de mesures correctives suivies et menées à terme. Ce n'est qu'ainsi que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place parmi les moyens de suivi budgétaire. Idéalement, un tableau de bord devrait faciliter la prise de décision en temps réel dans l'entreprise, permettre une prise de décision répartie, collecter des informations adaptées à chaque décideur et piloter des objectifs diversifiés.

✓ **Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication :**

Le tableau de bord, en tant qu'outil de dialogue et de communication, doit favoriser le dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques dès sa publication. Il permet au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet de demander des ressources supplémentaires ou des directives plus précises. Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles. Enfin, en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur en fournissant un langage commun à un niveau hiérarchique donné. Il peut être un levier pour coordonner et coopérer les acteurs dans un consensus actif.

2.3. L'évolution des tableaux de bords et le pilotage de l'activité.

Le contrôle de gestion par activité et le pilotage de la performance de l'entreprise sont des processus d'apprentissage continu qui impliquent les acteurs de l'organisation. Les indicateurs utilisés pour suivre les actions et les acteurs au sein de l'organisation permettent de collecter des données sur les résultats, les succès, les échecs et les expériences. Ces données constituent une base de connaissances précieuse pour les acteurs et l'organisation, dans les domaines de la gestion des connaissances (knowledge management) et de l'apprentissage organisationnel selon Chris Argyris.

De plus, ces bases de données issues des tableaux de bord peuvent stimuler des idées et des démarches d'amélioration de la qualité afin de réduire les dysfonctionnements et d'améliorer les procédures existantes, au-delà des solutions immédiates mises en place pour réagir à court terme. La performance dépend à la fois de l'efficacité et de l'efficience, et les indicateurs qui permettent de piloter les moyens, les structures, les procédures et les acteurs sont des leviers pour gérer en permanence les capacités d'adaptation et d'amélioration des structures organisationnelles.

3. Revue de littérature empirique

Le contrôle de gestion est une discipline de gestion dont le contenu est "flou". Certains n'y voient qu'une meilleure utilisation des techniques comptables pour maîtriser les coûts budgétaires et produire rapidement des résultats pour informer la direction générale. D'autres y voient une véritable fonction générale de gestion, couvrant un vaste champ allant de la stratégie à la gestion opérationnelle, en passant par l'organisation, la planification et la gestion des

ressources humaines. Le mot "contrôle" est souvent associé au mot "vérification". Lorsque, au cours d'un contrôle, il apparaît que des règles ne sont pas respectées, une sanction s'ensuit généralement. Limiter le terme "contrôle" à un processus de vérification-sanction reviendrait à réduire considérablement le champ d'application de cette discipline. Nous devrions plutôt nous tourner vers le mot anglais "Control", qui a un sens plus large, dans le sens de la maîtrise, et qui reflète mieux la complexité de ce domaine de la gestion.

Selon (VAN C., 2001), le système de contrôle de gestion d'une entreprise est, avec le système d'énergie et d'information, l'une des composantes du système de gestion de l'entreprise. Ce mécanisme est formé par " le complexe et évolutif ensemble de prescriptions, de standards de fonctionnement et de méthodes que les responsables, et plus généralement tous les agents de l'entreprise, vont progressivement mettre en place, de manière délibérée ou réactive, pour s'assurer que les opérations quotidiennes de l'entreprise se déroulent conformément à l'impératif de création continue de valeur ". Dans le même sens, le système de contrôle de gestion d'une entreprise est constitué de " l'ensemble des règles, procédures et comportements qui concourent à l'exercice du contrôle au sein de l'entreprise, que ce contrôle soit de nature comptable ou financière, stratégique ou opérationnelle " (VAN C., 2001).

Lorsque le système de contrôle de gestion a une finalité stratégique, on parle de pilotage stratégique. Le pilotage permet d'établir le lien entre le contrôle et les actions correctives nécessaires à la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise (via des boucles de rétroaction). Ainsi, le contrôle de gestion ne se limite pas au contrôle (au sens de la vérification ou de la mesure des résultats de l'entreprise). Il a une mission beaucoup plus large et complexe, qui peut être définie comme une contribution active à la gestion globale de l'organisation, en vue d'améliorer ses performances. Le contrôle de gestion est donc un élément qui facilite la mise en place d'une prise de décision globale.

L'hypothèse qui sous-tend notre recherche est que la faible efficacité du système de contrôle de gestion par activité est un obstacle et un facteur de stagnation du développement de la performance des activités et de l'entreprise dans son ensemble. Notre problématique s'articule autour des questions suivantes :

Comment cette nouvelle approche a-t-elle vu le jour ?

Pourquoi la gestion par activités ?

Quel rôle joue le contrôle de gestion par activités dans l'amélioration des performances de l'entreprise ?

Quels sont les outils et les techniques de contrôle de gestion à mettre en œuvre dans le plan d'organisation ?

Comment ces outils peuvent-ils être organisés et exploités pour améliorer les performances de l'entreprise ?

Afin de répondre aux questions ci-dessus, nous avons émis les hypothèses suivantes :

Le contrôle de gestion par activités est un outil de pilotage puissant capable de répondre aux besoins des managers, et est mis en œuvre dans le but d'améliorer l'organisation et d'accroître ses performances via ses différents outils, notamment les tableaux de bord, la méthode ABC et la méthode ABM. Nous avons fait l'hypothèse que : ***le contrôle de gestion par activité, à travers ses différents outils, notamment le contrôle budgétaire et les tableaux de bord, contribue au pilotage de la performance de l'organisation. (H1)***

Le contrôle de gestion par activités est un élément clé d'une gouvernance pertinente, garantissant la qualité de l'information et permettant à l'organisation de mieux maîtriser ses activités, de piloter sa performance et de mettre en œuvre une stratégie adaptée. S'il se maintient et se transforme, c'est par l'émergence d'un nouveau modèle, qui propose une ligne hiérarchique pour gouverner, et cherche à optimiser les processus de fonctionnement pour produire une offre attractive. D'où notre première hypothèse, qui se lit comme suit : ***Le contrôle de gestion par***

activités reste le moyen le plus efficace de contrôler les activités, ce qui confirme notre hypothèse. (H2)

4. Méthodologie de recherche

4.1. Terrain et données de l'étude

Notre population cible était constituée de 10 organismes publics et privés au Maroc, nous avons sélectionné un échantillon de ces organismes en fonction de plusieurs critères, dont les principaux sont les suivants :

- ✓ 1er critère : Être un organisme marocain du secteur public ou privé.
- ✓ 2ème critère : Utiliser un tableau de bord au sein du département financier, plus précisément par le service de contrôle de gestion. Les répondants étaient donc les contrôleurs de gestion de ces établissements.
- ✓ 3ème critère : Utiliser l'outil depuis au moins un an. Une mise en place récente (moins d'un an) ne permet pas une évaluation adéquate ni d'obtenir les résultats escomptés.

Il convient de noter que trois des dix personnes étaient des femmes cadres. Les répondants étaient âgés en moyenne de 42 ans, avec une moyenne de 38 ans pour les femmes et de 43 ans pour les hommes. Toutes les personnes répondants au questionnaire étaient des managers travaillant dans le domaine du contrôle de gestion. Un manager dans une organisation est, par définition, un cadre ayant un niveau d'éducation élevé, et son titre de fonction indique sa position hiérarchique. Les enquêtés sont notamment deux chefs de division (contrôle de gestion), deux chefs d'agence, un directeur d'agence, un chef de service, une assistante de direction, un contrôleur de gestion, un comptable et un auditeur. La plupart des personnes interrogées ont joué un rôle actif dans la mise en place et l'utilisation du tableau de bord, comme le confirme leur description de poste. Après avoir défini la population et préparer le questionnaire, nous avons procédé à sa distribution auprès des personnes participantes que nous avons choisies selon deux critères : être gestionnaire dans un établissement et travailler avec un tableau de bord. Comme nous l'avons mentionné précédemment, les établissements sélectionnés sont ceux qui utilisent un tableau de bord au sein du département financier et comptable et dont l'implantation est supérieure à un an. Ainsi une liste bien définie (échantillon) a été établie nous permettant de préparer le plan de distribution du questionnaire. Donc, les organismes visés ont été sélectionnés avant la distribution du questionnaire.

Pour recueillir les informations auprès des participants, nous avons choisi d'utiliser le questionnaire autoadministré sur support papier et forma électronique, car nous avons estimé qu'il est le plus approprié pour obtenir des taux de réponse élevés et ne comporte que des coûts négligeables. La méthode que nous avons employée pour rejoindre les participants est le contact dans le milieu. À cette étape, nous ne savons pas encore si le gestionnaire accepterait de répondre à notre demande, mais qui fait partie, initialement, de notre échantillon. À noter que la sélection de l'échantillon a été faite au préalable selon une étude préliminaire qui a visé l'organisation interne de l'établissement et ses systèmes de gestion. La procédure à suivre pour rencontrer un responsable diffère selon les organismes. Dans certains cas, les rendez-vous se prenaient, préalablement, par messagerie ou par téléphone avant de se présenter à l'organisme cible. Les demandes d'accords sollicitées visaient principalement le responsable de service concerné (service de contrôle de gestion). Dans d'autres cas, nous étions contraints d'attendre l'aval de la direction ou du département des ressources humaines en vue d'autoriser la personne-ressource à répondre au questionnaire.

4.2. Modèle de recherche

Cette recherche a pour objectif de souligner la valeur de l'utilisation des tableaux de bord dans le cadre du contrôle de gestion par activités, ce qui suppose la validation des hypothèses émises au départ. Sur ce plan, diverses approches méthodologiques ont déjà été avancées.

Cependant, dans notre cas, sans pour autant nier des apports et des limites liées à chacune de ces approches, notre choix se porte sur l'approche hypothético-déductible qui préconise la validation ou la non-validation d'un point de vue théorique dans le domaine. Une telle démarche devrait permettre de mieux cerner la réalité de la progression de l'utilisation des tableaux de bord dans le cadre du contrôle de gestion par activités.

La collecte de données est une étape nécessaire et fondamentale pour la réussite de toute étude empirique. Elle s'effectue selon plusieurs méthodes. Afin d'atteindre nos objectifs, nous avons choisi de procéder à un sondage par questionnaire. Il a été administré auprès d'organisations du secteur public et privé marocain ayant implanté le tableau de bord au cours des dernières années en réalisant le contrôle de gestion par activité au sein de ces établissements. Notre problématique, focalisée sur l'impact de l'utilisation de ce système de gestion par activité via les tableaux de bords sur la performance des organisations publiques et privées marocaines, met en liaison trois variables qui sont le contrôle de gestion par activité, le tableau de bord, et la performance organisationnelle.

4.3. Traitement des données

La présente section est consacrée à l'analyse des données recueillies à l'aide du questionnaire. Tout d'abord, nous allons déterminer le profil et les caractéristiques des répondants. Ensuite, nous présenterons les résultats des différentes analyses statistiques que nous avons effectuées. La méthode de la régression sur Excel est une structure mathématique utilisée pour décrire la capacité d'une variable à réagir à d'autres variables en présence d'éléments aléatoires inobservables.

Considérons une variable Y (l'utilisation des tableaux de bord) que nous allons observer pour les différents membres de notre échantillon. Nous visons à expliquer la variable endogène par différentes variables exogènes ou explicatives X 1, ..., X 10. Nous interpréterons et discuterons finalement ses résultats dans une quatrième section. En effet, le principal intérêt majeur de notre étude est de pouvoir examiner la relation qui existe entre le recours au tableau de bord dans le cadre du contrôle de gestion par activités et son incidence sur le pilotage du rendement.

5. Résultat et discussion

5.1. Le test des hypothèses de la recherche et discussion des résultats.

5.1.1. Test de l'hypothèse n° 1 : Le contrôle de gestion par activité à travers ses différents outils, notamment le contrôle budgétaire et les tableaux de bord, contribue au pilotage de la performance de l'organisation.

Nos résultats révèlent que l'expérience des répondants est considérée comme réussie. L'utilisation du contrôle de la comptabilité par activités (ABC) a certainement créé la gestion de la performance que les gestionnaires recherchaient. En termes d'efficacité, de performance et d'efficacité, le changement est tangible. Leur perception est que ce changement a un impact positif sur les résultats financiers et les processus internes de ces organisations. Les auditeurs ont répondu que la performance des processus internes avait été améliorée. L'effet perçu de ces améliorations est basé sur les évaluations qualitatives des personnes interrogées, qui n'ont pas été en mesure de les étayer par des chiffres. Les performances obtenues ou réalisées grâce à l'utilisation du tableau de bord font l'objet d'un débat entre les managers et leurs supérieurs.

Dans la plupart des cas, tous deux partagent la même vision de la performance. Il est à noter que le tableau de bord est perçu comme un outil de gestion par activités et d'amélioration des performances. Un pourcentage plus faible le considère comme un outil de contrôle uniquement. En conclusion, tous nos résultats indiquent la perception d'un effet positif du contrôle de la gestion par activités via le tableau de bord sur la performance organisationnelle ou globale.

Par conséquent, notre hypothèse (H1) semble être confirmée.

5.1.2. Test de l'hypothèse n°2 : Le contrôle de gestion par activité demeure le moyen le plus efficient en matière de contrôle d'activité.

La mesure de l'impact de l'utilisation du contrôle de gestion par activité sur la performance constituait notre dernier groupe de questions, visant à vérifier de façon directe notre hypothèse de recherche. La quasi-totalité des gestionnaires (90 %) ont constaté un changement après l'instauration du tableau de bord au niveau de la performance des activités (en matière de rendement, de l'efficacité et de l'efficience). Il semblerait donc que l'utilisation du tableau de bord engendre des répercussions positives sur les résultats. Ces impacts sont de nature financière et non financière. D'après les répondants, les éléments de résultats qui semblent avoir été influencés sont :

- ✓ Ventes : le nombre de comptes ouverts dans une banque, le nombre de dossiers traités, le prix minute, l'amélioration des chiffres du centre de profit, l'amélioration des rendements, l'augmentation des ventes ;
- ✓ Qualité : changements dans le processus de clôture des comptes d'une banque, accélération des délais, qualité du service, rationalisation des coûts, disponibilité de l'information, amélioration du produit final, amélioration des services rendus, meilleure organisation ;
- ✓ Performance de l'entreprise : réalisation ou atteinte des objectifs, développement des ressources, développement des engagements, visibilité de la performance quotidienne et des résultats financiers, création de valeur, transparence, la vision claire, une plus grande précision et un meilleur contrôle de la gestion, un pilotage éclairé, une prise de décision optimisée, des actions correctives efficaces et efficientes, la mesure des performances, la garantie d'une coordination à court terme de toutes les entités et l'évaluation des performances.

En définitive, et au vu des résultats de notre enquête, **L'hypothèse (H2) est validée**

5.2. Résultats

L'objectif principal de l'étude empirique que nous avons réalisée consiste à évaluer l'impact de l'utilisation du tableau de bord dans le contrôle gestion par activité sur le pilotage de la performance organisationnelle. Il ressort des résultats recueillis que les 10 répondants ont une appréciation positive de l'impact du contrôle de gestion basé sur les activités via l'utilisation du tableau de bord sur la performance de l'organisation. La perception du tableau de bord se traduit par le fait que les répondants le voient comme un instrument de gestion transversal et accessible qui implique tous les échelons hiérarchiques dans les objectifs stratégiques.

Le type du tableau de bord utilisé diffère d'un organisme à un autre. Ainsi, 90% des 10 répondants ont indiqué que leurs organisations disposent d'un tableau de bord financier et non financier. Les gestionnaires travaillent avec ces différents types au sein de leurs départements. Nos répondants utilisent, en moyenne, une vingtaine d'indicateurs comprenant les indicateurs financiers et non financiers, les indicateurs financiers sont utilisés avec la même importance que ceux non financiers. Nous avons constaté qu'il y a six gestionnaires qui utilisent plus de 50 % des indicateurs d'activités et trois gestionnaires qui utilisent moins de 50 % des indicateurs d'activités. Ainsi, la moitié des répondants privilégie l'utilisation des indicateurs d'activités

contre la moitié qui opte pour les autres indicateurs. De ce fait, l'importance accordée à l'une ou l'autre des catégories des indicateurs est à peu près égale.

En ce qui concerne l'implication des utilisateurs, nous avons élaboré un groupe de questions comprenant des questions sur l'implication au niveau du processus d'établissement des tableaux de bord, on a eu que 7 sur 10 répondants ont été impliqués et informés du projet d'implantation de ces outils de gestion par activité.

5.3 Discussion

Plusieurs études ont démontré qu'en utilisant des tableaux de bord en tant qu'outil de gestion, les entreprises peuvent accroître leurs ventes, la qualité de leurs produits ou de leurs services et leurs performances organisationnelles. Les études qui se sont concentrées aux facteurs influençant le succès de la mise en œuvre du contrôle de gestion par activité ne tiennent cependant compte des différences dans les perspectives des éducateurs, tel que c'est suggéré par (ANDERSON & YOUNG,1999), (SHIELDS,1995) et (FOSTER et SWENSON,1997) qui se sont fondés sur les travaux de détermination des facteurs qui influencent le succès de la mise en œuvre du contrôle de gestion par activité. (SHIELDS,1995) est l'auteur ayant considéré le plus grand nombre de variables indépendantes pour établir les facteurs clés tels que les tableaux de bord qui influencent le succès de la mise en œuvre du contrôle de gestion par activité au sein d'une entité. Les résultats de ces études démontrent que le support de la direction, la disponibilité des ressources adéquates, la cohérence avec le système de rémunération et d'évaluation de la performance, la propriété de l'initiative et la formation sont tous des éléments qui jouent un rôle incontournable dans le succès du système de contrôle de gestion par activité et sa contribution directe au niveau de la performance organisationnelle. Cette étude est complémentaire et ne va pas à l'encontre des études antérieures. Cependant, notre étude apporte un autre éclairage sur les évolutions, en mettant en évidence leur impact sur l'environnement. Ces dernières se contentent essentiellement de noter les évolutions. Cette étude est une ébauche de présentation de l'évolution des pratiques de contrôle de gestion. Il nous a également conduits à identifier 2 catégories d'entreprises : les entreprises ayant subi des changements majeurs et celles ayant connu peu de transformations. Ceci nous a permis d'aller plus loin en menant un travail d'approfondissement au sein de ces entreprises, en vue de déterminer les facteurs explicatifs de ces 2 types de situations.

6. Conclusion

La mission d'aide au pilotage (régulation, prise de décision) qu'exerce le contrôle de gestion par activité a subsisté, quels que soit l'entreprise ou le contexte, même si le périmètre d'action s'est étendu. On observe que, pour ces fonctions, ce sont les outils du contrôle de gestion par activité qui ont progressé en cohérence avec le poids des acteurs en jeu. La démarche de contrôle de gestion a donc connu des transformations au fil du temps en fonction des évolutions économiques et managériales, cependant la vocation du système d'information « contrôle de gestion » demeure celle d'un outil d'aide à la décision, au pilotage et à la régulation de la Performance de l'organisation. Toutefois, le contrôle de gestion ne peut pas tout maîtriser. Dans sa définition actuelle avec des dimensions financières, économiques, mais aussi sociales et sociétales, la performance engendre des indicateurs quantitatifs et qualitatifs qui dépassent parfois le cadre du contrôle de gestion. En particulier, les notions de responsabilité sociale des entreprises, de développement durable, de respect de l'environnement et de gestion des risques sont des domaines essentiels de la performance qui peuvent être inaccessibles pour les entreprises et que le contrôle de gestion a bien du mal à mesurer. Il est aujourd'hui difficile de circonscrire les frontières du contrôle de gestion, une boîte à outils qui se garnit sans aucune

logique particulière, selon les modes. Les dirigeants sont en permanence à la recherche d'outils permettant de lever l'incertitude ou simplement d'améliorer les performances de l'entreprise. Il en ressort que les gestionnaires des secteurs public et privé au Maroc sont très marqués par une culture de la performance qui encadre leurs pratiques de gestion et de prise de décision. De ce fait, ils ont fait le choix d'outils appropriés à cette nouvelle réalité, notamment le tableau de bord, la méthode ABC et la méthode ABM. La plupart des organisations utilisent fréquemment ces outils pour favoriser cette nouvelle culture et la diffuser à tous les niveaux hiérarchiques. La particularité de ces outils est leur capacité à piloter un département, l'activité ou l'ensemble de l'organisation, ce qui explique leur lien et leur impact perçu sur la performance.

Dans le cadre de notre étude, l'accent a été mis sur le lien existant entre le contrôle de gestion par activités et la gestion de la performance, en mettant l'accent sur les éléments de la performance qui ont été optimisés grâce à l'utilisation de ces différents outils. En outre, notre recherche a été réalisée dans un contexte spécifique, celui du secteur public et privé au Maroc, qui possède des caractéristiques propres à une économie émergente. À ce titre, notre étude prépare le terrain pour de futures recherches qui pourront se focaliser sur les pays émergents ou en voie de développement.

En ce sens, notre étude est une contribution notable à la compréhension de l'utilisation des mesures de performance au Maroc, en dehors du contexte nord-américain. Elle permettra également de faire progresser les connaissances dans le domaine du contrôle de gestion, en permettant de mieux comprendre la manière dont les gestionnaires marocains se servent des outils de gestion pour contrôler leurs opérations au sein des établissements publics et privés.

Il importe de souligner que cette étude est susceptible de présenter certaines lacunes conceptuelles et méthodologiques. Bien que notre échantillon de 10 répondants soit un échantillon hétérogène qui reflète une pluralité de secteurs et d'activités, sa taille limitée restreint la généralisation des résultats, en particulier d'un point de vue statistique. En outre, le caractère nominal de la majorité de nos données a limité les choix en matière d'analyse statistique. Cependant, nous avons utilisé des questions ouvertes pour obtenir le point de vue des répondants sur des éléments spécifiques de la problématique étudiée. Sur le plan conceptuel, notre étude est quantitative et repose sur un questionnaire, sans vérification chiffrée de la performance. Il s'agit donc d'une perception subjective des résultats, car cette approche peut comporter une certaine subjectivité de la part des répondants, qui ont leurs propres visions.

Références :

- (1). Alphonse DA et al. (2018). De la diffusion à l'appropriation de la comptabilité analytique dans une université française : une étude exploratoire. Hal Open Science.
- (2). Anthony R.N., Dearden J., Govindarajan V.1992, Management control systems, 7e éd., Irwin, Homewood, cas " Codman & Shurtleff Inc. ", p. 485-496.
- (3). Anthony R.N.,1965 Planning and Control Systems, A Framework for Analysis, Division of Research, Harvard Business School, Boston. (4).
- (4). Anthony R.N.1988. The Management Control Function, The Harvard Business School Press, Boston, Trad. fr. La fonction contrôle de gestion, Publi-Union, Paris, 1993.
- (5). Bajan-Banaszak, G. 1993, « L'expert-comptable et le conseil en gestion », Revue française de comptabilité, octobre, p. 95-101.
- (6). Basire, M. 1976, « La théorie des cinq niveaux », Direction et Gestion, no 1, p. 11-21 ; no 2, p. 11-22 ; no 3, p. 13-20
- (7). BENAZZOU L. & BENNIA N. (2021) « Covid-19 et contrôle de gestion », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 5 : numéro 3 » pp : 72-94.

- (8). Bescos et Mendosa, 1994. Le management de la performance, Éditions comptables Malesherbes.
- (9). Bouquin H., 1997, Les fondements du contrôle de gestion, 2e éd., PUF, Que sais-je ? Paris.
- (10). Briand, L. 2004, « Reconceptualisation du contrôle de gestion : une étude de cas fondée sur la théorie de la structuration », Comptabilité-Contrôle-Audit, juin, p. 283-295.
- (11). Brimson J.A., Antos J. 1999, Driving Value Using Activity-Based Budgeting, John Wiley, New York,
- (12). Burlaud et C. Simon, (2003) Alexandre KOGUT.
- (13). Charles, É, G., Séverine, G. 2023 Le petit contrôle de gestion.
- (14). Chevalier C. 1997, Le rôle du contrôle d'organisation dans l'adaptation stratégique, thèse de sciences de gestion, Université de Paris-Dauphine
- (15). Ciampi, C. (2021). Des Mass Data aux Big Data, changements ou « déjà-vu » pour le contrôle de gestion. ACCRA, 11(2), 29-58.
- (16). David G.,1999, Le rôle des contrôleurs de gestion dans une entreprise en mutation, le cas de la SNCF, thèse de sciences de gestion, Université de Paris-Dauphine.
- (17). EL HAOUARY. O & Skouri. A (2019) « La relation contrôle de gestion – Apprentissage organisationnel : une étude exploratoire », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 10 : Septembre 2019 / Volume 4 : numéro 2 », p : 297 – 320
- (18). Germain, C. (2006), Le pilotage de la performance dans les PME en France : une comparaison des pratiques des tableaux de bord des organisations familiales et des filiales, Revue internationale PME, vol. 19, no 1, p. 69-94.
- (19). H. Zimnovitch, Le calcul des coûts en France dans la deuxième révolution industrielle ; un éclairage par les méthodes d'équivalence.
- (20). Le Contrôle de gestion Bernard Augé, Gérald Naro Dans Mini manuel de Contrôle de gestion (2011), pages 3- 18
- (21). Lorino P., Le contrôle de gestion stratégique, Dunod, Paris, 1991.
- (22). Nathalie Crutzen, Didier van Caillie Dans Humanisme et Entreprise 2010/2 (n° 297), pages 13 à 32
- (23). Reutter, J., Allain, É., & Landagaray, P. (2021). L'évolution des rôles du contrôleur de gestion à l'ère de la Business Intelligence. ACCRA, (2), 85-107
- (24). Samuel.S & Caroline, L.,2009 La fonction contrôle de gestion proposition d'une typologie Dans Comptabilité Contrôle Audit /2 (Tome 15), pages 113 à 144.
- (25). Strategic Management Journal, vol. 15, 1994, p. 169-189.
- (26). X. Bouin, F.X. Simon, Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Dunod, 2004, p. 15.16.17
- (27). Zoubida Samlali ; Rachid Jahidi. (2018). Empirical Evidence of the Impact of Best Practices of Corporate Governance on Financial Performance: Case Study of Blue-Chip Companies in Morocco. IAETSD JOURNAL FOR ADVANCED RESEARCH IN APPLIED SCIENCES, 5(3), 438–447.