

## **Représentation du contrôle de gestion dans les entreprises : Essai de contextualisation dans le secteur du BTP de la région Marrakech-Safi**

## **Representation of management control in companies: an attempt to contextualize the construction sector in the Marrakech-Safi region**

**Ouardia TOUCHER, (Docteure)**

*Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche et D'Études en Management des Organisations et Droit de l'entreprise "LIRE-MD"*  
*Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Marrakech*  
*Cadi Ayyad de Marrakech, Maroc*

**Mohamed LOULID, (Enseignant-Chercheur)**

*Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche et D'Études en Management des Organisations et Droit de l'entreprise "LIRE-MD"*  
*Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Marrakech*  
*Cadi Ayyad de Marrakech, Maroc*

<b>Adresse de correspondance :</b>	Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales Adresse : Daoudiate B.P. 2380, 40000 Marrakech Cadi Ayyad Maroc, Marrakech 40000
<b>Déclaration de divulgation :</b>	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
<b>Conflit d'intérêts :</b>	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
<b>Citer cet article</b>	TOUCHER, O., & LOULID, M. (2023). Représentation du contrôle de gestion dans les entreprises : Essai de contextualisation dans le secteur du BTP de la région Marrakech-Safi . International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(6-2), 827-844. <a href="https://doi.org/10.5281/zenodo.10447751">https://doi.org/10.5281/zenodo.10447751</a>
<b>Licence</b>	<b>Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND</b>

*Received: November 29, 2023*

*Accepted: December 30, 2023*

## **Représentation du contrôle de gestion dans les entreprises : Essai de contextualisation dans le secteur du BTP de la région Marrakech-Safi.**

### **Résumé :**

Cet article propose une analyse de l'évolution historique et des fondements théoriques du contrôle de gestion, en mettant en évidence son émergence dans les grandes entreprises américaines des années 30 pour répondre aux défis liés à la décentralisation. L'accent est mis sur son rôle continu en tant qu'outil d'aide à la décision, avec un développement constant d'outils innovants, y compris l'adoption des ERP. La recherche se concentre spécifiquement sur la représentation du contrôle de gestion dans les entreprises du BTP de la région Marrakech-Safi, en adoptant la perspective de la "Crossvergence" pour comprendre les valeurs et configurations propres au contexte marocain. Les entretiens approfondis menés avec onze entreprises révèlent une diversité de perceptions et de pratiques en matière de contrôle de gestion. Certaines entreprises le considèrent comme un élément crucial pour répondre aux exigences du marché, tandis que d'autres le perçoivent comme des coûts superflus. Les outils dominants, tels que la comptabilité générale et analytique, les tableaux de bord, et l'analyse des écarts, sont identifiés comme étant largement utilisés dans le secteur. Ainsi les activités de contrôle de gestion au sein de ces entreprises, dirigées principalement par les dirigeants et parfois en collaboration avec d'autres intervenants, sont structurées autour d'outils spécifiques tels que les plannings, les tableaux de bord, et les logiciels dédiés. L'analyse révèle que, lorsque correctement mis en œuvre, le contrôle de gestion a un impact positif sur la performance financière des entreprises du BTP. Cet impact se manifeste notamment dans l'amélioration de la réalisation des projets et contribue à l'amélioration générale des performances.

**Mots clés :** Contrôle de gestion, contextualisation, entreprise.

**Type de l'article :** Article empirique

**Classification JEL :** M41

### **Abstract :**

This article provides an analysis of the historical development and theoretical foundations of management control, emphasizing its emergence in large American companies in the 1930s to address decentralization challenges. The focus is on its ongoing role as a decision-support tool, featuring the continuous development of innovative tools, including ERP adoption. The research specifically targets the representation of management control in construction companies in the Marrakech-Safi region, employing a "Crossvergence" perspective to comprehend values and configurations specific to the Moroccan context. Through in-depth interviews with eleven companies, a diversity of perceptions and practices concerning management control is revealed. While some companies consider it a crucial element in meeting market demands, others view it as an unnecessary cost. The prevalent tools, such as general and cost accounting, dashboards, and variance analysis, are identified as widely used in the sector. Management control activities within these companies, primarily led by managers and occasionally in collaboration with other stakeholders, are structured around specific tools like schedules, dashboards, and dedicated software. The analysis demonstrates that when properly implemented, management control has a positive impact on the financial performance of construction companies, notably improving project completion and contributing to overall performance enhancement.

**Keywords:** Management control, contextualization, company.

**JEL Classification:** M41

**Paper type:** Empirical research

## 1. Introduction

Historiquement, le contrôle de gestion a émergé dans les grandes entreprises industrielles américaines au début des années 30 pour répondre à la problématique liée à l'accroissement de la décentralisation. En effet, le contrôle de gestion, en tant qu'outil d'aide à la décision, a permis aux dirigeants de maintenir l'efficacité et l'efficience. La première approche du contrôle de gestion s'appuie sur la comptabilité analytique ou de gestion et la gestion budgétaire adaptée au contexte de l'organisation scientifique du travail (L'OST). Le contrôle de gestion devient un levier de performance des organisations, une fonction toujours récente et importante. Plusieurs définitions ont été accordées au concept du contrôle de gestion, qui diffèrent d'un auteur à l'autre, mais qui restent complémentaires. Ainsi, pour assurer ses missions, le contrôleur de gestion a mis à sa disposition une panoplie d'outils (Johnson et Kaplan, 1987). En effet, Johnson et Kaplan (1987) affirment que peu d'outils innovants sont apparus depuis 1925. La réponse est affirmative, étant donné la vaste littérature récente qui montre que les outils de contrôle de gestion évoluent dans le monde entier (Cooper et Kaplan, 1988 ; Sulaiman et Mitchell, 2005, Capelletti et Khouatra, 2009, Berland et De Rongé, 2010, Renaud, 2014). En effet, le contrôle de gestion a longtemps été considéré comme un bastion du conservatisme, mais des outils innovants ont été développés au cours des dernières décennies (Cooper et Kaplan, 1988 ; Kaplan et Norton, 1992). Mise en œuvre de l'ERP (logiciel de gestion intégrée).

Le contrôle de gestion, en tant que discipline fondamentale pour la gestion stratégique des entreprises, a suscité un intérêt croissant dans la littérature académique. Cette recherche vise à approfondir la compréhension de la représentation du contrôle de gestion au sein des entreprises opérant dans le secteur du BTP de la région Marrakech-Safi. À travers une étude de contextualisation, cette recherche intègre une nouvelle conception méthodologique introduite en 2007 : la contextualisation, qui permet aux sciences de management d'obtenir une photographie instantanée sur les valeurs et configurations de management dans une culture donnée, en l'occurrence le Maroc (Buchanan, 2009).

La perspective de la convergence, initialement dominante dans l'internationalisation des pratiques de management, reposait sur l'idée que les valeurs et l'idéologie de gestion élaborées dans les pays de l'Ouest devaient être importées par les nations cherchant à s'industrialiser. Selon Buchanan (2009), cette perspective considérait que les valeurs et l'idéologie occidentales s'imposaient au-delà des spécificités culturelles locales. La deuxième perspective, celle de la divergence, avance que les valeurs et les cultures se manifestent au sein des organisations, donnant à chaque culture des pratiques qui lui sont propres, comme illustré dans les travaux de Philippe d'Iribarne sur les cultures nationales. La troisième perspective, la "Crossvergence", introduite par Ralston et al. en 1993, conforte l'idée que certains aspects de l'organisation sont universels tandis que d'autres sont plus spécifiques à la culture. Pearson and Enterkin (1998) décrivent la "Crossvergence" comme se traduisant par des valeurs de travail uniques, intégrant des influences de l'idéologie managériale occidentale avec des valeurs culturelles locales. En 2007, la "Crossvergence" a donné lieu à une nouvelle conception méthodologique, la contextualisation, permettant aux sciences de gestion d'obtenir une photographie instantanée des valeurs et configurations de management dans une culture donnée, comme c'est le cas au Maroc (Buchanan, 2009).

D'où l'émergence de notre problématique comme suit : De quelle manière les entreprises de BTP dans la région Marrakech-Safi intègrent-elles le contrôle de gestion dans leurs processus et stratégies ? Pour répondre à cette question, nous examinerons les fondements théoriques qui sous-tendent le contrôle de gestion, mettant en lumière les concepts clés qui guident notre analyse (Buchanan, 2009). De plus, une revue de la littérature sur les travaux antérieurs fournira un aperçu des recherches existantes dans le domaine, soulignant les lacunes et les opportunités pour contribuer à la compréhension spécifique du contrôle de gestion dans le contexte du BTP.

Enfin, nous décrivons la méthodologie de recherche adoptée, en mettant l'accent sur la contextualisation empirique du secteur du BTP dans la région, ainsi que la méthode d'analyse des entretiens qui sera utilisée pour recueillir des données pertinentes. Cette étude a pour ambition d'apporter des éclairages significatifs sur la manière dont les entreprises du BTP dans la région Marrakech-Safi perçoivent et mettent en œuvre le contrôle de gestion, tout en explorant les spécificités et les contributions de cette pratique à l'amélioration continue et à la performance financière (Buchanan, 2009).

## **2. Revue de littérature et fondements théoriques du contrôle de gestion**

### **2.1. Fondements théoriques**

C'est entre les deux guerres mondiales que l'on peut situer la naissance de la fonction contrôle de gestion, qui reste quand même une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein de l'organisation. En effet, la création du "Controller Institute of America" (l'Institut des Contrôleurs de Gestion des États-Unis) en 1931 marque la date officielle de l'apparition du contrôle de gestion. Depuis cette date, cette fonction s'est développée dans ce pays, puis en Europe, pour finalement prendre une grande importance dans les entreprises jusqu'à aujourd'hui.

C'est à Robert N. Anthony que l'on attribue la conceptualisation du processus de contrôle de gestion. Pour lui, une entreprise est un regroupement de personnes qui travaillent à un ou quelques buts, qu'ils soient lucratifs ou non lucratifs. Lorsque les ressources matérielles, financières et énergétiques sont combinées au travail humain, l'entreprise devient une "entreprise économique", et le contrôle de gestion constitue un système de coordination, de gouvernance et de surveillance. Ce dernier vise à assurer l'intégration harmonieuse de l'ensemble des ressources de l'entreprise : « la gouverne, la coordination et la surveillance sont trois dimensions cruciales de l'entreprise, créatrice d'ordre ». En outre, le contrôle de gestion est le « processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation ».

En 1988, RN Anthony a proposé une nouvelle définition du contrôle de gestion : « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de cette organisation ». Cette nouvelle définition du contrôle de gestion proposée souligne l'importance de la synergie entre le contrôle de gestion et la stratégie, dans le sens où le contrôle de gestion est une fonction attachée à la stratégie, permettant de matérialiser les objectifs stratégiques et les orientations managériales au niveau de la gestion quotidienne. L'accent est clairement mis sur l'importance de la motivation et de l'implication des managers dans le développement de l'organisation et dans l'élaboration des modèles de performance. Anthony souligne trois idées clés :

- Les managers sont les « personnes qui doivent faire faire les choses en travaillant avec d'autres personnes » ;
- Le contrôle de gestion est subordonné à la stratégie ;
- L'efficacité et l'efficience sont deux critères majeurs ;

Le concept de contrôle de gestion a connu une évolution constante et une conceptualisation accrue depuis son apparition. Selon la littérature existante, plusieurs auteurs ont défini et interprété le contrôle de gestion de manière différente, ce qui reflète l'évolution même du concept de contrôle de gestion. Par exemple, Ouchi (1979) considère le système de contrôle comme un processus de mesure, d'évaluation et de rétribution de la performance. En se basant sur l'analyse de James, Thompson (1967), Ouchi (1979) propose une typologie permettant de formuler des hypothèses pour mieux comprendre la problématique du contrôle dans une organisation. Il cherche à identifier les mécanismes qui permettent à une organisation d'atteindre ses objectifs en associant un certain type de contrôle à des caractéristiques

organisationnelles particulières, notamment le niveau de connaissance du processus de production et la capacité à mesurer les résultats. Ainsi, Ouchi propose trois systèmes de contrôle dominants :

**Figure 1: Trois systèmes dominants de contrôle**

#### Le contrôle par le marché

- lorsque les objectifs stratégiques ou le processus de production ne sont pas maîtrisés
- Ce type de contrôle consiste à introduire les mécanismes de marché au sein de l'organisation afin de parvenir à une régulation par l'échange économique dans un contexte de concurrence

#### Le contrôle par la bureaucratie

- c'est l'ensemble des règles et procédures formelles qui indiquent ce qu'il faut faire ou ne pas faire (Livian, 1998).
- La spécification des règles de comportement et de production amène à la constitution d'un système bureaucratique

#### Le contrôle par le clan (ou la tradition)

- il s'impose quand il n'est pas possible d'établir de règles de production, et quand les résultats définitifs ne sont pas disponibles.
- Il repose sur des rites, des coutumes, sur une forte socialisation des individus

*Source : William Ouchi (1979)*

Ainsi, Macintosh (1994) a réalisé un travail d'affinement et d'approfondissement de la typologie d'Ouchi. Il décrit les méthodes d'évaluation et de suivi pouvant être utilisées, propose ensuite des systèmes de contrôle pour chaque situation possible, et enfin, compare l'usage idéal de la comptabilité de gestion aux usages effectifs (de la Villarmois, 1999). Toutefois, en s'inspirant des travaux de l'école des relations humaines, de la théorie de la motivation et de l'étude du comportement des décideurs (Simon, 1947), une approche a été développée qui se concentre sur l'influence des outils de contrôle sur le comportement des décideurs.

Robert Simons (1995) définit le contrôle de gestion comme « *les processus et procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* »<sup>1</sup>. En partant d'une étude de cas (1990), Simons explique que les organisations, qu'elles soient grandes et complexes ou non, peuvent avoir des systèmes similaires de contrôle de gestion (...), *mais il y a des différences dans la manière d'utiliser les systèmes de contrôle de gestion* ». Cette analyse l'amène à identifier deux catégories de systèmes de contrôle un système surveillé de près par les managers et un système de contrôle dont la surveillance est déléguée. Cette distinction nous amène à ce que Simons appelait le contrôle dit « interactif » et le contrôle dit « diagnostic » ou « programmé », selon la terminologie employée par l'auteur dans plusieurs de ses publications (1987, 1990, 1991, 1994, 1995).<sup>2</sup>

Ainsi le contrôle de gestion est considéré d'après SIMON « *comme systèmes d'information formels que les gestionnaires utilisent pour surveiller les résultats organisationnels et corriger les écarts par rapport aux normes de performance prédéfinies* » (Simons, 1995, p. 59). Comme le souligne Simons, ces systèmes de feedback constituent la base des systèmes de contrôle traditionnels. Ils se caractérisent par trois attributs :

<sup>1</sup> Simons, 1995, p 5 Yves de rongé

<sup>2</sup> Cité par Youssef Errami, « *les systèmes de contrôle traditionnels et modernes : articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises.* » (2007)



- La capacité à mesurer les résultats d'un processus ;
- L'existence de standards prédéfinis auxquels les résultats peuvent être comparés ;
- La capacité à corriger les écarts par rapport aux standards.

Les leviers de contrôle interactifs sont définis comme « *des systèmes d'information formels utilisés par les managers pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les activités décisionnelles des subordonnés* » (Simons, 1995, p. 95). Ces systèmes permettent de se concentrer sur le dialogue et la communication dans l'organisation. À travers les leviers de contrôle interactifs, Simons (1995) propose de renverser la relation traditionnelle entre stratégie et contrôle de gestion dont le contrôle intervient au stade de la mise en œuvre de la stratégie. En effet, le contrôle interactif intervient dès la formation de la stratégie : « *les systèmes de contrôle interactifs sont utilisés pour guider l'émergence « bottom-up » de la stratégie* » (Simons, 1995, p. 98). Pour Simons (1995), c'est l'affaire du top-management, qui doit stimuler un dialogue interactif au sein de l'organisation : « *À travers le dialogue, le débat et l'apprentissage qui entourent le processus interactif, de nouvelles stratégies émergent* » (Simons, 1995, p. 102). Le système de croyances est utilisé comme un guide pour rechercher de nouvelles opportunités. Il s'agit d'un ensemble de documents communiqués aux employés qui définissent les valeurs fondamentales, l'objectif et la direction de l'entreprise. Le système de barrières limite la zone de poursuite des opportunités. La direction de l'organisation doit définir les comportements et les actions inacceptables dans la poursuite de la mission. Alors la dimension comportementale est prise en considération dans la définition du contrôle de gestion. Selon Claude SIMON et Alain Burlaud, « *le contrôle de gestion est un système de régulation du comportement de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation* ».

Pour Alain Burlaud, « *le contrôle de gestion est un des rouages essentiels de la régulation interne et du pilotage. Il a pour objectif de mettre sous tension les ressources humaines de l'organisation et de rendre cohérentes les activités des différents acteurs au sein de l'entreprise afin qu'elles concourent à la réalisation de l'objectif commun* »<sup>3</sup>. À son tour, Michel LEROY a défini le contrôle de gestion comme étant « *un système d'information et de communication qui grâce à ses procédures, ses méthodes et ses documents aide les opérationnels de tous les niveaux à définir les objectifs cohérents et conformes aux choix politiques de l'entreprise et en piloter la réalisation* »<sup>4</sup>.

Pour Bouquin (1996), les objectifs du contrôle sont de lier la stratégie à la vie quotidienne de l'entreprise, de guider les comportements individuels et de clarifier la relation entre les objectifs et les ressources. En effet l'analyse de Bouquin s'inscrit dans la même vision d'ANTHONY en retenant trois niveaux de contrôle de gestion. Le contrôle de gestion agit comme un pivot entre la stratégie et le fonctionnement quotidien de l'organisation. Il assure l'interaction entre ces deux éléments en veillant à la cohérence des actions courantes avec la stratégie tout en permettant aux gestionnaires d'ajuster leur approche stratégique en fonction des événements observés dans le fonctionnement quotidien de l'organisation. En tant que processus de contrôle, il oriente les comportements des acteurs en gérant de manière déléguée la relation entre les ressources et les résultats. Son objectif est de garantir le bon fonctionnement économique de l'organisation en modélisant les relations entre les résultats visés et les ressources nécessaires pour les atteindre. En résumé, le contrôle de gestion se réfère aux dispositifs et aux processus qui assurent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes de l'organisation.

Selon H. Bouquin « *les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs de règles et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements* ».

<sup>3</sup> Claude SIMON et Alain BURLAUD, *Contrôle de gestion*, Ed. La découverte, collection repère N° 227, Paris, 1997, P.24.

<sup>4</sup> <http://www.controledegestion.org>.

Ainsi, Alazard et Separi (1998) définissent le contrôle de gestion comme étant « l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise, leur comparaison avec les données passées ou prévues peut le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des écarts des mesures correctives appropriées ». De son côté, Gibert (2002) a essayé de regrouper toutes les questions relatives au concept du contrôle de gestion. Pour ce chercheur, la nature complexe du contrôle de gestion pose de nombreux défis pour les gestionnaires. Malgré son ancienneté, son identité demeure difficile à cerner, et sa place dans les organisations est souvent modeste. Les principes de base du contrôle de gestion peuvent conduire à des dilemmes difficiles à résoudre, et les gestionnaires peuvent tomber dans le piège de « l'entrepro-morphisme » ; c'est-à-dire la tendance à concevoir le contrôle de gestion comme une simple extension de la comptabilité analytique. Le périmètre d'action du contrôle de gestion semble varier en fonction des contextes, et son importance est parfois surestimée ou sous-estimée. Bien qu'il puisse être perçu comme une simple production de tableaux de chiffres, le contrôle de gestion est en réalité un processus complexe qui nécessite une compréhension approfondie de l'ensemble de l'organisation et de ses objectifs stratégiques. Ainsi pour Gupta et al., (2006) « la poursuite simultanée de l'exploration et de l'exploitation grâce à des sous-unités ou des personnes différenciées, mais étroitement liées, chacune d'entre elles étant spécialisées soit dans l'exploitation soit dans l'exploration » (Gupta et al., 2006).

**Tableau 1 : Synthèse des approches conceptuelles du contrôle de gestion**

Définitions	Auteurs
Comme un instrument au service de la stratégie	Anthony et Bouquinont mettront l'accent sur l'importance du contrôle de gestion dans la mise en place et le suivi de la stratégie. Cette liaison entre le contrôle de gestion et la stratégie a été préconisée par d'autres auteurs, dont principalement Lorino ph. (1993), Guej N (1996), Dermeestre R (1995) Mevellec P et Brechet JP (1998) <sup>5</sup>
Comme Réconciliateur de contrôle de gestion stratégique et contrôle de gestion opérationnel	Selon Norbert, la position de contrôle dans une entreprise est nuancée. Le pilote est le directeur général et les responsables opérationnels ; le contrôleur de gestion peut être semblable à un copilote. Dans une entreprise, il est « rétrograde » de dire que le contrôleur de gestion n'est pas au courant de la stratégie de l'entreprise. Il doit assurer une gestion efficace. À cette fin, l'information stratégique doit être à double sens, de bas en haut et de haut en bas (Bottom up et top down). Aussi, les stratèges doivent considérer les indicateurs opérationnels comme une source d'imagination et de réforme des options futures pour guider la stratégie de l'entreprise. En fait, la collecte d'informations sur le terrain est une partie importante du rôle du contrôleur.
Comme outil de mobilisation des connaissances	Selon Bouquin, pour avoir une stratégie pertinente, l'entreprise doit identifier ses ressources clés et disposer de structures et de règles de fonctionnement permettant la mobilisation des ressources et savoirs et leur évolution lorsque cela est nécessaire.
Comme outil de motivation	« Le contrôle de gestion ne peut pas être considéré comme un simple ensemble d'outils et de procédures il a vocation à être un système d'animation et de motivation »
Le contrôle de gestion comme un ensemble de techniques	<b>Pour Meyer</b> « Le contrôle de gestion recouvre l'ensemble des techniques susceptibles d'être utilisées pour faciliter, améliorer la prise de décision, à savoir la comptabilité générale, comptabilité industrielle, statistique, ratios, tableau de bord, et bien entendu la gestion budgétaire » <b>Pour Bourdin</b> « Le contrôle de gestion est un système d'évaluation des responsabilités et des voies par lesquelles la rentabilité de l'entreprise peut être améliorée » (Bourdin 1979, p : 4)

<sup>5</sup> Cité par Akrich, Saïd, « Contribution à la compréhension de l'apport du contrôle de gestion à la performance des entreprises marocaines ». (2006)

Comme outil de vérification	Lorsque le contrôleur de gestion est vu comme un vérificateur, il doit « s'assurer que l'information financière de l'unité est juste et que les pratiques de contrôle interne sont conformes aux procédures et à la politique du groupe » (Sathe 1983, p. 31, Longeaux 1994 ; Davis et Albright 2000 ; Siegel 2000), Boisvert (1994) ; Burlaud, Eglem et al. (2004)
Comme outil d'aide à la décision	Le rôle d'aide à la décision présente les managers opérationnels intermédiaires comme les premiers clients des contrôleurs ; leur tâche principale étant de fournir aux managers les informations nécessaires à leur autocontrôle (Hopper 1980, p. 402). Danziger 1995 ; Jablonsky et Keating 1995 ; Hrisak 1996 ; Sheridan 1996 ; Burns et Scapens 2000 ; Colton 2001 ; Siegel et al. 2003),
Comme vecteur de changement, accompagnateur du progrès	« Envisager sous un angle différent le rôle et la place du contrôleur de gestion en entreprise, perçu désormais comme un « accompagnateur du progrès » » (Bouin et Simon, 2004, 321).

Source : Auteurs

Le développement du contrôle de gestion peut être expliqué par les évolutions de l'entreprise. Tout d'abord, parce que la naissance de l'entreprise par le commerce a contribué à accélérer l'innovation technologique ; il a aussi conduit à l'émergence des trois premiers industriels (les petits artisans, les inventeurs ou les pionniers et la noblesse d'affaires dont le dynamisme a joué un grand rôle en Angleterre). La seconde est la forme moderne d'organisation des entreprises. En effet, les entreprises modernes se caractérisent par la séparation de la gestion et de la propriété, et donc par de nombreux problèmes. C'est le reflet de la gouvernance d'entreprise qui tente de trouver des solutions. Par conséquent, la gouvernance est un concept important et une nouvelle solution pour cette époque. Dans la littérature, deux histoires de l'émergence du contrôle de gestion sont documentées ; Chandler propose une première histoire économique/fonctionnaliste de l'émergence des structures sectorielles et des fonctions financières, et une seconde histoire basée sur une lecture sociologique.

Le contrôle est un processus de gestion des performances entrepris par les responsables opérationnels d'une entreprise avec le soutien des contrôleurs de gestion. Il appartient à tous les responsables d'une entreprise (directeurs d'entreprise, responsables des unités opérationnelles et des filiales, responsables des départements opérationnels et fonctionnels) de jouer un rôle central dans le processus de contrôle. Le contrôle est un des aspects du futur métier de manager. Plusieurs définitions du terme sont utilisées dans la littérature, notamment outil de communication, outil de décision, pratique propice à la stratégie, coordination de la stratégie avec l'opérationnel, motivation des acteurs. Il est couramment utilisé pour comprendre le contrôle de gestion à travers des outils tels que la comptabilité de gestion, les budgets et les tableaux de bord.

## 2.2. Revue de littérature sur les travaux antérieurs

Le cadre théorique et l'évolution du contrôle de gestion ont suscité l'intérêt de nombreux chercheurs, notamment Armelle et al. (2005), qui ont rédigé un article sur la transformation du contrôle de gestion. Selon les auteurs, le contrôle de gestion a subi des évolutions significatives, passant d'un outil de surveillance à une fonction de conseil. Le rôle de la direction en tant que fournisseur et utilisateur d'informations a également évolué. La mission du contrôleur de gestion a été repensée et ne se limite plus à fournir des informations, mais elle englobe désormais la facilitation et l'animation des processus. De son côté, Marc Bollecker (2007) a proposé un état de l'art et des perspectives concernant la pratique du contrôle de gestion. Il a distingué les travaux normatifs et typologiques qui se penchent sur les responsabilités des contrôleurs.

Dans le même contexte, un autre travail scientifique portant sur l'intégration de cadres théoriques dans la recherche en contrôle a été réalisé par Marc Bollecker et Wilfrid Azan (2009). Dans ce cadre, ils ont proposé un aperçu du cadre conceptuel du contrôle de gestion.



Ces contributions s'inscrivent dans une série de travaux menés depuis plusieurs années dans le domaine du contrôle, visant à analyser la production scientifique dans une perspective scientifique (transition de la technicité du contrôle de gestion, qui cible les ingénieurs et les comptables, vers une approche sociale et managériale axée sur la stratégie et l'évaluation, visant les managers et les responsables stratégiques).

Caroline L. et Samuel S. (2009) ont adopté une approche typologique pour étudier le contrôle de gestion. Leur travail présente les résultats de 12 études de cas sur la position et le rôle de la fonction de contrôle au sein des organisations. Cette fonction peut remplir divers rôles, notamment le suivi individuel, la justification interne et externe des décisions, la formation des cadres, le soutien à la prise de décision locale et la centralisation du pouvoir. Les résultats indiquent que l'expérience des contrôleurs est souvent éloignée du modèle du partenaire commercial (business partner).

Divers travaux se sont penchés sur le contrôle de gestion. En 2012, François Meyssonier s'est intéressé à la réflexion sur les fondements et l'instrumentation du contrôle de gestion dans les services. Il a présenté les caractéristiques des contrôles dans les services ainsi que les outils correspondants, tels que l'évaluation de l'efficacité basée sur le réseau et la gestion du temps et des délais. Cette étude montre comment les pratiques et les outils identifiés jusqu'à présent s'intègrent dans le système global de gestion des performances des entreprises de services.

De leur côté, Laurent Cappelletti et Djamel Khouatra (2009) se sont intéressés à la problématique de l'introduction du contrôle de gestion à travers leur article intitulé "Implantation d'un système de contrôle de gestion au sein d'entreprises libérales : le cas des offices de notaire". Cette étude examine les entreprises du secteur privé en se basant sur 350 études de cas de notaires. Elle explore l'apport des systèmes de gestion d'entreprise dans de telles entreprises et les clés pour une mise en œuvre réussie dans les petites entreprises. Les auteurs mobilisent la théorie de la contingence pour expliquer les facteurs déterminants de la réussite de cette implantation.

Dans la même perspective, Thierry Nobre et Cindy Zawadzki (2013) ont mené une étude sur la stratégie des acteurs et les processus d'introduction d'outils de contrôle de gestion au sein des PME. Cette étude aborde la question de la mise en œuvre du contrôle dans les PME en utilisant l'analyse stratégique de Crozier et Friedberg (1977). Une étude de cas a été réalisée au sein d'une PME cherchant à formaliser et à institutionnaliser le contrôle interne. Cette étude a révélé que l'introduction de contrôles était perçue comme une zone d'incertitude pour le directeur général et le directeur financier, constituant ainsi une menace pour leur pouvoir, ce qui peut s'expliquer par une résistance au changement.

Dans le même contexte, Cindy Zawadzki (2009) a soutenu sa thèse de doctorat portant sur l'analyse des processus de mise en œuvre du contrôle de gestion au sein d'une PME en croissance (Alpha Mode). Elle a identifié trois manières d'implémenter le contrôle de gestion, toutes ayant échoué. Après trois tentatives, il est clair que l'introduction du contrôle de gestion n'a pas réussi. Les chercheurs n'ont pas élaboré un système de pilotage reposant sur des procédures mimétiques et automatiques, mais plutôt sur un processus d'apprentissage, ce qui explique ces choix théoriques incluant la théorie de l'apprentissage organisationnel.

Ainsi, Marianela F., Armelle et Daniel Ray (2010) ont présenté une étude portant sur la satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et son impact sur leur performance managériale. Cette étude empirique menée auprès de 155 entreprises a permis de valider un modèle intégrant la satisfaction des managers en tant que variable explicative de leur performance managériale. Les résultats suggèrent également des éléments pertinents pour les praticiens, notamment en ce qui concerne les leviers à prioriser pour maximiser la satisfaction des managers et, par conséquent, leur performance. Ces leviers comprennent deux dimensions, l'une technique et l'autre liée à l'accompagnement. Selon les résultats empiriques, la première dimension est qualifiée comme étant la plus déterminante.

Ainsi, le rôle de l'apprentissage organisationnel est indiscutable, en utilisant la théorie de l'apprentissage organisationnel. En effet, Julien B. et Olivier V. (2011) ont présenté un travail sur le contrôle et l'apprentissage, proposant une grille d'analyse. L'étude affirme souvent que les systèmes de gestion entravent l'apprentissage organisationnel, mais la réalité est plus complexe. Un cadre analytique a été développé pour étudier systématiquement l'interaction entre le contrôle et l'apprentissage organisationnel.

D'autres travaux se sont concentrés sur la position hiérarchique du contrôle de gestion et son identité professionnelle, à l'instar du travail de Caroline L. (2005). Cette étude contribue à une meilleure compréhension du rôle du contrôleur de gestion et de l'importance des unités fonctionnelles. Elle permet de voir la fonction de contrôle comme un service fonctionnel qui découle des activités personnelles du contrôleur. En se basant sur la rationalité, la centralité de la fonction (autorité et client) et les activités du contrôleur (rôle, relation et image), une typologie des fonctions de contrôle est développée, mettant en évidence quatre types idéaux de fonctions de contrôle

En ce qui concerne la position du contrôleur de gestion, un autre travail se penche sur la construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion, dans le cadre d'une thèse doctorale (Laetitia L., 2014). En effet, la construction de l'identité résulte d'un travail individuel sur soi (transaction biographique) et d'un travail en relation avec les autres (transaction relationnelle). Ce cadre conceptuel se concentre sur la trajectoire professionnelle des contrôleurs de gestion. L'étude porte sur les contrôleurs de gestion du groupe Saint-Gobain, où le titre de directeur administratif et financier a disparu suite à la réorganisation de la fonction financière.

Cependant, en ce qui concerne le contexte des entreprises marocaines, il est important de noter que les travaux sur le contrôle de gestion demeurent encore insuffisants pour établir un cadre contextuel complet concernant l'introduction, la typologie, les outils, la structuration, les difficultés et le rôle de la pratique du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance. Said A. (2006) a contribué à la recherche en examinant la relation entre le contrôle de gestion et la performance des entreprises marocaines.

De plus, Ahsina. K (2013) a présenté un travail sur les conditions de répliquabilité des pratiques du contrôle de gestion en contexte marocain. Ainsi, il présente un modèle explicatif des conditions de répliquabilité des pratiques de contrôle dans le contexte marocain, basé sur une enquête quantitative auprès de 35 entreprises. L'étude montre que la mise en place de systèmes de contrôle est principalement justifiée par les perturbations environnementales. De même, la complexité de l'entreprise et le profil de gestion du contrôleur tendent à encourager des pratiques plus modernes et interactives des systèmes de contrôle.

Sara M.Z (2014) a spécifié sa recherche doctorale sur les entreprises industrielles. Son étude présente l'influence des facteurs issus de l'environnement néo-institutionnel, tels que la pression de l'actionnariat familial et le profil du contrôleur de gestion, tant dans la composition du contrôle de gestion que dans son évolution.

### **3. Méthodologie de recherche et terrain d'étude**

Dans le processus scientifique, les données doivent être authentifiées et vérifiables. En outre, les protocoles de collecte et d'analyse des données doivent être conformes aux règles méthodologiques reconnues dans la communauté scientifique. Un cadre méthodologique est l'ensemble des outils et des méthodes mobilisés pour établir des liens entre les faits. Selon Wacheux (1996), chaque chercheur a la possibilité de construire sa propre méthodologie appropriée à son projet de recherche. Pour ce faire, il définit et justifie son choix de méthodologie.

### 3.1. La démarche qualitative : une démarche adoptée dans l'étude de contextualisation

En effet, cette vision contextualiste et descriptive nous permettra de mieux comprendre la complexité de notre sujet. D'ailleurs, « les études de cas sont particulièrement recommandées lorsqu'on aborde des champs nouveaux, complexes, où les développements théoriques sont faibles, et où la reprise en compte du contexte est déterminante pour l'élaboration du processus de compréhension » (Evrard & al. 1993). Elle permettra également la préparation du questionnaire de l'enquête quantitative. Dans notre cas, nous opterons pour la contextualisation au regard des approches conceptuelles et théoriques. Il nous est apparu nécessaire de confronter nos lectures avec les spécificités et les caractéristiques du contexte marocain et du secteur du bâtiment et des travaux publics (BTP) en particulier, celui-ci constituant le terrain de notre étude empirique.

Selon Mucchielli (2005, p. 5) (cité par Parini 2007, p. 339), « La contextualisation s'inscrit dans la lignée des recherches de la cross-vergence, qui considère aujourd'hui que les cultures managériales ne s'empruntent pas et ne s'imposent pas. Chaque culture s'approprie les modèles managériaux et les arrange en fonction de sa propre culture afin de mettre en place des pratiques de management les plus en adéquation avec sa culture de base... » (Louitri et Sahraoui, 2014). En 2007, une nouvelle conception méthodologique a été développée, permettant d'intégrer ces nouvelles données. La contextualisation permet aux sciences de gestion d'obtenir une image instantanée des valeurs et des configurations de gestion dans une culture donnée, en l'occurrence le Maroc. Cette approche, appelée "Crossvergence", offre ainsi la possibilité de mieux appréhender les évolutions et les spécificités du management dans un contexte culturel particulier.

#### **Contextualisation théorique :**

Louitri, A. et Sahraoui, D. (2014) soulignent l'importance de la contextualisation pour parvenir à des connaissances concrètes qui prennent en compte les particularités du contexte de la recherche tout au long du processus de recherche. Selon Dey (2001), le contexte est défini comme « toute information susceptible d'être utilisée pour caractériser la situation d'un phénomène ». Selon Larousse, contextualiser signifie « mettre en relation une action, un fait avec les circonstances historiques, sociales, artistiques, etc., dans lesquelles ils se sont produits ».

En ce qui concerne les perspectives de convergence, de divergence et de "crossvergence" (Buchanan, 2009) dans l'internationalisation des pratiques de gestion, la première perspective était celle de la convergence. Elle se basait sur l'idée que l'idéologie et les valeurs de gestion étaient élaborées dans les pays occidentaux, et les pays souhaitant s'industrialiser devaient importer ces pratiques occidentales, qui prévalaient au-delà des spécificités culturelles locales. La deuxième perspective était celle de la divergence, qui suggérait que les valeurs et les cultures se manifestaient au sein des organisations, donnant à chaque culture des pratiques qui lui étaient propres. Dans cette perspective, on peut citer les travaux de Philippe d'Iribarne sur les cultures nationales.

La troisième perspective, élaborée à partir de la fin des années 90, était celle de la "crossvergence", terme cité pour la première fois par Ralston et al. en 1993. Cette perspective renforce l'idée que certains aspects de l'organisation sont universels, tandis que d'autres sont plus spécifiques à la culture. Selon Pearson et Enterkin (1998), « la crossvergence se traduira par des valeurs de travail uniques, qui intègrent des valeurs culturelles locales avec des influences de l'idéologie managériale du système capitaliste de l'ouest ».

Pour Reisman (2010), la phase de contextualisation théorique repose sur une revue de littérature académique sur le contrôle de gestion, les PME, la performance et le secteur du BTP.

### 3.2. Contextualisation empirique : Une analyse du secteur du BTP

En utilisant la méthodologie qualitative et en recourant à des guides d'entretien semi-directifs, nous avons mené des entretiens semi-directifs avec des entreprises du secteur du BTP de la région de Marrakech-Safi, entre juin 2020 et février 2021. L'entretien semi-directif, également appelé entrevue semi-dirigée (Savoie-Zajc, 1997), est une technique de collecte de données qui favorise le développement de connaissances en privilégiant des approches qualitatives et interprétatives relevant notamment des paradigmes. Comme le souligne Pettigrew, « À travers les entretiens, on recueille des données sur la façon dont les individus ou groupes perçoivent et vivent leurs situations, sur leurs activités, leurs relations les uns avec les autres, l'évaluation qu'ils font de leurs activités, la façon dont ils voient leurs possibilités d'action. »

Pour sélectionner nos interviewés, nous avons initialement recherché les contacts d'entreprises du secteur du BTP sur le site du ministère de l'Équipement. Cependant, en raison d'un taux de réponse très faible, nous avons ensuite utilisé la méthode de la "boule de neige" pour choisir d'autres participants. Cette méthode consiste à demander à chaque interlocuteur interviewé de nous mettre en contact avec d'autres entreprises susceptibles de répondre à nos questions. Au total, nous avons mené 11 entretiens, dont la durée variait de 25 à 75 minutes.

Dans le cadre de nos entretiens, notre public cible était la personne responsable du contrôle de gestion au sein des entreprises du BTP.

Tableau 2 : Présentation des cas interrogés

Date de création	Structure du capital	Effectif	CA	Répondant	Principaux FRS	Principaux clients
1989	Familiale	324 dont 240 permanents	59,78 MDH	Une aide-comptable âgée de 32 ans	Sosamac Menara Prefa	Akkar Salam L'administration pénitentiaire et de la Réinsertion Éducation nationale
2005	Non familiale	116 dont 20 permanents	22.86 MDH	Comptable âgé de 41 ans	Menara Prefa Ciment du Maroc Rita Fer	Diyar Elmerabi Elouargui Immobilier
1992	Familiale	450 dont 50 permanents	50 MDH	Le comptable de société, âgé de 45 ans	Menara Prefa Spmi Comr Bois	Eloumrane Ministère des Habous et des Affaires islamiques
2004	Non familiale	10 dont 3 permanents	25 MDH	Le comptable âgé de 38 ans	Menara Prefa	Les promoteurs immobiliers
2000	Non familiale	1500 dont 200 permanents	370 MDH	Le comptable âgé de 40 ans	Menara Prefa Lafarge Ciments Sonasid	Ministère des Habous et des Affaires islamiques Ofppt Ministre de L'Équipement
2008	Familiale	500 dont 200 permanents	100 MDH	Directeur technique, âgé de 64 ans	Menara Prefa Bituma Plastima	Ministre de L'Équipement Les Communes Eloumrane
1979	Familiale	115 dont 15 permanents	49 MDH	Directeur administratif et financier, âgé de 50 ans	Sosamac Rita Fer Sbbm	Eloumrane Direction régionale de l'éducation nationale Défense nationale
2000	Familiale	800 dont 200 permanents		Gérant, ingénieur d'État âgé plus de 60 ans	Sosamac Menara Prefa	Les ministres El Oumrane
2015	Non familiale	25	300 000 DH	Le gérant	Menara Prefa	L'État

2009	Non familiale	40	80 000 DH	Le gérant	Menara Prefa	Les Communes
2013	Non familiale	25	10 MDH	Le gérant, ingénieur d'État âgé de 34 ans	Menara Prefa Fandi Prefa	Ministre de L'Équipement

Source : Auteurs

### 3.3. Méthode d'analyse des entretiens

L'analyse a été réalisée sur la base des transcriptions de tous les entretiens menés avec les répondants. Un fichier distinct a été créé pour chaque participant, permettant ainsi de résumer tous les entretiens à la fin du processus. Une fois cette étape terminée, nous avons procédé à la lecture et à la correction des verbatims transcrits. Ensuite, nous avons entrepris l'étape d'analyse pour produire des synthèses significatives. Dans cette optique, nous avons choisi d'utiliser la méthode d'analyse de contenu.

Comme le souligne Weber (1990), plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour effectuer une analyse de contenu, et le chercheur doit déterminer quelle méthode est la plus appropriée à son problème de recherche. Nous avons opté pour une analyse de contenu thématique quantitative. La principale différence entre une analyse de contenu quantitative et qualitative réside dans l'accent mis sur les thèmes : la quantité d'occurrences des thèmes pour l'analyse quantitative et la valeur attribuée à un thème pour l'analyse qualitative. Cette dernière approche vise à générer des hypothèses qui ne seront pas nécessairement soumises à des tests ultérieurs (Thiéart et al., 1999). Pour ce faire, nous avons utilisé une grille thématique

Tableau 2: Grille d'analyse

	Entretien 1	Entretien 2	Entretien 3	Entretien 4	...	
Thème 1			Analyse horizontale			Synthèse horizontale
Thème 2	Analyse Verticale					Synthèse horizontale
...						Synthèse horizontale
	Synthèse verticale	Synthèse verticale	Synthèse verticale	Synthèse verticale	Synthèse verticale	

Source : Auteurs

## 4. Résultats et discussions

La gestion efficace d'une entreprise, qu'elle soit active dans le secteur du Bâtiment et des Travaux Publics (BTP) ou dans d'autres domaines, repose largement sur la mise en œuvre d'un contrôle de gestion solide. L'objectif est d'explorer les différents aspects liés à la représentation du contrôle de gestion au sein des entreprises du BTP, en mettant particulièrement l'accent sur les outils spécifiques adaptés à ce secteur. Nous examinerons également les acteurs impliqués dans le contrôle de gestion et analyserons leur contribution à l'amélioration continue des performances de l'entreprise.



#### 4.1. La représentation du contrôle de gestion chez les entreprises du BTP

La majorité des entreprises interviewées envisage l'utilité du contrôle de gestion comme un ensemble de pratiques permettant de répondre aux marchés, d'organiser la fiabilité de l'information, de calculer les coûts, de choisir les fournisseurs, de clarifier la vision de l'entreprise, de définir ses objectifs, d'instaurer des politiques, de réaliser de bons résultats, d'étudier les projets, d'analyser les prix, de faire des prévisions, de réaliser un montage financier et de suivre les activités.

« *Le contrôle de gestion est un outil qui permet de clarifier la vision de l'entreprise, de définir ses objectifs, d'instaurer des politiques et d'atteindre de bons résultats* », (Interviewé 4). Ainsi, « *le contrôle se concrétise par l'étude des projets, l'analyse des prix, les prévisions, le montage financier et le suivi des activités* ». Interviewé 11.

Pour l'interviewé 7, le contrôle de gestion s'explique par la soumission aux marchés publics :

« *Le contrôle de gestion pour notre entreprise, ce sont les marchés publics. Si on arrive à soumissionner à plusieurs marchés. C'est ça le bon contrôle et la meilleure gestion* », (Interviewé 7). Par contre, le 6ème interviewé considère le contrôle de gestion comme des coûts supplémentaires : « *Le contrôle de gestion, c'est un service qui va coûter trop cher pour l'entreprise* » (Interviewé 6).

Deux entreprises parmi les 11 interviewées affirment la présence d'un service de contrôle de gestion ; le deuxième interviewé depuis 2005 et le 10ème interviewé depuis 2018 ; par contre, le reste des interviewés le pratique d'une manière informelle. « *C'est vrai on pratique le contrôle de gestion, mais d'une manière informelle. En effet, on ne dispose pas d'un service ou d'un département du contrôle de gestion. Si je vais répondre à votre question, pourquoi ? Tout simplement parce que ce n'est pas une priorité pour l'entreprise.* » (Interviewé 1).

« *Nous n'avons pas de service de contrôle de gestion, mais nous le pratiquons de manière informelle, car ce n'est pas une priorité pour l'entreprise. Nous avons d'autres priorités, notamment les marchés publics, le financement et le choix des fournisseurs.* » (Interviewé 3). « *Non, notre entreprise n'a pas besoin du contrôle de gestion. En réalité, nous gérons nos activités de manière informelle. Nous effectuons nos calculs, analysons les données, comparons les résultats et prenons des décisions. Si cela correspond à la définition du contrôle de gestion, alors nous le pratiquons, mais de manière informelle.* » (Interviewé 6).

« *Il est possible que d'autres secteurs aient connu des évolutions significatives en matière de contrôle de gestion, mais dans notre secteur, qui est évidemment moins formalisé, la seule évolution notable a été la digitalisation. Cette digitalisation a été imposée par l'État, notamment en ce qui concerne les procédures des marchés publics, dans le cadre de la dématérialisation des procédures.* » (Interviewé 1).

« *Il y a eu d'importants changements dans les pratiques de contrôle de gestion dans tous les secteurs, y compris le nôtre. Cependant, pour notre secteur, les évolutions se sont principalement concentrées sur les systèmes de classification et de qualification.* » (Interviewé 2). « *Les autres secteurs ont effectivement connu des évolutions, mais notre secteur en a bénéficié beaucoup moins, car il est moins formalisé, moins structuré et moins informatisé... Le contrôle de gestion évolue en réponse aux changements technologiques et réglementaires.* » (Interviewé 4)

#### 4.2. Outils du contrôle de gestion : Quelle spécificité pour les entreprises de BTP ?

Par le biais de ce sous-thème, nous chercherons à déterminer les outils du contrôle de gestion utilisés. En effet, d'après les entreprises, celles-ci utilisent principalement : la comptabilité générale et la comptabilité analytique, les tableaux de bord, le reporting, les études de prix, les budgets et l'analyse des écarts.

L'interviewé 3 mentionne : « *Les outils du contrôle de gestion les plus utilisés dans les entreprises, et dans notre entreprise en particulier, sont la comptabilité générale, le calcul des coûts, les budgets, les tableaux de bord et les études de prix.* »

L'interviewé 4 souligne : « *Les outils les plus utilisés sont le reporting, la comptabilité analytique, les études de prix et les tableaux de bord.* »

L'interviewé 6 explique : « *Le contrôle de gestion dans notre entreprise est exercé par la comptabilité générale, les tableaux de bord et les études de prix.* »

L'interviewé 8 indique : « *Les outils du contrôle de gestion les plus utilisés dans l'entreprise, ce sont la comptabilité générale et les études de prix.* »

L'interviewé 10 mentionne : « *Les outils du contrôle de gestion utilisés sont la comptabilité générale, la comptabilité analytique, les budgets, les tableaux de bord, les études de prix et l'analyse des écarts. En effet, pour cette entreprise, les outils du contrôle de gestion ont la même importance ; chacun d'eux a un rôle bien défini dans le processus : 'On n'a pas un outil prédominant, pour notre cas tous les outils sont importants, chacun a son rôle dans le processus du contrôle de gestion.* »

Les outils les plus cités par nos interviewés sont la comptabilité analytique, les études des prix et l'analyse des écarts. Le premier interviewé a considéré la comptabilité générale comme prédominante en raison de son obligation : « *Alors l'outil prédominant, c'est la comptabilité générale. Pourquoi ? Tout simplement parce que c'est obligatoire.* »

Pour les interviewés 3, 7 et 8 : « *Par rapport à l'outil prédominant, ce sont les études de prix, vu leur importance dans les marchés publics.* » Pour les interviewés 2 et 11 est l'analyse des écarts : « *L'outil dominant est donc l'analyse des écarts, vu leur importance dans le suivi et le contrôle.* ». Ainsi pour les interviewés 4, 5, 6 et 9 est le tableau de bord : « *Par rapport à l'outil prédominant, ce sont les tableaux de bord parce qu'on les fait à peu près au jour le jour, surtout au niveau des chantiers.* »

Pour les interviewés 4, 5, 6 et 9, « *l'outil prédominant c'est le tableau de bord* » « *Par rapport à l'outil prédominant, c'est les tableaux de bord parce qu'on les fait à peu près au jour le jour. Et surtout au niveau de chantier.* »

En ce qui concerne le sous-thème relatif à la planification stratégique, nous évaluerons l'importance du contrôle de gestion stratégique, la représentation des orientations stratégiques au sein de ces entreprises et les facteurs qui peuvent influencer leurs stratégies. En effet, tous nos interviewés évoquent une planification stratégique, mais d'une manière informelle :

« *Par rapport à la planification stratégique ? Oui, il existe une planification stratégique au sein de l'entreprise, mais c'est une planification informelle. C'est-à-dire que le patron vient chaque matin et lance des objectifs de manière orale, sans les écrire. Donc voilà, c'est ça la planification stratégique pour notre entreprise. Mais en ce qui concerne le comment ? Techniquement, il n'y a pas d'écrits, c'est juste des réunions de temps en temps dans l'administration et quotidiennes sur les chantiers.* » (L'interviewé 1)

« *Oui, on dispose d'une planification stratégique, enfin plutôt une planification stratégique, mais via des plannings des travaux et la répartition des tâches entre les différents intervenants.* » (L'interviewé 5)

Selon nos interviewés, les orientations stratégiques de l'entreprise sont influencées par plusieurs éléments, à savoir : les valeurs, les missions, l'éthique, le marché, les perceptions du dirigeant, les réunions, les retards de paiement, le suivi des travaux, les capacités de l'entreprise, le budget, les compétences du personnel, l'État, la concurrence, les logiciels utilisés par l'entreprise, le nombre de marchés détenus par l'entreprise et les évolutions des systèmes de classification et de qualification.

« *Les éléments qui influencent la planification stratégique sont les valeurs, les missions, l'éthique, le marché et les perceptions du dirigeant.* » (L'interviewé 4)

« L'orientation stratégique de l'entreprise est donc déterminée par les facteurs suivants : les réunions, les retards de paiement et le suivi des travaux. » (L'interviewé 5)

Le plan stratégique est toujours élaboré par le dirigeant. Le suivi des objectifs se fait par le biais de réunions en utilisant des procès-verbaux (PV) et des tableaux de bord. « Nous disposons de deux outils pour le suivi des objectifs : l'analyse des écarts et les procès-verbaux (PV). » (L'interviewé 3). Ainsi « Le suivi des objectifs se fait par le biais de réunions et à l'aide de tableaux de bord. » (L'interviewé 4)

### **4.3. Acteurs du contrôle de gestion et leurs contributions à l'amélioration continue**

#### ***Activités et personnes en charge du contrôle de gestion :***

L'objectif de ce sous-thème est de déterminer comment ces activités sont effectuées et quelle est la personne en charge (la fixation des objectifs, le choix des projets, l'exécution des décisions, le suivi des réalisations, l'analyse des écarts et l'évaluation des résultats). La majorité de nos interviewés affirment que toutes ces activités sont effectuées sous forme de plannings, de tableaux de bord, de tableaux Excel, de diagnostics globaux et spécifiques de l'entreprise, de rapports Word, et avec l'utilisation de logiciels reconnus dans le secteur du BTP. Ces activités s'appuient sur la documentation de l'entreprise, les objectifs, les appels d'offres, les réunions journalières et hebdomadaires, les compétences, les capacités, la motivation du personnel, et la volonté du patron.

« Toutes ces activités sont organisées et suivies par des comparaisons, notamment à travers la comparaison avec le passé de l'entreprise, avec les concurrents, et avec l'environnement. Mais également par rapport à la stratégie globale de l'entreprise, aux normes du secteur et aux grandes entreprises, que ce soit au niveau national ou international. » (L'interviewé 1)

« Ces activités sont réalisées par l'analyse du marché, l'analyse de la situation de l'entreprise, les estimations, les comparaisons avec les normes du secteur, et le programme annuel de l'entreprise. » (L'interviewé 6)

En ce qui concerne la personne en charge, dans la plupart des cas, c'est le patron qui assure toutes ces activités, parfois seul, notamment pour l'interviewé 7, et en coordination avec d'autres intervenants, principalement : le directeur technique, le comptable, le technicien, le chef de chantier, le contrôleur de gestion et le directeur financier, pour les 10 autres interviewés.

« Toutes ces activités sont organisées et suivies par des comparaisons avec le passé de l'entreprise, avec les concurrents, et avec l'environnement. Mais également par rapport à la stratégie globale de l'entreprise, aux normes du secteur et aux grandes entreprises, que ce soit au niveau national ou international. » (L'interviewé 1). Ces activités sont réalisées par la répartition des tâches, chacun effectuant sa tâche et son travail, puis une coordination est effectuée via des réunions. (L'interviewé 1)

#### ***L'impact du contrôle de gestion sur la performance financière :***

« La pratique du contrôle de gestion peut avoir un impact positif sur la performance, en particulier sur la performance financière. » (L'interviewé 1)

« Les pratiques de contrôle de gestion peuvent avoir un impact positif sur les performances de l'entreprise, notamment si le contrôle de gestion est correctement mis en œuvre à travers l'utilisation de logiciels et d'outils de gestion efficaces. » (L'interviewé 2)

« Les pratiques de contrôle de gestion peuvent avoir un impact positif sur les performances de l'entreprise, en particulier si l'entreprise dispose de tableaux de bord permettant de prendre en compte divers aspects au sein de l'entreprise. » (L'interviewé 3)

« La pratique du contrôle de gestion impacte directement et positivement les performances de l'entreprise. Comment ? À travers le calcul des coûts, l'utilisation de logiciels, l'analyse et la comparaison des fiches d'études de prix, le suivi des objectifs, l'analyse des écarts... Le degré

*d'impact du contrôle de gestion sur la performance n'est pas déterminé par l'outil utilisé, mais plutôt par l'implication du dirigeant et l'engagement des employés. » (L'interviewé 4)*

*« Chaque outil a un rôle très important. Par exemple, en ce qui concerne le plan stratégique et le plan opérationnel, ils jouent un rôle dans la planification stratégique. En revanche, les tableaux de bord et le reporting ont un rôle dans le suivi et le contrôle. Ainsi, chaque outil contribue de manière significative au processus, créant ainsi de la valeur pour l'entreprise et améliorant les performances par la suite. » (L'interviewé 5)*

*« Le contrôle de gestion a un impact sur les performances. Je dirais que le contrôle de gestion, à travers des outils tels que les tableaux de bord, nous permet de réaliser nos projets conformément aux cahiers des charges, en respectant les délais, que ce soit en termes de paiement pour les fournisseurs et les banques ou d'achèvement des travaux pour les clients, en particulier l'État. Les outils utilisés permettront de déterminer le degré d'impact du contrôle de gestion sur la performance. » (L'interviewé 1) « Les outils utilisés peuvent influencer le degré d'impact du contrôle de gestion sur la performance, en particulier les outils numériques qui ont un impact plus important sur la performance. » (L'interviewé 11).*

## **5. Conclusion et résumé**

Dans cet article, nous avons souligné l'importance de la contextualisation à la fois sur le plan théorique, permettant au chercheur de s'immerger dans le sujet et d'explorer divers axes de recherche, et sur le plan empirique, en traitant spécifiquement le contrôle de gestion dans le contexte des entreprises du BTP de la région Marrakech-Safi. Les entretiens semi-directifs avec onze entreprises du secteur ont constitué le cœur de notre démarche empirique, et l'analyse approfondie de ces entretiens a permis de dégager des tendances significatives. Nous avons constaté une diversité de perceptions du contrôle de gestion parmi les entreprises du BTP, allant de son rôle crucial dans la réponse aux marchés à une vision le considérant comme des coûts superflus. Les outils les plus fréquemment utilisés comprennent la comptabilité générale et analytique, les tableaux de bord et l'analyse des écarts. La planification stratégique, souvent informelle, est influencée par divers facteurs tels que les valeurs, missions et conditions du marché.

Les activités de contrôle de gestion, centrées sur des outils tels que plannings, tableaux de bord et logiciels spécifiques, sont principalement dirigées par les dirigeants, parfois en collaboration avec d'autres intervenants. L'analyse a révélé que la mise en œuvre correcte du contrôle de gestion peut avoir un impact positif sur la performance financière des entreprises du BTP, améliorant la réalisation des projets et contribuant à l'amélioration générale des performances. En conclusion, les entreprises du BTP dans la région Marrakech-Safi utilisent une gamme variée d'outils de contrôle de gestion, chacun jouant un rôle spécifique. La planification stratégique, bien que souvent informelle, est un élément crucial influencé par plusieurs facteurs. Les activités de contrôle de gestion, orchestrées par les dirigeants et d'autres acteurs clés, démontrent un impact positif sur la performance financière, soulignant l'importance continue du contrôle de gestion dans ce secteur dynamique. Ces résultats contribuent à éclairer la compréhension de la représentation et de la mise en œuvre du contrôle de gestion dans les entreprises du BTP de la région Marrakech-Safi.



## **Références :**

- (1). Akrich, S. (2006). L'étude porte sur la contribution à la compréhension de l'apport du contrôle de gestion à la performance des entreprises marocaines [Doctoral dissertation, Université Hassan II].
- (2). Alazard, C. and Sépari, S. (2010). DCG 11 Contrôle de gestion manuel et applications. DUNOD, 2e édition, Paris, p.688.
- (3). ALIOUAT, B., FRIJ, R., & CHRAIBI, A. (2017). Evaluation prospective de la performance et enjeu de développement : cas du balanced scorecard appliqué à la filière textile-habillement au Maroc.
- (4). Bahyaoui, S. (2018). Systèmes de pilotage de la performance des PME marocaines du secteur du Bâtiment et Travaux publics : Déterminants, pratiques et interactions.
- (5). Bennia, M. (2016). « Les changements des systèmes de contrôle de gestion : Cas d'un échantillon des entreprises algériennes » [Doctoral dissertation, Université d'Oran].
- (6). Berland, N., & Gervais, M. (2008). « Dix ans de recherche en contrôle. »
- (7). BERNARD, O. (2010). « Système de contrôle de gestion et trajectoire du propriétaire-dirigeant de petite entreprise : le secteur de l'agencement d'intérieur dans le grand Est. » (Thèse pour l'obtention de doctorat en sciences de gestion).
- (8). Bollecker, M. (2011). « Contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle ? »
- (9). Bollecker, M., & Niglis, P. (2010). « La dimension relationnelle de la fonction de contrôleur de gestion. »
- (10). Bouquin, H. (1997). Les fondements de contrôle de gestion. PUF.
- (11). Bouquin, H. (2000). Du contrôle de gestion au pilotage. L'explication Management Review, N° 98.
- (12). Chanegrih, T. (2011). « Les caractéristiques des changements en contrôle de gestion : une étude empirique. »
- (13). Chezuriana M. J., & Mohamed, R. (s.d.). « Performance Measurement System (PMS) In Small. »
- (14). Demestère, R., Lorino, P., & Mottis, N. (2009). « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise » (4e éd.). Vuibert.
- (15). Eddine, M. J., & Zarouali, Z. (2014). « Le Secteur des BTP au Maroc : Aspects économiques et sociaux. »
- (16). EJBARI, Z. (2017). « Quelles pratiques du contrôle de gestion dans les PME au Maroc : État des lieux et facteurs explicatifs. »
- (17). Ennajem, C. (2012). « Évolution du rôle du contrôleur de gestion dans un contexte de contrôle de gestion. »
- (18). Lambert, C. V. (2010). « La fonction contrôle de gestion : Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation » [Doctoral dissertation, Université de Lorraine].
- (19). Nobre, T. (2001). « Le contrôleur de gestion en PME. » Comptabilité contrôle Audit, 7 (1), 127-141.
- (20). Wacheux, F. (1996). « Méthodes qualitatives et recherche en gestion. » *Économica*