

Le contrôle de gestion dans la grande distribution : Conception d'un système de pilotage de la performance commerciale

Management control in the retail industry: Designing a commercial performance management system

Moubarak EL HIJAZI, (Enseignant-chercheur)

*Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales Ait Melloul
Université Ibn Zohr d'Agadir, Maroc*

Lahoussine ELKTIRI, (Enseignant-chercheur)

Université Internationale d'Agadir – Universiapolis, Maroc

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales Ait Melloul Université Ibn Zohr Route Nationale N° 10 cité Azrou Ait Melloul, Maroc Tél / Fax : +212 5 28 24 24 23 m.elhijazi@uiz.ac.ma
Déclaration de divulgation :	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.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	EL HIJAZI, M., & ELKTIRI, L. (2024). Le contrôle de gestion dans la grande distribution : Conception d'un système de pilotage de la performance commerciale. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 5(9), 121-146. https://doi.org/10.5281/zenodo.13623002
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: August 01, 2024

Accepted: September 01, 2024

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 5, Issue 9 (2024)

Le contrôle de gestion dans la grande distribution : Conception d'un système de pilotage de la performance commerciale

Résumé

Ce papier vise à étudier les pratiques du contrôle de gestion mises en place dans le secteur de la grande distribution et leurs apports à la performance commerciale. Dans ce cadre, notre problématique est formulée comme suit : « Comment le contrôle de gestion influence-t-il la performance commerciale des entreprises de la grande distribution ? ». Pour répondre à cette question, nous avons opté pour une méthodologie de recherche qualitative basée sur un guide d'entretien renseigné auprès des contrôleurs de gestion des enseignes de la grande distribution au sein de la ville d'Agadir. Les résultats de notre enquête nous ont permis d'identifier les pratiques du contrôle de gestion mises en place par les distributeurs, de connaître les indicateurs de performance commerciale propres à ce secteur et enfin mettre l'accent sur les apports du contrôle de gestion à la performance commerciale.

Mots clés : Contrôle de gestion, Grande distribution, Performance commerciale, Pratiques du contrôle de gestion.

JEL Classification : M41, G29

Type du papier : Recherche empirique

Abstract

The aim of this paper is to study management control practices in the retail sector and their contribution to commercial performance. Within this framework, our problem is formulated as follows: « How does management control influences the commercial performance in retail industry? ». To answer this question, we opted for a qualitative research methodology based on an interview guide filled out with management controllers from large retail stores in Agadir. The results of our survey enabled us to identify the management control practices implemented by retailers, to find out the commercial performance indicators specific to the industry and, finally, to highlight the contribution of management control to commercial performance.

Keywords: Management control, Retail industry, Commercial performance, management control practices.

Classification JEL : M41, G29

Paper type: Empirical Research

1. Introduction

Au début du XXe siècle, le contrôle de gestion est né de la nécessité d'estimer et de maîtriser les coûts dans les entreprises industrielles. Avec la mondialisation des échanges commerciaux et l'intensification de la concurrence internationale, son champ d'action a évolué pour apporter des instruments de planification des ressources et de pilotage de la performance aux activités commerciales. En effet, en réponse à la consommation de masse, le développement du commerce a suivi la croissance industrielle et les points de vente ont évolué de simples magasins de détail à des réseaux de distribution complexes proposant une grande variété de produits. Cette diversification impose la mobilisation de moyens humains et matériels considérables pour pouvoir stocker, transporter, et distribuer une large gamme de produits.

À côté des coûts des ressources mobilisées, le secteur de la grande distribution se caractérise par de faibles marges bénéficiaires par rapport aux chiffres d'affaires réalisés. L'enjeu pour les distributeurs est de maintenir leurs chiffres d'affaires à la fois en volume, prix et composition des ventes. Le rôle de la fonction contrôle de gestion au niveau des enseignes et des points de vente est donc de participer à ce pilotage. D'autre part, l'environnement concurrentiel dans le secteur de la grande distribution a largement évolué au cours de la dernière décennie, avec l'essor du commerce en ligne, la montée en puissance des distributeurs discount sur les produits de grande consommation et des réglementations visant à équilibrer les relations entre producteurs et distributeurs. Globalement, les distributeurs ont vu leurs marges diminuer, ce qui les amènent à concentrer leurs efforts, d'une part, sur des politiques commerciales visant à protéger leurs parts de marché, et d'autre part, sur l'optimisation de leurs chaînes logistiques (achats, stockage, transport, etc.). Le contrôle de gestion joue donc un rôle central dans la maîtrise des coûts et l'optimisation des ressources dans ce secteur très concurrentiel. Il permet aux distributeurs de suivre et d'analyser leurs performances, d'identifier les leviers d'amélioration et de prendre les décisions stratégiques et opérationnelles adaptées.

Au-delà du suivi des indicateurs financiers classiques, le contrôle de gestion s'intéresse également aux données opérationnelles et commerciales. Il met en place des tableaux de bord et des systèmes de reporting pour piloter finement les activités, depuis les achats jusqu'à la gestion des stocks et de la logistique, en passant par les ventes et le marketing. L'objectif est d'avoir une vision globale et transversale de l'entreprise afin d'optimiser les processus et d'améliorer la rentabilité. Le contrôleur de gestion joue ainsi un rôle d'interface entre les différents services et apporte un éclairage économique sur les décisions stratégiques et opérationnelles. Dans un contexte de concurrence accrue, les distributeurs doivent en permanence s'adapter et innover pour se différencier. Le contrôle de gestion les aide à identifier les leviers de performance et à mesurer l'impact de leurs décisions. Il contribue à la mise en œuvre de nouvelles initiatives, qu'il s'agisse de l'ouverture de nouveaux points de vente, du développement du e-commerce ou de la mise en place de nouveaux concepts. Le rôle du contrôleur de gestion évolue ainsi d'un simple fournisseur d'informations comptables et financières à un véritable partenaire stratégique, capable d'apporter un éclairage décisionnel sur les enjeux clés de l'entreprise. Il doit pour cela développer une bonne compréhension des métiers, des process opérationnels et des défis de l'entreprise. Pour répondre à ces nouveaux enjeux, le contrôle de gestion s'appuie sur des outils de plus en plus sophistiqués, comme l'analyse de données massives, l'intelligence artificielle ou encore la modélisation prédictive. Ces technologies permettent de traiter un volume croissant d'informations et d'automatiser certaines tâches, tout en offrant une vision plus fine et réactive des performances de l'entreprise. Dans un environnement en constante évolution, le contrôle de gestion doit en permanence s'adapter pour répondre aux nouveaux enjeux auxquels sont confrontés les distributeurs. Il doit notamment intégrer les impacts du e-commerce, de la transition écologique ou encore des changements réglementaires. Pour répondre à ces enjeux, les distributeurs investissent de plus

en plus dans des systèmes d'information intégrés afin d'avoir une vision complète et actualisée de leurs activités et de leurs performances. Cette approche holistique vise à donner une image fidèle et équilibrée de la performance de l'entreprise, au-delà des seuls résultats comptables. Elle permet également d'identifier les leviers de création de valeur durable et d'orienter les priorités stratégiques (Smith et al., 2021). Pour mettre en œuvre cette vision, le contrôle de gestion s'appuie sur des outils de pilotage de plus en plus sophistiqués, tels que des tableaux de bord multidimensionnels, des modèles de prévision et de simulation, ou encore des systèmes d'analyse prédictive. Ces technologies permettent de traiter un volume croissant de données, d'automatiser certaines tâches récurrentes et d'offrir une vision en temps réel des performances de l'entreprise. Elles contribuent ainsi à améliorer la réactivité et la pertinence des décisions. Au-delà de ces innovations techniques, le contrôle de gestion évolue également dans ses méthodes de travail. Il s'ouvre davantage à l'agilité et à la co-construction, en s'appuyant sur une approche de type « business partner » avec les différents services opérationnels. (Bouquin & Kuszla, 2013). Dans un environnement concurrentiel très tendu, cette capacité d'adaptation et d'innovation du contrôle de gestion est essentielle pour les distributeurs. Elle leur permet de relever les défis auxquels ils sont confrontés, qu'il s'agisse de la pression sur les marges, de l'intensification de la concurrence ou encore de l'émergence de nouveaux modèles d'affaires. Ces contraintes propres au secteur de la grande distribution nous invitent à formuler notre problématique de recherche comme suit :

« Comment le contrôle de gestion influence-t-il la performance commerciale des entreprises de la grande distribution ? »

De ce fait, ce travail cherche, d'une part, à identifier les pratiques du contrôle de gestion mises en place dans la grande distribution et, d'autre part, à mettre en évidence les apports du contrôle de gestion à la performance commerciale.

Ce papier se compose de deux parties principales. Dans un premier temps, nous commençons par une revue de littérature autour du contrôle de gestion et de la performance commerciale dans le secteur de la grande distribution. Dans un second temps, nous allons présenter et discuter les résultats de notre étude exploratoire sur les pratiques du contrôle de gestion mises en place par les distributeurs et leurs apports à la performance commerciale.

2. Contrôle de gestion et performance commerciale : revue de littérature

2.1. Cadre conceptuel du contrôle de gestion

Depuis son apparition au début du XXe siècle, le contrôle de gestion n'a cessé d'évoluer. Initialement axé sur l'estimation et la maîtrise des coûts, il devient le moteur de gestion de la performance grâce à la mise en place d'outils de pilotage comme le tableau de bord ou le reporting. Le contrôle de gestion se définit selon Robert Anthony comme étant le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation (Anthony, 1995). L'auteur considère, ainsi, le contrôle de gestion comme un moyen de déploiement de la stratégie de l'entreprise.

Selon Alain Burlaud et Claude Simon, le contrôle de gestion est « un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation » (Burlaud et Simon, 2006). Pour les auteurs, l'élément clé sur lequel est fondé le contrôle de gestion est la coordination des comportements. Ceci évoque l'existence des conflits d'intérêts qui peut se présenter entre les acteurs de l'entreprise et l'entreprise elle-même et donc la nécessité de veiller à la maîtrise de ces différences. Dans ce contexte, le contrôle de gestion résout les conflits d'intérêts et évite les divergences qui peuvent avoir des répercussions sur l'organisation.

Dans la même logique, Montchiestlen & Gualino complètent la définition avancée par Alain

Burlaud et Claude Simon en décrivant le contrôle de gestion comme étant « une démarche permettant à une organisation de clarifier ses objectifs de performance et d'en piloter la réalisation progressive, en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités qui la composent » (Montchiestlen et Gualino, 2004).

Bouquin de son côté, définit le contrôle de gestion comme étant « l'ensemble des références retenues et promulguées par les dirigeants pour orienter les processus qui relient les décisions, les actions, les résultats affectant l'organisation » (Bouquin, 2006). Autrement dit, il existe un cycle de décisions, d'actions et de résultats qui se crée (Bouquin, 2010). La fonction de contrôle de gestion est donc établie et gérée par le contrôleur de gestion, mais continue à être exécutée, en partie, par les managers opérationnels de l'entreprise.

Nous récapitulons les définitions précitées dans le tableau suivant :

Tableau 1 : Définitions du Contrôle de gestion

Auteurs	Définitions	Eléments clés
(R N. Anthony, 1995)	Le contrôle de gestion est défini comme un moyen qui est utilisé par les managers pour que la stratégie de l'entreprise soit bien déployée par les autres acteurs de l'entreprise.	Mise en œuvre de la stratégie
(Burlaud et Simon, 2006)	Le contrôle de gestion est déployé pour effectuer une coordination des comportements au sein de l'organisation.	Coordination des comportements
(Bouquin, 2006)	Le contrôle de gestion est un référentiel sur lequel se basent les managers dans leur processus de prise de décisions ; action et résultats.	Processus de prise de décision-action-résultat.
(Montchiestlen et Gualino, 2004)	Le contrôle de gestion permet une présentation plus claire des objectifs de performance et accompagne l'entreprise dans leur réalisation graduelle ; en harmonisant les actions des différents acteurs de l'organisation.	Clarifier et stimuler la réalisation des objectifs de performance.

Source : Auteurs

2.2. Cadre conceptuel de la performance commerciale

Traditionnellement la performance commerciale repose principalement sur les chiffres de ventes à travers le montant du chiffre d'affaires, de la marge ou le volume des ventes. Récemment, l'essor du commerce en ligne, l'arrivée des logiciels de gestion de la relation client et l'accélération de la digitalisation ont entraîné une multiplication des sources de données et un accroissement du volume d'informations. La performance commerciale s'est, ainsi, étoffée et complexifiée, elle recouvre désormais une réalité différente pour chaque entreprise, voire pour chaque employé ou manager.

La performance commerciale, appelée aussi la performance marketing peut être définie comme la capacité de l'entreprise à satisfaire sa clientèle (Sogbossi Bocco, 2010). Selon (Plauchu et Taïrou, 2008), la performance commerciale peut être assimilée à l'art d'être présent chez le bon interlocuteur au bon moment, avec une offre pertinente, qui permette d'établir des relations d'affaires durables et profitables pour l'entreprise dans un contexte de recherche permanente de l'excellence de la prestation. La mesure de la performance commerciale selon (Nwamen, 2006) passe par la minimisation des coûts, l'amélioration de la qualité des produits ou services, l'amélioration du taux de rotation des stocks et la minimisation du nombre et du montant des commandes en souffrance.

D'autres auteurs comme (Sin et Tse, 2000), affirment que cette performance peut être mesurée par des critères quantitatifs tels que la part de marché, le profit et le chiffre d'affaires ou

qualitatifs tels que la capacité à innover pour le client, la satisfaction des consommateurs, leur fidélité, leur perception de la qualité et de la réputation de l'entreprise.

Dans la même logique (Issor, 2017), distinguent les indicateurs quantitatifs des indicateurs qualitatifs de mesurer la performance commerciale dite durable :

- Les indicateurs commerciaux quantitatifs : Le chiffre d'affaires, part de Marché, L'offre des prix compétitifs, Perception de la qualité de service.
- Les indicateurs commerciaux qualitatifs : Satisfaction des clients, Fidélité des clients, Réputation de l'entreprise, Une orientation client totale et une innovation permanente.

D'autre part, pour de nombreuses organisations, la mesure de la performance commerciale est indispensable pour préparer les décisions de gestion spécialement dans le domaine des services (Bentalha et al., 2020b). Les entreprises visant cette performance commerciale doivent se soucier des besoins de leurs clients et prendre en compte les stratégies de leurs concurrents afin de conserver et de développer leurs parts de marché.

À titre de synthèse (Hmioui et al., 2017) proposent un classement des indicateurs de la performance commerciale, axé sur trois dimensions : ampleur et durabilité de l'avantage concurrentiel, niveau de développement de la satisfaction et de fidélisation de la clientèle et la performance des équipes commerciales (Figure n° 1).

Figure 1 : Paramètres de la performance commerciale de l'entreprise



Source : (Hmioui et al., 2017)

2.3. Les instruments du contrôle de gestion commercial

Le contrôle de gestion propose un ensemble d'outils de pilotage d'activité aux directions commerciales. La combinaison des instruments utilisés et l'étendue de leurs champs d'action varient selon l'entreprise (sa taille, sa structure, sa stratégie) et son activité (le secteur d'activité et l'environnement avec lequel elle interagit). Il faut noter que généralement, les contrôleurs de gestion ont à leur disposition une grande diversité d'outils (estimation des budgets, gestion des pôles de responsabilité, gestion de stock, calcul des coûts, reporting, ...etc.).

Le budget des ventes : Le budget des ventes représente un programme mensuel valorisé des ventes. Ce programme s'établit en se basant sur les données du marketing et les tendances de

prix d'après le secteur, les canaux et clients pour définir les prévisions en termes de prix. Il précise en fait des prévisions du volume des ventes à effectuer pour des régions, des niches ou des périodes données. Ces estimations peuvent être établies à l'aide des séries chronologiques et des relations de corrélation établies par des outils statistiques qui permettent aussi d'intégrer les données des études internes et externes.

Le budget des ventes est établi en cohérence avec la politique marketing et commerciale de la firme et doit avoir une coordination avec la direction marketing pour ce qui concerne les promotions spécifiques, les campagnes publicitaires ou le lancement de produits nouveaux et leur positionnement de marque (Selmer Caroline et al., 2019).

Le budget des frais commerciaux : En plus du budget des ventes, le budget commercial est constitué du budget des frais commerciaux. Il intègre des frais liés à la fonction commerciale qui sont de deux types : des frais qui varient de façon proportionnelle aux variations du chiffre d'affaires comme les commissions et des frais fixes qui sont indépendants du niveau d'activité. L'estimation de ces frais commerciaux dépend en partie des budgets des ventes et surtout des moyens à mobiliser pour le réaliser. Ils sont issus généralement des éléments tels que :

- Les couts de distribution et logistique ;
- Le coût de la force de vente ;
- Les services après-vente ;
- Les frais de la direction commerciale.

Le tableau de bord : Le tableau de bord est défini par Lorino (2001) comme un état où les indicateurs sont regroupés de façon cohérente et lisible, d'autant plus qu'ils sont faciles à interpréter. Pour Bouquin (2008), le tableau de bord est un outil qui permet d'être informé sur les évolutions futures et avoir une meilleure vision des éléments qui ne sont pas forcément couverts par la comptabilité traditionnelle. Pour assurer le suivi opérationnel, le tableau de bord doit inclure des indicateurs de progression qui aident chaque responsable à maintenir le suivi des actions et s'assurer que les objectifs commerciaux sont atteints. Du côté commercial, des indicateurs peuvent sensibiliser les équipes à l'importance de la maîtrise du processus de vente, comme le délai d'encaissement client ou le DSO (Days of Sales Out standing). Afin d'éviter les retards et litiges avec les clients, il est important de sensibiliser les agents commerciaux en intégrant des « indicateurs de cash » dans leur rémunération, comme les commissions sur le chiffre d'affaires encaissé ou un DSO cible. Pour la gestion de plusieurs agences ou magasins, des indicateurs de gestion tels que le BFR (Besoin en Fonds de Roulement), le niveau de stock et sa rotation peuvent être inclus dans le tableau de bord.

Le pilotage de la performance opérationnelle : Le pilotage de la performance opérationnelle est un outil du contrôle de gestion qui vise à suivre et mesurer la performance d'une organisation par rapport à ses objectifs opérationnels, à l'aide d'indicateurs de performance (Kaplan & Norton, 1992). Son but est d'aligner les opérations quotidiennes sur les objectifs globaux, d'identifier les écarts de résultats et de mettre en place des actions correctives (Anthony & Govindarajan, 2007). Cela permet de contrôler les opérations, d'anticiper les périodes à venir et de visualiser la performance grâce à des tableaux de bord (Lebas, 1995). Le pilotage de la performance opérationnelle doit relier la stratégie de l'entreprise aux actions opérationnelles de la direction commerciale, en s'appuyant sur des outils de contrôle de gestion et des systèmes de gestion des ressources humaines (Kaplan & Norton, 2006). Les indicateurs doivent permettre une facilité d'utilisation et d'interprétation, et être accessibles à tous les acteurs concernés (Ittner & Larcker, 1998). Le contrôle de gestion intervient aussi pour analyser les coûts et les marges, définir les marges par catégorie de produits, suivre et ajuster régulièrement les marges, et analyser les écarts entre prévisions et réalisations. Cela permet de garantir la conformité des actions commerciales à la stratégie globale de l'entreprise et le suivi de la réalisation des objectifs (Simons, 1995).

2.4. Études empiriques sur l'apport du contrôle de gestion à la performance commerciale dans la grande distribution

De nombreuses études empiriques ont démontré l'apport du contrôle de gestion à la performance commerciale, notamment à travers la maîtrise des coûts et des processus et l'ajustement des actions commerciales pour l'atteinte des objectifs. Cependant, la relation entre contrôle de gestion et performance commerciale n'est pas automatique et dépend de plusieurs facteurs organisationnels et managériaux, comme la qualité du système d'information, l'implication du management ou l'alignement avec la stratégie.

Abernethy et Brownell (1997) ont montré que l'utilisation de systèmes de contrôle de gestion sophistiqués, combinant des indicateurs financiers et non financiers, est positivement liée à la performance commerciale des entreprises de grande distribution. Selon la même approche, Simons (1995) a identifié quatre leviers de contrôle (systèmes de croyances, systèmes de limite, systèmes de diagnostic et systèmes interactifs) qui influencent la performance commerciale. L'utilisation équilibrée de ces leviers permet aux entreprises de grande distribution de s'adapter aux changements de l'environnement.

D'autres études ont mis en évidence le rôle des systèmes d'information dans le contrôle de gestion et la performance commerciale des entreprises de grande distribution. Ainsi, Chenhall (2003) a montré que l'intégration des systèmes d'information financiers et non financiers permet une meilleure prise de décision et une amélioration de la performance commerciale dans la grande distribution. Dechow et Mouritsen (2005) ont, également, souligné l'importance des systèmes d'information dans la coordination des activités et la consolidation des informations pour le pilotage de la performance commerciale.

D'autres auteurs soulignent que la mise en place de budgets et d'indicateurs de performance adaptés au secteur de la grande distribution est également un facteur clé de la performance commerciale (Bouquin, 2005 ; Kaplan & Norton, 1996). C'est ainsi que Bouquin (2005) a montré que les entreprises de grande distribution qui utilisent des budgets flexibles et des indicateurs de performance équilibrés (financiers et non financiers) atteignent de meilleurs résultats commerciaux. Dans la même logique, Kaplan et Norton (1996) ont développé le concept de tableau de bord prospectif (Balanced Scorecard) qui permet d'aligner les objectifs opérationnels avec la stratégie de l'entreprise et d'améliorer la performance commerciale dans la grande distribution.

D'autres chercheurs soulignent l'importance de la décentralisation des décisions et l'implication des équipes opérationnelles dans le contrôle de gestion et leurs impacts positifs sur la performance commerciale des entreprises de grande distribution (Merchant, 1985 ; Naro, 1998). En effet, Merchant (1985) a souligné que la décentralisation des décisions et la responsabilisation des managers opérationnels favorisent l'adaptation aux changements du marché et améliorent la performance commerciale. Naro (1998) a montré que l'implication des équipes opérationnelles dans la conception et le suivi des indicateurs de performance permettent une meilleure appropriation des objectifs et contribue à la performance commerciale.

D'autre part, le rôle des contrôleurs de gestion est également déterminant dans la performance commerciale des entreprises de grande distribution (Bollecker, 2007 ; Lambert & Sponem, 2009). Bollecker (2007) a mis en évidence que les contrôleurs de gestion qui adoptent un rôle de partenaire d'affaires auprès des opérationnels contribuent davantage à l'amélioration de la performance commerciale. Dans la même lignée, Lambert et Sponem (2009) ont montré que les contrôleurs de gestion qui s'impliquent dans l'analyse des données et l'aide à la décision opérationnelle ont un impact positif sur la performance commerciale.

D'autres chercheurs accordent plus d'importance aux pratiques de gestion des ressources humaines et à la formation des équipes et leurs liens avec la performance commerciale des

entreprises de grande distribution (Delarue et al., 2008 ; Gillet-Monjarret, 2015). Delarue et al. (2008) ont souligné que les pratiques de gestion des ressources humaines, comme la formation et la valorisation des compétences, favorisent l'engagement des équipes et améliorent la performance commerciale. Gillet-Monjarret (2015) a montré que la formation continue des équipes opérationnelles aux techniques de contrôle de gestion a un impact positif sur leur implication et la performance commerciale.

D'autres facteurs clés ont été explorés par les chercheurs, notamment la gestion de la chaîne logistique et des relations avec les fournisseurs qui influencent également la performance commerciale des entreprises de grande distribution (Bourlakis & Weightman, 2004 ; Fearne et al., 2012). C'est ainsi que Bourlakis et Weightman (2004) ont montré que l'intégration de la chaîne logistique et la collaboration avec les fournisseurs permettent de réduire les coûts et d'améliorer la réactivité face aux attentes des clients. Fearne et al. (2012) ont, également, souligné que la gestion des relations avec les fournisseurs, notamment par des contrats de partenariat, a un impact positif sur la performance commerciale dans la grande distribution.

Enfin, l'innovation, que ce soit au niveau des produits, des services ou des processus, joue un rôle majeur dans la performance commerciale des entreprises de grande distribution (Ganesan et al., 2005 ; Moati, 2001). Ganesan et al. (2005) ont montré que l'innovation produite et service permet de se différencier de la concurrence et d'attirer de nouveaux clients, améliorant ainsi la performance commerciale. Moati (2001) a souligné l'importance de l'innovation dans les processus de gestion, comme le contrôle de gestion, pour s'adapter aux évolutions du marché et améliorer la performance commerciale dans la grande distribution.

En conclusion, de nombreux travaux de recherche se sont intéressés à la relation entre le contrôle de gestion et la performance commerciale dans la grande distribution. Ces études ont permis de mettre en lumière les différents outils et indicateurs permettant d'optimiser cette relation. Tout d'abord, un système de contrôle de gestion bien conçu et intégré au fonctionnement de l'entreprise permet d'avoir une meilleure visibilité sur les coûts, les processus opérationnels et la rentabilité. Cela offre aux enseignes de la grande distribution les moyens d'ajuster leur stratégie et leurs décisions pour améliorer leurs performances de manière durable. Cependant, la recherche a également montré que la relation entre contrôle de gestion et performance commerciale n'est pas directe. Elle dépend de plusieurs facteurs tels que la qualité du système d'information, l'implication du management, la gestion de la chaîne logistique ou l'innovation dans les processus et dans les produits. Une approche intégrée de ces différents leviers semble donc essentielle pour assurer la performance commerciale dans le secteur de la grande distribution. C'est à cette condition que le contrôle de gestion pourra pleinement jouer son rôle d'outil d'aide à la décision et de pilotage de la performance.

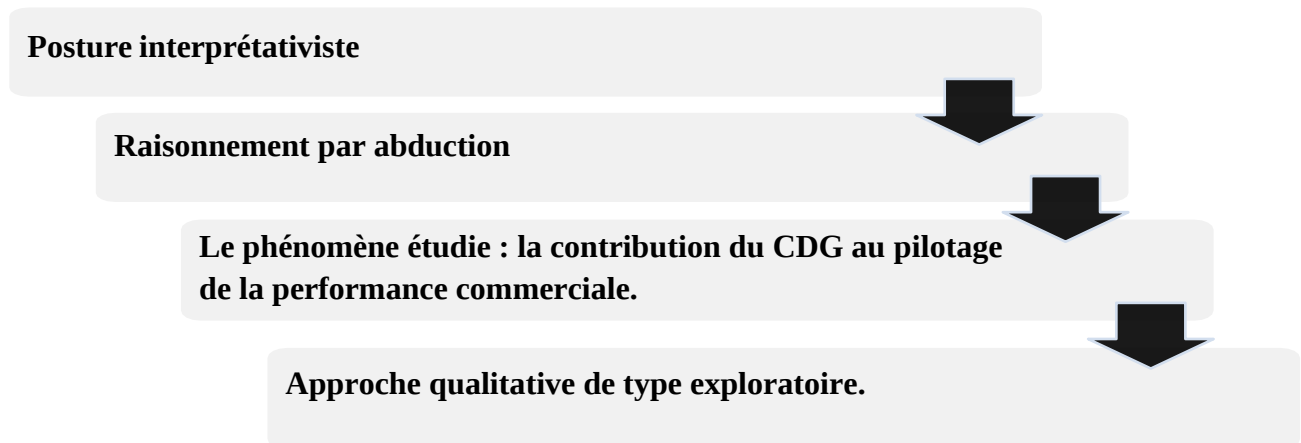
3. Méthodologie de recherche

3.1. Méthodologie adoptée

Notre étude de cas est qualifiée d'une étude de cas multiples « des entreprises opérant dans le secteur de la grande distribution » dans le sens où on cherche à décrire d'une manière de profondeur « l'importance du contrôle de gestion opérationnel dans le pilotage de la performance commerciale » et de l'expliquer. L'unité d'analyse correspond donc à la fonction ou bien le service de contrôle de gestion, ainsi les responsables des magasins enquêtés.

En guise de synthèse, la figure ci-après permet de mettre en relief la démarche méthodologique de notre recherche.

Figure 2 : La démarche méthodologique de notre recherche



Source : élaboré à nos soins

3.2. Terrain et données de l'étude

La grande distribution est un secteur où les entreprises interagissent étroitement avec leur environnement et restent attentives aux évolutions contextuelles. Cette vigilance permet de réduire les effets des crises et difficultés potentielles, tout en tirant parti des opportunités émergentes. La crise sanitaire du Covid-19 a été particulièrement dévastatrice pour de nombreux secteurs, mais la grande distribution s'en est remarquablement bien sortie, devenant un cas d'exception digne d'intérêt.

La grande distribution connaît un développement fulgurant à travers le Royaume. Représentant plus de 15% du commerce de détail au Maroc, ce secteur enregistre une croissance rapide et une extension continue dans les zones urbaines. Les grandes et moyennes surfaces, grâce à leurs centrales d'achats, offrent des prix très compétitifs sur les produits agroalimentaires et les conserves, notamment pour les marchandises importées.

Une étude menée sous l'égide du ministère de l'Industrie met en lumière l'attrait croissant des grands magasins, comme illustré par la répartition du nombre de points de vente par ville dans la figure ci-dessous.

Les entreprises de ce secteur ont non seulement maintenu leur performance commerciale malgré les restrictions économiques imposées par la pandémie, mais ont également amélioré leurs services. Cette réussite est largement attribuable à une gestion opérationnelle efficace et à l'implication des principaux acteurs, notamment les responsables commerciaux et les contrôleurs de gestion.

Parmi les facteurs de cette résilience, on note la fermeture des magasins de proximité et des grossistes pendant la pandémie, ce qui a réduit la concurrence et attiré une clientèle accrue vers les grandes surfaces. En outre, l'approvisionnement se fait principalement à partir de l'offre locale. Ainsi, l'interruption des chaînes logistiques internationales et des échanges avec les fournisseurs étrangers n'a pas perturbé les grandes et moyennes surfaces, qui ont pu compter sur les productions agricoles et fournisseurs marocains pour maintenir leur approvisionnement. Les analystes soulignent également que les stocks importants avant le confinement et la baisse naturelle de la consommation pendant cette période ont contribué à la croissance des enseignes de la grande distribution.

Ces performances s'expliquent non seulement par des facteurs externes favorables, mais aussi par la capacité des entreprises à anticiper, analyser et s'adapter. Pour interagir efficacement avec leur environnement et exploiter ses particularités à leur avantage, les enseignes nécessitent un système de gestion vigilant et flexible, capable de répondre aux exigences du marché et de surpasser la concurrence. Prendre les bonnes décisions et choisir les actions appropriées est crucial.

Dans ce contexte, les entreprises de la grande distribution doivent relever le défi de sélectionner les produits à exposer en rayon et assurer une offre suffisante, étant donné que la demande se concentre sur certaines catégories de produits. Elles doivent également tenir compte des réglementations étatiques sur les prix de certains articles et gérer les marges commerciales en conséquence. Le contrôle de gestion joue un rôle clé en aidant l'entreprise à maîtriser ces défis grâce à des outils spécifiques, qui feront en partie l'objet de notre étude.

Avant de lancer l'analyse des différents résultats de cette recherche, il s'avère intéressant d'avoir une idée sur les entreprises visitées lors des entretiens :

Aswak Assalam : Fondée en 1998, Aswak Assalam, l'enseigne de grande distribution de Ynna Holding, compte aujourd'hui 13 supers et hypermarchés implantés dans les principales villes du royaume. La grande surface marocaine, valorisée à plus de 2,5 milliards de dirhams, s'adjuge 8% du marché marocain de la grande distribution. Avec quotidiennement 50 000 clients et 1700 collaborateurs.

Marjane : Ce holding appartient au groupe SNI (Société nationale d'investissement appelée aujourd'hui AL MADA) et a vu son premier magasin ouvrir en 1990. Le Holding détient trois grandes enseignes : Marjane, Electroplanet et Acima. Marjan holding se positionne en Leader de la grande distribution au Maroc. Le Groupe est présent dans 30 villes à travers le Royaume avec +130 points de vente. Avec plus de 12000 collaborateurs et plus de 300 000 de clients par jour. Le chiffre d'affaires de Marjane atteint en 2021 plus de 11 milliards de dirhams.

Label'vie : Actuellement nommée Carrefour market Label'vie, c'est une entreprise marocaine de grande distribution détenue par le groupe Carrefour. Fondée en 1985. La SA est présente actuellement sur trois segments : l'hypercash, l'hypermarché et le supermarché sur lequel elle est en position de leader. Label'vie Groupe a réalisé en 2021 un chiffre d'affaires qui dépasse les 9 milliards de dirhams HT grâce à ses magasins localisés dans différentes villes du pays et dont le nombre surmonte les 100 magasins.

Décathlon Maroc : le groupe décathlon Maroc est un des acteurs importants du secteur de la grande distribution spécialisée des articles de sport et de loisirs. L'enseigne française est présente au Maroc depuis 2009. Le groupe a développé un réseau de 17 magasins et emploie plus de 1000 collaborateurs et enregistre un chiffre d'affaires estimé à plus d'un milliard de dirhams en 2021.

3.3. Déroulement des entretiens

Les outils d'investigation exploitée durant notre travail permettront d'en déduire des conclusions concernant les suppositions de départ et construire une réponse personnelle vis-à-vis de la problématique. Pour ce, nous allons définir l'ensemble de technique de collecte d'information auxquelles nous avons recours pour organiser notre étude et assurer son développement. Pour examiner le lien qui existe entre le contrôle de gestion et la performance commerciale au niveau opérationnel dans les entreprises de grande distribution.

Afin d'assurer la validité interne de notre recherche, il s'avère indispensable d'opter pour des méthodes de recueil de données primaires entre autres les entretiens formels et informels. Ces méthodes, notamment les entretiens semi-directifs, sont les plus utilisées dans le cadre des projets de recherche de types étude de cas d'une part, et elles sont indispensables pour analyser des situations de gestion d'autre part (Rispaal, 2002). Le choix également de cette méthode est justifié par son efficacité de déceler des informations pertinentes et utiles sur le phénomène étudié, ainsi de mettre en évidence les interprétations émanant directement des acteurs concernés. En effet, la pratique de ces méthodes n'est pas aisée, mais nécessite d'avoir un certain sens de diplomatie dominé par une attitude plus ou moins marquée de non-directivité du chercheur à l'égard des acteurs interrogés (Baumard et al, 2004).

Dans le cadre de notre projet, nous avons choisis les entretiens semi-directifs afin de recueillir

le maximum des informations utiles pour aborder notre thème. Quantaux entretiens non directifs, le chercheur est amené à définir un thème général, sans interventions sur l'orientation des axes du sujet, auquel l'interrogé est sollicité de le discuter en pleine liberté (Renaud, 2009). En ce qui concerne les entretiens semi-directifs, ce type d'entretien permet au chercheur d'éviter toute évacuation des discours des interviewés par rapport au cœur de notre sujet.

Le déroulement de ces entretiens, notamment semi-directif, a été basé sur un guide d'entretien structuré autour de trois axes fondamentaux à savoir : problématique de recherche d'identification et les principaux thèmes traités (Voire annexe pour plus de détails). En effet, un guide d'entretien est un aide-mémoire permettant de vérifier qu'aucun point important n'a été oublié (Loufrani-Fedida, 2006). Par ailleurs, les différentes questions posées sont issues de notre revue de littérature.

Le guide d'entretien va donc nous servir de support pour répertorier les principaux thèmes traités pour apporter plus de précisions sur l'objet d'étude. Il nous permettra également d'énumérer l'ensemble des questions qui devront être abordées au cours de la discussion. À travers ce guide d'entretien nous allons pouvoir objectivement construire une base d'information qui nous permettra d'appréhender l'importance du contrôle de gestion au niveau opérationnel pour la performance commerciale.

Au-delà des entretiens, l'observation permettra également de compléter les données recueillies lors des entretiens. Cette complémentarité de l'observation par rapport aux entretiens relève de la capacité de cette méthode à accéder aux pratiques du contrôle de gestion telles qu'elles sont mobilisées par les acteurs concernés. Pour (Journé, 2012) « Observer consiste à porter attention aux personnes, aux contextes physiques, organisationnels et institutionnels, à leurs intentions et à l'ensemble des ressources qu'elles mobilisent, à ce qu'elles perçoivent comme problèmes, bref, aux situations dans lesquelles elles sont engagées » (Ibidem).

Notre observation est qualifiée de non participante, elle s'agit donc d'une observation passive qui consiste à collecter des données dites « comportementales » (Theitart et al, 2014). Les données ainsi recueillies provenant de différentes visites du terrain. Lors de ces visites, nous avons essayé d'observer les différentes pratiques des acteurs par rapport à l'environnement de l'organisation. Ce dernier permet de rapprocher ce qui existe réellement.

Tableau 2 : tableau des interlocuteurs

Raison social	Interlocuteurs	Profile	Code	Durée
Décathlon Adrar	Interlocuteur 1	Leader Manager et responsable gestion personnelle	DKT01	50 Min
Décathlon Adrar	Interlocuteur 2	Leader Manager et responsable relais commercial	DKT02	50 Min
Décathlon Adrar	Interlocuteur 3	Chef de rayon	DKT03	45 Min
Carrefour Labe l'vie Adrar	Interlocuteur 4	Service contrôle de gestion	CFR04	1 Heure
Asswak Assalam Agadir	Interlocuteur 5	Chef de secteur commerce	ASKA05	30 Min
Marjane Agadir	Interlocuteur 6	Service contrôle de gestion	MAJ06	1 Heure
Marjane Inzagane	Interlocuteur 7	Chef de secteur – commerce	MAJ07	30 Min

Source : Auteurs.

Après avoir reçu les réponses des entreprises interviewées, nous avons la possibilité d'examiner notre problématique d'un ogle empirique pour déterminer ce qui fait du contrôle de gestion une fonction nécessaire pour la performance des entreprises de la grande distribution. Nous allons entamer l'analyse des thèmes traités dans le guide d'entretien par une analyse horizontale puis verticale avant de présenter les résultats de l'analyse par outil informatisé « Nvivo ».

4. Analyse et discussion des résultats

Le thème de recherche est « la contribution du CDG au pilotage de la performance commerciale des entreprises de la grande distribution ». L'objectif de notre étude est de comprendre les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises de la grande distribution, également les outils déployés par le contrôle de gestion et leur importance pour le pilotage de la performance commerciale de l'entreprise ainsi que sa contribution dans le maintien et le développement de ces performances. Rappelons que l'examen de ces faits dans les grandes et moyennes surfaces concerne beaucoup plus le niveau opérationnel que stratégique.

L'entretien est désormais anonyme et que les réponses sont utilisées uniquement à des fins d'analyse et ne seront jamais reliées au nom et prénom des acteurs.

Les guides d'entretien qui seront analysés dans cette partie ont été administrés auprès des responsables de service contrôle de gestion et des managers des entreprises de la grande distribution.

Le guide d'entretien est préparé à l'avance pour notre étude exploratoire, comprend 4 axes ; le nombre de questions est de 13. Le premier axe concerne l'identification de l'interviewé, à savoir le nom de prénom de profil de poste et la raison de sociale de l'entreprise. Le deuxième axe concerne la définition du contrôle de gestion et son existence au sein de l'entreprise, le troisième axe concerne la performance commerciale dans la grande distribution, le quatrième axe met l'accent sur l'importance du contrôle de gestion et son impact sur la performance commerciale.

4.1. Analyse des résultats

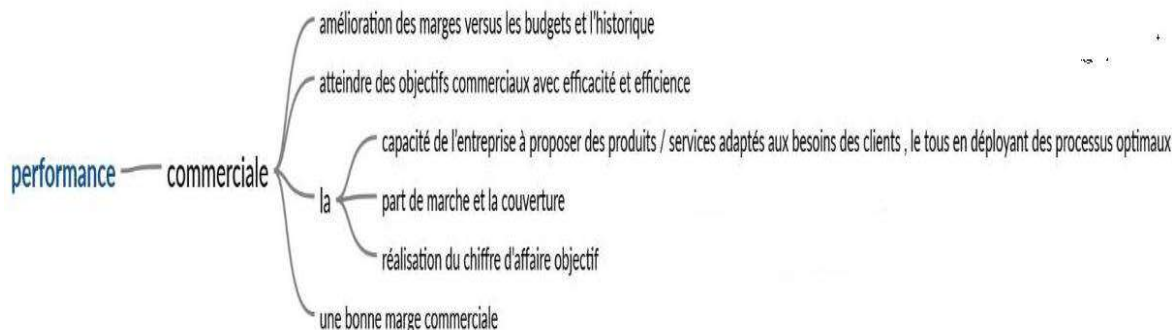
Après avoir effectué le codage sur logiciel, nous avons exploité les fonctionnalités de cet outil pour étudier les informations collectées à travers les guides d'entretien et en générer les résultats qui seront présentés dans cette analyse comme suit :

4.1.1. Perception de la performance commerciale

La performance commerciale est un objectif commun pour les enseignes de grande distribution, mais sa perception varie légèrement en termes de concept déterminant de cette performance. Les définitions avancées par les responsables interviewés évoquaient trois principaux axes :

- Objectifs commerciaux ;
- Gestion de l'activité ;
- Le marché.

Figure 3 : Perception de la performance commerciale



Source : sortie de logiciel Nvivo

La performance a été définie par nos répondants comme une atteinte des objectifs commerciaux avec efficacité et efficience. Certains ont été plus précis et ont mis l'accent sur la réalisation du chiffre d'affaires objectif et aussi le concept de l'amélioration des marges commerciales en

comparaison avec les budgets préétablis et les données d'évolution historique. En ce qui concerne la gestion de l'activité, sa présence dans la perception de la performance se manifeste par la capacité de l'entreprise à présenter des services commerciaux qui répondent aux besoins des clients et des visiteurs du magasin tout en maintenant le caractère optimisé des processus mis en œuvre.

La performance commerciale fait appel également à l'entreprise dans sa relation avec l'environnement. Dans une vision moins opérationnelle, Il s'agit ici de la prise en considération de son positionnement par rapport à la concurrence à travers du degré de sa présence sur le territoire national. Les grandes et moyennes surfaces se réfèrent donc aux parts de marché et notamment la couverture pour évaluer le côté un peu plus stratégique de cette performance.

4.1.2. Pilotage de la performance commerciale

Le pilotage de la performance commerciale est l'une des missions centrales de la fonction commerciale. Cette dernière doit surveiller le bon fonctionnement des magasins à travers le contrôle de leurs rendements et le réajustement des décalages qui peuvent de produire. L'activité des grandes et moyennes surfaces connaît des fluctuations avec l'instabilité du marché, la forte concurrence de l'Informal et point de vente de proximité traditionnelle ainsi que l'effet de la saisonnalité et des occasions spéciales.

Les magasins doivent donc s'aligner avec ces conjonctures et adapter leurs offres en termes de produits, prix et promotions. Durant l'activité régulière ou les périodes particulières, les entreprises continuent à évaluer la pertinence de leurs actions et mesurer le chiffre d'affaires et marges commerciales réalisées. Les enseignes de la grande distribution ont recours donc à un ensemble d'indicateurs et d'outils pour piloter cette performance commerciale. Voici le nuage de mots qui présente les principaux éléments qui ont été mentionnés par les responsables interviewés par fréquence d'évocation :

Figure 4 : Nuage de mot des indicateurs commerciaux

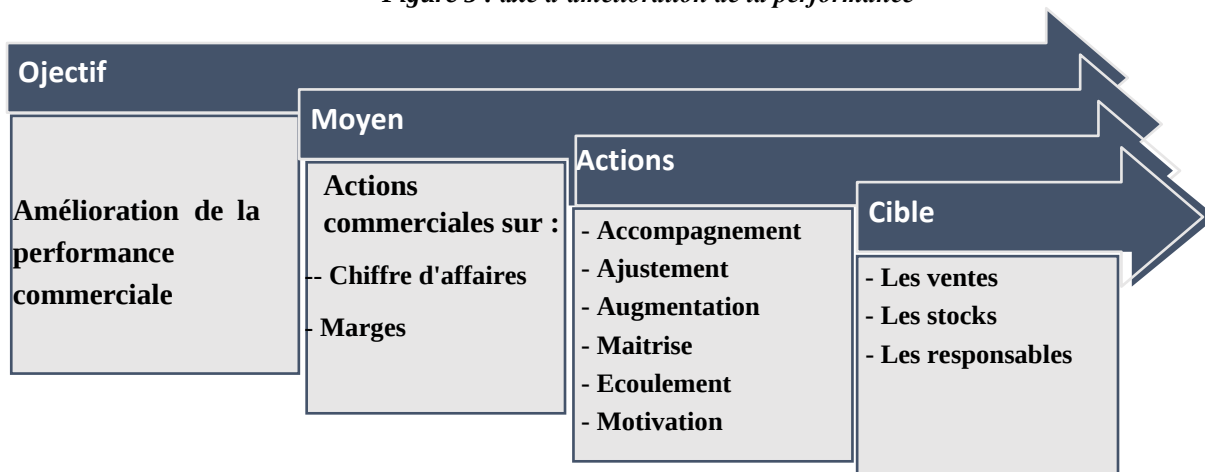


Source : sortie du logiciel Nvivo

Les responsables se basent principalement dans le contrôle et la gestion de la performance commerciale sur le contrôle du chiffre d'affaires et la gestion des marges. Dans une deuxième position, nous constatons qu'il y a un ensemble de pratiques courantes qui s'exercent dans ce cadre à savoir les prévisions, l'analyse et le suivi des marges et des ventes. En outre les grandes surfaces pilotent leur performance en se référant aux tableaux de bord avec des indicateurs des coûts et des objectifs ainsi que les réalisations et les écarts. Ces outils qui sont utilisés par les responsables commerciaux pour prendre des décisions sont en effet développés par le contrôle de gestion qui veille à fournir les informations nécessaires au pilotage de la performance commerciale. Le contrôleur de gestion opère donc en collaboration avec les responsables

commerciaux afin de mettre en œuvre des mesures qui reflètent des pratiques qui sont appliquées dans ce sens et qui sont associées à l'amélioration de la performance commerciale. Le processus reflétant ce travail peut être représenté comme suit :

Figure 5 : axe d'amélioration de la performance



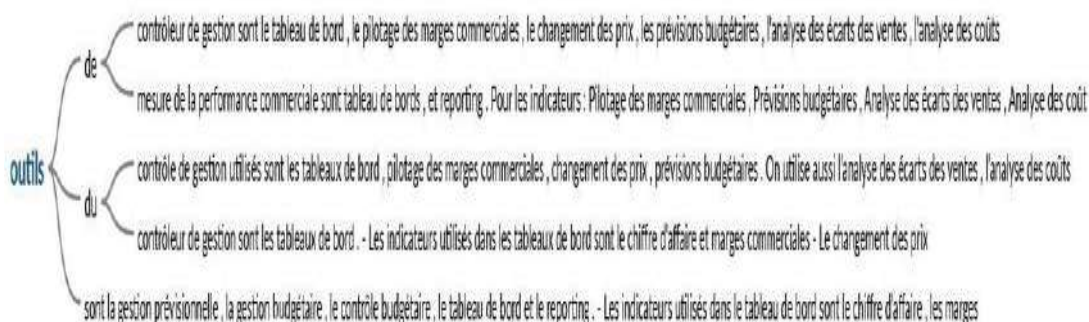
Source : Auteurs

Donc Le pilotage de cette performance n'exige pas uniquement de maintenir en vue l'évolution de l'activité et comprendre d'où elle émane. Il est important de chercher à améliorer le rendement au sein du magasin et s'orienter vers de meilleurs résultats.

4.1.3. Pilotage de la performance commerciale

Le contrôle de gestion ayant parmi ses missions la prévision, la planification et le conseil exécute ces activités en produisant des indicateurs et en suivant leur évolution. Les outils qui sont déployés dans ce sens sont des pratiques de contrôle de gestion tel que les prévisions et le reporting, des instruments comme le tableau de bord ainsi que des indicateurs comme ceux du chiffre d'affaires et des marges commerciales.

Figure 6 : les instruments du Contrôle de gestion dans la grande distribution



Source : sortie du logiciel Nvivo

En ce qui concerne les indicateurs, ils sont fortement présents à la fois dans la sphère d'intervention bien du contrôle de gestion que du pilotage commercial. Les résultats obtenus à travers l'analyse par requête de fréquence montrent que les indicateurs les plus utilisés par le contrôleur de gestion en grande distribution sont présentés dans le tableau 3 ci-dessous.

Nous constatons encore une fois que le chiffre d'affaires et les marges qui représentent l'indicateur principal du pilotage de la performance commerciale sont aussi les premiers indices auxquels s'intéressent les contrôleurs de gestion avec prise en considération de l'évolution par rapport au temps et aux objectifs.

Les répondants ont mis l'accent notamment sur la nature des ventes en valeur et en volume est

aussi examinée pour avoir une vision claire sur l'origine des résultats dégagés et s'ils émanent des quantités écoulées ou du politique prix.

Tableau 3 : Requête de fréquence des mots « Indicateur de contrôle de gestion »

Mot	Nombre	Pourcentage pondéré (%)
Chiffre d'affaires	7	17,02
Marges	5	8,51
Démarque connue	3	4,26
Démarque inconnue	3	4,26
Panier moyen	3	4,26
Ventes	3	4,26
Clients	2	2,13
Composition des ventes	2	2,13
Chiffre d'affaires historique	2	2,13
Chiffre d'affaires objectif	2	2,13
Chiffre d'affaires réalisé	2	2,13
Tableau	2	2,13
Chiffre d'affaires en valeur	2	2,13
Chiffre d'affaires en volume	2	2,13
Taux de pénétration	2	2,13

Source : sortie du logiciel Nvivo

Cependant le chiffre d'affaires seul ne peut être un critère, les marges commerciales dégagées de ces ventes sont d'un extrême important aussi pour déterminer la performance de l'entreprise surtout dans la grande distribution. En plus des indicateurs de la démarque qui sont nécessaires la maîtrise de cette dernière afin d'éviter les pertes en temps et en coûts supplémentaires supportés, les indices suivis ne sont aussi orientés client. Il y'a donc un suivi de la fréquentation, du panier moyen et de la composition des ventes.

Les indicateurs traités précédemment représentent des informations chiffrées donnant aux entreprises une idée sur sa performance de façon tangible. Nous allons maintenant voir quels sont les outils de contrôle permettant de produire ces chiffres et qui sont exploités pour effectuer le suivi et le contrôle de ces indicateurs et des éléments qu'ils reflètent. Toujours en se référant aux résultats générés par le logiciel des études qualitatives Nvivo 10, voici les outils les plus utilisés par nos répondants contrôleurs de gestion dans la grande distribution.

Tableau 4 : Requête de fréquence des mots « Outils utilisés par CDG »

Mot	Nombre	Pourcentage pondéré (%)
Tableau de bord	7	10,00
Reporting	7	10,00
Analyse budgétaire	6	8,00
Changement de prix	6	8,00
Coûts	4	4,00
Gestion des marges	4	4,00
Pilotage des marges	4	4,00
Prévisions	4	4,00
Ventes	4	4,00
Ecarts	4	4,00
Contrôle	3	2,00
Forecast	3	2,00
Prévision	3	2,00

Source : sortie du logiciel Nvivo

Le tableau de bord se situe en tête de classement des outils de contrôle de gestion les plus utilisés.

Cet instrument permet d'exposer pour chaque catégorie de produit les indicateurs qui lui sont associés pour voir son degré de performance. Le tableau de bord accorde la possibilité d'avoir une meilleure visibilité du chiffre d'affaires, marge, et indices clients pour chaque type de produits, ce qui est très utile pour faire des comparaisons.

Le reporting s'aligne avec le tableau de bord comme outils indispensables pour les contrôleurs de gestion qui couvre le CA et les écarts entre prévisions et réalisations. Il y'a aussi l'analyse budgétaire qui consiste à examiner les prévisions des ventes et marges fixées comme objectifs. Le contrôleur de gestion vérifie la conjoncture et la prestation de l'entreprise dans une période déterminée pour revoir les budgets et effectuer les ajustements adéquats.

Le changement des prix fait partie, lui aussi, des pratiques courantes dans le secteur de la grande distribution. Cet outil permet de booster le chiffre et les marges commerciales. Cependant le contrôle de gestion ici ne détermine pas les prix ou les modifie. Il ne fait que se charger de la veille à l'exécution des prix qui ont été fixés et communiqués par les responsables. Le contrôle du respect des prix est d'une extrême importance, il permet des marges commerciales fiables et correctes puisque les prix agissent sur ces marges et par conséquent favoriser la réalisation de meilleures performances. Les Forecast sont des prévisions préalables de buts commerciaux opérationnels qui sont établies de façon périodique et qui sont ensuite revue et améliorées.

Les éléments d'intersection entre le pilotage commercial et contrôle de gestion incluent donc les indicateurs en communs entre eux qui permettent le suivi de l'activité des grandes et moyennes surfaces. Les indicateurs qui sont produits par le contrôleur de gestion sont ceux sur lesquels se basent les gérants commerciaux pour piloter l'activité des magasins.

4.1.4. Les niveaux de contribution du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est doté d'une grande importance surtout dans le domaine de la grande distribution qui est connue par de l'instabilité et qui a besoin de son intervention pour maîtriser les aspects fluctuants de la gestion opérationnelle du magasin. Ce contrôle rapporte sa contribution à l'entreprise et exerce son impact à différents niveaux. Les principales missions qui sont associées au contrôle de gestion sont :

Figure 7 : Missions du contrôle de gestion



Source : sortie par logiciel Nvivo

De façon plus catégorielle, nous pouvons dire que le contrôle de gestion détient un l'impact sur l'activité de l'entreprise, les responsables commerciaux qui y opèrent ainsi que sur la performance de la société de façon générale.

L'activité de l'entreprise : L'ensemble des responsables interviewés confirment que les grandes et moyennes surfaces bénéficient de l'apport positif du tableau de bord. Ils ont constaté durant la pratique de leur profession que cet outil contribue effectivement à d'amélioration de prise de décisions au sein de l'entreprise. L'activité de l'entreprise peut aussi s'améliorer grâce aux suivis qui concernent les écarts entre prévisions et les résultats qui ont été réellement

constatés. Les analyses effectuées par le contrôleur de gestion dans ce sens permettent d'éviter les régressions dans l'activité des magasins et assurer que les bonnes mesures sont prises pour évoluer.

Les responsables : Ils peuvent mieux orienter leurs efforts et cibler les points auxquels il faut s'intéresser. Suite aux suivis et analyses détaillées, les responsables peuvent optimiser leurs efforts, être plus efficaces, mieux viser les déséquilibres qui feront l'objet de redressement et donc pouvoir surmonter les écarts négatifs. En outre, le contrôle des réalisations par catégorie de produits joue le rôle d'un stimulateur de compétitivité chez les responsables qui gèrent chaque famille d'article.

À travers le reporting des résultats dégagés par les rayons et les réunions hebdomadaires ou mensuelles qui ont comme objet le contrôle et discussion collective de ces résultats, les responsables les plus performants pour la période se distinguent. Ils sont donc plus motivés et compétitifs à être les détenteurs des performances positives en tant que gérant des rayons qui dégagent des chiffres favorables.

La performance commerciale : En ce qui concerne à quel degré les dispositifs du contrôle de gestion contribuent-ils au développement des résultats des magasins, les réponses de nos interviewés confirment qu'il y a une amélioration effective de la performance commerciale de l'entreprise. D'après les cas des grandes et moyennes surfaces que nous avons étudiés, les pratiques du contrôle de gestion agissent favorablement sur les marges commerciales comme c'est le cas pour le contrôle du changement des prix qui assure la fiabilisation des marges et des résultats. À travers un cycle de planification, analyse, contrôle et correction, ces marges sont mieux pilotées. La régularité de ces pratiques détermine si les réalisations s'élèvent pour atteindre le niveau des aspirations prédéterminées et dans quel sens il faut agir pour ajuster la situation.

En effet, à côté des marges, le chiffre d'affaires qui représente l'autre pilier de la performance commerciale est lui aussi impacté favorablement par les dispositifs du contrôle de gestion. Les planifications budgétaires tracent les bonnes voies à suivre et déterminent les objectifs autour desquels les efforts des responsables seront focalisés. Les budgets des ventes représentent par la suite une référence pour l'évaluation de chaque catégorie de produit et à quel point leurs performances s'alignent avec les objectifs. En plus des prévisions, ces pratiques permettent donc de surmonter les écarts négatifs et travailler vers la réalisation de chiffres d'affaires et par conséquent une meilleure performance.

4.2. Résultats de l'analyse horizontale et verticale

Les résultats présentés dans cette partie sont détenus en effectuant une analyse horizontale et verticale. L'analyse horizontale (thématique) a pour but de comprendre les réponses de chaque individu pour un thème donné. L'analyse verticale (par répondant) sert à savoir ce qui a été répondu par un individu pour l'ensemble des thèmes donnés. L'étude des thèmes sera donc effectuée en se référant à la grille d'analyse suivante :

Figure 8 : Exemple de Grille d'analyse de contenu manuelle

	Entretien 1	Entretien 2	Entretien 3	Entretien 4	Entretien...	
Thème 1 :						Synthèse horizontale
						Synthèse horizontale
						Synthèse horizontale
	Synthèse verticale	Synthèse verticale	Synthèse verticale	Synthèse verticale	Synthèse verticale	

Source : Françoise Frisch (1999)

4.2.1. Chiffre d'affaires et marges commerciales

La grande distribution est connue par un niveau de marge qui n'est pas très élevé, ce qui impose la nécessité de booster le chiffre d'affaires d'un côté et de maîtriser les marges commerciales d'un autre côté pour que la hausse des ventes ne s'effectue pas à leur détriment. Ceci reflète la facette principale de la performance commerciale qui doit être préservée et située au centre d'une logique d'amélioration continue.

Les responsables commerciaux veillent à décider des meilleures offres à exposer dans le magasin pour fidéliser les clients et suivre la pertinence des décisions prises dans ce sens pour évaluer leur rendement et leur efficacité. Ils examinent donc l'atteinte des objectifs commerciaux et l'amélioration des marges pour chaque période. Pour contrôler la performance de l'entreprise en termes de réalisation de chiffre d'affaires et sa capacité à dégager les marges visées, les responsables commerciaux se réfèrent à :

- Des indicateurs de chiffre d'affaires réalisé, objectif et historiques en valeur et en volume.
- Des indicateurs des marges commerciales.
- Des indicateurs orientés client comme le panier moyen, fréquentation
- Des indicateurs liés à la gestion opérationnelle tels que la rotation, la démarque connue et la démarque inconnue.

Ces indicateurs permettent à l'entreprise d'évaluer à quel point elle gère bien les challenges de la concurrence dans ce marché instable et ceux émanant de sa gestion interne comme la discipline, le manque de formation des preneurs de décisions ou comment approcher les visiteurs qui fréquentent le magasin et la motivation à communiquer avec eux. S'ajoute à ces défis la nécessité de maîtriser le processus de l'approvisionnement et l'optimisation cycle de vente.

Les entreprises peuvent voir leurs réalisations de chiffres d'affaires et marges s'écarter défavorablement des planifications commerciales prévues. En cas de déséquilibre majeur qui se montre persistant au fil du temps, les enseignes de la grande distribution auront besoin d'étudier d'où émane ces écarts et revoir la structure des maillons de leurs activités. Ainsi, les changements nécessaires seront analysés et mis en œuvre pour développer le potentiel dont disposent les entreprises. Ces améliorations peuvent concerner différents axes de ces enseignes : l'optimisation des stocks, la maîtrise et réduction des coûts, l'amélioration du service client et la prospection des produits générateurs de rentabilité.

4.2.2. Développement de la performance des grandes et moyennes surfaces

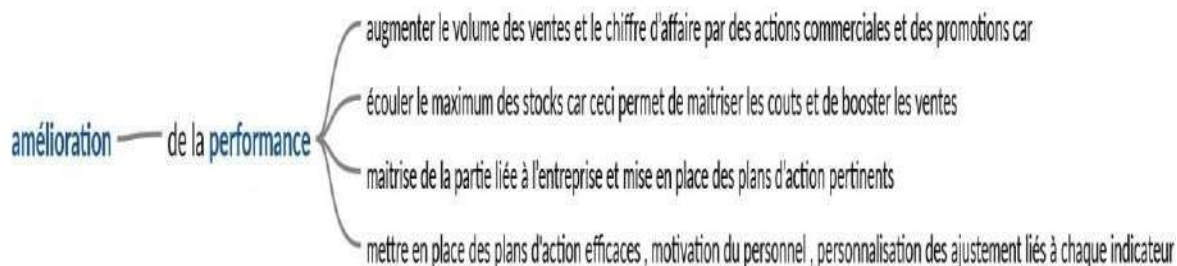
Le suivi de la performance de la fonction commerciale et son contrôle est une nécessité pour les grandes et moyennes surfaces. C'est une partie indispensable de la gestion de leur activité. Elle s'effectue de façon organisée dans le temps pour avoir une visibilité effective sur son évolution. La différence entre une entreprise et l'autre en termes de contrôle de cette performance réside dans quelques détails tels que la fréquence par laquelle elle est examinée ; l'entreprise effectue son choix et fixe une fréquence quotidienne, hebdomadaire ou mensuelle par exemple.

Pour booster leur capacité à bien piloter leurs marges commerciales, les entreprises ont besoin de maîtriser les éléments fluctuants et les aspects qui sont variables de leur activité. De façon plus détaillée, une bonne gestion des marges commerciales implique l'optimisation des stocks pour éviter la perte de temps et les charges supplémentaires issues d'une gestion peu efficiente ainsi que le poids pesant de la démarque. En outre, il est indispensable de travailler sur la réduction des coûts et, en parallèle, rechercher des produits qui sont rentables et qui permettront aux enseignes d'améliorer leurs marges.

Performance commerciale : Pour améliorer leur performance commerciale, les entreprises de

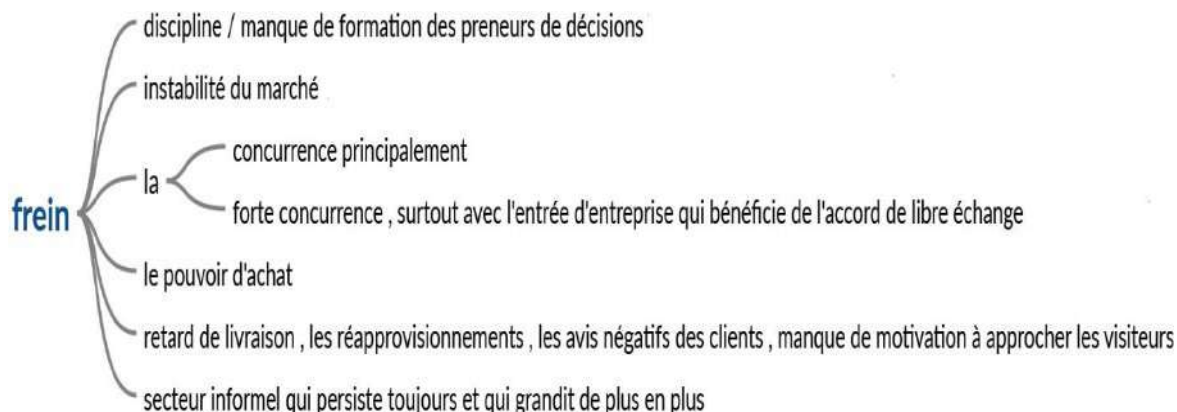
la grande distribution visent la présentation de meilleures offres, la motivation du personnel, l'écoulement du stock et la mise en place des plans d'action efficaces. Les grandes surfaces déploient pour chaque indicateur les moyens appropriés pour son amélioration. Comme la fidélisation des clients est l'un de leurs objectifs, elles peuvent avoir recours au changement des prix qui a pour but de fidéliser et attirer la clientèle à travers l'offre d'occasions et des saisons de vente attrayantes.

Figure 9 : Amélioration de la performance commerciale



Source : sortie du logiciel Nvivo

Figure 10 : Freins d'amélioration de la performance de l'entreprise



Source : sortie de logiciel Nvivo

Freins à la performance commerciale : Malgré les efforts des grandes surfaces qui sont orientés vers le développement de la performance commerciale, cette dernière peut être freinée par un ensemble de facteurs. Ils peuvent émaner de l'environnement de l'entreprise comme la forte concurrence, l'instabilité du marché et le secteur informel qui persiste toujours et qui grandit. Ils peuvent aussi être liés à la gestion interne de l'entreprise comme le degré de rigueur, le manque de formation des preneurs de décisions et le manque de motivation à approcher les visiteurs. Il y a les avis négatifs des clients sans oublier la gestion des approvisionnements et les retards de livraisons.

4.2.3. Le contrôle de gestion au service de la performance commerciale

À part les déséquilibres majeurs, il y'a des écarts de chiffre d'affaires et des marges commerciales qui sont fluctuants en permanence et sont issus de la nature du secteur de la grande distribution. Ils sont couverts par la gestion opérationnelle qui est axée sur un ensemble d'outils et de pratiques permettant la favorisation de l'atteinte des objectifs de chiffres d'affaires et marges. Parmi les dispositifs qui sont dédiés à cette finalité, il y'a le contrôle de gestion à vocation commerciale.

L'importance de ce contrôle réside dans le fait qu'il assure la planification budgétaire, la contribution à la fixation des objectifs commerciaux. Il vérifie aussi la fiabilité des informations financières et veille à l'adaptation et le respect des bonnes pratiques et procédures. Le contrôle de gestion commercial utilise comme outil le reporting et tableau de bord pour effectuer le suivi

Sa contribution dans la fonction commerciale s'étend pour couvrir plusieurs aspects comme les prévisions, les analyses, le conseil et le contrôle. Le contrôle de gestion commercial permet l'amélioration de la performance commerciale à travers :

- L'analyse des indicateurs et reporting des évolutions
- Les ajustements des budgets des chiffres d'affaires et marges
- Le contrôle du respect des prix de vente déterminés par les responsables
- La fiabilisation des marges et des résultats
- Le suivi régulier des informations

Figure 11 : Importance du contrôle de gestion



Source : sortie de logiciel Nvivo

Ce point a été dédié à la présentation des données collectées auprès des entreprises que nous avons étudiées pour examiner nos suppositions. Les résultats présentés ont été produits par la conduite d'une étude qualitative par logiciel Nvivo qui nous a permis d'analyser les principaux thèmes abordés dans les propos des répondants interviewés. Nous avons pu également déterminer les concepts clés liés au pilotage de la performance commerciale. Le logiciel permet aussi d'identifier les pratiques courantes du contrôle de gestion de prévision, analyse et reporting et leur impact sur les entreprises de la grande distribution.

Nous avons également effectué une analyse verticale et horizontale – analyse par thème et par répondant – à travers laquelle nous avons déterminé de façon plus détaillée l'amélioration des ventes et marges comme étant vectrice de la grande distribution, le développement de la performance commerciale et la relation des dispositifs du contrôle de gestion avec la fonction commerciale.

4.3. Discussion des résultats

Dans ce sens nous rappelons l'étude de (Hmioui et al.,2017), ayant mis l'accent sur plusieurs dimensions de la performance commerciale en se basant sur des objectifs, tels que :

- Avantage commercial :
- Satisfaction de la clientèle

- Fidélisation de la clientèle
- Forces de vente

L'entreprise est amenée aussi à réagir aux actions des concurrents et prendre en considération celles des fournisseurs quand il y'a des offres spéciales ou réductions de leurs part. Ceci implique des décisions à prendre à différents niveaux, mais sur le plan opérationnel la fonction commerciale s'adapte avec ces évolutions en exposant une offre des produits adéquats sur ses rayons et en appliquant les offres promotionnelles ajustées à la conjoncture et aux particularités de la demande.

Le chiffre d'affaires et les marges sont les piliers majeurs de la performance commerciale qui doivent être gérés dans la présence de tous ces éléments fluctuants. C'est pour cela que la direction commerciale à recours à des indicateurs qui refléteront les réalisations en termes de ventes en volume et en valeurs et en marges qui en proviennent ainsi que leur évolution effective pour chaque catégorie de produits. Les indicateurs sur lesquels la fonction commerciale se base pour prendre ses décisions sont en effet produits par le contrôleur de gestion qui se charge de leurs élaboration, ajustement et contrôle.

Dans cette optique revient l'important du tableau de bord qui regroupe un ensemble d'indicateurs commerciaux à caractère quantitatif et d'autres, qualitatifs (Mendoza et al., 2011). Relativement au volet commercial, notre recherche est linéaire avec la vision commerciale de Lorino (2001) et Bouquin (2008). Il est utile d'inclure dans le tableau de bord des indicateurs pour sensibiliser les équipes commerciales de l'importance de la maîtrise du processus de vente en entier. Les indicateurs qui sont utilisés pour cette fin sont par exemple le délai d'encaissement client, exprimé en nombre de jours de chiffre d'affaires ou encore DSO (Days of Sales Outstanding).

Le contrôle de gestion déploie le tableau de bord pour visualiser les résultats chiffrés et leur progression par rapport à la même période de l'année précédente pour neutraliser l'effet de la saisonnalité.

Le reporting est aussi utilisé dans ce cadre pour expliquer les réalisations du magasin et les ajustements à effectuer au niveau des planifications budgétaires et celles à mettre en œuvre après opérationnalisation de ces budgets. L'intervention du contrôle de gestion a pour vocation de fournir aux responsables commerciaux les indicateurs et outils d'évaluation de performance et d'aide à la prise de décisions. Il intervient aussi pour assister les autres fonctions du magasin dans la réussite de leur activité tel que le contrôle de l'application des prix justes, contrôle de démarque connue et inconnue qui peuvent impacter la performance ainsi que la participation dans les travaux d'inventaire et de gestion de stock.

Le contrôle de gestion impact positivement la performance commerciale des grandes surfaces grâce aux suivis et analyses qui se font. Les reportings d'activité dévoilent les performants de ceux qui le sont moins à travers avec des benchmarks par région, par catégorie, etc.

Il assure aussi la fiabilité des données communiquées et exploitées par les responsables de la fonction commerciale et se charge des retraitements des marges. Il alerte sur tout déraillement en termes de ventes et de stocks. Le contrôle de gestion contribue aussi dans le développement de cette performance à travers les prévisions élaborées pour faire face au futur incertain. Il est également une force de proposition des plans d'action à mettre en place et l'amélioration de la prise de décision effectuée par les managers.

Il est difficile de parler de la gestion d'enseigne de grande distribution sans la pratique du contrôle de gestion. Il y aura donc au moins un contrôle de gestion dans le contexte actuel, où dans ce cas nous trouverons le comptable ou le responsable financier qui fait le travail du contrôle de gestion sans avoir le titre.

5. Conclusion

Notre recherche s'articule autour de l'étude du pilotage de la performance commerciale en

grande distribution et l'importance des pratiques de contrôle de gestion pour la réalisation de cette finalité. Nous avons eu recours au courant interprétativiste avec un mode de raisonnement d'abductif pour construire ce travail. L'analyse de notre problématique s'est effectuée en se basant sur l'étude du cas de quatre des principales entreprises de la grande distribution dans la région d'Agadir afin d'évaluer les hypothèses que nous avons posées précédemment.

Rappelons que les hypothèses de recherche sont : il y a un système de contrôle de gestion instauré au sein des entreprises de grande distribution, le contrôle de gestion est déployé comme instrument pour renforcer le potentiel des fonctions de l'entreprise et non comme moyens d'inspection et de restriction et il existe une relation entre l'utilisation du contrôle de gestion et la performance commerciale de l'entreprise.

Nous avons procédé à l'analyse des guides d'entretien par logiciel Nvivo et par étude horizontale et verticale pour en déduire comment les entreprises pilotent leur performance commerciale et quelle est la contribution des dispositifs du contrôle de gestion dans l'amélioration de celle-ci.

Ce travail a été orienté dès la première phase d'étude vers le secteur de la grande distribution qui a su bien s'introduire au Maroc et s'imposer comme créateur de valeur pour l'économie. Ce secteur oppose les entreprises à un ensemble de challenges. Il y'a toujours de nouvelles offres à promouvoir et des changements de prix à effectuer. Avec la concurrence ardue, les entreprises doivent être très éveillées à l'égard de la justesse de ces modifications permanentes pour pouvoir bien arbitrer son activité. La fonction commerciale est soutenue dans ses missions par le contrôle de gestion dans le pilotage de la performance commerciale des magasins à travers son intervention à différents niveaux et son suivi des objectifs commerciaux en amont et en aval.

Le contrôle de gestion intervient à travers le déploiement d'un ensemble d'instruments qui sont sous forme d'indicateurs comme le chiffre d'affaires, les marges, démarque connue et inconnue, panier moyen, composition des ventes, fréquentation et taux de pénétration. Il y'a également les outils tels que le tableau de bord. Et des pratiques qui sont exercées en permanence comme le reporting, analyse budgétaire, changement de prix, pilotage des marges, prévisions, analyse des écarts. Le contrôle de gestion assure à travers ces instruments précités différents rôles au sein des grandes et moyennes surfaces. Il effectue de la planification en établissant les prévisions de ventes et marges à réaliser pour la période à venir et qui constitueront les buts que les responsables commerciaux viseront à atteindre. Le contrôle de gestion assure aussi le suivi de l'alignement de la prestation du magasin avec ses prévisions pour détecter les volets d'amélioration des planifications et formuler des objectifs plus pertinents et corrects. En outre il a comme mission également le reporting et analyse des chiffres réalisés par chaque chef de catégorie ce qui représente un nouveau point de départ pour mettre en place les actions promotionnelles afin de surmonter les écarts constatés.

La contribution du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance commerciale s'effectue par le biais du processus de budgétisation qui se compose de la phase des planifications prévisionnelles de chiffre d'affaires et de marge, l'ajustement des budgets établis lors du Forecast, le contrôle de budgétaire des écarts entre les prévisions et les résultats générés par l'entreprise. Ensuite il y a des reportings qui s'effectue peut communiquer à la hiérarchie les performances constatées et les plans d'action prévus pour redresser les écarts. Le contrôle de gestion contribue à améliorer la performance commerciale certes, mais il faut travailler sur le développement d'autres axes de l'activité au sein des grandes et moyennes surfaces. Parmi les aspects qui ont besoin d'un ajustement, il y'a l'agressivité de la politique de communication. Il est important de promouvoir les actions commerciales appliquées et bien transmettre l'information au maximum de personnes. Les entreprises doivent effectuer d'un côté, une meilleure distribution des catalogues et opter pour des promotions plus efficaces sur internet

en exploitant les réseaux sociaux et la publicité par les personnes influenceuses. D'un autre côté, il est important pour ces enseignes de développer les produits qu'elles exposent au sein de leurs magasins. Généralement elles coopèrent avec des fournisseurs communs et détiennent des avantages auprès de ceux-ci sera un point de force concurrentiel d'où l'importance de bien négocier avec les fournisseurs et établir de bonnes relations avec eux. Elles doivent également faire la prospection de nouveaux fournisseurs pour pouvoir exposer des produits différenciés et donc pouvoir se démarquer de la concurrence.

En effectuant notre étude, nous avons certainement fait face à un ensemble de difficultés dont principalement le caractère très compétitif du marché de la grande distribution dans lequel opère un nombre limité d'enseignes. Les données qui sont liées à la nature des pratiques au sein de ses entreprises sont confidentielles. Ces pratiques ne changent pas radicalement d'une entreprise à l'autre et la différence émane principalement des détails de leur gestion et leur mise en œuvre. Il n'est donc pas facile de détenir des informations qui sont liées aux déploiements des outils de contrôle de gestion et comment les entreprises pilotent leur performance commerciale. Ces enseignes veillent alors à protéger en permanence leurs données vu qu'elles peuvent être utilisées par leurs concurrents et limitent et surveillent l'accès à leurs informations.

Notre sujet de recherche est orienté vers la relation du contrôle de gestion et performance commerciale à travers l'examen des outils de contrôle de gestion et leur contribution dans le pilotage commercial. Cependant, pour ce qui est des perspectives de développement de l'étude, l'intérêt peut être porté ensuite aux bonnes pratiques du contrôle de gestion dans la grande distribution. Ceci sous-entend une évolution de l'étude de quels sont les outils de contrôle de gestion utilisés dans la fonction commerciale à la réflexion sur les méthodes possibles d'optimisation des processus de contrôle de gestion pour un meilleur développement de la performance commerciale.

Références

- (1). Abdelouahed MESSAOUDI, La grande distribution : levier de gestion de la pandémie covid-19, Revue D'Études en Management et Finance D'Organisation N°13 Juin 2021.
- (2). Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1997). Management control systems in research and development organizations: The role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3-4), 233-248.
- (3). ABOUSAID , F.-Z. ., DEHBI , S., DRISSI , S. ., & ANGADE , K. . (2020). L'importance du système contrôle de gestion auprès des femmes entrepreneures : Une étude exploratoire dans la région Souss Massa. *Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit*.
- (4). Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems* (12th ed.). McGraw-Hill.
- (5). Aziz HAMIOUI et Al, (2019), la force de vente à l'épreuve de la performance commerciale : le cas du profil technico-commercial. *Revue AME Vol1, N1*, p72-91.
- (6). 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.
- (7). Bollecker M. et Azan W. (2008), Les frontières de la recherche en contrôle de gestion : une analyse des cadres théoriques mobilisés », *Actes du 29^e congrès de l'AFC*, Cergy.
- (8). Bollecker, M. (2004). Les contrôleurs de gestion : des experts aux multiples facettes. *Revue Sciences de Gestion*, 44, 61-80.
- (9). Bollecker, M. (2007). Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse sur la base de la théorie de la vision de la firme. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 13(1), 109-126.
- (10). Bouquin, H. (2005). *Les grands auteurs en contrôle de gestion*. Éditions EMS.

- (11). Bouquin, H., & Kuszla, C. (2013). Le contrôle de gestion. Presses Universitaires de France.
- (12). Bourlakis, M. A., & Weightman, P. W. (2004). Food supply chain management. Blackwell Publishing.
- (13). Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
- (14). Crutzen N., van Caillie D. (2010), « e pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise Quelques pistes d'adaptation des outils existants », *Humanisme et Entreprise* 2/2010 (n° 297),p. 13-32
- (15). DAABAJI , A. . (2020). MODELISATION DES PROCESSUS DE LA PERFORMANCE AU NIVEAU DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION Vol. 2 No. 2.
- (16). Dany Vyt. (2005), *Mesure de la performance en grande distribution alimentaire. Décisionsmarketing*, pp. 51-61.
- (17). Dechow, N., & Mouritsen, J. (2005). Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), 691-733.
- (18). Delarue, A., Van Hootegeem, G., Procter, S., & BurrIDGE, M. (2008). Teamworking and organizational performance: A review of survey-based research. *International Journal of Management Reviews*, 10(2), 127-148.
- (19). Delavallée Eric. (2018). *L'intelligence organisationnelle au service de la performance de l'entreprise*, Editeur: Maxima.
- (20). Dupuis, J., & Le Jean Savreux, Y. (2004). Internationalisation de l'offre de grande distribution. *Revue Française de Gestion*, 30(150), 231-245.
- (21). EL HAOUARY , O., & SKOURI , A. . (2020). La relation contrôle de gestion – Apprentissage organisationnel : Une étude exploratoire. *Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit* , 3(3).
- (22). Fearne, A., Duffy, R., & Hornibrook, S. (2012). Measuring distributive and procedural justice in buyer/supplier relationships: An empirical study of UK supermarket supply chains. *International Journal of Retail & Distribution Management*, 40(3), 225-242.
- (23). Ganesan, S., Malter, A. J., & Rindfleisch, A. (2005). Does distance still matter? Geographic proximity and new product development. *Journal of Marketing*, 69(4), 44-60.
- (24). Gillet-Monjarret, C. (2015). Pratiques de contrôle de gestion et compétences des contrôleurs de gestion. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 21(3), 83-108.
- (25). Issor, Z. (2017). « La performance de l'entreprise : un concept complexe aux multiples dimensions ». *Projectics / Proyética / Projectique*, 17(2), 93-103.
- (26). Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1998). Innovations in performance measurement: Trends and research implications. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 205-238.
- (27). Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard - Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.
- (28). Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Harvard Business School Press.
- (29). Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2006). *Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*. Harvard Business Review Press.
- (30). Lambert, C., & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 15(2), 113-144.

- (31). Lebas, M. J. (1995). Performance measurement and performance management. *International Journal of Production Economics*, 41(1-3), 23-35.
- (32). MAGHRAOUI, S. (2020). Le contrôle de gestion entre les théories des organisations et les défis des tendances managériales actuelles. *Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit*, 2(4).
- (33). Margotteau Eric, Burlaud Alain. (2019), D CG 11, Contrôle de gestion, Edition Foucher.
- (34). Masingue, A., Philippart, A. & Lorain, J. (2016). La place de la Fonction Contrôle de Gestion au sein de l'organisation des Conseils Départementaux : une question controversée : Contribution au débat au travers de la méthode des *scenarii*. *Gestion et management public*, volume 5 / 2(4), 39-58.doi:10.3917/gmp.052.0039.
- (35). Merchant, K. A. (1985). Organizational controls and discretionary program decision-making: A field study. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 67-85.
- (36). Moati, P. (2001). L'avenir de la grande distribution. Odile Jacob.
- (37). MOISDON Jean-Claude, Comment apprend-on par les outils de gestion ? Retour sur une doctrine d'usage dans l'ouvrage sous la direction de TEULIER Régine et LORINO Philippe, «Entre connaissance et organisation : l'activité collective -L'entreprise face au défi de la connaissance», La Découverte, 2003;PP24et 27.
- (38). Nafzaoui , M. A. ., & El Hammoumi , Z. . (2020). Les dispositifs du contrôle de gestion en matière de pilotage de la performance globale. *Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit*, 2(4).
- (39). Naro, G. (1998). La dimension humaine du contrôle de gestion : la participation des responsables opérationnels dans la conception des systèmes de mesure de la performance. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 4(2), 67-86.
- (40). Ogamp, F. A., Fromont, E., & Vyt, D. (2016). La performance dans les réseaux de distribution comparaison des indicateurs financiers et marketing. In Viviani, J., & Bironneau, L. (Eds.), *Collaborations et réseaux: Approches transversales en management*. Presses universitaires de Rennes.
- (41). RAZZOUKI, M., & BENAZZI, K. (2020). LA RELATION ENTRE SYSTEME DU CONTROLE DE GESTION ET MESURE DE LA PERFORMANCE. *Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit*, 3(3).
- (42). Reinartz, W., Krafft, M., & Hoyer, W. D. (2004). The customer relationship management process: Its measurement and impact on performance. *Journal of Marketing Research*, 41(3), 293-305.
- (43). Richard I. G. Allen1.(1996). OCDE, le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes : études comparatives des pratiques, documents sigma no. 4, Paris.
- (44). Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.
- (45). Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business Review Press.
- (46). Smith, J., Dupont, L., & Mercier-Suissa, C. (2021). La performance globale de l'entreprise : un cadre d'analyse multidimensionnel. *Revue Française de Gestion*, 47(302), 45-60.
- (47). SPRIMONT P. (2003), Stratégies compétitives, contrôle des vendeurs et performance de la force de vente, *Revue Finance Contrôle Stratégie*, Septembre N° 3, volume 6, P 139-14.
- (48). Stéphanie chatelain-ponroy. (2010). Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg, vol.27, n°3, p. 73-103.
- (49). Voss, G. B., & Seiders, K. (2003). Exploring the effect of retail sector and firm characteristics on retail price promotion strategy. *Journal of Retailing*, 79(1), 37-52.

- (50). Yves Chochard 2012 thèse : Les Variables Influençant le Rendement des Formations Managériales, Une Étude de Cas Multiple Suisse par la Méthode de l'Analyse de l'Utilité.
- (51). ZENTAR, S. M. (2020). Étude de l'émergence de la fonction contrôle de gestion dans les grandes entreprises industrielles Marocaines. Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit , 3(4).