



Centre des Etudes Doctorales : Sciences Economiques et Gestion

Laboratoire de Recherche : Etudes et Recherche en Management des Organisations et des  
Territoires (ERMOT)

Thèse pour l'obtention du Doctorat  
En Sciences Economiques et Gestion

Sous le thème :

**Contrôle de gestion et performance globale des entreprises  
marocaines.**

Présentée et soutenue publiquement par : Mme Hind HAMMOUCH

Sous la direction du professeur : Mr. Hamid SLIMANI

Le jury de soutenance se compose de :

|                       |                       |                    |
|-----------------------|-----------------------|--------------------|
| Pr. Abdelhamid SKOURI | P.E.S à FSJES FES     | Président          |
| Pr. Hamid SLIMANI     | P.E.S à FSJES FES     | Directeur de thèse |
| Pr. Mohamed TORRA     | P.E.S à FSJEG KENITRA | Rapporteur         |
| Pr. Sanae BENJELLOUN  | P.H à FSJES FES       | Rapporteur         |

Année universitaire : 2020/2021



## Dédicace

**« La reconnaissance est un noble et digne salaire pour les âmes généreuses. »**

**William Shakespeare**

*À ma chère mère ;*

*À mon cher père ;*

*À mon cher grand père ;*

*À tous les membres de la famille HAMMOUCH et MALALI ;*

*À l'ensemble de mes ami(e)s, Il me serait difficile de vous citer en totalité, vous êtes dans mon cœur ;*

*À tous mes enseignants tout au long de mes études ;*

*À tous ceux qui ont participé de près ou de loin à la réalisation de ce travail ;*

*Et à tous ceux que ma réussite leur tient à cœur.*

## Remerciements

De nombreuses personnes m'ont apporté un précieux soutien tout au long de la réalisation de cette thèse de doctorat. Je voudrais en tout premier exprimer mes sincères remerciements à mon directeur de thèse, le professeur SLIMANI Hamid pour l'encadrement de ma recherche, ses conseils et son implication tout au long de mon travail de thèse. Sa rigueur, sa confiance, ainsi que son œil critique m'ont été d'une aide inestimable pour l'amélioration de la qualité de mon travail. Qu'il voit dans ce travail l'expression de ma reconnaissance.

J'associe à ces remerciements, toute l'équipe du laboratoire Etudes et Recherche en Management des Organisations et des Territoires (ERMOT) au sein du quel j'ai bénéficié d'une expérience de recherche privilégiée. Je tiens à souligner les échanges et l'appui que j'ai pu obtenir des chercheurs, enseignants et doctorants de ce laboratoire.

J'exprime encore toute ma gratitude aux dirigeants et aux contrôleurs de gestion qui ont participé à l'enquête empirique et aux diverses discussions sur le contrôle de gestion et la RSE au Maroc et à ma problématique de recherche.

Je tiens aussi à remercier l'ensemble du personnel administratif que ce soit de FSJES que du CED pour leur amabilité, patience et engagement.

Cette thèse n'aurait jamais abouti sans le soutien de mes parents. Mes plus profonds remerciements pour leur patience et leur générosité. Je remercie également toutes les personnes qui me sont le plus proches qui ont vécu avec moi les hauts et les bas durant la réalisation de ce projet. Je les remercie d'avoir supporté mes états d'âme dans les moments les plus difficiles. Mes remerciements affectueux et chaleureux s'adressent à eux.

À vous tous MERCI BEAUCOUP

## **SOMMAIRE**

|                                                                                                                                                                                  |                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| <b>SOMMAIRE .....</b>                                                                                                                                                            | <b>5</b>       |
| <b>ABRÉVIATION .....</b>                                                                                                                                                         | <b>7</b>       |
| <b>INTRODUCTION GENERALE.....</b>                                                                                                                                                | <b>8</b>       |
| <br><b>CHAPITRE 1 : FONDAMENTAUX DU CONTROLE DE GESTION .....</b>                                                                                                                | <br><b>19</b>  |
| Section 1 : Contrôle de gestion : Revue de littérature .....                                                                                                                     | 21             |
| Section 2 : Position du contrôle de gestion par rapport aux autres fonctions de l'entreprise .....                                                                               | 34             |
| Section 3 : Outils du contrôle de gestion.....                                                                                                                                   | 45             |
| <br><b>CHAPITRE 2 : VERS UNE NOUVELLE PRATIQUE MANAGERIALE: L'INTEGRATION<br/>DES PRINCIPES DE LA RSE POUR UNE PERFORMANCE GLOBALE.....</b>                                      | <br><b>68</b>  |
| Section 1 : Du Développement Durable à la Responsabilité Sociétale des Entreprises : Cadre<br>théorique.....                                                                     | 70             |
| Section 2 : Du Développement Durable à la Responsabilité Sociétale des Entreprises : Cadre<br>d'analyse.....                                                                     | 84             |
| Section 3 : Vers une déclinaison managériale de la RSE et réouverture de la notion de la performance<br>globale .....                                                            | 116            |
| <br><b>CHAPITRE 3 : CONTROLE DE GESTION : FACTEUR D'AMELIORATION DE LA<br/>PERFORMANCE GLOBALE.....</b>                                                                          | <br><b>136</b> |
| Section 1 : Cadre d'analyse des systèmes de pilotage de la performance globale .....                                                                                             | 138            |
| Section 2 : Pilotage de la performance globale : Soubassements théoriques .....                                                                                                  | 150            |
| Section 3 : Contrôle de gestion : Un outil d'amélioration de la performance globale .....                                                                                        | 166            |
| <br><b>CHAPITRE 4 : CHAMP METHODOLOGIQUE : CONCEPTION ET INSTRUMENTATION<br/>EMPIRIQUE .....</b>                                                                                 | <br><b>214</b> |
| Section 1 : Posture épistémologique et choix méthodologique.....                                                                                                                 | 215            |
| Section 2 : Finalisation du modèle théorique et opérationnalisation des variables .....                                                                                          | 234            |
| Section 3 : Description de l'échantillon de l'étude .....                                                                                                                        | 261            |
| <br><b>CHAPITRE 5 : CONTROLE DE GESTION ET AMELIORATION DE LA PERFORMANCE<br/>GLOBALE : VALIDATION DU MODELE DE RECHERCHE, PRESENTATION ET<br/>DISCUSSION DES RESULTATS.....</b> | <br><b>280</b> |
| Section 1 : Résultat des tests de validation des échelles de mesure .....                                                                                                        | 281            |
| Section 2 : Discussion des résultats et mise en perspective managériale .....                                                                                                    | 332            |
| <br><b>CONCLUSION GENERALE .....</b>                                                                                                                                             | <br><b>351</b> |

|                                 |            |
|---------------------------------|------------|
| <b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>      | <b>359</b> |
| <b>LISTE DES FIGURES.....</b>   | <b>373</b> |
| <b>LISTE DES TABLEAUX .....</b> | <b>374</b> |
| <b>LISTE DES ANNEXES .....</b>  | <b>376</b> |
| <b>TABLE DES MATIERES .....</b> | <b>377</b> |
| <b>ANNEXES.....</b>             | <b>379</b> |

## ABRÉVIATION

**ABC**: Activity Based Costing.

**ABM** : Activity Based Management.

**ACP** : Analyse en composantes principales.

**AFC** : Analyses factorielles confirmatoires.

**AFE** : Analyse factorielle exploratoire.

**BSC** : Balanced scorecard ou tableau de bord équilibré.

**CG** : Contrôle de gestion.

**CSR** : Corporate Social Responsibility / Corporate Social Responsiveness.

**DD** : Développement Durable.

**EFQM** : Modèle Européen de Management par la Qualité Totale.

**EMAS** : Système communautaire de management environnemental et d'audit.

**GRI** : Global Reporting initiative.

**IMS** : Inspiring More Sustainability.

**ISO** : International Organization for Standardization ou Organisation Internationale de Normalisation.

**KMO** : Indice Kaiser-Meyer-Olkin.

**KPI** : Key Performance Indicator.

**NTIC** : Nouvelles technologies de l'information et de la communication.

**OCDE** : L'Organisation de Coopération et de Développement Economiques.

**OHSAS** : Occupational Health and Safety Assessment Series.

**OIT** : Organisation Internationale du Travail.

**ONG** : Organisation Non Gouvernementale.

**ONU** : Organisation des Nations Unies.

**PG** : Performance Globale.

**PP** : Parties Prenantes.

**PSE** : Performance Sociétale des Entreprises.

**RAPM** : Reliance on Accounting Performance Measures.

**ROA** : Return On Assets.

**ROI** : Return On Investment.

**RSE/CSR** : Responsabilité sociétale des entreprises / Corporate Social Responsibility.

**SA** : Social Accountability.

**TBSC** : Total Balanced Scorecard.

**TBL** : Triple Bottom Line reporting.

**TBP** : Tableau de bord prospectif.

**TQM** : Total Quality Management.

## INTRODUCTION GENERALE

Parler du développement durable et de la responsabilité sociétale de l'entreprise dans une ère où le monde connaît des problématiques financières, économiques, interventionnismes étatiques, ...etc., pourrait sembler au premier abord, en décalage total avec son temps. Paradoxalement, le développement durable<sup>1</sup> n'a jamais eu une aussi grande importance sur la scène médiatique et politique. On lui confère le potentiel d'être le seul, capable de sortir le monde entier de cette crise économique.

Sa Majesté le Roi Mohammed VI a souligné que « *Les questions du développement durable constituent un défi majeur, que le monde doit aujourd'hui relever, mettant en garde contre les risques qui guettent la planète, et particulièrement les pays les plus fragiles* ». Notant que les questions urgentes liées à l'environnement ont des répercussions négatives qui résistent à toutes les frontières politiques ou géographiques. Par ailleurs, en inscrivant le droit à l'environnement dans sa constitution, le Maroc a franchi un nouveau cap qui vient raffermir encore son engagement déterminé en la matière, a dit le Souverain, soulignant que le Maroc concourt activement à la mise en œuvre diligente des objectifs du développement durable des Nations Unies, à l'horizon 2030. L'enjeu étant de susciter une prise de conscience accrue des enjeux sociétaux et de développement, actuels et futurs, et d'identifier les meilleurs moyens d'y faire face, en termes de gouvernance, de sciences, de technologies et de renforcement des compétences.

L'entreprise est un tissu de relations engagées, relations commerciales, relations de travail, relations d'échange, relations d'information, etc .... Ces relations sont diversifiées ; des groupes et des sous-groupes sont impliqués les uns dans les autres. La nature de ces relations tient compte de la philosophie de la communauté humaine qui est engagée, avec ses rôles, responsabilités, autorités, intégrations et régulations.

La vie dans l'entreprise est celle d'une communauté engagée. Elle est le théâtre où se jouent les consensus pour que s'unifie le rôle de l'entreprise avec celui de ses partenaires (parties prenantes) en particulier et avec l'environnement en général.

Dans le sillage de la réflexion entamée sur le développement durable, un faisceau de pressions s'est développé pour que les entreprises prennent en considération les conséquences sociales

---

<sup>1</sup> D'après le rapport Brundtland apparu en 1987 « *Le développement durable est un développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs* »

et environnementales de leur activité.

Dans le cas marocain, la conscientisation progressive des citoyens et des entreprises aux enjeux sociétaux, l'ouverture des frontières pour le commerce mondial et les accords avec les principaux partenaires économiques, notamment l'Union Européenne, les Etats-Unis, les pays arabes et africains, l'entreprise marocaines n'est plus considérée uniquement comme un outil de production et de commercialisation ayant pour but la réalisation des profits financiers mais également comme une entité au service du progrès sociétal ayant pour mission la réalisation du bien-être de tous.

Vu ce marasme ambiant, le rôle de l'entreprise marocaine s'est donc progressivement élargi : sa mission ne se limite plus seulement à l'atteinte d'objectifs financiers à court ou à moyen terme pour satisfaire ses actionnaires mais elle inclut également, aujourd'hui, des préoccupations sociétales qui visent à promouvoir la durabilité de l'entreprise et de son environnement à plus long terme.

Parallèlement à cette évolution du rôle de l'entreprise dans la société, le concept de *performance*<sup>2</sup> de l'entreprise s'est modifié : La vision traditionnelle de la performance qui se limite à une vision financière à court terme de l'entreprise s'est progressivement remplacée par une vision plus large et plus globale de la performance, c'est-à-dire incluant l'atteinte non plus uniquement des objectifs économiques de l'entreprise mais d'autres catégories d'objectifs du développement durable (notamment des objectifs sociaux et environnementaux), c'est ainsi que la notion de la performance globale s'est émergée. Cette notion qui est étroitement liée aux interactions du binôme entreprise/société. En effet, l'entreprise agit dans un environnement social, politique et écologique, en ce sens, elle se doit d'assumer des responsabilités légales et économiques mais aussi des responsabilités sociales et environnementales.

La performance globale des entreprises dans une économie où l'immatériel est au cœur des processus, demande une gestion et un pilotage précis. Et partant de l'adage qu'on ne gère bien que ce que l'on mesure, une série de chercheurs (Lorino, 1991 ; Malo et Mathé, 1998 ; Bollecker, 2001) analysent comment les outils traditionnels du contrôle de gestion peuvent être adaptés pour prendre en compte une vision plus globale de la performance de l'entreprise. Le contrôle de gestion a une mission bien plus étendue et plus complexe à la fois, une mission

---

<sup>2</sup> Une performance est un exploit, un résultat ou une réussite remarquable obtenue dans un domaine particulier, par une personne, une équipe, un groupe, un animal ou une machine.

qui pourrait se définir comme la contribution active au pilotage global de l'organisation dans une perspective d'amélioration de la performance.

Un système de mesure de la performance globale bien organisé peut-être le mécanisme le plus puissant pour améliorer la probabilité de mise en œuvre d'une stratégie réussie<sup>3</sup>. Lorsque des mesures financières et non financières sont incorporées dans le même modèle de performance, les gestionnaires peuvent chercher la performance dans plusieurs domaines simultanément afin de permettre la prise de décision efficace et stratégique pour une entreprise pérenne, agile et efficace<sup>4</sup>.

En effet, personne ne peut nier la contribution cruciale de la fonction contrôle de gestion dans la mesure, le pilotage et l'amélioration de la performance globale de l'entreprise<sup>5</sup>. Cependant, cet apport est encore le sujet de multiples recherches. Plusieurs auteurs se sont mobilisés pour tenter d'éclairer cette « boîte noire ». En dépit de ce qui a été validé, il reste encore beaucoup d'aspects à découvrir. Dans la littérature, on trouve différentes approches théoriques à travers lesquelles plusieurs auteurs ont tenté de valider la pertinence de ce lien.

À travers notre investigation littéraire, plusieurs recherches ont démontré que les outils du contrôle de gestion dépendent de plusieurs facteurs de la contingence<sup>6</sup>. L'approche contingente exclu l'idée de l'existence d'une seule configuration des systèmes de contrôle de gestion pouvant se voir utiles et efficaces pour toutes les organisations et dans toutes les situations<sup>7</sup>.

L'approche contingente réfute le classique du « one best way », elle stipule qu'il n'existe pas une seule façon d'organiser ou de contrôler une organisation mais que cette dernière subit les contraintes internes et externes de son environnement auxquelles elle s'adapte en variant son fonctionnement et sa structure en fonction de certaines variables de contexte<sup>8</sup>.

---

<sup>3</sup> Lynch R.L. Et Cross K.F. (1991). « *Measure Up – The Essential Guide to Measuring Business Performance* », Mandarin, London.

<sup>4</sup> Synthèse des travaux de Malina et Selto, 2001 ; Ittner et al., 2003 ; Nanni, Dixon et Vollman, 1992.

<sup>5</sup> Martory B. (2012), « *Contrôle de gestion sociale* », 6ème édition, Vuibert

<sup>6</sup> Les facteurs de contingence sont des caractéristiques évolutives qui influencent les décisions, les actions et le management des entreprises.

<sup>7</sup> Germain C. (2004), « *La contingence des systèmes de mesure de la performance: les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME* », Finance Contrôle Stratégie, Vol.7, N° 1, mars, pp. 33-52.

<sup>8</sup> Ibid.

En ce qui concerne la recherche en cours, il s'agit de faire le lien entre les différents travaux précités, tout en y apportant une contribution intéressante et judicieuse dans le contexte marocain.

## 1. Intérêt de la recherche

Johnson et Kaplan (1987) ont publié leur livre pionnier intitulé « *Relevance Lost* »<sup>9</sup> (pertinence perdue), qui posa la première brique de la comptabilité d'activités et critiqua l'exclusivité des indicateurs financiers dans les systèmes de mesure de la performance globale : « *Les mesures à court terme devront être remplacées par de multiples indicateurs non financiers qui constituent de meilleures cibles et ont une meilleure valeur prédictive quant aux objectifs de rentabilité à long terme de l'entreprise* ». En effet, les indicateurs financiers disent peu de choses sur la façon dont la performance se décline dans l'entreprise jusqu'à ses échelons les plus bas. S'ils sont en général facilement compréhensibles pour les membres de la direction générale, habitués à utiliser de tels concepts, c'est moins le cas pour les responsables opérationnels de l'entreprise, pour qui l'établissement des indicateurs non financiers est nécessaire pour suivre la performance globale de l'entreprise<sup>10</sup>.

Plusieurs travaux de recherche ont proposé aux entreprises de développer de nouveaux systèmes de mesure de la performance globale qui contiennent des informations financières et non financières, cependant les études sur l'utilité des indicateurs de la performance globale ainsi que l'efficacité de ces systèmes de mesure semblent peu étudiés, notamment dans le contexte marocain.

### 1.1. Intérêts théoriques :

- Le premier intérêt théorique tient au domaine de la recherche étudiée. En effet, notre travail qui traite l'apport des outils du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines, s'inscrit dans un domaine de recherche récent et traite un sujet d'actualité. Il se propose ainsi d'enrichir les travaux théoriques et empiriques antérieurs appartenant aux champs d'études du contrôle de gestion. Notre modèle de recherche est un modèle intégrateur qui prend en compte plusieurs types de facteurs, notamment les facteurs de la contingence organisationnelle (la structure organisationnelle, la

<sup>9</sup> Johnson H.T. et Kaplan R.S. (1987), « *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting* », Harvard Business School Press, Boston.

<sup>10</sup> Neely A. (1999), « *The performance measurement revolution: why now and what next?* » International Journal of Operations and Production Management, 19, p : 205.

taille, le secteur d'activité, l'informatisation, l'incertitude de l'environnement et la stratégie de l'entreprise) et les facteurs de la contingence comportementale (type de formation du dirigeant, etc.). Très peu de recherches sont effectuées au Maroc sur l'utilité du contrôle de gestion dans la mesure, le pilotage et l'amélioration de la performance globale. Quant à notre problématique, elle va explorer cette piste de recherche pour analyser l'impact de ces facteurs sur les outils du contrôle de gestion au Maroc et sur l'utilité de ces derniers dans l'amélioration de la performance globale. Il s'agit d'une contribution de notre part afin de combler le manque de recherche dans ce domaine.

De manière plus précise, notre étude fait le lien avec les travaux antérieurs, tout en contribuant à l'interprétation des outils les plus récentes du contrôle de gestion pour améliorer la performance globale. Ainsi, l'objectif de notre thèse est d'identifier les impacts que peuvent avoir les outils du contrôle de gestion sur la performance globale des entreprises marocaines.

- Le deuxième intérêt théorique de ce travail concerne notre question de recherche. En effet, très peu de travaux ont été menés sur les outils du contrôle de gestion comme un système d'aide au pilotage globale de l'organisation, dans un objectif d'amélioration de la performance globale.

En reliant et en appuyant notre réflexion sur les travaux des auteurs traditionnels, mais aussi sur ceux des auteurs récents qui utilisent ces modèles, nous tenterons d'expliquer le lien entre les outils du contrôle de gestion et la performance globale des entreprises marocaines.

## **1.2. Intérêts pratiques :**

Sur le plan pratique, la recherche doit répondre à certaines préoccupations des praticiens.

- Le premier axe permet d'expliquer aux dirigeants, aux managers, et contrôleurs de gestion que la prise en compte de l'évolution de l'environnement interne et externe de l'entreprise, pourrait contribuer à l'amélioration de la performance globale. Ainsi, le présent travail permet de présenter un modèle de recherche intégrateur, qui prend en compte les facteurs de la contingence (organisationnelle et comportementale).
- Le deuxième axe met en lumière l'influence de ces facteurs, mentionnés dans les travaux théoriques et empiriques antérieurs, et leurs effets sur les outils du contrôle de gestion

et ensuite sur l'utilité de ces outils dans l'amélioration de la performance globale. Ainsi, les managers et les dirigeants des entreprises marocaines pourront concentrer leur effort sur les critères de la performance globale résidants dans le contenu des outils du contrôle de gestion. Notre recherche se propose d'examiner l'impact des outils du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines.

Sur le plan managérial, notre étude propose aux dirigeants et aux contrôleurs de gestion, un modèle de recherche explicatif qui permettra aux différents acteurs de l'entreprise de contrôler la performance globale en fonction des facteurs de la contingence (variable de contrôle) qui influencent l'utilité des outils du contrôle de gestion (variable indépendante) dans l'amélioration de la performance globale (variable dépendante).

L'association ou la causalité observée entre les facteurs de la contingence et les outils du contrôle de gestion résulte du fait que les facteurs de la contingence influencent les outils du contrôle de gestion qui à son tour influence la performance globale des entreprises marocaines.

## **2. Problématique et questions recherche**

La responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE) consiste à appliquer aux entreprises les principes du développement durable. Elle les invite à prendre en considération, au-delà des aspects économiques et financiers, les dimensions sociales et environnementales de leurs activités. La RSE traduit, donc, l'obligation de l'entreprise envers toutes ses parties prenantes et la conduit à redéfinir le contenu et les contours de sa performance. Cette dernière n'est pas seulement économique et financière mais elle est aussi sociale et environnementale. C'est ainsi que Reynaud avance la notion de la performance globale.

Une fois la stratégie RSE définie, elle est déclinée à l'intérieur de l'entreprise par l'intermédiaire de divers systèmes de contrôle. La mise en place de ces systèmes permet aux dirigeants de contrôler leurs stratégies RSE et s'assurer de la cohérence de celles-ci avec les pratiques quotidiennes. Cependant, avant de contrôler et piloter, il faut d'abord mesurer et évaluer. Les dispositifs actuels d'évaluation de la performance globale sont relatifs aux attentes des parties prenantes et mesurés par des agences extérieures à l'entreprise. Ces dispositifs d'évaluation font l'objet de nombreuses publications, alors que les systèmes de mesure de la performance globale mis en œuvre en interne par l'entreprise sont peu étudiés par la littérature, surtout dans le contexte marocain.

Ainsi, en réponse aux préoccupations précitées, nous assistons à un changement considérable dans les missions classiques du contrôle de gestion.

On assiste ainsi à une adaptation des outils du contrôle de gestion classique pour en faire des instruments de mesure, de pilotage et d'amélioration de la performance globale de l'entreprise. On est amené ainsi, à travers cet humble travail, de clarifier cette évolution du rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance globale. Il s'agit ainsi de comprendre:

**« Dans quelle mesure les outils du contrôle de gestion peuvent-ils constituer un véritable facteur d'amélioration de la performance globale de l'entreprises marocaine ? »**

Le présent travail, est ainsi l'occasion pour nous de discuter et de réfléchir autour de la problématique de recherche, et d'essayer de répondre, à nos questions concernant l'impact des facteurs de la contingence (organisationnelle et comportementale) sur les outils du contrôle de gestion, puis l'impact de ces derniers -Outils du contrôle de gestion- sur l'amélioration de la performance globale. De ce fait, lorsque les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers sont conçus adéquatement et mis à jours régulièrement, ils permettent de présenter une image fidèle et une prédiction de la performance globale de l'entreprise.

Par conséquent et à travers ce travail de recherche, nous entendons donc répondre aux questions suivantes :

1. Quels sont les pratiques et les outils du contrôle de gestion repérés dans l'entreprise marocaine ?
2. Quels sont les facteurs explicatifs de ces pratiques du contrôle de gestion repérées dans l'entreprise marocaine ?
3. Comment les entreprises marocaines approchent-elles la performance globale et comment conjuguent-elles performance et responsabilité ?
4. Le contrôle de gestion via ses outils permet-il une satisfaction continue des Parties Prenantes ?

### **3. Choix méthodologique**

Le choix de la méthodologie de recherche est conditionné, en grande partie, par l'objet de la recherche, les objectifs fixés par chercheur et le et/ou les paradigme(s) épistémologique(s) choisis. Pour cela, notre recherche sera opérationnalisée en deux étapes :

- La première étape sera dédiée à la revue de la littérature pour arriver à la présentation théorique des concepts mobilisés pour éclaircir la relation éventuellement existante entre les outils du contrôle de gestion et l'amélioration de la performance globale.

- La deuxième étape sera consacrée à la vérification des hypothèses et du modèle conceptuel. A cet effet, nous avons opté pour une démarche quantitative.

Notre démarche de recherche repose de manière générale sur une orientation hypothético-déductive et s'inscrit dans un cadre épistémologique positiviste.

#### **4. Présentation du modèle conceptuel et des hypothèses de la recherche**

Suivant un raisonnement hypothético-déductif, un modèle explicatif des outils du contrôle de gestion est proposé. Notre modèle intègre une variable à expliquer « Amélioration de la performance globale », ainsi qu'une variable explicative, à savoir « Les outils du contrôle de gestion » en introduisant une autre variable de contrôle à savoir « Les facteurs de la contingence ».

Mesurer l'apport des outils du contrôle de gestion à la performance globale des entreprises marocaines permet de mieux contrôler et mieux gérer et donc d'optimiser la contribution de ces outils à la performance globale de l'entreprise. En effet, chaque entreprise a intérêt à mettre en place un système de mesure, de pilotage et d'amélioration de la performance globale, adapté à ses spécificités et permettant ainsi d'arriver à une situation d'équilibre à la fois entre la performance de nature économique, sociale et environnementale. En dépit des développements théoriques, l'approche normative est loin d'être la bonne réponse à cette exigence d'adaptation du contrôle de gestion aux nouveaux besoins des entreprises en termes de pilotage. En effet, il est plutôt souhaitable de construire un système de contrôle de gestion « sur mesure » adapté à chaque entreprise, qui devra être le résultat d'une démarche d'apprentissage progressive et collective.

Le but étant d'identifier les facteurs qui influencent les outils du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines et qui peuvent par conséquent assurer l'amélioration de la performance globale de ces entités.

Cette influence contingente suppose que, pour une entreprise donnée, atteindre une meilleure performance passe par la recherche d'une utilisation optimale des outils du contrôle de gestion.

L'application de la théorie de la contingence sur le champ du contrôle de gestion a permis de dévoiler que les caractéristiques des outils du contrôle de gestion peuvent varier d'une entreprise à l'autre sous l'effet de facteurs tels que la taille, la stratégie, l'environnement, la structure, ... La théorie de la contingence a mis en valeur l'aspect « adaptable » du contrôle de gestion aux facteurs contextuels des organisations. C'était le passage d'une approche classique censée être universelle applicable à toutes les organisations à une approche plutôt flexible qui s'adapte aux exigences du contexte.

En effet, deux catégories de facteurs sont successivement prises en compte dans notre recherche. Il s'agit d'une part des facteurs liés à la contingence organisationnelle qui ressortent de l'« objet » que constitue l'organisation et son environnement, d'autre part des facteurs qui, relevant la contingence comportementale, se rapportent au « sujet » qu'est le dirigeant des entreprises.

Ainsi, le modèle théorique à développer va regrouper ces différentes variables :

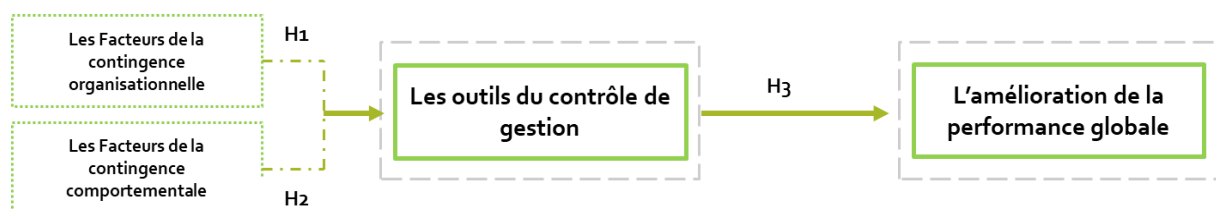


Figure 1 : Le cadre conceptuel du modèle de recherche<sup>11</sup>.

- **Les outils contrôle de gestion** : Il s'agit ici de la variable indépendante du modèle. Elle traduit l'importance des outils de contrôle de gestion dans l'aide à la décision et dans l'amélioration de la performance globale.

- **L'amélioration de la performance globale** : C'est la variable dépendante du modèle.

- **Les facteurs de la contingence** : Ce sont la variable de la contingence dans le modèle. Y sont inclus des variables organisationnelles et comportementales proposées dans la littérature théorique qui peuvent influencer les outils du contrôle de gestion

<sup>11</sup> Elaboré par nos soins.

Cela nous mène à formuler les hypothèses suivantes :

**H1: Les facteurs de la contingence organisationnelle exercent un effet significatif sur les outils du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines.**

**H2: Les facteurs de la contingence comportementale exercent un effet significatif sur les outils du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines.**

**H3: Le contrôle de gestion, via ses outils, constitue un facteur d'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines.**

## **5. Architecture générale de la thèse**

Pour tenter de répondre à la problématique et aux questions précédemment présentées et de tester les hypothèses et le modèle conceptuel, la présente thèse sera organisée en cinq chapitres:

- Le premier chapitre : sera consacré à une revue de littérature concernant les fondements du contrôle de gestion.
- Le deuxième chapitre : sera consacré à la notion du développement durable, la RSE et la performance globale.
- Le troisième chapitre : sera consacré à l'étude du contrôle de gestion en tant qu'outil de mesure et d'amélioration de la performance globale.
- Le quatrième chapitre : sera réservé au design méthodologique permettant de répondre aux objectifs de notre recherche. Il est donc destiné à la mise en lumière de la méthodologie retenue pour tester notre modèle de recherche. Puis, nous présenterons notre terrain d'investigation et l'échantillon sur lequel portera l'enquête.
- Et le cinquième chapitre : sera consacré au test empirique des hypothèses issues de la revue de littérature après une description statistique des résultats obtenus. Il est donc destiné à la validation de l'instrument de mesure retenu lors du quatrième chapitre et à la présentation des résultats.

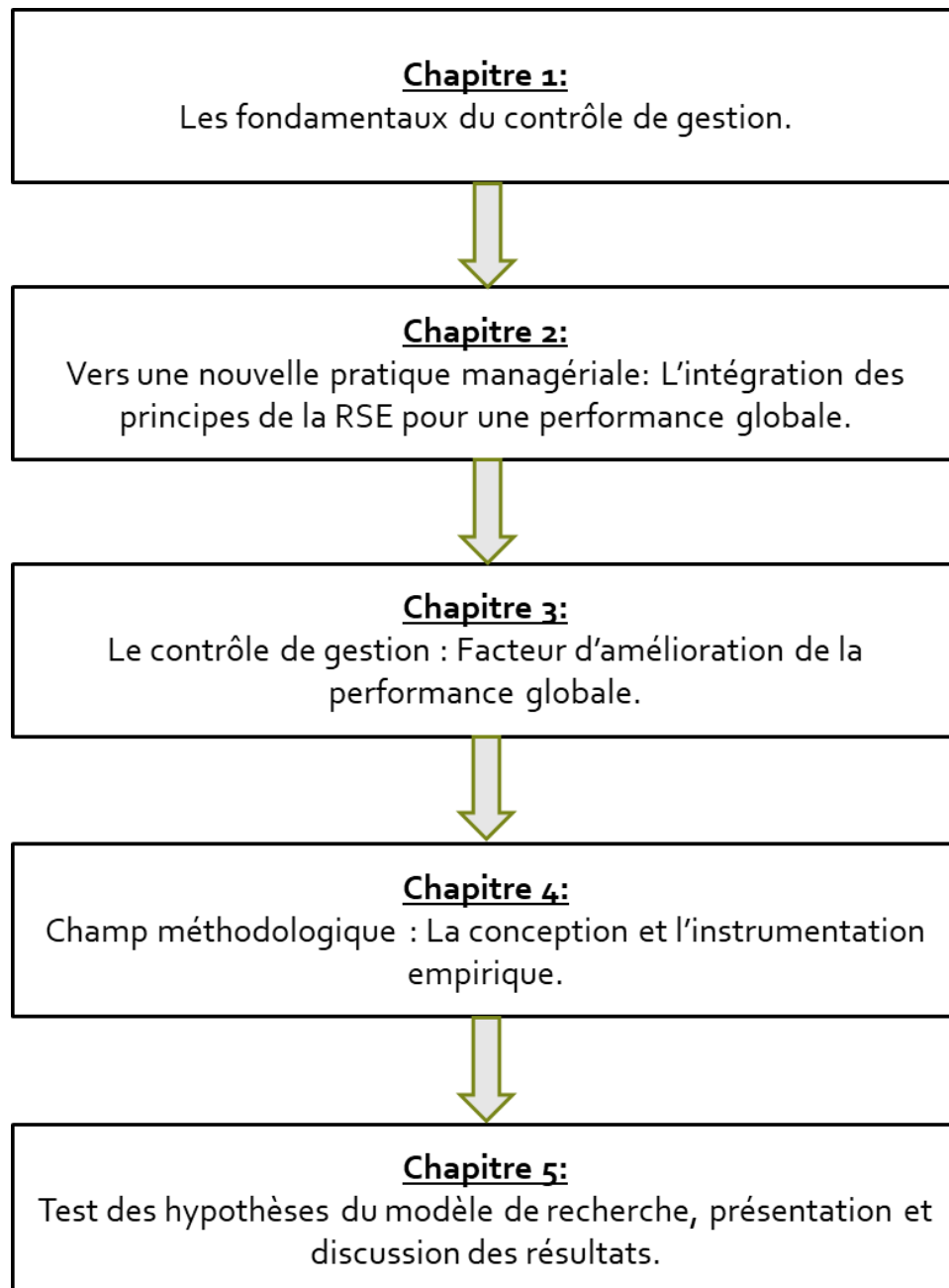


Figure 2 : L'organisation générale de la thèse<sup>12</sup>.

<sup>12</sup> Elaboré par nos soins.

## Chapitre 1 : Fondamentaux du contrôle de gestion

Le concept du contrôle de gestion, traduction littérale de l'expression anglo-saxonne «Management control », est originaire des États-Unis, où il a fait son apparition pendant la période de la crise de 1929, période qui a permis de prendre conscience de la nécessité de rationaliser l'outil de production et de faire appel à tous les moyens et toutes les méthodes visant la rationalité et la productivité dans l'entreprise. C'est d'ailleurs pendant cette période que la comptabilité industrielle a fait son apparition, que les courants de pensée du productivisme tels que le taylorisme et le fordisme ont fleuri.

Le concept du contrôle de gestion est né dans les grandes entreprises américaines fabricant du matériel militaire, où les outils « primaires » du contrôle de gestion étaient déjà présents depuis la période de la guerre dont il fallait satisfaire les besoins rapidement et aux moindres coûts.

Fonction d'origine comptable au début, le contrôle de gestion allait donc très vite être élargi et enrichi pour déborder largement les travaux d'essence comptable et embrasser pratiquement toutes les activités de la gestion. Le concept lui-même devait très vite s'ériger en discipline revêtant un caractère spécifique, celui de la recherche de la performance tous azimuts dans tous les domaines de la gestion.

Dès 1939, un corps de la profession devait être constitué et couronné par la création de sa première institution aux Etats-Unis, le fameux « *Controllers Institute of America* ». Pendant la période qui a suivi, pratiquement toutes les organisations quel que soit leur secteur d'activité, même celles qui sont de dimension modeste, ont été séduites par ce concept qui allait devenir en Amérique presque un phénomène de mode dans la gestion.

Aujourd'hui, toutes les organisations ont sous une forme ou une autre leur contrôle de gestion. Les mutations qu'a connu le contrôle de gestion, ont modifié le positionnement de cette pratique dans les entreprises et dans le monde académique.

Un grand nombre d'évolutions et de progrès ont permis au contrôle de gestion de s'enrichir et de devenir une fonction stratégique. Le contrôleur de gestion s'occupe ainsi davantage de systèmes d'information, de création de valeur et contribue à maîtriser la turbulence de l'environnement de l'entreprise. Il déborde ainsi de plus en plus de ses missions traditionnelles.

Dans le présent chapitre, nous allons essayer d'aborder une revue de littérature du contrôle de gestion (section 1), ensuite nous déterminerons la position de cette discipline par rapport aux autres fonctions de l'entreprise (section 2) avant de présenter les trois principaux outils de cette fonction (section 3).

## Section 1 : Contrôle de gestion : Revue de littérature

L'évolution historique du contrôle de gestion est traduite par l'évolution du sens de l'expression " contrôle de gestion" suite aux évolutions des structures organisationnelles de production et de la complexité de l'environnement économique et technologique de l'entreprise. Cependant, un grand nombre d'évolutions et de progrès a permis au contrôle de gestion de s'enrichir et de devenir une fonction stratégique. Ce n'est plus un moyen de contrôle dans le sens vérification, mais il devient un véritable processus de régulation et de pilotage de l'entreprise stipulait Nassimi A. (2011).

Le contrôle de gestion a beaucoup évolué dans la définition d'Anthony (1965), où le contrôle de gestion apparaissait comme le garant du non gaspillage des ressources confiées à un manager. Cette définition indiquait que : « *le contrôle de gestion est 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* ». Cette conception est remise en cause : face aux contraintes et aux menaces de l'environnement des entreprises, face à la mondialisation des marchés et à la nouvelle économie, les systèmes de contrôle de gestion ne doivent plus seulement assurer la régulation interne de l'entreprise, mais doivent aussi s'intéresser à l'adaptation de l'entreprise aux fluctuations de son environnement.

Avant d'aborder le vif de sujet, il nous a paru primordiale de passer en revue de littérature l'évolution historique, les définitions ainsi que les différents objectifs assignés à la fonction du contrôle de gestion.

### 1. Approche conceptuelle du contrôle de gestion

Selon R N. Anthony « *le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente* », cela signifie que le contrôle de gestion est une fonction d'accompagnement du déploiement de la stratégie ; il permet de concrétiser les objectifs stratégiques au niveau de la gestion quotidienne et de formaliser les aptitudes ou le savoir-faire du quotidien au niveau stratégique.

### 1.1. Notion du contrôle

Selon Alazard<sup>13</sup> : « *Contrôler une situation signifie d'être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu* ». Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence. Pour une entreprise, le contrôle est compris et analysé comme le respect d'une norme, c'est un contrôle de régularité. Il participe alors au processus de la gestion, comme suit :



Figure 3: Processus de la gestion<sup>14</sup>.

Au sens anglo-saxon du terme, le contrôle doit être entendu comme étant l'action de maîtriser, de piloter, c'est-à-dire comme le fait de dominer ou à tout le moins, d'avoir une certaine emprise sur un système<sup>15</sup>. Le mot contrôle a donc deux sens :

- Vérifier : pourquoi les coûts ont-ils augmenté ? Pourquoi le budget prévu pour la publicité d'un nouveau produit n'a-t-il pas été encore dépensé ?
- Maîtriser : des actions correctives permettant de revenir vers la situation désirée (lorsque la surveillance montre des écarts entre situation réelle et situation désirée).

### 1.2. Définition et évolution du concept « Contrôle de Gestion »

En 1965, Anthony, père de la discipline, propose d'organiser le *contrôle de gestion* traduction française du « *management control* » autour de trois niveaux<sup>16</sup> :

- Celui de la planification stratégique, « processus qui consiste à décider des objectifs de l'organisation, des changements de ces objectifs, des ressources à utiliser pour les atteindre et des politiques qui doivent gouverner l'acquisition, l'usage et le déclassement de ces

<sup>13</sup> Alazard C. & Separi S. (2001), « *Contrôle de gestion : manuel & applications* », DEFC épreuve, n°7, 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, p :15.

<sup>14</sup> Ibid.

<sup>15</sup> Laucate P. (2012), « *Les principes et outils essentiels du contrôle de gestion* », 12 ACOR RG F°CG, Guide V3, 12-13-14 Septembre, p :8.

<sup>16</sup> Bouquin H. & Presquex Y. (1999), « *vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline* », Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 5, p :97.

ressource »<sup>17</sup>.

- Celui du contrôle de gestion, « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans la réalisation des objectifs de l'organisation »<sup>18</sup>.
- Celui du contrôle opérationnel, « processus qui consiste à obtenir la garantie que les tâches spécifiques sont effectuées de manière efficace et efficiente »<sup>19</sup>.

Malo & Mathe (2002) considèrent que, si les orientations stratégiques sont bien fixées en dehors du contrôle, celui-ci peut se concevoir comme<sup>20</sup>: « le *processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* ». Cette définition du contrôle de gestion souligne la place essentielle qu'il occupe dans l'organisation, il joue le rôle de conseiller auprès de toutes les autres fonctions. Antony a couplé le contrôle de gestion par la stratégie dont l'objet final de ce lien (stratégie/contrôle) est la maîtrise des performances économiques de l'organisation. Cette conception du contrôle induit deux types de mécanismes :

- Un mécanisme de coordination, de la décision qui cherche à rendre le système plus performant, par une meilleure coordination des processus d'allocation des ressources.
- Un mécanisme d'animation qui a pour objectif d'agir sur les comportements des acteurs dans le sens attendu par l'organisation, il concerne les aspects humains (motivations, rétributions, incitations, apprentissages, cultures...).

D'autre part, le contrôle de gestion évolue vers une vision plus sociologique puisqu'il s'agit de contrôle des comportements. En d'autre terme, on passe *d'une vision par les chiffres, à une vision par les comportements*.<sup>21</sup>

Une autre référence apparue plus tôt, est celle de H.A Simon (1945) précurseur dans la construction d'une nouvelle psychologie de l'agent sur la base de son apport à l'information (Bouquin, 1999), complété par un modèle canonique de l'entreprise vue comme un système

---

<sup>17</sup> Anthony R.N. (1965), « *Planning and control systems, A Framework for analysis* », 1<sup>er</sup> édition, Boston, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, p16.

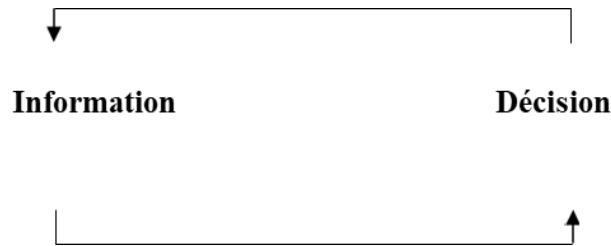
<sup>18</sup> Ibid, p 17.

<sup>19</sup> Ibid, p 18.

<sup>20</sup> Anthony R.N. (1988), « *The Management Control Function* », Boston, Harvard University Press, p10.

<sup>21</sup> Malo J.L & Mathe J.C. (2002), Op.cit, p23.

d'information, sur la base de la boucle suivante :



**Figure 4: Boucle de H.A Simon (1945)<sup>22</sup>.**

Selon Bouquin, ce modèle de Simon est important à double titre :<sup>23</sup>

- Il offre d'une part, une base théorique qui dispense le contrôle de gestion, de devoir se positionner vis-à-vis de l'information.
- Il offre, d'autre part, une base théorique en termes de modèle de comportement du manager qui fait défaut au modèle de R.N Anthony.

Robert Simons (1995) définit le contrôle de gestion comme<sup>24</sup> « *l'ensemble des processus et procédures formels, construits sur la base de l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ». Pour lui, le contrôle de gestion peut se contenter de cueillir l'information qui passe. Il lui faut la maîtriser complètement et s'assurer de sa qualité (fiabilité et ponctualité). Il aura besoin d'information spécifique, sans autre usage que celle qu'il fera, et peut avoir à la construire lui-même. L'auteur explique le rôle du contrôle formel qui garantit que la stratégie définie par la direction est correctement appliquée par les acteurs de l'organisation.

R. Simon explique également à partir d'une étude de cas, que « *toute les organisations, grandes et complexes, ont des systèmes similaires de contrôle de gestion.... Mais il y a des différences dans la manière d'utiliser les systèmes de contrôle de gestion* »<sup>25</sup>.

Cette constatation l'amène à identifier deux catégories de systèmes de contrôle : la première est celle des systèmes surveillés de près par les managers. La seconde regroupe les systèmes

<sup>22</sup> Bouquin H. & Presquex Y. (1999), Op.cit, p 98.

<sup>23</sup> Ibid.

<sup>24</sup> Simons R., « *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal* », (1995) Strategic Management Journal, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts, Volume 15, p5.

<sup>25</sup> Errami Y. (2007), « *Les systèmes de contrôle traditionnels et modernes : articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises* », France, p :7.

de contrôle dont la surveillance est déléguée. Cette différenciation correspond à la distinction entre 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).

R. Simons présente donc le système de contrôle de type interactif, reposant sur la notion de rationalité limitée de H.A. Simon (1957)<sup>26</sup>. Dans son livre « *Levers of control : How Managers Use Innovation Control to Drive Renewal* », R. Simons a introduit le fondement des leviers de contrôle, donnant aux dirigeants des grandes entreprises un fondement pour gérer la tension entre la création (de valeur) et le contrôle (mesure et gestion de la valeur). Simon distingue ainsi quatre leviers de contrôle <sup>27</sup> :

- Système de croyance : portant sur un ensemble explicite de valeurs organisationnelles que les dirigeants communiquent formellement et renforcent de manière systématique, en vue de développer une culture et des buts organisationnels, susceptibles de créer du sens et de fournir une orientation commune.
- Système de frontières (système de limites) : qui porte sur la délimitation des frontières d'activités stratégiques et focalisent l'attention des responsables sur les risques à éviter.
- Système de contrôle diagnostic : qui porte sur la maîtrise des variables critiques et représente la forme la plus classique du contrôle de gestion, fondée sur le contrôle a posteriori des résultats, leur comparaison à des objectifs ou des standards, l'adoption de mesures correctrices.
- Système de contrôle interactif : centré sur les incertitudes stratégiques et orienté vers la recherche d'opportunités et l'émergence de nouvelles stratégies.

---

<sup>26</sup> Zawadzki C. (2009), « Enjeux et difficultés de l'introduction du Contrôle de Gestion : une étude de cas en PM », Thèse pour l'obtention du titre de docteur ès Sciences de Gestion, Université Paul Verlaine- Metz, P : 102.

<sup>27</sup> Lehmann-ortegal L. & Naro G. (2008), « Contrôle de gestion, capacités dynamiques et stratégies émergentes dans les organisations entrepreneuriales : la conception d'un balanced-scorecard comme levier de contrôle interactif », publié dans la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France, p7.

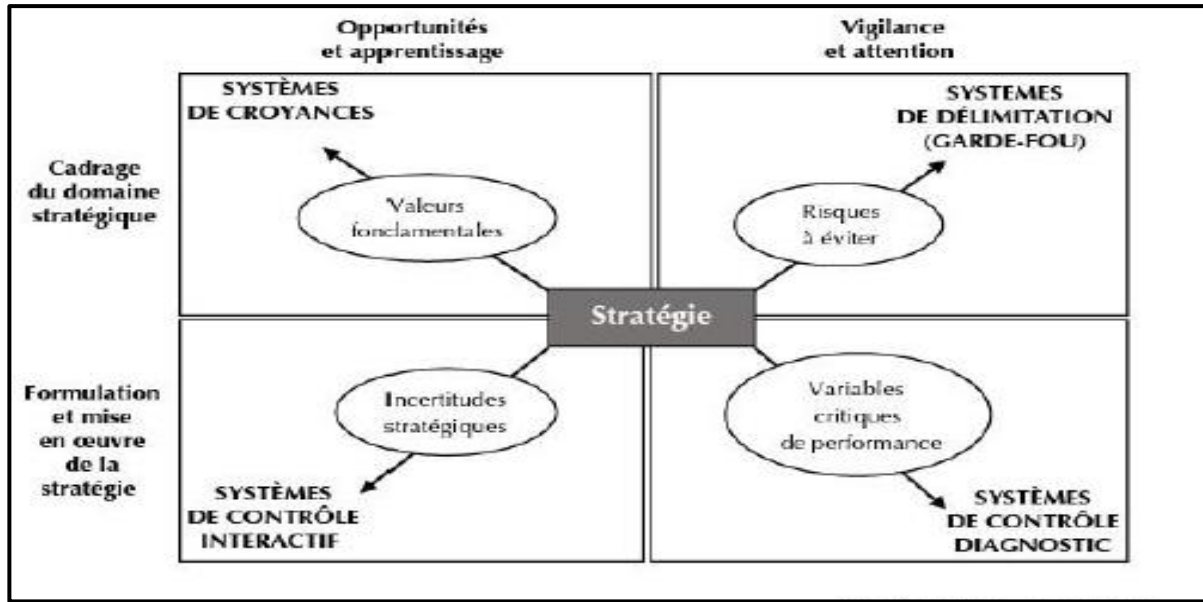


Figure 5 : Les leviers de SIMONS (1995)<sup>28</sup>.

Bouquin définit le contrôle de gestion comme « un élément du contrôle organisationnel. Son rôle fondamental est de permettre aux dirigeants de la hiérarchie d'être assurés de la cohérence entre les actions quotidiennes et les stratégies définies dans le long terme ».<sup>29</sup>

La discipline de contrôle de gestion a déjà beaucoup évolué au fil du temps, évolution qui peut s'expliquer à travers plusieurs facteurs. L'histoire du contrôle de gestion commence au début du siècle par le message de Henry Fayol « prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler » dans sa théorie « Administration industrielle et générale » en 1916. Il appréhende le contrôle d'un point de vue très statique, comme un moyen de surveillance et de punition. Cette vision est également rétrospective puisqu'à ce jour, le contrôle ne fait que mettre en avant des événements qui se sont déjà produits.

La concurrence, l'incertitude et les turbulences de l'environnement économique résultent un nouvel aspect du contrôle de gestion : celui de pilotage de performance. Contrôler signifie, alors selon Anthony (1965) : vérifier, inspecter, surveiller mais aussi maîtriser, orienter les actions individuelles afin d'atteindre les objectifs que se sont fixés les organisations. Le contrôle de gestion devient, alors, rétrospectif mais également proactif.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion s'entend plutôt par « le pilotage de la performance ». Il

<sup>28</sup> Simons R. (1995), Op.cit, p :157.

<sup>29</sup> Bouquin H. (1997), « le contrôle de gestion », PUF, p :29.

est défini comme<sup>30</sup> : « une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de sa structure » ; ces changements sémantiques ne sont pas neutres car ils témoignent de l'évolution de la fonction vers plus d'assistance à l'opérationnel, au stratégique et vers moins de coercition.

### 1.3. Contrôle de gestion : Un processus et une composante du contrôle organisationnel

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie<sup>31</sup>. C'est : « un processus, une boucle qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressif »<sup>32</sup>, il comprend des sous processus qui forment un cycle de quatre phases :

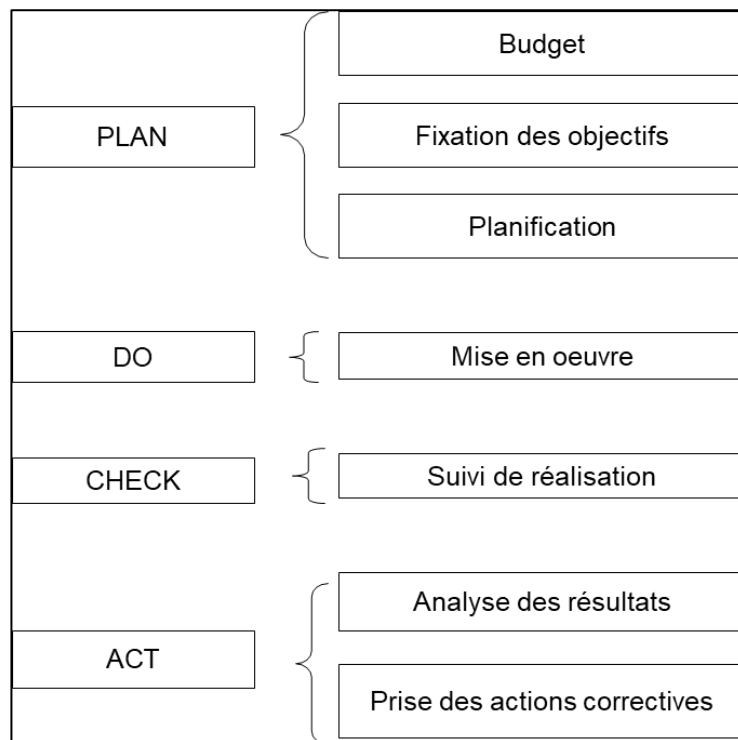


Figure 6 : Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage<sup>33</sup>.

Pour Bouquin (1994), Il conviendra d'appeler contrôle de gestion, les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes. Pour

<sup>30</sup> Giraud F. & Saulpic O. & Nauleau G. & Delmond M.H. & Bescos P.L (2004), « *Contrôle de gestion et pilotage de la performance* », 2ème édition, Gualino Editeur, Paris, p53.

<sup>31</sup> Gautier F. & Pezet A. (2006), « *Contrôle de gestion : gestion appliquée* », Dareois & Pearson Education, Paris, p :32.

<sup>32</sup> Ibid.

<sup>33</sup> Löning H. & Pesqueux Y. (1998), « *Le contrôle de gestion* », Dunod, Paris, p 3.

lui, le contrôle de gestion est un régulateur des comportements car les managers qui sont chargés de la définition de la stratégie, ont besoin des dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie<sup>34</sup>.

Houeto & Deccache (2008) définissent le contrôle de gestion comme : l'ensemble des procédures permettant à une organisation d'explicitier les compromis nécessaires sur les objectifs à atteindre, d'orienter les décisions et les comportements en fonction de ces objectifs, et de s'assurer que les ressources disponibles sont utilisées de manière efficace et efficiente par rapport aux objectifs, cette définition explique que le contrôle de gestion est une fonction transversale parce qu'elle participe à :

- La fixation et l'élaboration des objectifs.
- La réalisation de ces objectifs.
- La confrontation des prévisions et des réalisations.

Selon Grenier : « *Le contrôle de gestion cherche à mettre les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale, entre objectifs, moyens et réalisations* »<sup>35</sup>.

D'après Langevin et Naro (2003), dans leur revue de la littérature anglo-saxonne consacrée à la thématique « *contrôle et comportement* », le contrôle de gestion est souvent un processus de facilitation de la décision et une réponse à la question : quelle information fournir aux managers pour qu'ils prennent les meilleures décisions, qui conduisent à la mise en place de la stratégie et à l'atteinte des objectifs organisationnels.

Une nouvelle approche du contrôle de gestion voit le jour au milieu de la décennie 1980. C'est l'approche cybernétique (avec l'association des Sciences Informatiques et de Télécommunications) que Boisvert (1989) qualifie de « *contrôle de gestion renouvelé* ». Elle tente de pallier aux limites de l'approche traditionnelle ; ce faisant, elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval<sup>36</sup>.

## 2. Pôles et objectifs du contrôle de gestion

---

<sup>34</sup> Bouquin H. (2008), « *le contrôle de gestion : contrôle d'entreprise et gouvernance* », 8<sup>ème</sup> Edition mise à jour, presses universitaires de France, Paris, p :54.

<sup>35</sup> Ibid.

<sup>36</sup> Boisvert H. (1989), « *Le renouvellement de la comptabilité de Gestion* », Gestion, p :155.

Le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, qui a des buts dans laquelle un processus de fixation des objectifs a été mis en place. Au-delà des objectifs, deux autres notions sont importantes : les ressources et les résultats. Un responsable se définit par un champ d'action dans lequel son activité consiste à mettre en œuvre trois éléments :

- Les objectifs à atteindre.
- Les ressources mises à disposition.
- Les résultats obtenus.

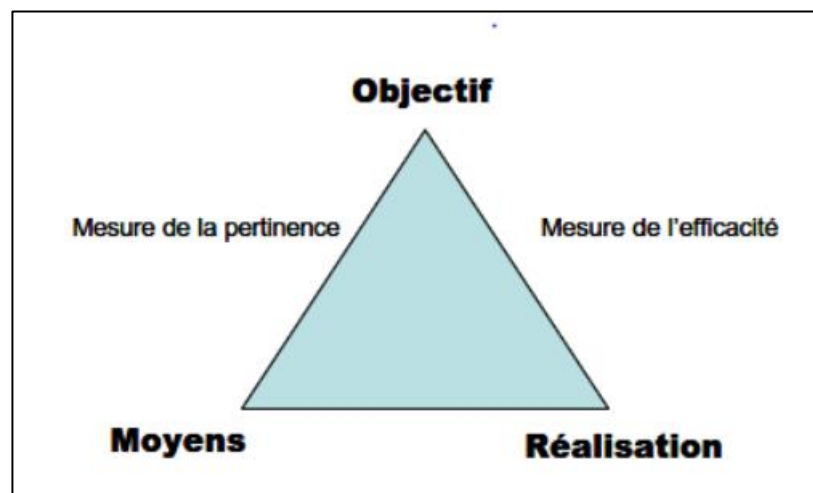


Figure 7: Triangle de contrôle de gestion<sup>37</sup>.

Dès 1965, Robert N. Anthony définit le contrôle de gestion comme « *le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation* ». Il affinera, ensuite, cette définition en faisant de manière explicite le lien entre contrôle de gestion et stratégie dans la mesure où il indique que le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies. Cette conception du contrôle induit deux types de mécanismes :

- Un mécanisme de coordination de la décision qui cherche à rendre le système plus performant avec une meilleure coordination des processus d'allocation des ressources.
- Un mécanisme d'animation qui pour objectif d'agir sur les comportements des acteurs dans le sens attendu par l'organisation. Il concerne les aspects humains (motivation,

<sup>37</sup> Löning H. & Pesqueux Y. (1998), Op.cit p :6.

rétributions, incitations, apprentissage, culture ...).

### 1.1. Contrôle de gestion : Une interface entre la planification stratégique et opérationnelle

La décomposition du contrôle organisationnel en trois sous-systèmes de contrôle permet de préciser le rôle du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion s'insère entre les choix stratégiques et les actions de routine ; il en constitue en quelque sorte l'interface.

| Contrôle stratégique                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Contrôle de gestion                  | Contrôle opérationnel                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>La planification stratégique consiste à définir les buts de l'organisation et les ressources qui lui sont nécessaires.</p> <p>Les politiques sont ensuite mises en œuvre et concernent l'acquisition, l'usage, la cession de ces ressources. Ces politiques sont traduites dans des plans et des budgets qui font l'objet d'une analyse de cohérence et d'un suivi dans le temps.</p> | <b>INTERFACE CONTROLE DE GESTION</b> | <p>Les tâches répétitives sont organisées et gérées par le contrôle opérationnel, ou contrôle des tâches qui permet d'avoir l'assurance que de telles tâches sont effectuées de manière efficace et efficiente. Ce contrôle définit des procédures de routine et, le plus souvent, des automatismes permettant d'optimiser des tâches répétitives.</p> |

**Tableau 1 : La décomposition du contrôle organisationnel.**

On distingue, traditionnellement, trois phases au sein du processus de contrôle.

- La première phase intervient avant l'action. Elle consiste à définir les finalités et à les traduire en objectifs quantifiés sur un horizon déterminé (le plus souvent l'année). Cette fixation d'objectifs est associée à la détermination des moyens jugés nécessaires pour réussir, à la définition des rôles des différents intervenants et à celle des critères et normes qui serviront à évaluer la qualité des résultats atteints. Il est possible de parler de phase de finalisation.
- La deuxième phase est celle du déroulement de l'action. Il s'agit d'en assurer le pilotage,

d'organiser le suivi du déroulement, d'anticiper et d'entreprendre les actions correctives éventuelles pour arriver au but fixé.

– La troisième phase intervient une fois terminée l'action planifiée. Il s'agit d'en mesurer les résultats afin de sanctionner positivement ou négativement les responsables et les objets de leur gestion. On parle de mesure de performance ou de post-évaluation.

H. Bouquin identifie trois domaines d'évaluation : l'économie, l'efficacité et l'efficience. L'économie est le fait de se procurer au juste coût les ressources nécessaires, l'efficacité est la capacité à atteindre les objectifs fixés et l'efficience la capacité à les atteindre en consommant les moyens prévus. Au niveau des décisions stratégiques, en se fondant sur des études prospectives, il s'agit de définir des objectifs qui se réfèrent essentiellement aux notions de rentabilité des capitaux, de développement et de sécurité. Au niveau des décisions tactiques prises dans des directions ou centres de responsabilité, chaque responsable établit un budget et des programmes séquentiels dans le cadre du plan et de l'enveloppe annuelle résultant des hypothèses précisées au niveau des objectifs généraux. On peut résumer ces différents points sur le tableau suivant :

| Les interfaces du contrôle de gestion                                                     |                                                             |                                                      |                                      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|--------------------------------------|
|                                                                                           | CONTROLE STRATEGIQUE                                        | CONTROLE DE GESTION                                  | CONTROLE D'EXECUTION                 |
| <b>EFFICACITE</b><br>(capacité à atteindre les objectifs)                                 | Réalisme des hypothèses.                                    | Pertinence des critères de mesure.                   | Cohérence des modèles décisionnels.  |
| <b>EFFICIENCE</b><br>(capacité à atteindre les objectifs en consommant les moyens prévus) | Pertinence de l'évaluation des atouts de l'entreprise.      | Adéquation et suivi de la relation moyens objectifs. | Pertinence des modèles décisionnels. |
| <b>ECONOMIE</b><br>(Se procurer au juste coût les ressources nécessaires)                 | Développement au moindre coût des compétences distinctives. | Surveillance des plans et budgets.                   | Adéquation des procédures.           |

Tableau 2 : Les interfaces du contrôle de gestion<sup>38</sup>.

## 1.2. Contrôle de gestion : Une vision élargie du contrôle

Le contrôle n'est pas seulement l'action de vérification dans un but plus ou moins coercitif, c'est aussi la volonté de maîtrise de soi ou d'une organisation. La gestion n'est pas simplement un ensemble de « recettes » visant à maîtriser un ou plusieurs objectifs

<sup>38</sup> Bouquin. H, (1998), « *Le contrôle de gestion* », PUF, 4<sup>e</sup> édition, Paris, p : 72.

généralement financiers, c'est aussi, selon le mot de Pierre Lassègue, l'application des sciences à la conduite des organisations.

### **1.3. Contrôle de gestion : Une réduction de l'incertitude**

Réduire l'incertitude, est devenu un des points forts du contrôle de gestion. Cette orientation suppose une intervention du contrôleur de gestion dans la définition des facteurs de risque qui doivent être pris en compte aux différents niveaux (risque stratégique, risque d'exploitation, risque financier).

### **1.4. Contrôle de gestion : Une élaboration du système d'information de gestion et à l'ingénierie des structures**

Le système d'information est un élément essentiel du processus de gestion et à ce titre une composante fondamentale du système de contrôle de gestion. De façon classique, cette contribution au système d'information doit fournir une description précise d'une évolution passée et permettre un diagnostic sérieux. Elle doit éclairer les décisions, faire apparaître les écarts et permettre d'en expliquer les causes. Dans ce cadre, le contrôle de gestion contribue à l'élaboration des normes adaptées aux différents types de responsabilité, c'est-à-dire des référentiels d'évaluation de la performance. Du point de vue du contrôle de gestion, la conception du système d'information pose, compte tenu de la turbulence actuelle de l'environnement, deux types de problèmes essentiels: la définition des facteurs-clés de succès qui sont à surveiller étroitement et la mise au point d'un système d'alerte précoce qui assure la réactivité de l'organisation dans des délais acceptables. Le contrôle de gestion a, aussi, la mission de contribuer à la conception de la structure de l'entreprise sur la base d'une décentralisation efficace de l'autorité. Pratiquement, la surveillance permanente de la relation : objectifs - décisions - performances est un des points clés du système de contrôle de gestion. Si l'on admet que la recherche du profit n'est qu'une motivation parmi d'autres, on doit tenir compte du rapport de force entre les partenaires animés par des motivations différentes et les contraintes liées à l'évolution de l'environnement, au degré de concurrence et aux ressources dont l'entreprise peut disposer. La mise en place d'un système de contrôle de gestion suppose une structuration de l'entreprise et notamment un découpage en centres de responsabilité. Le centre de responsabilité est un outil permettant de structurer l'organisation et d'inciter les responsables à gérer conformément à la stratégie de l'entreprise et permettant notamment d'évaluer la performance de chaque centre. C'est une unité organisationnelle bénéficiant

d'une délégation d'autorité en matière de moyens à mettre en œuvre et de choix des objectifs. On distingue différents types de centres de responsabilités: les centres de coût, les centres de frais, les centres de chiffre d'affaires, les centres de profit et les centres de rentabilité.

### **1.5. Contrôle de gestion : Une aide au pilotage opérationnel et à la déclinaison des objectifs dans le cadre de la planification stratégique**

Pour assurer une évolution se rapprochant de la trajectoire prévue dans la limite des écarts admissibles, il est nécessaire de mettre en place un système de pilotage dont le rôle essentiel consistera à apprécier les déviations et effectuer les corrections. Un des problèmes délicats restant à résoudre est celui de l'évaluation des objectifs et du seuil d'alerte à partir desquels le système de pilotage doit réagir en déclenchant des opérations de réaction.

Le pilotage d'une entreprise suppose la connaissance d'une destination, d'un chemin vers lequel il faut tendre. La détermination de ce chemin implique une étude approfondie des interrelations entre les contraintes de l'environnement, les finalités de l'entreprise, ses structures, son système de communication et d'information. L'objectif est de susciter la création ou le renforcement d'atouts particuliers qui doivent être protégés contre les attaques concurrentielles sur une longue période de temps<sup>39</sup>. Ces atouts concurrentiels défendables sont des forces ou des actifs de l'entreprise que tout concurrent - présent ou potentiel - ne pourra recréer lui-même que moyennant la mise en œuvre de ressources et d'un calendrier tels que ce concurrent ne peut plus gagner à moyen terme. Le contrôle de gestion est impliqué dans le travail d'identification et de planification des atouts concurrentiels défendables. On retrouve ici la notion de facteurs-clés de succès d'une part et de segmentation des activités d'autre part. Le système de contrôle de gestion devrait, également, contribuer à localiser les activités de l'entreprise en tenant compte du cycle de vie des produits et de la position concurrentielle pour chaque métier. Enfin, sans aller jusqu'à postuler que la stratégie sociale doit conditionner la stratégie économique basée sur les couples produits - marchés, le contrôleur de gestion devra s'assurer de la bonne concordance de deux composantes de la stratégie globale de l'entreprise<sup>40</sup>. Ce point est essentiel car il conditionne aussi certains aspects de la performance liés à la motivation du personnel et à la réduction des coûts cachés tels que l'absentéisme.

---

<sup>39</sup> Joffre.P et Koenig.G (1992), « *Gestion stratégique, l'entreprise, ses partenaires – adversaires et leur univers* », Editions EMS.

<sup>40</sup> Ibid.

### **1.6. Contrôle de gestion : Une contribution à l'opérationnalisation et à la modélisation des processus de création de valeur**

A partir du moment où la finalité de création de valeur tend à devenir commune à toutes les entreprises, le contrôle de gestion ne peut qu'intégrer cette contrainte. L'approche en termes d'activités, aussi bien au niveau des coûts (*Activity based costing, ABC*) que des décisions de gestion (*Activity based management, ABM*) permet cette intégration. Le cadre conceptuel de cette analyse est celui de la chaîne de valeur de PORTER. Dans l'approche par activité, on ne centre plus le processus d'attachement des coûts sur les centres de responsabilité mais sur des activités souvent trans-fonctionnelles qui définissent la configuration de l'offre que l'entreprise a retenue pour satisfaire les besoins des clients. Le raisonnement devient alors: la manière de faire les choses cause les activités, chaque activité cause les coûts qui la concernent, et le produit consomme des activités. Cette vision de l'attachement des coûts permet à l'entreprise de mener une réflexion stratégique cruciale sur les activités existantes en son sein: activités principales ou secondaires; activités avec valeur ajoutée ou sans valeur ajoutée.

En comparant leurs coûts internes, avec les coûts dans d'autres entreprises (*benchmarking*), il est possible d'agir sur les coûts par l'intermédiaire des activités, en simplifiant, en réduisant la charge d'une activité, ou en supprimant l'activité.

La section qui vient d'être achevée, était une occasion de présenter une revue de littérature concernant le concept du contrôle de gestion. Il s'est avéré, alors, que les systèmes du contrôle de gestion ont été contraints de changer dans leurs conceptions, leurs missions et leurs objectifs.

## **Section 2 : Position du contrôle de gestion par rapport aux autres fonctions de l'entreprise**

Pour mener à bien sa mission, le contrôle de gestion doit collaborer avec les autres fonctions de l'entreprise. L'échange permanent d'informations entre le contrôle de gestion et les autres fonctions permet de compléter les analyses menées par chaque fonction, évite les redondances, apporte un double éclairage, enrichit le travail et améliore la crédibilité de l'information.

Chaque fonction peut être gage et au service de l'autre fonction. Elle peut dégager des écarts

significatifs ce qui permettra de conduire chaque fonction de manière cohérente en se focalisant tout d'abord sur ces écarts importants, puis, en affinant la recherche, ou en l'élargissant à l'amont ou à l'aval du problème.

Dans la présente section, on va prendre considération le contrôle interne et aussi l'audit interne. En effet, un travail efficace ne peut être mené que si une collaboration réussie soit entre les différentes fonctions.

## **1. Contrôle interne : Un processus du contrôle organisationnel**

Le contrôle interne est une notion d'origine comptable, elle est souvent associée avec celle de protection, de prévention même si, dans les entreprises, la prise de conscience du fait du contrôle interne est relativement récente selon les pays et les secteurs d'activité. Fain et Faure (1948) définissent le contrôle interne comme étant « *l'organisation rationnelle de la comptabilité et du service comptable visant à prévenir ou tout au moins à découvrir sans retard les erreurs et les fraudes* ». La définition ainsi proposée assigne au contrôle interne une fonction strictement comptable.

### **1.1. Définition et champ d'application**

Au sens premier du terme, à savoir la vérification des enregistrements comptables, le contrôle interne est venue se superposer sa seconde signification, anglo-saxonne, c'est-à-dire la maîtrise de l'organisation s'apparentant ainsi à une médecine préventive. Selon COSO-report<sup>41</sup>, le contrôle interne y est défini comme étant « *le processus mis en œuvre par la direction générale, la hiérarchie, le personnel d'une entreprise, et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectif* ».

D'autres définitions du contrôle interne ont été proposées aussi bien par des auteurs indépendants (Renard, 2002 ; Bécour et Bouquin, 1996 ; Bouquin, 1997 ; Mikol, 1992 ; Pigé, 2002) notamment que par des organisations professionnelles comptables nationales<sup>42</sup>. Parmi toutes les définitions qui attribuent au contrôle interne la responsabilité de la maîtrise du fonctionnement de l'organisation, nous retiendrons deux définitions qui se rejoignent : celle

---

<sup>41</sup> Coopers & lybrand IFACI (1994), « *La Nouvelle pratique du contrôle interne* » traduction du référentiel élaboré par la commission Treadway en 1992 de « *Internal Control integrated framework* » et plus connu aux USA sous le nom du COSO- report.

<sup>42</sup> En France:la CNCC, l'OECCA, l'IFACI (IIA); en Angleterre:la Consultative Committee of Accountancy; aux USA: l'American Institute of Certified Public Accountants(AICPA); au Canada: l'Institut canadien des comptables agréés (ICCA); sur le plan international : l'International Federation of Accountants(IFAC) et l'Institute of Internal Auditors (IIA).

de l'ordre des experts comptables et celle de Nguyễn Hong Thai (1999).

- Selon l'ordre des experts comptables, le contrôle interne est « *l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information ; de l'autre côté, d'assurer l'application des instructions de la direction en vue de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation et la mise en place des méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci* ». A ce titre le contrôle interne constitue l'un des éléments du contrôle organisationnel.

- Pour Nguyễn Hong Thai (1999), le contrôle interne est « *l'ensemble des actions conduites par la direction générale avec la participation du personnel sous la supervision du conseil d'administration, pour satisfaire aux obligations de rentabilité, de conformité juridique et de transparence des opérations en réduisant les risques d'échec dans la réalisation des objectifs* ».

## **1.2. Elargissement des domaines d'intervention du contrôle interne**

Initialement, le contrôle interne avait pour objectif de « *prévoir une organisation permettant l'enregistrement fidèle des opérations économiques et juridiques vécues par l'entreprise* »<sup>43</sup>. La nouvelle pratique du contrôle interne assigne au contrôle interne quatre objectifs : la sécurité des actifs matériels, immatériels et humains, la qualité des informations recueillies, le respect des directives c'est-à-dire de toutes les dispositions législatives, réglementaires, de toutes les dispositions internes et externes qui s'imposent à l'organisation, l'optimisation des ressources qui passe par une utilisation économique et efficace des ressources aussi bien financières, humaines, informationnelles, matérielles que structurelles notamment. Les quatre objectifs du contrôle internes sont résumés dans le schéma ci-dessous.

---

<sup>43</sup> Mikol A. (1992), « *Le contrôle interne : principes et mise en place* », Revue fiduciaire Comptable, n° 176, juin 1992, p : 135.

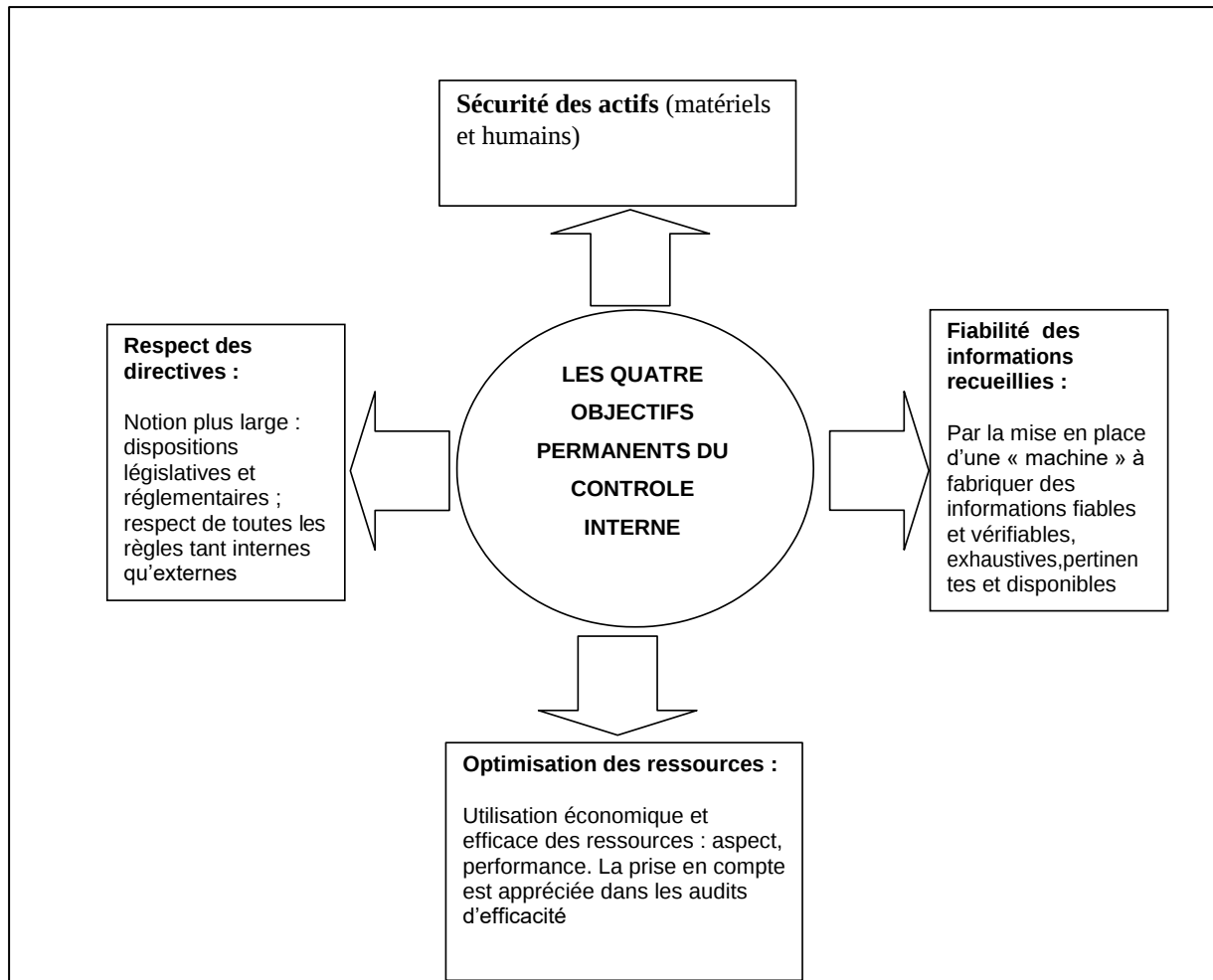


Figure 8 : Les quatre objectifs du contrôle interne selon le référentiel COSO2<sup>44</sup>.

Ces quatre objectifs que l'on retrouve nécessairement dans toute organisation confèrent au contrôle interne une dimension opérationnelle et universelle. En effet, le contrôle interne fait partie intégrante de l'entreprise même si son niveau d'exigence ou de performance varie d'une organisation à une autre. Naturellement plus développé et donc plus visible dans les grandes entreprises, il n'est pas moins utile aux petites et moyennes entreprises.

Si originellement, le contrôle interne avait pour terre d'élection la régularité et la sincérité des opérations comptables, il s'impose désormais à toutes les activités, à toutes les fonctions, à tous les processus, bref à toutes les organisations qu'elles soient des entreprises publiques, privées ou des associations. Il semble aussi que le phénomène de la mondialisation avec ses exigences en termes de normes de qualité et de standardisation ait fortement contribué à la

<sup>44</sup> Le COSO 2 propose un cadre de référence pour la gestion des risques de l'entreprise (Enterprise Risk Management Framework). La gestion des risques de l'entreprise est un processus mis en œuvre par le Conseil d'Administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, exploité pour l'élaboration de la stratégie et transversal à l'entreprise.

mise en place ou au déploiement des procédures de contrôle interne dans les entreprises.

### 1.3. Interaction contrôle de gestion-Contrôle interne

Le contrôle interne et le contrôle de gestion ont attiré l'attention des chercheurs et des praticiens, vu qu'ils sont deux processus organisationnels de sécurité qui visent les mêmes objets : l'organisation et les processus<sup>45</sup>.

Le référentiel COSO (2013) met en évidence certaines spécificités du contrôle interne par rapport au contrôle de gestion. En effet, dans un processus de gestion au sein d'une organisation, le contrôle interne n'intervient pas dans l'élaboration de ses objectifs, de ses missions, dans le chiffrage de ses performances, dans la définition des plans stratégiques et des actions correctrices. Ces attributions relèvent du champ du contrôle de gestion. Ainsi, la détermination du niveau globale du risque, de l'appétence au risque et le seuil de tolérance aux risques associés aux objectifs, relèvent de la planification stratégique et du management des risques.

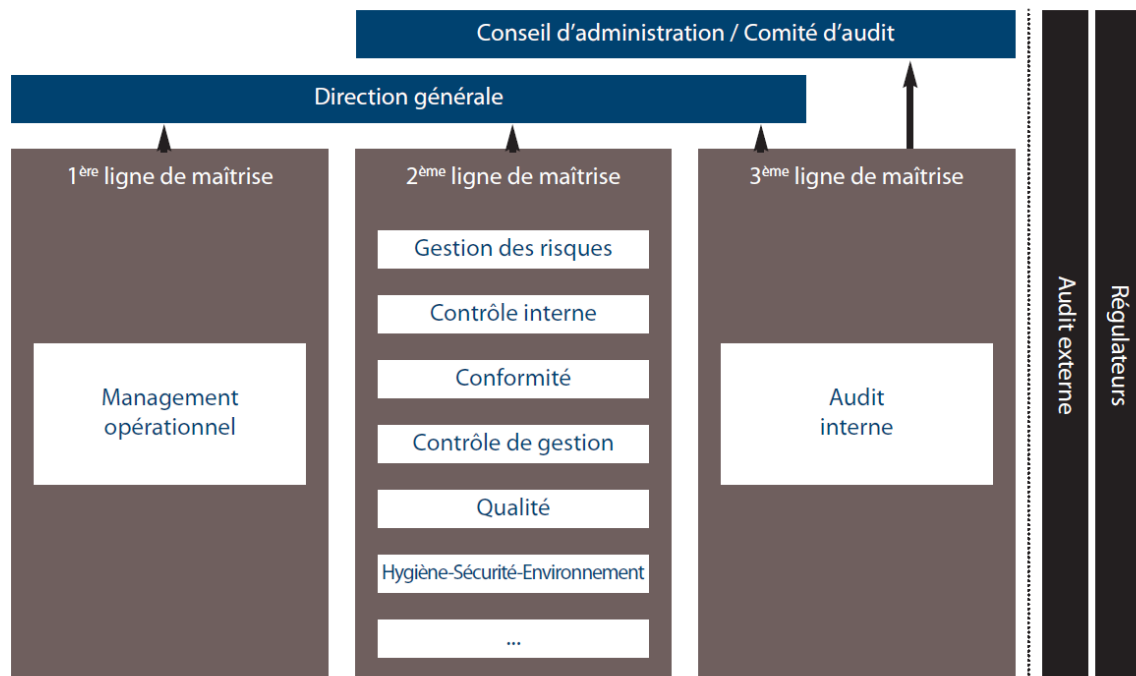
A cela s'ajoute d'autres spécificités en termes d'approches et d'outils adoptés. Dans ce sens, le contrôle de gestion s'intéresse à l'analyse des coûts, alors que le contrôle interne est un processus d'analyse qualitative qui décrit des procédures permettant la maîtrise des activités de l'organisation. Il porte des réponses aux questions du genre : comment les choses se font ? Alors que pour le contrôle de gestion : combien les choses coûtent ?

Si le concept du risque est primordial pour le contrôle interne, il demeure secondaire pour le contrôle de gestion. A chaque processus organisationnel, le contrôle interne identifie les risques susceptibles d'impacter les différentes activités de l'organisation. En effet, le contrôle interne adopte une approche par les risques, alors que le contrôle de gestion se base sur une approche par les processus. Il vise la maîtrise de l'ensemble des processus de l'organisation et les rendre en cohérence avec sa stratégie. Ainsi, le contrôle de gestion vise le pilotage des processus de l'organisation vers les performances souhaitées et la mise à dispositions des décideurs l'information pertinente pour la prise des décisions. Le contrôle interne veille, prioritairement, à mettre l'organisation en conformité avec les normes, les lois et la réglementation internes et externes.

---

<sup>45</sup> Kerebel.P et De Kagarde.O, (2011), « *Le contrôle interne face au contrôle de gestion* » ; publié dans le « *Le contrôle de gestion en mouvement* », Eyrolles, p :193.

Un autre point de divergence entre le contrôle interne et le contrôle de gestion porte sur son positionnement. Le contrôle interne est un processus mise en œuvre par la direction générale, la hiérarchie et le personnel de l'organisation. L'engagement de l'ensemble de ces acteurs contribue à l'amélioration de l'environnement de contrôle, et donc l'efficacité des autres composantes d'un système de contrôle interne et du système dans son ensemble. Le contrôle de gestion est un processus qui concerne tous les managers de l'organisation et en particulier la direction financière et la direction générale. Devant ces différentes spécificités, on note que le contrôle interne et le contrôle de gestion sont deux processus qui contribuent à la maîtrise des activités et l'amélioration des performances de l'organisation.



**Figure 9 : Le modèle des trois lignes de maîtrise des activités de l'organisation<sup>46</sup>.**

Le modèle ci-dessus met en évidence trois lignes contribuant à la maîtrise des activités de l'organisation. La première ligne de maîtrise intègre des managers opérationnels qui mettent en œuvre les pratiques permettant d'assurer l'efficacité et l'efficience des opérations. Ils collectent les informations relatives aux processus opérationnels et les transmettent à la deuxième ligne.

<sup>46</sup> Prise de position de l'IIA, (2013), «Lles 3 lignes de maîtrise : pour une gestion des risques et un contrôle efficaces ».

La deuxième ligne de maîtrise regroupe les fonctions qui animent et qui assurent un pilotage des dispositifs de maîtrise des activités, dont on trouve les dispositifs du contrôle interne et du contrôle de gestion. Le contrôle interne permet d'assurer l'efficacité des opérations et l'efficience des ressources. Il contribue également à la maîtrise des activités de l'organisation, en tenant compte des risques significatifs relatifs aux opérations, au Reporting et aux lois et règlements. Quant au contrôle de gestion, il assure le pilotage des performances de l'organisation. Ainsi, il vise l'optimisation des ressources mobilisées et utilisées afin d'atteindre des objectifs fixés par le top management.

L'audit interne, comme fonction indépendante, se situe dans la troisième ligne. Il fournit une assurance à la direction générale sur le degré de maîtrise des activités de deux premières lignes. Il assure notamment, l'évaluation de dispositif du contrôle interne et du management des risques de l'organisation.

Le contrôle de gestion et le contrôle interne visent, donc, l'amélioration des performances de l'organisation. Pour Anthony (1975), le contrôle de gestion doit assurer l'efficacité et l'efficience dans la mobilisation et l'utilisation des ressources pour l'atteinte des objectifs de l'organisation. En effet, la recherche de la performance est prioritaire pour le contrôle de gestion. Le contrôle interne, quant à lui, veille à la maîtrise des risques en mettant en œuvre des mesures préventives. Si elles sont efficaces, les activités de l'organisation tendent vers la performance.

Le contrôle interne joue un rôle dans le processus de fiabilisation des informations financières. Il permettra de fiabiliser le choix des indicateurs du contrôle de gestion ainsi que les informations à exploiter en amont. La qualité de ces informations impactera le choix des décisions par les dirigeants. En effet, le contrôle interne assure une amélioration du processus du contrôle de gestion.

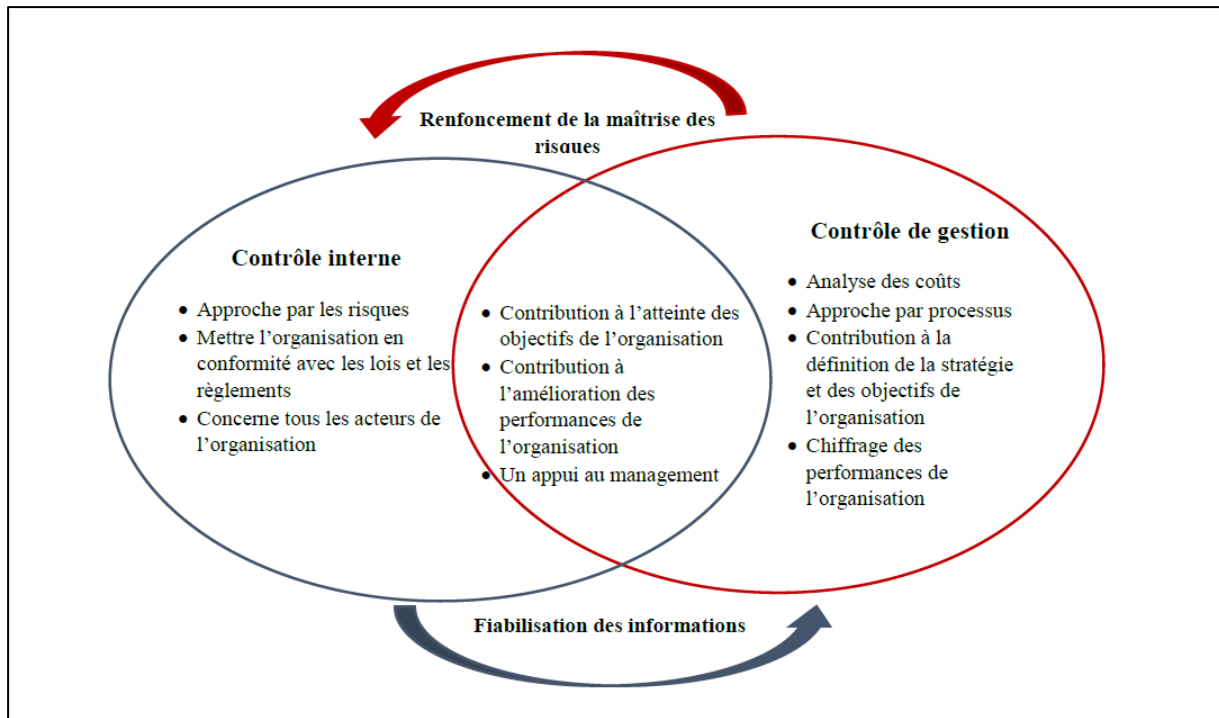


Figure 10 : Relation contrôle de gestion et contrôle interne dans l'organisation<sup>47</sup>.

## 2. Audit interne : Un outil au service du gouvernement d'entreprise

Le mot audit vient du latin « *audire* » et signifie « écouter ». En effet, sous son règne, l'empereur romain Auguste désignait des questeurs pour vérifier les comptabilités des régions composant son empire. Au terme de leur mission, ils exprimaient leur opinion devant une assemblée « d'auditeurs ». Par la suite, les *auditors* anglo-saxons s'approprièrent le terme pour en faire une pratique professionnelle audit. L'audit fut donc à l'origine, une activité strictement comptable d'où le qualificatif de comptable accolé souvent au mot audit.

### 2.1. Définitions et domaines d'intervention de l'audit

L'audit recouvre plusieurs notions que l'on peut classer selon plusieurs critères: géographique, statutaire, et selon les objectifs poursuivis<sup>48</sup>.

Selon le critère géographique, on distingue l'audit externe et l'audit interne. L'audit externe est beaucoup plus connu sous le nom d'audit comptable et financier. Ce type d'audit est exclusivement exercé par des experts indépendants de l'entreprise, les commissaires aux

<sup>47</sup> M'Bark.O, (2017), « *Interaction contrôle interne et contrôle de gestion : contribution au débat à travers le cas d'un établissement public* ».

<sup>48</sup> Casta J.-F., Mikol A. (1999), « *Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices* », Comptabilité- Contrôle -Audit, Mai 1999, pp :127.

comptes en France, l'expert-comptable (*Certified accountants*) aux USA et (*Chartered accountants*) en Grande Bretagne. Par contre l'audit interne est exercé par des salariés de l'entreprise et en théorie indépendants des entités auditées. Il est souvent considéré comme un contrôle destiné à évaluer l'efficacité des autres contrôles notamment du contrôle interne.

L'audit peut aussi être appréhendé selon le statut de l'auditeur. On distingue ainsi l'audit contractuel de l'audit légal. Les missions d'audit contractuel sont définies par le client alors que l'étendue et le cadre des missions d'audit légal relèvent des dispositions légales et réglementaires.

L'audit est souvent perçu en fonction de la nature des objectifs assignés à la mission. Dans ce cadre on peut distinguer l'audit financier et l'audit opérationnel. Pour l'audit financier, l'objectif principal est la certification du bilan et du compte de résultats, à partir de deux notions fondamentales : la régularité et la sincérité des comptes annuels<sup>49</sup>. Pour l'audit opérationnel, plus orienté vers des opérations de gestion, l'objectif est « *l'évaluation des dispositifs organisationnels visant à l'économie, à l'efficience et à l'efficacité des choix effectués dans l'entreprise à tous les niveaux et/ou l'évaluation des résultats obtenus de ces dispositifs* »<sup>50</sup>.

## 2.2. Elargissement des domaines d'intervention de l'audit

L'élargissement de la notion d'audit s'est accompagné de façon concomitante de l'élargissement de ses domaines d'intervention. Cet élargissement s'est fait dans deux directions : horizontale et verticale.

Sur le plan horizontal, l'audit a pénétré toutes les organisations publiques<sup>51</sup> et privées, les associations, les petites et moyennes entreprises. On parle ainsi d'audit dans les entreprises publiques, audit des associations, audit des petites et moyennes entreprises, audit des filiales...

Sur le plan vertical, le champ d'application ou les domaines d'intervention de l'audit ont été élargis. Aujourd'hui, l'audit ne s'applique plus seulement au domaine comptable. En effet,

---

<sup>49</sup> L'approche par les *Business Risks* adoptée par certains grands cabinets d'audit, tend à dépasser l'approche traditionnelle des risques basés strictement sur les éléments comptables pour lui compléter par une approche basée sur les risques opérationnels et stratégiques du client.

<sup>50</sup> Becour J.C, et Bouquin H., (1996), « *Audit opérationnel* », Ed. Economica, 2<sup>e</sup> édition, Paris.

<sup>51</sup> L'importation de l'audit dans le secteur public en Grande Bretagne par exemple serait devenu un instrument privilégié et le symbole du nouveau management public (Power, 2002, Colasse, 1998, p :63)

l'audit a pénétré tous les domaines<sup>52</sup>, toutes les fonctions, toutes les activités ou toutes les opérations de l'entreprise, tous les stades décisionnels. Il n'y a pas en effet, de sanctuaire pour l'audit interne. Son domaine d'investigation va plus loin : de l'évaluation des performances à l'audit de management ou de stratégie où il lui est demandé d'apprécier la pertinence des objectifs et leur degré de cohérence avec les finalités de l'organisation. Contrairement à l'audit légal des comptes, l'appréciation des systèmes par l'audit interne ne vise pas seulement la régularité mais aussi l'efficience<sup>53</sup>. Cet élargissement du champ d'intervention de l'audit a fait dire qu'il fallait désormais « une boussole et une classification zoologique pour s'orienter dans la jungle des audits ». Cette diversification de l'audit, dans les domaines qui lui étaient traditionnellement étrangers a bien des origines assez lointaines, notamment la crise de 1929 et la prise de conscience par certains dirigeants de l'évolution des besoins de l'entreprise : mieux maîtriser le fonctionnement de l'entreprise et optimiser l'information sur le résultat des opérations dans un environnement chaque jour plus complexe, plus mondialisé et plus libéralisé »<sup>54</sup>. Nous sommes ainsi passés d'un audit comptable subi par les gestionnaires auquel est venu s'ajouter des audits opérationnels voulus, voire désirés par les mêmes gestionnaires. Cette évolution traduit bien les attentes en matière d'audit par les organisations aussi bien publiques que privées. C'est ce qui fait dire à Power (1997) que nous sommes entrés dans « La société d'audit ».

### 2.3. Interaction contrôle de gestion-Audit interne

Le contrôle de gestion et l'audit interne ont des points communs même si leur finalité est différente. Le contrôle de gestion a pour mission d'aider la direction de l'organisation à prendre des décisions, en construisant et en maintenant des outils permettant aux dirigeants de piloter les activités. L'audit interne quant à lui, il est chargé d'informer ces mêmes dirigeants de la qualité des dispositifs du contrôle interne mis en œuvre pour couvrir les risques encourus par l'organisation. Deux finalités différentes donc, mais néanmoins complémentaires. Le contrôle de gestion en effet accompagne la prise de décision sans être décideur. L'audit interne ne décide pas non plus mais s'assure que les dirigeants se trouvent dans de bonnes conditions pour décider. La boucle est bouclée en quelque sorte lorsque le contrôleur de gestion et l'auditeur travaille de concert même sans collaborer. Cette

---

<sup>52</sup> Les technologies de l'information et de communication sont également entrées dans le champ d'action même de l'audit interne cf. La revue *audit* (février 2002, p.34-37).

<sup>53</sup> Mikol A. (1991), « Dans la jungle des audits », *Annales des mines, Gérer et Comprendre* ; décembre 1991, p : 10.

<sup>54</sup> Raffegaue J., Dubois F. de Menonville D. (1992), « *L'audit opérationnel* », PUF, « que Sais-je », n°2167.

complémentarité s'accorde également avec quelques similitudes entre les deux métiers, notamment pour ce qui est de la transversalité de leurs travaux respectifs, ou encore leur positionnement hiérarchique au sein de l'entité, étant tous deux indépendants des directions opérationnelles auprès desquelles ils interviennent. Il apparaît donc intéressant que le contrôleur de gestion et l'auditeur interne ait des échanges réguliers pour mutuellement parfaire leurs travaux.

Le contrôle de gestion apporte beaucoup à l'audit interne avec ses analyses destinées à comprendre ce qui est. Le contrôle de gestion aide les dirigeants à décider en les informant sur ce qui s'est passé au sein de l'organisation et en leur expliquant la façon dont cela s'est passé. On ne pilote pas des activités sans les connaître ni comprendre leurs effets. On peut dire la même chose de l'audit. Ainsi, les analyses et commentaires fournis par le contrôle de gestion aux dirigeants intéresseront les auditeurs, plus particulièrement dans leurs exercices de la revue analytique.

L'audit interne intervient sur le terrain a posteriori pour chercher l'information pertinente. Le contrôle de gestion assure, au moment de la détermination des objectifs, la cohérence des actions grâce à un système d'information. La convergence des deux fonctions va être source de conflits au sein de l'entreprise.

Le contrôle de gestion a pour rôle l'établissement du budget, l'analyse des écarts entre le budget et le réalisé et diverses analyses d'évolution du chiffre d'affaire, de coûts, de marges etc. Par contre l'audit interne révise l'organisation à travers son contrôle interne, il vise à donner assurance à la direction sur la maîtrise des risques de cette organisation.

Le contrôle de gestion semble surtout avoir pour finalité externe de rendre compte au mieux de la réalité économique afin que les décideurs puissent prendre des décisions satisfaisantes pour accroître la performance économique de l'organisation. La mission de l'audit interne est davantage du contrôle que de l'analyse : il va vérifier que les procédures légales et les procédures mises en place dans l'entreprise sont bien appliquées, qu'elles sont optimales. Dans les deux cas la personne est amenée à proposer des solutions pour les améliorer, ce qui est déjà mis en place pour gagner en efficacité. Donc, pour le contrôle de gestion et l'audit interne, il semble que l'objectif est le contrôle de l'organisation par elle-même.

La finalité de l'audit est aussi de contrôler: contrôler la conformité des comportements avec les normes de comportements fixés, contrôler que ces normes et règlements internes sont bien

ceux permettant une performance des plus satisfaisantes. Aussi, il semblerait que l'audit par sa finalité de contrôle interne permet d'atteindre des objectifs visés. La différence est qu'au lieu de contrôler le résultat du processus organisationnel, comme semble le faire le contrôle de gestion, l'audit contrôle le processus lui-même. Aussi, avec l'audit interne, la politique d'implémentation est moins discrétionnaire, puisqu'on ne laisse pas aux membres de l'organisation la liberté des moyens. Pour reprendre la typologie de Mintzberg (1982), avec l'audit interne, on passe d'une « *standardisation des résultats* » à une « *standardisation des procédés* ». D'où, il semble que l'audit interne permet de contrôler l'organisation aussi bien que le contrôle de gestion. Mais, cette conclusion ne permet pas d'assurer que l'audit est un substitut au contrôle de gestion. Pour ce faire, il faudrait que l'audit interne soit une boîte à outils au moins aussi performante que le contrôle de gestion.

De tous ce qui précède, nous pouvons dire qu'aussi bien dans le cadre du contrôle de gestion, du contrôle interne ou de l'audit interne, l'objectif visé, directement ou indirectement est le même, à savoir assurer la pérennité de l'entreprise, protéger le patrimoine de l'entreprise et éviter les risques susceptibles de nuire à son existence. Toutefois, les démarches adoptées par les intervenants au niveau de ces différentes fonctions diffèrent à des degrés plus ou moins importants. Or, cela ne doit pas les empêcher de tendre vers une complémentarité par une cohabitation plus pacifique, mais plutôt interactive dans un sens bénéfique.

### **Section 3 : Outils du contrôle de gestion**

« *Le contrôle de gestion dans les approches récentes est un instrument d'analyse des performances spécifiques selon les objectifs de l'organisation et les comportements des participants.* »<sup>55</sup>. La qualité des décisions prises est dépendante de la qualité des informations détenues en amont. Pour parvenir aux fins de ses missions, le contrôle de gestion doit se doter d'un certain nombre d'outils permettant d'évaluer et de poursuivre la performance de l'organisation afin de la conduire vers l'objectif souhaité. On entend ici par outils de contrôle un ensemble d'indicateurs définis par la fonction contrôle en adéquation au contexte auquel l'entreprise évolue permettant d'évaluer de manière efficace et efficiente son rendement ou sa rentabilité.

Dans la présente section, nous allons nous focaliser sur trois outils primordiaux en contrôle de gestion à savoir : La méthode de calcul des coûts, le contrôle budgétaire et les tableaux de

---

<sup>55</sup> Alazard.C et Separi.S. (2010), « *Contrôle de gestion, manuel et applications.* », Editions Dunod, p: 409.

bord.

## 1. Méthode de calcul des coûts

Le calcul des coûts est du ressort de la comptabilité de gestion. Dans le passé, la discipline s'est appelé comptabilité industrielle ou encore récemment comptabilité analytique.

L'évolution du terme traduit une évolution des enjeux attachés au calcul des coûts. L'objet du calcul des coûts n'est plus aujourd'hui simplement de calculer le coût des produits mais aussi le coût de services, de processus, de clients, de réseaux de distribution, de fonction de l'entreprise... afin d'éclairer des décisions de gestion. On dira que les objets du calcul des coûts se sont multipliés et ne concernent plus uniquement les produits. L'objectif n'est pas non plus de savoir décomposer les coûts analytiquement mais de les décomposer afin d'aider les managers à gérer l'entreprise.

*« La comptabilité de gestion est un système d'information comptable qui vise à aider les managers et à influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies »<sup>56</sup>.*

– **Un système d'information comptable** : la comptabilité de gestion repose sur le système d'information comptable de l'entreprise. Il s'agit de la même base d'information que celle de la comptabilité financière ce qui permet d'en garantir la validité grâce aux mécanismes de la partie double. Toutefois, cette information est adaptée et retraitée afin de mieux répondre aux besoins de la comptabilité de gestion.

– **Aider les managers** : l'objectif principal de la comptabilité de gestion est d'aider les managers à prendre des décisions : à quel prix vendre ce produit, faut-il accepter cette commande spécifique, dois-je réaliser cet investissement, dois-je faire ou faire faire, faut-il licencier, combien coûte un recrutement... ? La comptabilité de gestion va donc guider économiquement les choix du décideur.

– **Influencer les comportements** : la comptabilité de gestion produit des coûts et des informations monétaires qui vont aider le manager à influencer le comportement de leurs subordonnés ou des autres participants aux activités de l'entreprise (autres services de l'entreprise, responsable hiérarchique du manager, clients, fournisseurs).

---

<sup>56</sup> Bouquin, H. (2011), « Les fondements du contrôle de gestion ». P.U.F. 4ème édition, p :75.

- **Modélisant** : c'est sans doute le terme le plus important de la définition. La comptabilité de gestion, et le calcul des coûts en général, proposent, avant toutes autres choses, une modélisation du fonctionnement de l'entreprise. Elle explicite la manière dont les ressources sont utilisées et rattachées aux objets de coûts. La difficulté provient de ce que plusieurs modélisations existent. Il n'est en effet pas indifférent de calculer un coût marginal, un coût variable, un coût complet<sup>57</sup> ou un coût standard.
- **Les ressources allouées et les finalités poursuivies** : la modélisation proposée par la comptabilité de gestion cherche à rattacher des consommations à des objets de coûts. Les ressources utilisées sont des achats de matières, des salaires, des investissements. L'une des difficultés de la comptabilité de gestion est la nature spécifique ou non des ressources utilisées par rapport aux objets de coûts. Certaines charges pourront être rattachées directement aux objets de coûts alors que d'autres devront faire l'objet d'un traitement intermédiaire.

La comptabilité de gestion se distingue de la comptabilité financière. La première modélise les relations économiques internes à l'entreprise. Elle sert d'outils d'aide à la décision pour les dirigeants. Elle décrit de façon détaillée la manière dont les ressources sont acquises et consommées en retraçant les flux économiques à l'intérieur de l'organisation. La seconde a pour objectif d'informer les tiers de l'entreprise sur les performances annuelles (semestrielles ou trimestrielles pour les sociétés cotées). Les liens existant entre les deux sont toutefois assez forts notamment pour la valorisation d'un certain nombre de postes (stocks, production immobilisée, contrats à long terme...). Ces relations ont pu, à certains moments, conduire à une inféodation de la comptabilité de gestion à la comptabilité financière.

La comptabilité de gestion sert essentiellement à éclairer les décisions internes de l'entreprise. On assiste toutefois depuis quelques années à une extension du domaine de la comptabilité de gestion qui va de plus en plus chercher des informations à l'extérieur de l'entreprise pour aider les managers à prendre de bonnes décisions. Le but est d'optimiser non plus la seule chaîne de valeur de l'entreprise mais la globalité des chaînes de valeur dans lesquelles l'entreprise s'insère.

Les entreprises ont plusieurs raisons de vouloir calculer des coûts. Ces diverses motivations peuvent provoquer des incohérences et une perte de pertinence car tous les coûts ne nécessitent pas la même modélisation.

---

<sup>57</sup> Avec ou sans imputation rationnelle, selon la méthode traditionnelle des sections homogènes ou selon la méthode des coûts par activité, ABC.

Selon Bouquin (2006), qui cite Dearden, les fonctions de la comptabilité de gestion peuvent être :

- **Allouer les coûts pour l'établissement périodique des états financiers.** Les entreprises doivent utiliser une modélisation interne de leur consommation afin d'établir leurs états financiers. En effet, la valorisation des stocks ou l'évaluation du coût des immobilisations nécessitent de calculer des coûts permettant d'activer ces éléments au bilan. La démarche est particulièrement critique pour la production immobilisée c'est-à-dire celle réalisée par l'entreprise pour son propre compte et dont il faut déterminer le coût auquel elle sera inscrite au bilan.
- **Calculer le coût des produits** (avant, pendant, après leur production). La production nécessite un calcul préalable afin de déterminer leur rentabilité. Il s'agit, de déterminer si les coûts engagés seront couverts par le prix de vente avant de se lancer dans une démarche de production. Il est nécessaire de vérifier si le coût de production est toujours en ligne avec ce qui a été prévu. Un certain nombre de produits génèrent des coûts après leur production (service après-vente, coût de dépollution...) qu'il s'agira de prendre en compte pour mieux évaluer l'impact sur la rentabilité. C'est l'ensemble du cycle de vie qui doit être pris en considération.
- **Aider à des études spécifiques** (investissements, faire ou faire faire...). Le calcul des coûts sert également à prendre des décisions ponctuelles. Le *business plan* d'un projet d'investissement utilisera abondamment des données de la comptabilité de gestion. Les motifs invoqués pour justifier de la fermeture d'une usine reposeront souvent sur la comparaison des coûts de production de l'usine comparée à d'autres dans le même groupe (*benchmarking*).
- **Faciliter le contrôle des processus** (pilotage de l'activité). L'établissement des coûts partiels est utile pour mieux piloter les activités de l'entreprise. Ainsi, le suivi du coût des matières achetées, du coût des fonctions d'approvisionnement, des consommations d'énergie ou du coût de la main d'œuvre est un moyen de sensibiliser les acteurs de l'entreprise aux enjeux financiers et économiques de leur activité. Cela est vrai pour les responsables (cadres et agents de maîtrise) mais également pour tous les salariés de l'entreprise dans certains cas d'opération de communication.
- **Aider à la prévision** (comptabilité prévisionnelle). La comptabilité de gestion est très utile pour aider à déterminer les bénéfices futurs de l'entreprise. Au-delà de la prévision du niveau

d'activité, qui relève essentiellement du marketing et qui apportera une prévision du chiffre d'affaire, il s'agit pour l'entreprise de modéliser les coûts futurs des activités qui permettront de réaliser ce chiffre d'affaires. La difficulté est à nouveau de n'oublier aucun des éléments qui constitueront les charges de l'entreprise et donc d'avoir une idée claire du fonctionnement de l'entreprise.

La comptabilité de gestion est au centre de la mesure de création de valeur de l'entreprise et pas simplement durant les périodes où la création de valeur est à la mode.

### 1.1. Méthode des coûts variables

L'une des méthodes les plus simples pour calculer un coût est sans doute celle du *direct costing* que l'on peut traduire en français par méthode des coûts variables.

La méthode consiste à distinguer les coûts variables des coûts fixes et à ne rattacher aux produits que les coûts variables qui les concernent. Les coûts variables sont ceux qui évoluent à court terme en fonction des quantités produites. L'ensemble des coûts peut être représenté par une équation du type : Coûts totaux = Coût variable unitaire \* Quantité + Coûts fixes.

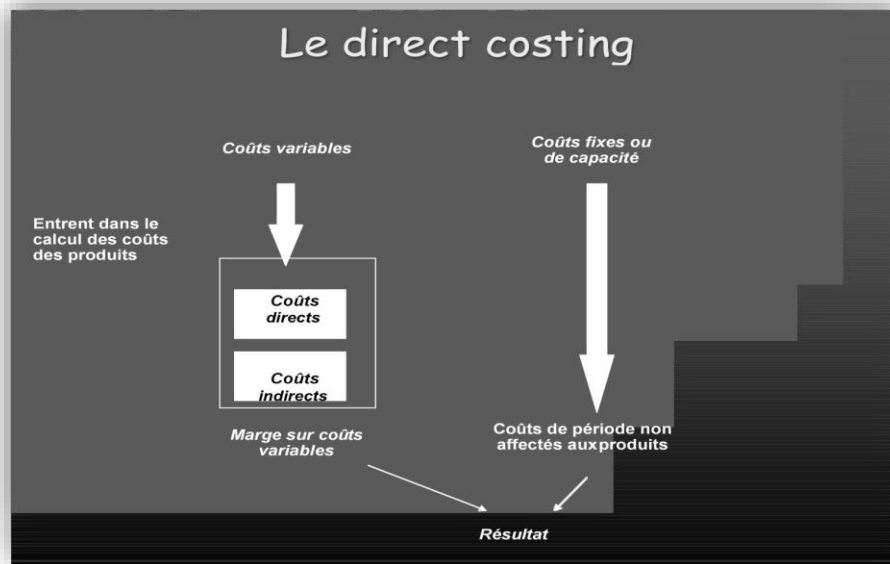


Figure 11: Les principes de calcul de la méthode du direct costing<sup>58</sup>.

<sup>58</sup> Berland N. (2009), « Mesurer et piloter la performance », e-book, [www.management.free.fr.dATE](http://www.management.free.fr.dATE) de consultation : 05.01.2021.

La différence entre le chiffre d'affaires et l'ensemble des coûts variables s'appelle la Marge sur Coûts Variables (MCV). La rentabilité d'un produit s'apprécie, dans un premier temps, par rapport à sa marge sur coûts variables. Une MCV positive indique que le produit couvre ses coûts variables. La MCV doit ensuite être suffisante pour couvrir les coûts fixes.

Pour simple qu'elle soit, cette modélisation ne présente toutefois pas que des avantages : Le *direct costing* est particulièrement adapté pour des décisions ponctuelles pour lesquelles il est possible de considérer qu'un certain nombre de coûts sont fixes. Ces coûts sont considérés comme fatals et la décision ne doit pas avoir pour objet de les remettre en cause. Les décisions concernées ne peuvent donc être que des décisions non stratégiques n'engageant que le court terme de l'entreprise. Le *direct costing* fournit alors une modélisation sommaire de l'entreprise permettant des décisions rapides mais entachées de nombreuses hypothèses simplificatrices quant aux comportements des coûts.

Cette simplicité a conduit certaines entreprises à utiliser largement la méthode du *direct costing* mais parfois à mauvais escient. Celle-ci a été appliquée à des décisions devenant récurrentes ou stratégiques pour l'entreprise. Les simplifications excessives sur les lois des coûts (seule la variabilité par rapport aux quantités est prise en compte) et le non traitement des coûts fixes posent de nombreux problèmes conduisant à des choix pertinents à court terme mais économiquement dangereux à long terme. Les décisions prises avec cette méthode modifiaient en profondeur le business model de l'entreprise et ont conduit au déclin de certaines d'entre elles.

De ce fait, l'usage du direct costing doit être limité aux décisions factuelles, non récurrentes et non stratégiques. Pour les autres décisions, celles ayant des implications stratégiques pour l'entreprise, on lui préférera les méthodes du coût complet.

## **1.2. Méthode des coûts complets**

La méthode de calcul des coûts complets consiste à rattacher l'ensemble des coûts aux produits que ces coûts soient variables ou fixes. Mais ce faisant une nouvelle difficulté apparaît quand il s'agit de rattacher les coûts indirects aux produits.

Les coûts indirects sont des coûts générés par des activités ou des services réalisant plusieurs produits. Des ressources communes sont alors employées pour des produits différents. Il faut donc distinguer la part de ces ressources communes qui peut être affectée à chaque produit.

La nature indirecte des charges n'est pas une donnée naturelle. Elle dépend bien souvent de choix d'organisation de l'entreprise ou de contingences matérielles :

|                                                          | Charges directes                                                                                                                      | Charges indirectes                                                                                                                                                |
|----------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| En fonction du produit                                   | Une machine fabriquant un seul produit.                                                                                               | Une machine fabriquant deux produits aux caractéristiques différentes. Cela pose une question : qu'est-ce que deux produits aux caractéristiques différentes ?    |
| En fonction de l'organisation du travail                 | Un opérateur surveillant une chaîne de production fabriquant un seul produit.                                                         | Un opérateur surveillant deux chaînes de production fabriquant chacune un seul produit                                                                            |
| En fonction des choix d'organisation                     | Le coût d'une salle dédiée aux étudiants d'un diplôme est un coût direct pour calculer le coût de la formation.                       | Le coût d'une salle utilisée par les étudiants de différents diplômes, dont des étudiants de MSG, est un coût indirect pour calculer le coût de la formation MSG. |
| En fonction du niveau de détail du système d'information | L'électricité utilisée par une machine ne fabriquant qu'un seul produit.                                                              | L'électricité utilisée par des machines différentes. Il faudrait installer des compteurs sur chaque machine pour retrouver un lien direct                         |
| En fonction de l'objet de coûts                          | Le coût d'une salle dédiée aux étudiants d'un diplôme est un coût direct pour calculer le coût de formation de la promotion en cours. | Le coût d'une salle dédiée aux étudiants d'un diplôme est un coût indirect pour calculer le coût d'un étudiant de la promotion.                                   |

**Tableau 3 : Distinction entre coûts directs et coûts indirect<sup>59</sup>.**

La difficulté de la méthode des coûts complets est donc de répartir les charges indirectes entre les différents produits ou objets de coûts. Pour cela, les coûts directs font l'objet d'un traitement particulier au travers des centres d'analyse. Les centres d'analyse sont des regroupements de charges. On distingue deux catégories de centres d'analyse selon que l'on peut les rattacher directement ou non aux produits :

- **Les coûts des centres principaux d'analyse** : ils peuvent être rattachés directement aux

<sup>59</sup> Ibid.

produits car on connaît le lien qui les unit. Cette relation peut être une causalité ou une simple corrélation. Ce sont généralement des services ou des départements qui interviennent directement sur le produit fabriqué (un atelier de production commun, un département de commercialisation qui vend tous les produits de l'entreprise, le service des achats). Notons toutefois que ces différents centres de responsabilité traitent à la fois des charges directes et des charges indirectes. Mais seules les dernières font l'objet d'un traitement via les centres d'analyse.

– **Les coûts des centres secondaires** : ils ne peuvent être rattachés directement aux produits. Ils peuvent, par contre, être rattachés aux centres principaux et sont ainsi répartis de façon indirecte sur les produits. Il s'agit, par exemple, des coûts d'un département de R&D, de ceux du service comptable ou du département marketing.

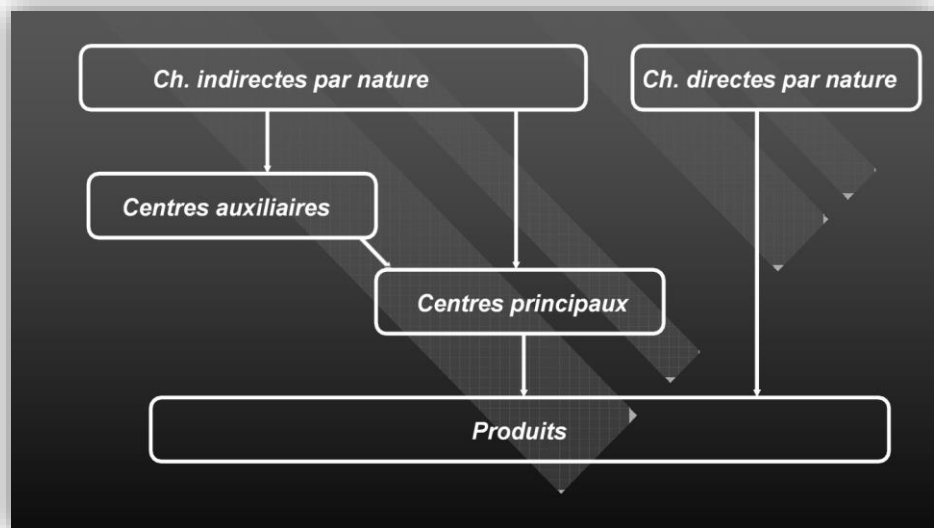


Figure 12 : La répartition des coûts indirects<sup>60</sup>.

### 1.3. Méthode des coûts à base d'activités (ABC)

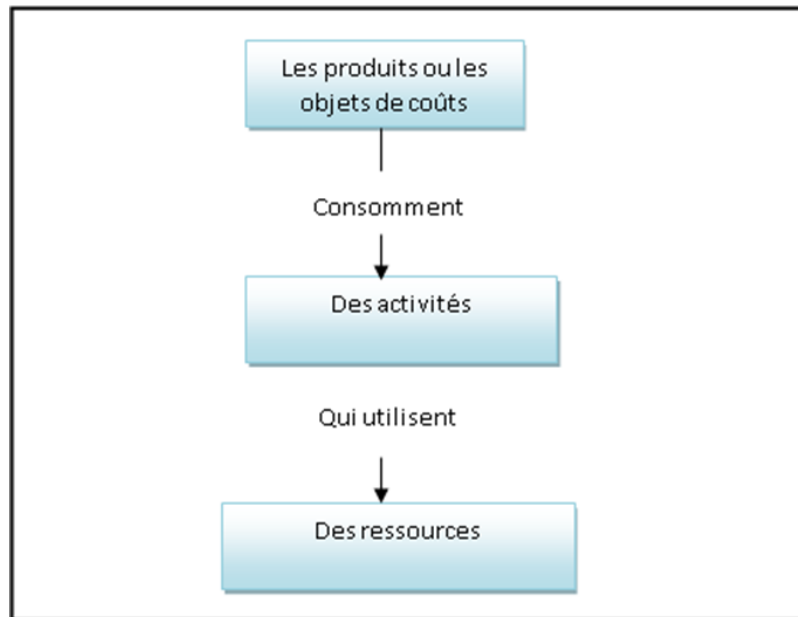
L'ABC (*Activity-Based Costing*) a souvent été présenté comme une méthode révolutionnaire de calcul des coûts permettant de calculer des coûts « plus justes ». Plus prosaïquement, l'ABC a permis de poser de bonnes questions et de revisiter les conditions d'un calcul des coûts pertinents.

Les tenants de la méthode ABC partent du principe que les systèmes de coût traditionnels

<sup>60</sup> Ibid.

doivent être affinés pour tenir compte de la complexité des processus des entreprises<sup>61</sup>.

Le schéma d'affectation des coûts avec l'ABC peut se résumer comme suit :



**Figure 13: L'Activity-Based-Costing (ABC)<sup>62</sup>.**

La méthode ABC cherche à « tracer » la consommation des charges en explicitant mieux les relations existant entre les produits et les ressources.

Plusieurs notions nouvelles apparaissent dans cette nouvelle méthode et doivent être explicitées.

La notion d'activité est au centre de la méthode. Selon Lorino (2001), une activité est « *Un ensemble de tâches élémentaires* » :

- Réalisées par un individu ou un groupe,
- Faisant appel à un ensemble spécifique d'aptitudes cognitives (savoirs, savoir-faire, compétences),
- A peu près homogènes du point de vue de leur comportement de performance ».

Le plus souvent l'activité est décrite à l'aide d'un verbe d'action suivi d'un complément

<sup>61</sup> Bouquin H. (2003), « *Comptabilité de gestion* », Economica, Paris, p : 132.

<sup>62</sup> Berland N. (2009), « *Mesurer et piloter la performance* », e-book, [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr).

d'objet (faire quelque chose). L'activité a une production identifiable (un output), un ou plusieurs clients et utilise des ressources identifiées.

L'activité doit être distinguée des tâches et des processus :

- L'activité est un regroupement de tâches élémentaires qui sont réalisées par un individu ou un groupe. Quand les tâches sont relativement homogènes, elles sont regroupées dans une activité. Le regroupement fait appel à un travail d'interprétation sur le degré d'homogénéité des tâches et n'a donc rien d'automatique. Les activités sont des construits organisationnels.
- Les activités peuvent être regroupées dans des ensembles plus larges que l'on appelle des processus. Toujours selon Lorino (2001), « un *processus* est un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'informations ou de matières significatifs, qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini, élément précis de valeur, contribution spécifique aux objectifs stratégiques ».

Le choix de procéder à une méthode ABC semble dépendre d'une contingence technologique<sup>63</sup>. Plus l'activité de production de l'entreprise est stable, les activités s'enchaînant toujours de façon plus ou moins identiques, plus l'entreprise peut se contenter des procédures de calcul des coûts simples. A la limite, il est assez facile de connaître le coût d'une Ford noire, modèle T. Il suffit de prendre l'ensemble des charges et de diviser par le nombre de produits fabriqués pendant la période. Il s'agit de ce que les anglo-saxons appellent *process costing*.

A l'inverse, une entreprise fabriquant des produits qui consomment les ressources d'activité ne s'enchaînant jamais de la même manière devra adopter un système de calcul des coûts permettant de mettre en évidence cette complexité. La méthode ABC sera alors très utile. A l'extrême limite, le plombier dont les activités sont à chaque fois singulières en fonction du type de chantier qu'il traite devra réaliser un devis pour chacune de ses prestations. Les Anglo-saxons appellent cela du *job order costing*.

Le calcul des coûts permet donc, de mesurer et de piloter la performance de l'entreprise et des objets de coûts qui la composent. Il est toutefois nécessaire d'être capable de relativiser les résultats obtenus. Rien n'est plus sujet à caution qu'un calcul des coûts. C'est toutefois un guide indispensable aux managers pour la conduite de leurs activités. Le calcul des coûts n'est

---

<sup>63</sup> Bouquin H. (2004), « *Le contrôle de gestion* », PUF, 6ème édition, p : 89.

toutefois pas suffisant pour s'assurer une complète maîtrise de la gestion. D'autres outils existent, budgets et tableaux de bord, qui permettent de décliner la stratégie et de suivre les actions mises en œuvre afin de permettre un pilotage plus fin. L'attention ne porte plus sur les objets de coûts mais sur les hommes et les femmes qui les produisent.

## **2. Contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire est déjà une technique ancienne dont « l'invention » remonte au début des années vingt pour les Etats-Unis et aux années 1930 pour la France. C'est une technique de gestion largement répandue dans les entreprises. Toutefois, les entreprises ne mettent que rarement les mêmes usages derrière le concept. Le contrôle budgétaire se révèle extraordinairement différents d'une entreprise à l'autre.

### **2.1. Vue d'ensemble du contrôle budgétaire**

Un contrôle budgétaire adéquat nécessite avant toute chose l'élaboration d'une structure de gestion fondée sur des centres de responsabilité. Une telle structure repose sur un découpage de l'entreprise en sous parties qu'il est ensuite possible d'agréger. Une alternative serait toutefois possible grâce à un découpage transversal de l'organisation sous forme de processus.

Cinq formes classiques de centres de responsabilité sont à distinguer :

- Le centre de coûts productifs dans lequel il est possible de mesurer la production et d'établir une relation assez fiable entre la fin et les moyens utilisés.
- Le centre de coûts discrétionnaires (marketing, service juridique, gestion de ressources humaines, R&D) où il est difficile de mesurer l'output et d'établir un lien entre la fin et les moyens utilisés. Ce n'est pas parce que l'on étoffe le service marketing que celui-ci sera plus efficace ou efficient. Cela pose d'ailleurs la question de savoir ce qu'est un bon service marketing et comment modéliser son activité.
- Le centre de recettes ou de chiffre d'affaires qui a pour mission le placement des produits auprès de la clientèle sous contrainte d'un budget de dépenses donné (frais de déplacement, primes des commerciaux, configuration donnée d'un magasin...).
- Le centre de profit dont le responsable est engagé tant sur ses recettes que sur ses dépenses. C'est généralement la combinaison de centres de coûts productifs, de coûts discrétionnaires et

de chiffres d'affaires. Bien souvent, de nombreux centres de responsabilité dans l'entreprise sont qualifiés de centres de profit alors qu'ils auraient plus vraisemblablement une autre nature.

– Le centre d'investissement est un centre de profit dont le responsable a la possibilité de choisir le montant de ses investissements. Le responsable de ce centre a la possibilité de déterminer le montant des investissements mis en œuvre. Le critère de réussite est alors le taux de rentabilité des capitaux mis en œuvre (ROA ou *Return On Assets*) ou le bénéfice résiduel (BR).

L'ensemble de l'entreprise est ainsi découpé en centres de responsabilité. A chacun de ces centres va correspondre un budget. L'entreprise est en elle-même un méta-centre de responsabilité que la direction générale est chargée d'administrer. Le découpage en centres de responsabilité permet de décliner la logique de responsabilisation aux niveaux intermédiaires de l'entreprise. En leur associant un budget, c'est une logique comptable de la gouvernance d'entreprise (*corporate governance*) qui est ainsi étendue à toute l'entreprise.

En cours d'année, les contrôleurs de gestion calculent les écarts existants entre les données prévisionnelles du budget et les données réelles. Ces écarts renseignent les contrôleurs et les managers sur la performance. L'analyse de ces écarts peut-être plus ou moins complexe. Leur décomposition analytique permet d'analyser leurs causes et permet de mettre en place les actions correctives *ad hoc*.

## 2.2. Fonctions du budget

Le contrôle budgétaire remplit de nombreuses fonctions et les auteurs ont du mal à s'accorder sur ses usages. Certains sont toujours cités quand d'autres n'apparaissent que dans une seule recension. Ces fonctions semblent également varier d'une entreprise à l'autre.

Le contrôle budgétaire est appréhendé sous des formes diverses, se voyant attribuer des fonctions classiques qui reviennent de façon récurrente chez les différents auteurs, mais aussi des fonctions plus originales pour certains d'entre eux :

| Études                                                                                                                                                                                                                         | Rôles du contrôle budgétaire                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Baudet (1941)                                                                                                                                                                                                                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Réaliser une prévision et établir un programme d'activité ;</li> <li>- Permettre l'observation continue des événements capables de modifier les prévisions, Recherche la recherche des causes d'écarts et fixer des responsabilités ;</li> <li>- Coordonner les différents services ;</li> <li>- Assurer le contrôle comptable des coûts de revient standards.</li> </ul>                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Samuelson (1986)                                                                                                                                                                                                               | <table border="0"> <tr> <td> <b>Buts principaux :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Planification</li> <li>- Coordination</li> <li>- Contrôle par <i>feed back</i></li> <li>--Responsabilisation</li> <li>--influence le comportement</li> </ul> </td><td> <b>Sous-buts :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Planification</li> <li>- Engagements financiers</li> <li>--Evaluation de la performance</li> <li>--Motivation financière</li> <li>--Aide à la décision</li> </ul> </td></tr> </table>                                               | <b>Buts principaux :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Planification</li> <li>- Coordination</li> <li>- Contrôle par <i>feed back</i></li> <li>--Responsabilisation</li> <li>--influence le comportement</li> </ul> | <b>Sous-buts :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Planification</li> <li>- Engagements financiers</li> <li>--Evaluation de la performance</li> <li>--Motivation financière</li> <li>--Aide à la décision</li> </ul>                                                                                        |
| <b>Buts principaux :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Planification</li> <li>- Coordination</li> <li>- Contrôle par <i>feed back</i></li> <li>--Responsabilisation</li> <li>--influence le comportement</li> </ul> | <b>Sous-buts :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Planification</li> <li>- Engagements financiers</li> <li>--Evaluation de la performance</li> <li>--Motivation financière</li> <li>--Aide à la décision</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Lyne (1988)                                                                                                                                                                                                                    | <table border="0"> <tr> <td> <b>Selon sa synthèse des ouvrages :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Prévisions</li> <li>--Planification ---Coordination</li> <li>--Communication --Evaluation</li> </ul> </td><td> <b>Ses résultats :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Les budgets servent à faire des prévisions plus qu'à motiver</li> <li>- Ils servent à contrôler et à expliquer les écarts</li> <li>- Ils n'exercent pas de pression sur les salariés</li> <li>- Le degré de participation n'est pas grand</li> </ul> </td></tr> </table> | <b>Selon sa synthèse des ouvrages :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Prévisions</li> <li>--Planification ---Coordination</li> <li>--Communication --Evaluation</li> </ul>                                          | <b>Ses résultats :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Les budgets servent à faire des prévisions plus qu'à motiver</li> <li>- Ils servent à contrôler et à expliquer les écarts</li> <li>- Ils n'exercent pas de pression sur les salariés</li> <li>- Le degré de participation n'est pas grand</li> </ul> |
| <b>Selon sa synthèse des ouvrages :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Prévisions</li> <li>--Planification ---Coordination</li> <li>--Communication --Evaluation</li> </ul>                                          | <b>Ses résultats :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Les budgets servent à faire des prévisions plus qu'à motiver</li> <li>- Ils servent à contrôler et à expliquer les écarts</li> <li>- Ils n'exercent pas de pression sur les salariés</li> <li>- Le degré de participation n'est pas grand</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Hopwood (1974)                                                                                                                                                                                                                 | <table border="0"> <tr> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Coordination</li> <li>- Planning</li> </ul> </td><td> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Délégation d'autorité</li> <li>- Motivation</li> </ul> </td></tr> </table>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Coordination</li> <li>- Planning</li> </ul>                                                                                                                                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Délégation d'autorité</li> <li>- Motivation</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                      |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- Coordination</li> <li>- Planning</li> </ul>                                                                                                                                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Délégation d'autorité</li> <li>- Motivation</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Barrett et Fraser (1977)                                                                                                                                                                                                       | <table border="0"> <tr> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Planifier</li> <li>--Motiver</li> <li>- Evaluer</li> </ul> </td><td> <ul style="list-style-type: none"> <li>--Coordonner</li> <li>- Eduquer</li> </ul> </td></tr> </table>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Planifier</li> <li>--Motiver</li> <li>- Evaluer</li> </ul>                                                                                                                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>--Coordonner</li> <li>- Eduquer</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                    |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- Planifier</li> <li>--Motiver</li> <li>- Evaluer</li> </ul>                                                                                                                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>--Coordonner</li> <li>- Eduquer</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Hofstede (1967)                                                                                                                                                                                                                | Selon sa revue de la littérature : <ul style="list-style-type: none"> <li>- Autorisation de dépenses</li> <li>- Planification</li> <li>- Prévisions</li> <li>- Mesures</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Otley (1977)                                                                                                                                                                                                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Les budgets sont des objectifs, ils servent alors d'instruments de motivation. Les budgets sont des prévisions (la fonction planning y est associée).</li> <li>- Les budgets sont des outils managériaux, notamment un moyen de communiquer entre partenaires.</li> <li>- Les budgets sont des standards pour évaluer la performance.</li> <li>- Les budgets sont un moyen d'augmenter la satisfaction au travail grâce à leur nature participative</li> </ul>                                                               |                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Bunce (1995)                                                                                                                                                                                                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Prévisions financières</li> <li>- Gestion de trésorerie</li> <li>- Fixation des objectifs</li> <li>- Planification des ressources</li> <li>- Evaluation des performances</li> <li>- Contrôle des coûts</li> <li>- Gestion des investissements</li> <li>- Plans de communication</li> <li>- Visibilité</li> <li>- Objectifs personnels</li> </ul>                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Bouquin (2001)                                                                                                                                                                                                                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Instrument de coordination et de communication</li> <li>- Outil essentiel de gestion prévisionnelle</li> <li>- Outil de délégation et de motivation</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

**Tableau 4 : Les rôles du contrôle budgétaire<sup>64</sup>.**

Touchais (1998) fournit également un éclairage intéressant sur les objectifs du contrôle budgétaire et montre, à partir d'une enquête statistique, la répartition de ces fonctions dans les

<sup>64</sup> Fortin J., Manfron A. et Vézina M., (1999), « *Pratiques de contrôle budgétaire* », Guérin Montréal.

entreprises :

|                                                 |     |
|-------------------------------------------------|-----|
| Déléguer les responsabilités                    | 10% |
| Coordonner les activités de différents services | 20% |
| Évaluer les responsables                        | 20% |
| Les motiver                                     | 20% |
| Affecter rationnellement les ressources         | 30% |
| Les contrôler                                   | 45% |
| Prévoir, réfléchir au futur proche              | 80% |
| Suivre le bon déroulement de l'activité         | 85% |

Une autre lecture des fonctions du contrôle budgétaire faite par Malo et Mathé (1998) qui, selon eux, il remplit les rôles suivants :

- Prévision et planification ;
- Autorisation des dépenses ;
- Communication pour mieux coordonner les activités ;
- Motivation ;
- Évaluation de la performance des subdivisions et des dirigeants.

### 3. Tableaux de bord

Le concept de Tableau de bord apparaît en France au début du 20ème siècle. Il a été principalement développé par des ingénieurs aux fonctions très techniques. Ces derniers étaient à la recherche de méthodes qui permettaient d'améliorer les processus de production et de mieux comprendre les relations de causes à effets entre les actions mises en place et leurs impacts sur le niveau de performance des différents processus.

Les premières définitions du Tableau de Bord dit « classique » sont repérées au sein de la communauté Française en 1962. Dans leur ouvrage de 1990 intitulé le « Tableau de bord de gestion », Guerny, Guiriec et Lavergne définissent le Tableau de Bord comme un outil basé sur l'action qui se bâti sur la définition d'éléments décisionnels clés et sur la hiérarchie des responsabilités de l'entreprise. Une définition de Gray et Pesqueux (1991) précise que c'est « *un outil de gestion centré sur le suivi des objectifs. Il sert à évaluer les performances réelles de l'entreprise par rapport aux objectifs prédéfinis par le système de gestion* ». Malo (1995),

quant à lui définit le Tableau de Bord comme « *un outil pour le top-management d'une entreprise qui permet d'avoir une vue globale et synthétique sur l'état des opérations en cours et de sur son environnement* ». Jusque dans les années 1980, le Tableau de Bord était assimilé à un dispositif de « Reporting », permettant de contrôler le niveau de réalisation d'objectifs préalablement fixés<sup>65</sup>.

### 3.1. Définition

Bouquin (2001) définit le tableau de bord comme étant « *un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec leurs fonctions* ».

Le tableau de bord est donc un ensemble d'indicateurs mais pas n'importe quels indicateurs :

- Ils doivent mesurer des états et des évolutions. Ils sont donc de deux natures complémentaires. Certains indicateurs doivent permettre de répondre à la question « *qu'ai-je réalisé ?* » et s'appuieront sur les réalisations passées de l'entreprise. Ce seront alors des indicateurs de résultat ou d'état. Certains indicateurs doivent permettre de répondre à la question « *où allons-nous ?* » en fonction de la façon dont évolue l'entreprise. Ils seront alors prédictifs ou avancés<sup>66</sup>.
- Ils servent à piloter un système c'est-à-dire un ensemble d'éléments en interaction compris dans des frontières clairement définies. Le problème est toutefois complexe à double titre. Bien souvent, il sera délicat de mesurer un effet donné tant les éléments sont en interaction les uns avec les autres. La mesure devient rapidement discutable. Les déterminants de la performance sont par ailleurs bien souvent hors des frontières du système piloté et échappent au contrôle du pilote (le manager). Il est alors possible de distinguer une autre catégorie d'indicateurs qui viennent s'ajouter aux deux du paragraphe précédent et qui portent sur les informations externes de l'environnement<sup>67</sup>.
- Ces indicateurs doivent permettre d'agir dans un cadre temporel en lien avec les obligations du manager. Il ne sert donc à rien d'avoir des indicateurs annuels de performance

---

<sup>65</sup> Malo, J.L. (1995). « *Les tableaux de bord comme signe d'une gestion et d'une comptabilité à la française* ». Foucher, p :148.

<sup>66</sup> Mendoza C., Delmond M.H., Giraud F, Löning H.. (2002) « *Tableaux de bord et balanced Scorecards* », Guide De Gestion, Revue Fiduciaire, p :135.

<sup>67</sup> Ibid.

car ils ne permettent pas au manager d'agir de façon appropriée<sup>68</sup>.

### 3.2. Fonctions d'un tableau de bord

Un bon tableau de bord, utile aux managers, ne vaut pas uniquement par la somme des indicateurs qu'il représente. Ses fonctions vont bien au-delà. Il doit permettre de :

- Faire parler de la stratégie pour mieux l'appliquer. La phase de conception du tableau de bord est sans doute la plus importante. Les indicateurs retenus doivent refléter la stratégie. C'est un minimum. Mais au travers du choix des indicateurs, et surtout de la participation des uns et des autres à leur élaboration, c'est la dimension cognitive de la stratégie qui s'en trouvera ou non renforcée. Le choix des indicateurs n'est pas simplement une affaire de techniques où il suffirait de trouver les bons indicateurs. C'est avant toutes choses, un problème de management qui permettra de diffuser la stratégie auprès de ceux qui sont chargés la mettre en œuvre.
- Donner à tous un outil commun de surveillance de la performance (*Reporting* et auto-contrôle). Le tableau de bord doit être avant tout un outil de suivi de la performance et des actions. Ses utilisateurs sont les managers et les opérationnels qui sont en charge de la performance. Il doit leur permettre de comprendre les résultats de leurs actions et de les corriger le cas échéant. Ce n'est que dans un second temps que certains des indicateurs du tableau de bord pourront servir à faire du *Reporting*<sup>69</sup>. En effet, il serait assez étonnant que ces deux finalités aient des indicateurs en tout point différents. Le tableau de bord doit être décliné dans l'organisation et impliquer de nombreux acteurs. La difficulté est alors de faire en sorte que tous voient dans les indicateurs présentés la même image.
- Appréhender la performance sous ses différents aspects. Un bon tableau de bord n'est pas uniquement financier mais « traque » la performance selon différents points de vue. Il doit alors refléter la complexité du système qu'il représente et montrer notamment les interactions et les logiques d'action qui sous-tendent la performance. Le *balanced scorecard* a particulièrement approfondi cette dimension du tableau de bord.

### 3.3. Balanced Scorecard

---

<sup>68</sup> Ibid.

<sup>69</sup> Kaplan R.S. et Norton D.P. (2001), « *Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management : part 1* », *Accounting Horizons*, Vol. 15, N°1, p :87-104.

Kaplan et Norton (1998, 2001) ont proposé dans la première moitié des années 90 de construire des tableaux de bord stratégiques :

- Prenant en compte différents aspects de la performance et non plus seulement la performance financière.
- Mettant en évidence des indicateurs de résultat et des indicateurs avancés, ces derniers étant plus ou moins prédictifs de la situation future de l'entreprise.

L'un des problèmes essentiels pour les auteurs est la prise en compte et le pilotage des éléments incorporels de plus en plus importants aujourd'hui. Or, plusieurs facteurs empêchent la mesure des incorporels :

- L'effet des incorporels est indirect et n'a que rarement un effet direct sur le chiffre d'affaires ou le résultat. D'où le besoin de connaître leurs effets sur la performance financière. Cela nécessite la prise en compte d'effets retard.
- Les actifs incorporels ne valent rien en eux-mêmes mais c'est le plus souvent leur combinaison qui vaut quelque chose.

Or, pour Kaplan et Norton, on ne peut gérer ce que l'on ne peut décrire ou mesurer. Mesurer les incorporels exige alors de baser l'évaluation des performances sur autre chose que des indicateurs strictement financiers.

Il s'agit d'établir une carte des relations de causes à effets dans l'entreprise et permettant d'expliquer la performance financière de l'entreprise, comme l'exprime le processus décrit ci-après :



Figure 14 : Les quatre dimensions du Balanced Scorecard<sup>70</sup>.

Ces quatre dimensions définissent quatre niveaux de performance complémentaires dans lesquels les managers disposent d'un certain nombre de leviers sur lesquels ils peuvent s'appuyer pour définir leur stratégie :

- Les bons résultats financiers s'obtiennent par une satisfaction client accrue.
- Les clients seront satisfaits si les processus de l'entreprise fonctionnent correctement (d'où l'intérêt des normes de qualité par exemple).
- Et enfin, les processus fonctionneront d'autant mieux que la main d'œuvre chargée de leur mise en œuvre sera efficiente.

Les quatre axes peuvent faire l'objet de définitions plus poussées.

- **Axe financier**

Il s'agit de s'assurer de l'augmentation de la valeur actionnariale grâce à la croissance des ventes et de celle de la productivité. Les modalités d'action proposées par Kaplan et Norton sont assez proches de celles définies par Brown et Sloan à la General Motors dans les années vingt lorsque ceux-ci décomposaient le ROI en différents ratios. Kaplan et Norton n'apportent pas grand-chose de nouveau si ce n'est une différenciation de la mesure de la performance

<sup>70</sup> Kaplan R. S., Norton D. P. (1998), « *Le tableau de bord prospectif* », Les Editions d'Organisation, Paris.

financière selon l'étape du cycle de vie dans laquelle se situe l'entreprise<sup>71</sup>.

- **Axe clients**

Les managers sont invités à réfléchir à la valeur apportée aux clients :

- Au positionnement de l'entreprise en termes d'excellence opérationnelle (prix, qualité, délai, fonction du produit, service, relations, marque).
- A la connaissance des besoins du client.
- Au leadership produit permettant grâce à l'innovation de présenter la meilleure offre du marché.

L'entreprise doit exceller sur l'une de ces dimensions sans pour autant laisser tomber les deux autres<sup>72</sup>.

- **Axe processus**

L'entreprise a plusieurs leviers de compétitivité sur lesquels elle peut s'appuyer :

- Construire son développement grâce à l'innovation ;
- Améliorer les relations avec les clients ;
- Améliorer l'excellence opérationnelle en gérant mieux la supply chain, les processus internes, l'utilisation des actifs, l'utilisation des ressources... ;
- Devenir une entreprise citoyenne en soignant les stakeholders ou parties prenantes<sup>73</sup>.

- **Axe apprentissage et croissance**

Enfin, l'entreprise peut s'appuyer sur des ressources immatérielles pour soutenir durablement sa compétitivité. Pour cela, elle doit être vigilante à :

- La compétence de ses salariés ;
- Le degré de maîtrise des technologies clés ;

---

<sup>71</sup> Ibid.

<sup>72</sup> Ibid.

<sup>73</sup> Ibid.

- Le climat social.

Afin d’être correctement pilotée, l’entreprise doit disposer de tableaux de bord stratégiques réunissant des indicateurs choisis sur chacun de ces différents niveaux. A chaque niveau, des indicateurs de résultat sont choisis ainsi que des indicateurs avancés (ou indicateurs de pilotage).

Les bénéfices d’un BSC sont plutôt organisationnels. Il permet en effet un intense dialogue hiérarchique. Il s’agit donc d’un outil de communication<sup>74</sup> :

- Clarté et consensus sur la stratégie ;
- Convergence des buts individuels et organisationnels ;
- Liaison des objectifs stratégiques avec les objectifs de long terme et les budgets ;
- Identification et convergence des initiatives stratégiques ;
- Obtention d’un retour d’information pour organiser l’apprentissage stratégique.

Il autorise :

- Une bonne communication de la stratégie aux équipes et aux salariés ;
- La traduction des objectifs stratégiques en objectifs et mesures pour les équipes et les salariés ;
- La création d’un lien entre performance et rémunération.

Malina et Selto (2001), de leur part, que pour être efficace, le BSC doit remplir un certain nombre de facteurs clés de réussite :

- Il faut que l’outil donne une image valide de la performance (fiable, compréhensible, confiance). Les mesures de la performance doivent être reliées aux résultats de l’organisation, être précises, objectives et vérifiables ;
- La communication doit renforcer les modèles de comportements désirés, les valeurs et les

---

<sup>74</sup> Bourguignon, A., Mallerret, V., Nørreklit, H. (2002). « L’irréductible dimension culturelle des instruments de gestion: l’exemple du tableau de bord et du balanced scorecard ». Comptabilité - Contrôle - Audit, p :32.

croyances partagées. Les mesures doivent refléter les actions contrôlables des managers ou les actions qu'ils peuvent influencer ;

- L'outil doit permettre un partage des connaissances, ce qui s'obtient par un dialogue et une participation intense ;
- Le BSC doit proposer une architecture complète mais recentrée de mesure de la performance.

D'autre part, Gascho, Lipe et Salterio (2002) cherchent à savoir si le fait d'organiser l'information sous forme d'un BSC permet aux managers de mieux juger la performance de l'entreprise. Les auteurs partent du principe que les capacités d'analyse des individus sont limitées et que de ce point de vue l'un des apports du BSC est d'aider à organiser la réflexion en créant des relations entre les indicateurs de mesure de la performance. Le fait de structurer l'information dans le BSC apporte une valeur ajoutée par rapport aux mêmes informations fournies de façon dispersée. La plus-value d'un bon BSC est donc l'explicitation des relations de causes à effets qui rendent plus accessible la stratégie et facilite la lecture des documents des revues de gestion.

Les outils de contrôle de gestion évoluent au jour le jour en fonction des nouveaux contextes stratégiques et de l'environnement compétitif des entreprises.

## Conclusion du chapitre

L'évolution des besoins du contrôle a créé des tensions dans les organisations. La question aujourd'hui est d'apprécier si les acteurs historiques du contrôle vont être à même de s'adapter et de répondre aux nouveaux besoins.

Le développement de ce contrôle a été étroitement lié à la propagation des modes de direction et de coordination qui a favorisé la délégation des fonctions et des pouvoirs, ce qui a constitué une source de risque qui peut engendrer des déviations et nuire à l'application des objectifs de la direction générale, d'où l'intervention du contrôle de gestion pour assister les responsables dans l'amélioration de leurs affaires et pour travailler avec plus d'efficacité, de sécurité et d'efficience.

Le contrôle de gestion a alors pour mission, l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation. On parle alors de pilotage de la performance, puisqu'il s'agit de déployer les objectifs en activités opérationnelles.

C'est ainsi, que le contrôle de gestion, et les autres fonctions associées à savoir le contrôle interne et l'audit interne constituent un cadrage bouclé pour l'entreprise ayant comme objectif sa pérennité, protéger son patrimoine et éviter les risques susceptibles de nuire à son existence. Toutefois, les démarches adoptées par les intervenants au niveau de ces différentes fonctions diffèrent à des degrés plus ou moins importants. Or, cela ne doit pas les empêcher de tendre vers une complémentarité par une cohabitation plus pacifique, mais plutôt interactive dans un sens bénéfique.

Dans le chapitre qui vient d'être achevé, nous avons vu comment le contrôle de gestion a évolué dans les structures, nous avons expliqué les étapes qui marquent l'apparition et l'évolution du contrôle de gestion, caractérisées chacune par une amélioration progressive des objectifs, des outils, et un vocabulaire spécifique. Nous avons présenté aussi une synthèse des différentes fonctions associées au contrôle de gestion ainsi que de l'appréhender et de le décrire au travers les différents outils afin de montrer comment les utiliser pour décider au mieux.

Par ailleurs, la discipline du contrôle de gestion a déjà beaucoup évolué au fil du temps, la concurrence, l'incertitude et les turbulences de l'environnement résultent un nouvel aspect du

contrôle de gestion. Ces évolutions s'expliquent d'une part par les mutations du contexte organisationnel et d'autre part par les exigences de l'environnement externe marqué par l'instabilité et l'incertitude. Force donc est de constater que le champ d'intervention du contrôle de gestion s'élargit de plus en plus pour intégrer plusieurs dimensions. Ainsi, son rôle en matière de pilotage de la performance, autrefois basé sur la performance économique, a évolué vers le pilotage de la performance sociale et environnementale. En effet, la prise en compte, dans le processus managérial, des objectifs sociaux et environnementaux a permis d'intégrer la dimension sociale et environnementale dans les outils du contrôle de gestion. Par conséquent, on est passé d'un rôle de pilotage de la performance essentiellement économique vers un pilotage de la performance globale l'entreprise<sup>75</sup>.

Avant de passer en revue, les différents outils adaptés au nouvel contexte de l'entreprise pour en faire des instruments de mesure et de gestion de la performance globale, il serait primordial de décliner cette nouvelle notion aussi ambiguë soit elle.

---

<sup>75</sup> Crutzen, N., Van Caillie, D. (2010), « Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise », Humanisme et Entreprise, p : 32.

## **Chapitre 2 : Vers une nouvelle pratique managériale: L'intégration des principes de la RSE pour une performance globale**

Dans un contexte en forte mutation, caractérisé par une pénétration croissante des économies, l'émergence de nouveaux marchés suivie d'une forte intensification de la concurrence, a obligé les firmes à faire face à un environnement de plus en plus complexe et contraignant, obligeant l'entreprise à de nouvelles exigences en matière de pratiques managériales.

Un engagement responsable de l'entreprise est dû, en effet, à la recherche de sa légitimité sociétale et de son efficacité économique et financière afin de continuer à créer de la valeur dans de bonnes conditions, et de s'adapter au contexte. Ainsi, pour pouvoir assumer durablement sa compétitivité, cela suppose qu'elle ait la capacité de profiter des opportunités de la mondialisation et de prévenir ses menaces, de viser une performance durable dans un contexte incertain et d'être une entreprise qui est capable de s'adapter au rythme des mutations, notamment, en conciliant les intérêts particuliers des parties prenantes vers l'intérêt général<sup>76</sup>.

Si la responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE) est définie comme étant la contribution aux objectifs du développement durable, la performance globale est, dans la littérature managériale, un terme de plus en plus employé pour représenter cette contribution.

L'évaluation, donc, de cette performance globale sort de la vision classique de l'entreprise (vision shareholder), responsable de sa performance financière envers le seul actionnaire, pour adopter une vision de l'entreprise encadrée dans la société et ayant à rendre compte de ses comportements en matière sociale et environnementale à une multitude de parties prenantes (vision stakeholder)<sup>77</sup>.

Dès lors, la RSE ne se limite plus à la maximisation de la valeur pour satisfaire les actionnaires mais elle s'est élargie en intégrant des préoccupations sociales et environnementales pour promouvoir le développement durable. Ainsi la performance de l'entreprise ne saurait se mesurer uniquement à l'aune du résultat financier (à court terme). En

---

<sup>76</sup> Poisson.D, Molho.D, (2003), « *La performance globale de l'entreprise* », Edition d'Organisation.

<sup>77</sup> Capron M., Quairel-Lanoizelée F., (2004), « *Mythes et réalités de l'entreprise responsable* ». Paris : La Découverte, p :123.

effet, la durabilité de la performance de l'entreprise suppose la considération d'autres intérêts, à savoir ceux des salariés, des clients, des fournisseurs, de l'environnement naturel et des générations futures. Les entreprises sont appelées à redéfinir la notion de la performance et à adapter par conséquent leurs système de gestion aux nouvelles exigences de l'environnement.

L'intérêt porté à la question de la performance n'a cessé de préoccuper les académiciens et les praticiens. C'est un concept qui débouche sur des divergences selon les auteurs et les praticiens qui l'ont abordé<sup>78</sup>. En l'absence d'une définition acceptée et partagée par tous les chercheurs, il est question de délimiter les contours du concept de la performance et son évolution vers une approche globale intégrant à la fois le volet économique, social et environnemental et de présenter les principaux outils de mesure développés dans la littérature.

L'objectif du présent chapitre est, ainsi, de présenter, d'une part, la notion du développement durable et de la RSE, leurs fondements et leurs évolutions (Section 1), d'autre part, la concrétisation de ces notions au niveau des entreprises (Section 2), avant de de poursuivre vers la notion de la performance globale (Section 3).

---

<sup>78</sup> Saulquin J-Y et Schier G, (2005), « La RSE comme obligation/occasion de revisiter le concept de performance ? », Congrès Grefige, Nancy, p : 69.

## **Section 1 : Du Développement Durable à la Responsabilité Sociétale des Entreprises : Cadre théorique**

Longtemps considérées comme des questions relevant respectivement de l'éthique individuelle et des politiques publiques, le développement durable (DD) et la responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE) se présentent désormais comme de nouveaux objets d'intervention managériale. Plusieurs travaux ont ainsi souligné un mouvement que l'on peut qualifier de managérialisation du développement durable. Depuis la fin des années 90, elle s'est développé une série de nouveaux acteurs proposant des cadres d'analyse de ces deux thématiques.

De toute évidence, les concepts du DD et de la RSE se chevauchent depuis longtemps sur les mêmes lignes directrices et visent les mêmes buts. Il est ainsi évident que derrière le développement de ces thématiques, il y a une reprise de préoccupations très anciennes.

Avant de passer à l'étude du concept de la performance globale, nous tentons de déceler la genèse des concepts du DD et de la RSE, concepts phares dans notre travail de recherche, en insistant sur les origines, les distinctions et les complémentarités des définitions existantes.

### **1. Genèse du concept du Développement Durable**

Le DD représente la solution la plus appropriée pour faire face aux mutations radicales de notre planète sur le plan économique, social et environnemental et ce, en partant de l'approche globale qu'il implique et de ses finalités majeures; la préservation de la nature, l'équité sociale et la prospérité économique.

Malgré une genèse riche de conceptions et de définitions, le concept DD demeure cependant un concept flou, autour duquel se sont développées des visions différentes, dépendant chacune d'un domaine d'application différent.

#### **1.1. Fondements historiques du concept Développement Durable**

Le concept DD a été employé pour la première fois dès 1980 et ce dans le cadre de la « *Stratégie Mondiale de la Conservation* » qui a été organisée par le Programme des Nations Unies pour l'Environnement (PNUD) et l'Union Internationale pour la Conservation de la Nature et de ses ressources (UICN).

Cependant, depuis les années soixante et avant cet engouement international, certains environnementalistes comme Carson (1963) et Ehrlich (1968) ont mené des réflexions « durables » afin de sauver la planète. Ce discours de durabilité se manifeste autour de crises écologiques telles que celles des marées noires, des catastrophes chimiques (Flixborough du nord-est de l'Angleterre en 1974), des accidents nucléaires (Tchernobyl en 1986), des changements climatiques (déforestation) et de l'accroissement démographique (selon l'Institut National d'Etudes Démographiques (INED), la population dépassera 10 milliards d'habitants à la fin du siècle). Ainsi, le constat fait que le climat change et un problème planétaire est apparu. C'est à partir de l'an 1960 et spécialement dans le contexte américain, a émergé un nouveau discours qui porte sur la nature de la relation entre l'environnement, l'activité humaine et le développement.

Les environnementalistes, de par le monde, ont alors valorisé les expériences américaines dans le domaine de la préservation de l'environnement et tout ce qui touche à la pollution due à l'activité humaine et économique. Ainsi, en 1972, le Club de Rome a publié son rapport connu sous le nom « *Rapport Meadows* » ou « *Halte à la croissance* ». Ce rapport dénonce, quant à lui, les menaces que fait peser l'expansion démographique sur la croissance économique. Parmi les objectifs énoncés par ce rapport, figure la « croissance zéro ». Celle-ci examine la façon de redistribuer équitablement les richesses, afin de lutter contre les épuisements des ressources naturelles causés par la croissance économique et d'assurer le développement humain. À l'époque, environ 113 pays se sont réunis à l'issue de la première rencontre du « *Sommet de la Terre* », dans le cadre de la Conférence des Nations Unies sur l'Environnement, ayant eu lieu à Stockholm. Lors de cette célèbre rencontre planétaire, une sonnette d'alarme est tirée sur le danger écologique.

Dans ce cadre, le nouveau concept « *écodéveloppement* » a vu le jour, il est considéré comme la base constituante du concept DD. Ce concept est inspiré par le chercheur socio-économiste Sachs (1980) qui l'a présenté comme un outil heuristique, non fondé sur des hypothèses et formules qui aboutissent à la fin à des solutions concrètes et une approche et donc, non comme une théorie<sup>79</sup>.

Suite à la publication du rapport de Brundtland en 1987, le concept de DD commence à se

---

<sup>79</sup> Godard O., (2011), « *Négociations sur le climat : La bifurcation opérée à Copenhague en 2009* », Critique internationale, Vol. 3, p :87.

répandre et à être diffusé et ce, en recueillant dans l'ensemble, une réception plutôt positive dans le monde entier. À ce propos, Boutaud et Gondran (2009) ajoutent que même si les points de vue sont opposés, les membres de la commission Brundtland avaient tout faits pour avoir un résultat consensuel pour le contenu du rapport. Ce rapport intitulé « Notre avenir à tous » présente une définition du concept de DD, considéré comme étant la plus universelle et la plus répandue.

Cinq ans plus tard, les travaux de la Commission Brundtland aboutissent à un deuxième « Sommet de la Terre », organisé en 1992 par les Nations Unies sur l'Environnement et le Développement à Rio de Janeiro. Cette deuxième conférence environnementale renforce l'idée de respecter les objectifs primordiaux énoncés par le rapport de 1987 et de mettre en évidence le concept de la durabilité qui est au centre de la nouvelle politique de développement qui en découle.

Cette nouvelle approche de la durabilité, indissociable du concept de DD, met davantage l'action sur les aspects sociétaux et humains que sur les aspects économiques<sup>80</sup>.

Au cours de la même année, 150 pays ont adopté le célèbre Agenda 21, sous l'égide du Programme d'Action pour le 21ème siècle. Cet agenda définit plutôt les grandes directives de la nouvelle politique de la croissance durable en assurant une vie économiquement viable et socialement vivable.

En 1997, le sommet de Kyoto a eu lieu. Dès cette date, le monde économique a commencé à parler de systèmes de quotas de permis d'émission, dont les domaines d'application portent sur les activités économiques réputées polluantes (industries polluantes) où il s'est avéré nécessaire de réduire les émissions de gaz à effet de serre, et ce à faible coût.

Par la suite, des efforts ont été consentis pour organiser le sommet mondial du DD qui s'est tenu à Johannesburg en 2002. Parmi les résultats de cette rencontre, on cite le partenariat et, surtout, la coopération effective entre les membres de la communauté internationale, adoptée lors de ce sommet. L'objectif de cette coopération entre les États, les institutions privées et publiques, les organismes non gouvernementaux, les chercheurs et toute personne de la société civile se résume dans la recherche de l'équilibre planétaire.

---

<sup>80</sup> Boiral O., & Croteau G., (2004), « *Du développement durable à l'entreprise durable, ou l'effet Tour Babel* », Les presses de l'Université Laval, Québec, p :259.

En 2005, le Protocole de Kyoto a entré en vigueur, son objectif est de lutter contre le réchauffement climatique et réduire des émissions de GES (la vapeur d'eau (H<sub>2</sub>O), le dioxyde de carbone (CO<sub>2</sub>), le méthane (CH<sub>4</sub>), le protoxyde d'azote (N<sub>2</sub>O), l'ozone (O<sub>3</sub>), les hydro chlorofluorocarbures (HCFC-22), les chlorofluorocarbures (CFC) ; le tétrafluorure de carbone (CF<sub>4</sub>) et l'hexafluorure de soufre (SF<sub>6</sub>)).

Dès lors, le monde économique subit une pression sociétale qui l'amène, à tenir compte des préoccupations autres que la satisfaction des actionnaires. En somme, le concept de DD répondait de plus en plus à des valeurs universelles (l'équité entre les générations, la responsabilité sociétale, la durabilité écologique, le principe de précaution, *etc.*) et prenait, en considération, tous les domaines de la vie en société, en allant du national à l'international, du réduit à l'intégral et du limité au global. Suivant un parcours évolutif, ce concept devenu progressivement une réalité inévitable exige de nouveaux choix de développement, de nouvelles approches, ainsi que des nouvelles réactions et attitudes plus responsables.

Autrement dit, cette mutation exige un nouveau mode de développement au service d'une nouvelle pratique managériale.

Suite à ces considérations, de multiples notions de DD apparaissent, qui divergent entre elles-mêmes. Ces divergences contribuent essentiellement à générer une complémentarité et un enrichissement et ce, afin d'attirer l'attention autour des nouvelles nécessités sociétales.

## **1.2. Définition du concept : Développement Durable**

Avant d'aborder le développement du concept de RSE qui est au cœur de notre recherche, il nous semble opportun de revenir sur la qualification du DD en tant que concept, celui-ci étant le concept fondateur de la RSE.

Il est nécessaire de se référer à la célèbre définition citée dans le rapport Brundtland (1987) qui considère le développement durable comme un « développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs ». Cette définition a connu plusieurs extensions et enrichissements et a donné naissance à plusieurs autres définitions.

Pour cette raison, il est difficile de procéder à une revue exhaustive de l'ensemble de ces définitions et ce, au vu du caractère polymorphe du concept. On se limitera à quelques

références relatives aux débats ayant entouré le concept de développement durable et nous nous contenterons de quelques définitions tout en suscitant davantage ce concept formant la base de cette recherche.

Le concept de développement durable renferme l'obligation adressée aux générations actuelles d'assurer non seulement les conditions meilleures de vivre en bon état sans négliger les besoins des générations futures. On parle ainsi de l'équité intergénérationnelle. On souligne la nécessité de tenir compte des besoins des générations ascendantes tout en assumant nos responsabilités à l'égard de nos descendants.

Barbier (1987) révèle que le développement durable est le premier objectif à cibler pour réduire la pauvreté absolue du monde et ce en réduisant au minimum l'épuisement des ressources, la dégradation environnementale, la rupture culturelle et l'instabilité sociale.

Ainsi, Daly (2002) insiste sur l'importance d'assurer les conditions favorables pour la survie de l'Humanité, tout en critiquant l'idéologie de la croissance. Il soutient que, si le rythme actuel de consommation était adopté par les générations futures, cela pourrait entraîner une destruction des ressources naturelles. En effet, par sa vision, il insistait sur la nécessité de changer la façon de vivre pour que la terre soit viable et vivable.

Dans ce contexte, André et al. (2003) suggèrent que la stratégie du développement durable doit harmoniser les décisions économiques, environnementales et sociales. Selon ces auteurs, le développement durable ne suppose donc ni conflit insurmontable ni arbitrage, mais, de préférence, des réaménagements et une conciliation inévitable entre les différents leviers.

L'ensemble de ces réflexions sur le concept développement durable montrent la richesse de ce concept, exprimé par Brunel (2004) comme concept glouton qui constitue une démarche affranchie d'une réorientation des approches socio-économiques indissociables qui visent un compromis entre l'efficacité de la croissance économique, de la cohésion intra et intergénérationnelle et de la soutenabilité écologique<sup>81</sup>.

En effet, en se basant sur ce qui précède, on résume l'ensemble de ces définitions par la

---

<sup>81</sup> De Villers J., & Reniers J-M., (2000), « *Élaboration d'un set d'indicateurs pour le développement durable des transports en Belgique, Première partie : Approche conceptuelle et méthodologique pour l'élaboration du set d'indicateurs* », Centre d'Etudes Economiques et Sociales de l'Environnement (CEESE), ULB, Services du Premier Ministre, SSTC.

présentation du fameux schéma présenté par le mathématicien britannique J. Venn, qui configure dans ce diagramme portant son nom, diagramme de Venn, les différents objectifs du développement durable qui sont la vivabilité, la viabilité et l'équité.

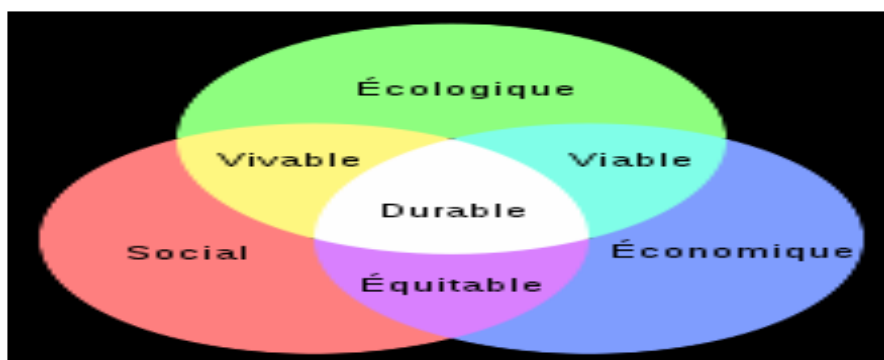


Figure 15: Les objectifs du développement durable<sup>82</sup>.

L'ensemble de ces réflexions sur le concept du DD montrent la richesse de ce concept, comme étant un concept glouton qui constitue une démarche affranchie d'une réorientation des approches socio-économiques indissociables qui visent un compromis entre l'efficacité de la croissance économique, de la cohésion intra et intergénérationnelle et de la soutenabilité écologique.

Suite à toutes ces considérations, les multiples notions du DD apparaissent divergentes entre elles-mêmes. Ces divergences contribuent essentiellement à générer une complémentarité et un enrichissement et ce, afin d'attirer l'attention autour des nouvelles nécessités sociétales.

## 2. Genèse du concept de la Responsabilité Sociétale des Entreprises

Suite aux développements conceptuels qui ont été exposés précédemment, on peut affirmer que la RSE apparaît comme la stratégie managériale, définie, au niveau de l'entreprise, en liaison avec les problématiques du DD. Cette affirmation a été exprimée également par l'Union Européenne, dans le cadre du Sommet de Göteborg en Suède en 2001, où la RSE est définie comme « *Le moyen par lequel les entreprises pourraient contribuer au développement durable des États de l'Union* ».

Une telle démarche opérationnelle demeure floue bien qu'elle ait représenté, depuis bien

<sup>82</sup> Extrait du rapport développement durable (2003) d'Hydro-Quebec. [www.hydroquebec.com](http://www.hydroquebec.com), consulté le 25.12.2020.

longtemps, une des préoccupations des milieux d'affaires et des milieux académiques, à l'échelle nationale et internationale.

## 2.1. Evolution historique de la Responsabilité Sociétale des Entreprises

Il est difficile de donner une date exacte à la genèse de la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE) dans la littérature. Les frontières étroites qui existent entre cette notion et des concepts voisins - la morale, l'éthique ou la déontologie- compliquent davantage toute tentative d'opter pour une période précise de sa genèse, et même de sa définition.

Néanmoins, les premiers travaux académiques et théoriques de référence concernant le concept de RSE remontent aux années 1950 avec les travaux d'Abrams et surtout l'ouvrage référence de Bowen: *Social Responsibilities of Businessman*. Mais à cette époque, la notion de la RSE n'a pas eu un écho considérable, ni de la part des chercheurs, ni de la part des professionnels.

Les travaux sur la RSE ont pris une nouvelle dimension à partir des années 1970, grâce notamment aux travaux de Carroll. Par la suite, ces conceptions théoriques ont évolué dans les années 1980-1990 pour constituer aujourd'hui un champ de réflexion puissant.

La définition même du concept a évolué au cours des différentes périodes. Gond et Mullenbach<sup>83</sup> expliquent, que « *le concept s'est construit progressivement, passant par une catégorisation des responsabilités puis par une interrogation sur la manière d'agir* ».

Dans ce qui suit, nous allons retracer succinctement les différentes étapes de la genèse du concept de la RSE, et les apports théoriques des principaux auteurs, afin de tenter de mieux comprendre et définir cette thématique particulière.

### ➤ Les premières réflexions portant sur la RSE : les travaux de Bowen (1953)

Tout d'abord, il faut noter que des principes similaires à la RSE sont apparus, bien avant les années 1950, chez les praticiens aux États-Unis. Depuis la fin du XIXème siècle, et jusqu'aux années 1940, des praticiens ont mis en œuvre les concepts de *trusteeship* et de *stewardship*, largement influencés par les religions catholiques et protestantes. Ces concepts stipulaient que tout exercice d'un pouvoir ou toute propriété d'un bien, devaient être justifiés et légitimés

---

<sup>83</sup> Gond J.P. , Mullenbach A. (2004), « *Les fondements théoriques de la responsabilité sociétale de l'entreprise* » , Revue des Sciences de Gestion, p: 93.

devant Dieu et devant la société dans son ensemble. Pour qu'il en soit ainsi, cette relation de propriété devait permettre d'accroître le bien-être de la communauté et de satisfaire les besoins de la société dans son ensemble.

Acquier, Gond et Igalens<sup>84</sup> (2005) ont expliqué que les églises protestantes aux États-Unis, et à un degré moindre l'église catholique, ont été les instigatrices des premières réflexions sur la responsabilité de l'entreprise dans son milieu social, et que ces églises ont donc permis la genèse de cette notion de RSE.

Mais c'est l'ouvrage de Bowen<sup>85</sup> (1953) qui a été le premier construit théorique de la notion de la RSE. Bowen pensait que les grandes compagnies américaines étaient au centre de la vie politique et sociale, et que leur comportement influençait largement la vie des citoyens sur plusieurs aspects. La vision de Bowen était que les firmes avaient une responsabilité à l'égard de la nation qui allait au-delà des simples responsabilités économique, légale ou contractuelle. Il définissait ainsi la RSE : « *la RSE renvoie à l'obligation des hommes d'affaires, de mettre en œuvre les politiques, de prendre des décisions et de suivre des lignes de conduite qui répondent aux objectifs et aux valeurs considérées comme désirables par notre société* ».

Cette approche de la RSE se base donc sur une prise en compte des valeurs et des principes philosophique, philanthropique et normative dans la gestion. Elle a introduit de nouveaux concepts qui étaient très loin auparavant des domaines et du monde des affaires.

### ➤ **Le développement d'un corps de doctrine : les années 1960-1970**

En se basant sur les travaux fondateurs de Bowen, plusieurs recherches ont été conduites, durant les années 60-70, pour formaliser et établir un véritable corps de doctrine pour la RSE.

Un des premiers auteurs, et des plus prolifiques concernant les définitions de la RSE, est Keith Davis (1966). Selon Davis, « *Chaque firme devrait prendre part à la politique, au bien-être de la communauté, à l'éducation, au « bonheur » de ses employés, etc* ».

Ainsi, dans la vision de Davis, l'organisation doit agir d'une manière « juste », comme tout citoyen doit le faire. Il propose en 1966, en collaboration avec Blomstrom la définition suivante de la RSE : « *la RSE réfère à l'obligation des dirigeants de considérer les effets de*

---

<sup>84</sup> Acquier A. et Gond J.P., (2005), « Aux sources de la RSE: (Re) Lecture et analyse d'un ouvrage fondateur: Social Responsibilities of the Businessman d'Howard Bowen (1953) », Actes du congrès de l'AIMS.

<sup>85</sup> Bowen H.R., (1953), «Social Responsibilities of the Businessman», Harpet & Roz.

*leurs actions sur le système social (ou sociétal) dans son ensemble. Ces dirigeants appliquent la RSE lorsqu'ils considèrent que les actions de la firme risquent d'affecter les intérêts des autres personnes. Ainsi, ils doivent regarder au-delà des intérêts économiques et techniques de leur firme ».*

Harold Johnson (1971) a poursuivi les réflexions de Davis en proposant une multitude de définitions de la RSE dans son livre « *Business in contemporary society : Framework and Issues* » paru en 1971. Johnson, à l'instar de Davis, considérait la RSE comme la capacité des dirigeants à « *faire un équilibre* » entre les intérêts des différents groupes. Il propose sa propre définition de la RSE qu'il qualifie de « *poursuite d'objectifs socioéconomiques à travers l'élaboration de normes sociales particulières permettant au monde des affaires de répondre à des situations particulières* ». Johnson propose aussi une extension de cette définition en y intégrant la notion de profit. En effet, pour lui, les firmes mettent en place des programmes sociétaux car elles s'attendent que ces programmes engendrent un profit supplémentaire pour leur organisation. D'après cette conception, la RSE peut être perçue comme « *une fonction d'utilité maximisant les profits à long terme* ».

Nous ne pouvons pas évoquer les travaux sur la RSE durant cette période sans rappeler les recherches de Carroll (1979) qui l'ont conduit à publier un article fondateur à l'*Academy of Management Review* : « *A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Social Performance* ». A travers cet article, Carroll propose une nouvelle définition de la RSE qu'il liera avec la notion de performance sociétale des entreprises. Comme il l'affirme lui-même, sa définition tente d'élargir les champs d'application de la RSE : « *la RSE couvre les attentes économiques, légales, éthiques et discrétionnaires de la société à un instant donné* ». Carroll intègre dans sa définition les concepts d'éthique et de discrétion. Ainsi, et d'une manière générale, les travaux de recherches à cette époque ont bouleversé les premières définitions et perceptions de la RSE. On est donc passé d'une perception philosophique à une perception pragmatique et managériale dans laquelle la RSE concerne essentiellement le processus de gestion des problèmes sociaux auxquels les entreprises sont confrontées.

### ➤ **La prolifération des recherches et les extensions du concept : les années 1980-1990**

La recherche sur la RSE s'est considérablement élargie et enrichie au cours de ces deux décennies. Élargie, dans le sens où la RSE a donné naissance à plusieurs concepts nouveaux et innovateurs : la performance sociétale, la sensibilité sociétale (*responsiveness*), les

politiques publiques des organisations, l'éthique des affaires et à un degré moindre, la théorie des parties prenantes. Enrichie, dans le sens où la RSE inclut, désormais, tous ces concepts simultanément.

Les principaux travaux durant cette période ont concerné la notion de performance sociétale des entreprises, et qui ne cesse, jusqu'aujourd'hui, de susciter des débats controversés.

Mais c'est sans conteste, Edwin Epstein qui a eu, durant cette période, un apport non négligeable à la RSE. Epstein tente en 1987 de redéfinir la RSE en insistant sur la relation entre la responsabilité sociétale, la sensibilité et l'éthique des affaires. Il considère en effet que ces trois concepts sont indissociables et doivent être pris en compte simultanément. Il propose ainsi le concept de « *processus politique sociale des entreprises* ». L'objectif de ce concept étant d'institutionnaliser et d'intégrer fortement la responsabilité sociétale, la sensibilité et l'éthique des affaires à l'intérieur de l'organisation.

Notons enfin que le fil conducteur qui a réuni les multiples recherches de ces deux décennies, a été la volonté des chercheurs de décliner les principes de la RSE aux niveaux institutionnel, organisationnel et managérial. C'est ce qui ressort par exemple de la définition donnée par Wood de la RSE : « *la signification de la responsabilité sociétale ne peut être appréhendée qu'à travers l'interaction de trois principes : la légitimité, la responsabilité publique et la discrétion managériale, ces principes résultant de trois niveaux d'analyse, institutionnel, organisationnel et individuel* »<sup>86</sup>.

Cette période, qui perdure jusqu'aujourd'hui, correspond à une phase de recherche sur la RSE ayant surtout mis l'accent sur la performance sociétale des entreprises. On est donc ici dans une perception encore plus managériale avec une orientation synthétique et intégratrice visant à améliorer les résultats sociaux de l'entreprise.

### ➤ Une triple conception de la RSE

Les conceptions de la notion de responsabilité sociétale ont donc évolué dans le temps. Ces évolutions peuvent être regroupées en trois conceptions historiques différentes de la RSE.

Les travaux précurseurs de Bowen (1953) ont mis l'accent sur un aspect philanthropique et volontariste de l'entreprise dans son comportement. Cette conception est le fruit d'un courant

---

<sup>86</sup> Wood D.J., (1997), « Toward a theory of stakeholder identification and salience : defining the principle of who and what really counts », *Academy of Management Review*, vol. XXII, N 4, p :853.

de pensée managériale essentiellement basé sur le paternalisme et fondé sur des valeurs morales et religieuses faisant appel à l'éthique personnelle du dirigeant d'entreprise.

Selon cette approche de la RSE, chaque entreprise est considérée comme un « être moral » qui a des devoirs consistant à assurer le bien-être des travailleurs, de leurs familles et de la communauté. Dans ce sens, Capron (2008), les mesures et actions sociales entreprises sont essentiellement volontaires, se situant hors du champ de l'entreprise, à travers des fondations en premier lieu. L'objectif de ces actions étant avant tout d'être des actions correctrices visant à réparer les dommages causés par l'activité économique.

Dans les décennies 1980-1990, la notion de la RSE a évolué. Elle s'appréhendait plutôt dans une conception stratégique utilitariste, selon laquelle, la prise en compte des dimensions de la RSE devait surtout contribuer à la performance économique et financière de l'entreprise.

La RSE dans ce sens est le fruit des exigences des milieux économiques eux-mêmes. Ces derniers soutenaient l'idée que les exigences de rentabilité sont mieux satisfaites lorsque l'entreprise se montre socialement responsable (*business case*) et lorsqu'elle vise à satisfaire les attentes de ses parties prenantes en les identifiant et en dialoguant avec elles (Capron, 2008). Cette conception de la RSE, essentiellement européenne et continentale, se base surtout sur des actions volontaires qui peuvent s'accompagner de formes de co-régulation associant certaines parties prenantes (syndicats, ONG...).

Enfin, la troisième conception de la RSE, plus récente et plus innovante, s'alimente des discours sur le développement durable et la « soutenabilité ». Pour les tenants de cette approche, l'entreprise est considérée comme un acteur encastré dans la société. L'entreprise ne peut être prospère que si son environnement est sain et fertile et son intérêt à long terme est de contribuer à la production de biens communs<sup>87</sup>.

Pour atteindre ces objectifs, l'entreprise doit recourir à des démarches managériales volontaires et encadrées par des normes substantielles universellement admises (telles que les normes ISO par exemple). Ces démarches managériales se basent sur le principe d'une forte implication de l'organisation (se basant sur des politiques de prévention, d'anticipation, voire de précaution) et une intégration des préoccupations sociales et environnementales dans le

---

<sup>87</sup> Capron M., Quairel-Lanoizelee F. (2007), « *La responsabilité sociale d'entreprise* », Editions La Découverte, Collection Repères, Paris, p :122.

cœur de l'activité<sup>88</sup>. Néanmoins, cette troisième approche présente l'inconvénient et le risque que la RSE ne soit confondue avec le développement durable, tant les deux concepts présentent des similitudes. En réalité la différence se fait plutôt sur le niveau d'application du concept : niveau entreprise pour la RSE (prise en compte) et niveau puissance publique et gouvernement pour le développement durable (prise en charge).

Ces trois approches de la RSE, bien qu'historiques, n'en demeurent pas moins présentes jusqu'à nos jours. En effet, la deuxième approche utilitariste persiste encore majoritairement aujourd'hui dans les pays Anglo-Saxons. Par contre, la troisième vision, basée sur la soutenabilité, prospère essentiellement en Europe continentale et dans certains pays asiatiques.

## 2.2. Dimensions de la RSE : les typologies de Carroll (1979) et de Wood (1991)

Le champ théorique de la RSE a été considérablement enrichi à travers les travaux de Carroll et de Wood. En effet, chacun de ces auteurs a essayé de proposer une classification des différentes responsabilités qu'une entreprise doit assumer et qui constituent ensemble le champ théorique de la RSE.

En 1979, Carroll définit la RSE comme « *Un ensemble d'obligations de l'entreprise vis-à-vis de la société* ». A cet effet, Carroll identifie quatre catégories de responsabilité (ou d'obligations) devant être prises en compte par toute organisation :

- **Une responsabilité économique** : C'est le rôle classique de la firme. L'entreprise doit être profitable et rentable pour ses actionnaires et ses employés. Elle doit aussi fabriquer des produits respectant des normes de qualité et de sécurité, etc.
- **Une responsabilité légale** : L'entreprise doit se soumettre et respecter les lois et les réglementations en vigueur.
- **Une responsabilité éthique** : Cette responsabilité correspond aux actions volontaristes de l'entreprise dans le sens des attentes de la société, sans que ces actions ne soient codifiées ou réglementées par des lois précises.
- **Une responsabilité philanthropique** : Appelée parfois discrétionnaire, cette responsabilité

---

<sup>88</sup> Ibid.

correspond aux actions de bienfaisance et de charité, et qui ne répondent pas nécessairement à des attentes précises de la société.

La typologie proposée par Carroll, considérée comme fondatrice des approches théoriques de la RSE, a été enrichie et développée par Wood<sup>89</sup>. Celle-ci a proposé seulement trois niveaux de responsabilité pour l'entreprise correspondant chacun à un niveau organisationnel bien précis:

- **La légitimité au niveau institutionnel** : pour Wood, la société accorde à l'entreprise une légitimité et un pouvoir. A long terme, l'entreprise doit utiliser ce pouvoir dans un sens favorable aux attentes de la société. Si tel n'est pas le cas, l'entreprise risque fortement de perdre son pouvoir et sa légitimité. La RSE découle ainsi d'un besoin de survie de l'entreprise.

- **La responsabilité publique au niveau organisationnel** : à ce niveau, toute organisation a une responsabilité en termes de conséquences de ses activités. Ces activités risquent d'affecter les parties prenantes primaires (acteurs concernés directement et profondément par les décisions de l'entreprise) ou de ses parties prenantes secondaires (acteurs concernés indirectement par les activités de l'entreprise). La RSE est ainsi vue comme les effets des activités de l'entreprise sur ses parties prenantes.

- **La discrétion managériale au niveau individuel** : pour Wood, chaque dirigeant ou manager doit opérer avec une certaine responsabilité individuelle et morale. Ceux-ci doivent utiliser leur pouvoir discrétionnaire au service de la responsabilité sociétale de l'entreprise dans chaque décision prise. Dans ce sens la RSE est laissée à la discrétion des managers et à leur volonté.

En guise de conclusion, ces deux grilles de lecture de la RSE peuvent être considérées comme complémentaires. Attarça et Jacquot<sup>90</sup> proposent à cet effet un tableau croisé où chacune des formes de responsabilité proposées par Carroll (économique, légale, éthique et philanthropique) peut être déclinée selon les trois niveaux définis par Wood.

---

<sup>89</sup> Wood D., (1991), « *Corporate social performance revisited* », *Academy of Management Review*.

<sup>90</sup> Attarça, M et Jacquot T., (2005), « La représentation de la responsabilité sociale des entreprises : une confrontation entre les approches théoriques et les visions managériales », *Journée de Développement Durable, AIMS, IAE Aix-en-Provence*.

|                                         | Niveau institutionnel                                                                                                                                                                | Niveau organisationnel<br>(activités)                                                                                                                          | Niveau individuel                                                                                                                                |
|-----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Responsabilités Economiques</b>      | Produire des biens et services, offrir des emplois, créer de la richesse pour les actionnaires.                                                                                      | Les prix des biens et services reflètent les vrais coûts de production et intègrent toutes les externalités.                                                   | Produire de façon écologique, utiliser des technologies non polluantes, réduire les coûts en favorisant le recyclage.                            |
| <b>Responsabilités Légales</b>          | Respecter les lois et les réglementations. Ne pas faire de lobbying ou attendre des positions privilégiées dans les politiques publiques.                                            | Œuvrer pour des politiques publiques en défendant des intérêts «éclairés».                                                                                     | Tirer profits des Instructions réglementaires pour innover dans les produits ou les technologies.                                                |
| <b>Responsabilités Ethiques</b>         | Suivre des principes éthiques fondamentaux (ex : honnêteté).                                                                                                                         | Fournir des informations précises et complètes pour accroître la sécurité d'utilisation au-delà des conditions légale.                                         | Développer l'information d'utilisation pour des usagers spécifiques et la promouvoir comme un avantage produit.                                  |
| <b>Responsabilités Discrétionnaires</b> | Agir comme un citoyen modèle dans tous les domaines : au-delà des réglementations et des règles éthiques. Rendre une partie du chiffre d'affaires à la société ( <i>community</i> ). | Investir les ressources de l'entreprise dans des actions charitables en rapport avec le premier et le second cercle de l'environnement social de l'entreprise. | Choisir des investissements charitables qui soient rentables en terme de résolution de problèmes sociaux (application de critères d'efficacité). |

Tableau 5 : Niveaux et nature des responsabilités sociales de l'entreprise<sup>91</sup>.

On peut conclure que le DD et la RSE sont devenus un enjeu stratégique pour toute entreprise, qu'elle que soit sa taille, son secteur, cela est dû à plusieurs raisons à savoir les pressions externes, la mondialisation de l'économie qui pose un ordre marqué par la permanence et la compétitivité des entreprises qui passe par l'innovation technologique et

<sup>91</sup> Wood D. J.( 1991), «Corporate social performance revisited», *Academy of Management Review*, p:69.

organisationnelle comme facteur de différenciation. De ce fait, le DD et la RSE nous amène à revoir les paramètres sur lesquels reposent généralement le comportement des acteurs économiques au Maroc et d'examiner les contours qui vont permettre de changer les pratiques managériales des entreprises marocaines vers un management plus responsable durablement.

## **Section 2 : Du Développement Durable à la Responsabilité Sociétale des Entreprises : Cadre d'analyse**

Les derniers développements montrent bien la complexité de la manière de définir, d'appréhender et de circonscrire la notion de la RSE. Une manière de clarifier le champ de la RSE consiste, d'une part, à articuler une vision du monde à une théorie de l'entreprise. A partir de ce constat, il est possible d'organiser les définitions et les théories de la RSE qui se sont développées jusqu'aujourd'hui en fonction des relations existantes entre l'entreprise et la société<sup>92</sup>. D'autre part, à mobiliser les approches théoriques, qui seront capables d'expliquer les motivations d'engagement des entreprises dans la RSE, en essayant de les identifier et de les classer, avant de faire le tour des facteurs qui ont favorisé la genèse de la RSE dans le contexte marocain.

### **1. RSE : Une interface entre l'entreprise et la société**

Nous allons essayer de présenter la grille d'analyse développée par Burell et Morgan (1979), citée dans Gond et Igalens, (2008). Cette grille classe les travaux sociologiques et les grands courants de théorie des organisations en fonction de leurs orientations épistémologiques et sociopolitiques (Gond et Matten, 2007). En adaptant cet outil au domaine de la gestion, quatre perspectives contrastées de l'interface entreprise/société se dégagent, auxquelles correspondent quatre visions de la RSE (Gond et Igalens, 2008).

L'approche dite « fonctionnaliste » appréhende la relation entreprise/société et s'attache à déterminer dans quelle mesure les buts de l'entreprise et ceux de la société peuvent être intégrés.

L'approche dite « sociopolitique » est, plus centrée sur les dynamiques de pouvoir et analyse la relation entreprise/société comme un rapport de force et de domination.

---

<sup>92</sup> Dejean F., Gond J.P., (2004), « Responsabilité sociétale de l'entreprise : enjeux stratégiques et méthodologies de recherche », Finance Contrôle Stratégie, Vol.57, N°6, p :141.

L'approche dite « culturaliste » s'attèle à étudier la manière dont l'entreprise s'imprègne des valeurs sociales émanant de son environnement et dont elle influence en retour ces valeurs.

L'approche dite « constructiviste » est centrée sur l'analyse de la construction mutuelle de l'entreprise et de la société.

Gond et Igalens (2008) ont, à partir de ces quatre approches, entrepris un travail de conceptualisation de la RSE. Ce qui débouche sur quatre visions différentes de la RSE correspondant à autant de définitions : la RSE comme fonction de régulation sociale (vision fonctionnaliste), la RSE comme produit culturel (vision culturaliste), la RSE comme relation de pouvoir (vision sociopolitique), et la RSE comme construction sociocognitive (vision constructiviste). Pour appréhender ces quatre approches, on va se baser sur les travaux de Gond et Igalens (2008).

### **1.1. RSE comme fonction sociale**

Selon cette perspective, la RSE peut se définir comme « *un instrument de régulation sociale qui vise à stabiliser les interactions entre l'entreprise et la société et à faciliter l'intégration à long terme des buts de l'entreprise et de la société* ». Selon cette approche, l'entreprise et la société y sont conçues comme des sous-systèmes en interaction mais qui poursuivent chacune des objectifs différents<sup>93</sup>.

Cette interaction se traduit par la recherche de stabilité et le maintien de l'équilibre entre les deux sous-systèmes. Par ailleurs, les objectifs des deux entités devraient pouvoir se rejoindre, et la régulation s'effectue grâce à un contrôle de la société sur l'entreprise. Dans ces conditions, la RSE remplit une fonction sociale dans la mesure où elle répond à des besoins d'un type nouveau lorsque les besoins essentiels d'ordre économique et légal ont été satisfaits.

Une question de recherche qui caractérise le débat autour de cette approche est de savoir comment faire concilier les objectifs de l'entreprise avec ceux de la société, en étudiant la relation éventuelle existant entre comportement socialement responsable et performance financière. Dans cette perspective, la RSE se conçoit comme un instrument permettant de concilier recherche du profit et bien-être social. Elle s'appréhende comme un outil de gestion

---

<sup>93</sup> Igalens, J. & Gond, J.P. (2003), « La mesure de la performance sociale de l'entreprise : une analyse critique et empirique des données ARESE », *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, n° 50, p :111.

permettant d'intégrer les objectifs des entreprises à ceux de la société<sup>94</sup>. Enfin, les recherches liées à cette approche, dites « fonctionnalistes », ont été les premières à conceptualiser des notions telles que la performance sociale de l'entreprise. Ce concept vise à fournir une définition unique et intégrée du concept de RSE et à le mesurer pour pouvoir justement étudier les liens éventuels existant entre la PSE et la PF des entreprises, en s'efforçant d'expliquer les mécanismes grâce auxquels les firmes peuvent tirer profit, sur le plan économique, de leur engagement social auprès de leurs parties prenantes.

## 1.2. RSE comme relation de pouvoir

Selon cette perspective sociopolitique, la RSE « peut être définie comme l'expression de relations de pouvoir, elle traduit la capacité des acteurs sociaux et des parties prenantes à influencer les entreprises et à leur faire prendre en compte leurs demandes, corollairement, elle traduit aussi le pouvoir des entreprises sur ces acteurs, et leur capacité à résister à ces pressions ou à les contrôler ». Cette approche renoue avec les débats des années 50 et 70 sur les fondements politiques de la RSE et les risques intrinsèques à l'influence politique et sociale dont les entreprises peuvent bénéficier grâce à la RSE. Dans le cadre de cette approche, contrairement à la précédente, la question de la relation entre l'entreprise et la société soulève la question de la compatibilité de la recherche du profit et de l'adoption de comportements socialement responsables. Ici, les objectifs à long terme de l'entreprise et ceux de la société sont considérés comme fondamentalement divergents. L'entreprise est considérée comme étant soumise à des enjeux de pouvoir vis-à-vis de groupes localisés dans son environnement. La dichotomie entreprise/société est donc un espace où s'exercent des relations de pouvoir, où chaque entité cherche à exercer un contrôle sur l'autre.

Les questions de recherche qui émanent de cette approche visent généralement à clarifier la nature des rapports de force entre l'entreprise et la société. Qui, de l'entreprise ou la société, domine l'autre? Quels rôles politiques les entreprises exercent-elles grâce à la RSE? La RSE n'est-elle pas en réalité uniquement un outil de manipulation de l'opinion publique, un leurre visant à maquiller la recherche du profit dans une économie globale de plus en plus compétitive?

---

<sup>94</sup> Ibid.

### 1.3. RSE comme produit culturel

Selon cette approche, la RSE est définie comme « *le produit d'une culture, c'est-à-dire que son contenu reflète les relations désirables entre entreprise et société telles qu'elles sont définies par l'environnement social, culturel et institutionnel* ». Cette vision appelée « culturaliste » tente d'appréhender la relation entreprise/société comme un échange de valeurs et de référents culturels stables, et s'attache à comprendre la manière dont les entreprises s'adaptent et influencent leur environnement socioculturel.

Ainsi, certains auteurs (Bowen, 1953; Pasquero, 2005) ont mis en évidence le contexte culturel et les racines religieuses qui ont fortement marqué les pratiques de la RSE. Selon cette approche, la définition de la RSE varie en fonction du contexte organisationnel et national. Un certain nombre de questions de recherche issues de cette approche ont émergé : comment les firmes intègrent le cadre et le contexte culturel des sociétés dans lesquelles elles opèrent? Dans quelle mesure les facteurs institutionnels nationaux et régionaux vont influencer les politiques de RSE et de gestion des parties prenantes des firmes? Les politiques de RSE sont-elles transposables d'un pays à un autre aux contextes culturels différents? Une autre question liée au rôle du contexte et la culture organisationnelle des entreprises dans le déploiement de la RSE est également posée.

Deux approches sur la RSE comme produit culturel ont été développées. La première analyse la RSE comme le produit d'une culture organisationnelle<sup>95</sup>. Elle vise à démontrer comment les valeurs, les dimensions éthiques et normatives peuvent s'intégrer au processus de décision organisationnelle. La seconde approche s'intéresse à la manière dont les facteurs historiques, culturels et institutionnels influencent la RSE aux niveaux global, national et organisationnel. Cette catégorie de travaux montre la façon dont évolue la perception de la RSE par les parties prenantes en fonction du contexte culturel dans lequel se trouve l'entreprise<sup>96</sup>, et surtout comment les contextes historiques nationaux contribuent à définir la notion de RSE. Des auteurs tels que Matten et Moon, (2008) ont alors entrepris de catégoriser la RSE en fonction des contextes. Ils proposent deux types de RSE; la RSE « explicite » qui correspond à l'approche américaine (RSE encouragée par les entreprises), et la RSE « implicite » qui

---

<sup>95</sup> Swanson D.L. (1995), « Addressing a theoretical problem by reorienting the Corporate Social Performance model », The Academy of Management Review, p :64.

<sup>96</sup> Maignan, I., Ferrell, O.C. & Hult, G.T.M. (1999), « *Corporate Citizenship: Cultural Antecedents and Business Benefits* », Journal of the Academy of Marketing Science, Fall, Vol. 27, n°4, p :469.

correspond à l'approche européenne (RSE encouragée par l'État).

#### **1.4. RSE comme construction sociocognitive**

Selon la perspective constructiviste, la RSE se définit comme « *une construction sociocognitive qui est le produit temporairement stabilisé d'une négociation entre l'entreprise et la société, mettant en jeu les identités, les valeurs et les problèmes sociétaux* ». Cette approche met l'accent sur l'importance des représentations sociales, des normes et systèmes de valeur dans l'analyse de la RSE. L'interface entreprise/société est un lieu où ces deux entités se construisent ensemble et où le concept même de RSE se négocie. Cette approche fait référence à des situations où les entreprises et leurs parties prenantes négocient l'existence d'externalités négatives, conséquences de leurs activités au travers de processus de cadrage. La définition et le contenu de la RSE sont ouverts et négociables. La RSE est donc un ordre négocié susceptible d'être modifié par les stratégies des acteurs<sup>97</sup>.

La question centrale qui découle de cette approche est celle de la construction réciproque de la société et de l'entreprise. L'entreprise construit-elle la société ou est-elle construite par elle? Comment le contenu de la RSE est-il négocié entre les acteurs? Quel rôle joue ce concept dans la manière dont la société cherche à réguler les pratiques des entreprises? Quels acteurs provoquent, facilitent ou freinent les processus d'institutionnalisation de la RSE?

## **2. RSE au Maroc : Un phénomène en plein essor**

Les finalités de l'entreprise n'ont pas cessé de changer. Traditionnellement la maximisation du profit a été considérée comme la finalité primordiale de l'activité de toute entreprise. Aujourd'hui, les managers déclinent plusieurs autres finalités à l'entreprise : profit à long terme plutôt qu'à court terme, rémunération des actionnaires, image de marque, croissance de l'entreprise et respect de l'environnement<sup>98</sup>.

Parallèlement à ce changement de cap, au sein des finalités de l'entreprise, la RSE a été vue comme un moyen gage pour aider la société et recevoir en retour des ressources. Alors que d'autres, l'ont vue comme une source pour les gestionnaires qui sert à maximiser les profits, et réduire les coûts. D'autres encore l'ont également vue comme un instrument de réciprocité,

---

<sup>97</sup> Padioleau, J-G. (1989) : « *L'éthique est-elle un outil de gestion ?* », Revue Française de Gestion, p :91.

<sup>98</sup> Boiral, O. (2004), « Environnement et économie : une relation équivoque », Vertige, Vol 5, n°80, p :123.

par lequel une entreprise aide ses parties prenantes<sup>99</sup>.

A cet égard, l'intégration des principes de la RSE dans la stratégie globale de l'entreprise, est devenue une priorité pour les entreprises, souvent motivées par de multiples enjeux.

## 2.1. Les motivations d'engagement des entreprises dans la RSE

### 2.1.1. Les motivations instrumentales d'engagement dans la RSE

Cette catégorie instrumentale identifiée par Garriga et Mele (2004) affirme que les entreprises s'engagent dans la RSE car elles considèrent que l'engagement leur sera bénéfique dans l'avenir. Au sein de cette approche, nous identifierons l'ensemble de ces motivations qui expliquent l'engagement des entreprises dans la RSE, à l'exemple de la maximisation de la richesse des actionnaires, l'amélioration ou le maintien d'un avantage concurrentiel, ainsi que l'utilisation de la RSE comme outil de marketing.

➤ **Réaliser des économies (des bénéfices financiers) :** Les débats sur l'implication financière de la RSE, ont fait rage durant ces dernières années. Depuis la déclaration de Milton Friedman qui a identifié le profit des actionnaires, comme la seule responsabilité de l'entreprise. Plusieurs sont les études empiriques qui ont soutenu que le processus d'engagement dans la responsabilité était coûteux et mettait les entreprises en situation de désavantage économique par rapport à d'autres entreprises moins responsables (Aupperle et al. 1985 ; Luck et Pilotte, 1993; Schueth, 2003).

Plusieurs recherches ont constaté que la RSE est associée à des rendements financiers qui sont supérieurs à la moyenne du marché<sup>100</sup>. Ainsi, un sondage de cabinet d'audit d'expertise comptable et de conseil (KPMG)<sup>101</sup> a considéré que la motivation la plus courante pour avoir divulgué la RSE sont des considérations économiques. Une autre enquête réalisée auprès des dirigeants des entreprises par « Price water house Coopers »<sup>102</sup>, a indiqué que 73% des répondants ont estimé que les économies ont été l'une des trois principales raisons des actions socialement responsables. Cependant, il faut savoir qu'une grande partie des études

<sup>99</sup> Porter, M.E et Kramer, M.R. (2006), « *Strategy and Society : The Link Between Competitive* », Harverd Business Review.

<sup>100</sup> Luck, C. & Pillotte, N. (1993), « *Domini social index performance* », *Journal of Investing*, Fall, p :60.

<sup>101</sup> KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2001, <http://www.kpmg.com/PT/pt/IssuesAndInsights/Documents/corporate-responsibility2011>.

<sup>102</sup> Top 10 Reasons, PricewaterhouseCoopers 2002 Sustainability Survey Report, reported in —Corporate America's Social Conscience, *Fortune*, May 26, 2003, p:58.

empiriques qui ont examiné ce sujet, ont conclu l'absence d'une différence significative entre la RSE et la performance financière. A leur tour McWilliams et Siegel (2000), ont déduit que l'impact de la RSE sur la performance financière était neutre.

Dans l'ensemble, les études empiriques concluent que, les entreprises préfèrent s'engager dans des activités de la RSE, même si, l'impact n'est pas facilement mesurable en termes de performance financière. L'impact négatif de ne pas prendre la « voie responsable » serait probablement encore plus fort.

➤ **Réduire les coûts de production :** Plusieurs recherches empiriques (Chan et Wong, 2006 ; Hesan et al., 2001 ; Egels-Zanden, 2009) ont démontré un impact positif sur les coûts de production, suite à l'intégration de la RSE. Wong et Chan (2006) ont confirmé à travers une étude dans le domaine de l'hôtellerie que la mise en œuvre de la RSE vise à réduire la consommation d'énergie, d'eau ainsi que la réduction de la pollution et des déchets. Melnyk et al. (2002) ont conclu dans leur étude que la réduction des coûts et une meilleure qualité de produit sont les principales retombées de la mise en œuvre de la RSE, pour plus de 1500 organisations en Amérique du Nord.

➤ **Améliorer la qualité du recrutement :** L'engagement des entreprises dans la démarche de la RSE est motivé par le recrutement des meilleurs employés. Pour avoir un bon recrutement, l'entreprise doit mettre en œuvre des perspectives environnementales pour attirer de bons employés qui seront fiers de travailler pour une société respectueuse de l'environnement ce qui améliore la position concurrentielle de l'entreprise.

➤ **Un outil de marketing :** Certaines études réalisées à partir des années quatre-vingt-dix, ont montré que les programmes de marketing qui utilisent la RSE (normes sociales et environnementales) rencontrent beaucoup plus de réussite. Creyer et Ross, (1997); Barone et al., (2000). Maignan et Ralston (2002), soulignent qu'aux Etats-Unis, la RSE est particulièrement utilisée comme un instrument de marketing ou un instrument de gestion de l'impression, afin d'influencer les perceptions de la société. D'autres études ont également démontré que les consommateurs sont prêts à soutenir activement les entreprises engagées dans des pratiques respectueuses de l'environnement, ou de l'éthique.

➤ **Les subventions de l'Etat :** Les subventions étatiques des projets de la RSE, motivent aussi bien les moyennes que les petites entreprises à intégrer les projets environnementaux.

Dans ce sens, l'article de Chan et Wong (2006), confirme ces propos. Cet auteur a annoncé que les gouvernements des différents pays, qui souhaitent disposer d'un environnement plus propre, ont beaucoup investi pour encourager les entreprises à poursuivre la norme. Cela est le cas des entreprises à Singapour, où 70% du coût de l'obtention d'une certification ISO 14001 est subventionnée par le gouvernement (Haklik, 1997).

➤ **La licence d'exploitation :** Le terme « Permis d'exploitation » fait référence à la capacité d'une entreprise à acquérir les autorisations juridiques et politiques nécessaires pour mener leurs activités dans une région ou une communauté donnée. Tallontire (2007) explique que la licence d'exploitation est perçue à la fois comme un terme littéral et figuré, qui décrit simultanément la capacité d'une société à obtenir des licences légales (ex. permis de zonage, les permis de construction, etc) et que la possibilité pour cette société d'obtenir une « licence sociale », où la majorité des citoyens reconnaissent la légitimité de cette entreprise. Bien souvent négligée dans la littérature sur les motivations d'engagement dans la RSE, la capacité des entreprises à obtenir une licence sociale et juridique pour fonctionner à émerger comme un facteur important d'initiatives commerciales responsables, en particulier dans les pays développés (Burke, 1999).

Porter et Kramer (2006) ont affirmé dans une étude empirique que, de nombreuses entreprises s'engagent dans la RSE, dans l'espoir de convaincre les communautés locales qu'elles sont de « bonnes citoyennes corporatives » et qu'elles méritent d'avoir les autorisations nécessaires à l'exploitation.

➤ **L'acquisition des avantages concurrentiels :** Les études académiques citées ci-dessus, montrent que d'une manière générale, les entreprises cherchent à obtenir, des avantages concurrentiels, à travers, l'intégration de la RSE. Un manager de firme japonaise a déclaré que « *Les entreprises qui ont rivalisé sur le prix et la qualité, rivalisent maintenant davantage sur les questions environnementales, qui peuvent acquérir des avantages concurrentiels* ». Une telle déclaration, aide à faire le lien avec une autre motivation qui pousse les entreprises à adopter une démarche de responsabilité sociale.

Davis (1973), a affirmé dans une étude empirique que l'adoption des pratiques de RSE conduit les entreprises à acquérir un avantage concurrentiel qui produit des effets à court et à long terme comme par exemple l'augmentation de la productivité en améliorant leur capacité

à attirer des ressources humaines de haute qualité. Ainsi, les entreprises qui sont en harmonie avec la RSE, peuvent acquérir des avantages concurrentiels par rapport aux concurrents tout au long de leur chaîne d'approvisionnement. Les études empiriques ont démontré qu'adopter une démarche de la RSE permet d'accroître la performance de l'entreprise par rapport aux concurrents qui n'adoptent pas les démarches de la RSE<sup>103</sup>. Les entreprises actives dans ce domaine bénéficieront d'un avantage comparatif, qui leur sera particulièrement important, notamment pour les entreprises qui exercent leurs activités sur un marché où la concurrence est forte.

### 2.1.2. Les motivations politiques d'engagement dans la RSE

Dans la catégorie politique, à l'encontre de la catégorie instrumentale, les entreprises qui s'engagent dans la RSE, considèrent la RSE comme une obligation envers la société et non pas comme une opportunité. La catégorie politique, nous a aidés à identifier l'ensemble des motivations, qui expliquent les raisons de l'engagement des entreprises dans la RSE. Parmi ces motivations nous trouvons : le bien-être des employés, le devoir moral de l'entreprise et le bien-être social.

➤ **Le devoir moral de l'entreprise :** La motivation financière n'est pas la seule raison derrière l'intégration de la RSE. Beaucoup d'entreprises intègrent la RSE dans ses actions et ses relations avec ses parties prenantes car elles considèrent que cette intégration n'est qu'un devoir moral envers la société, qui permet d'avoir un comportement<sup>104</sup>. Dans ce sens, Etzioni (1988) fait référence à des preuves empiriques pour démontrer que le devoir moral de l'entreprise est de se comporter d'une façon responsable envers la société. Par conséquent, l'entreprise a un devoir envers chaque partie prenante. De ce fait, l'entreprise ne doit pas traiter les parties prenantes seulement comme un moyen pour une fin mais comme une fin en soi.

➤ **Le bien-être social :** A ce niveau la RSE consiste à améliorer le bien-être de la société, dans les limites de la réglementation des autorités légitimes. En outre, les organisations tentent de répondre aux considérations de la société. Cette motivation est perçue comme un devoir moral plutôt qu'une obligation. Starck et Kruckeberg (2003) font valoir que les

---

<sup>103</sup> Freeman R.E., (1984), « *Strategic management: a stakeholder approach* », Marshfield (Mass.), Pitman Publishing,

<sup>104</sup> Ibid.

entreprises ont gagné leur droit d'exister seulement parce qu'elles étaient censées avoir les intérêts de la société dans toutes leurs opérations. Enderle (2004) a constaté suite à une étude empirique que les PME s'engagent dans la RSE parce qu'elles ont la volonté d'être de bonnes citoyennes en se basant sur l'obligation morale de contribuer au bien-être de la société, et non pour augmenter les profits.

➤ **Le bien-être des employés (santé et sécurité dans le travail) :** La RSE, ne concerne pas que la fabrication des produits du quotidien par des enfants dans les pays asiatiques. La RSE commence sur le lieu de travail où, chacun doit pouvoir mener à bien ses missions dans une ambiance humaine basée sur l'écoute et le respect de l'autre<sup>105</sup>. L'introduction de la RSE est donc motivée par un besoin d'assurer le bien-être des employés, en particulier, lorsqu'il s'agit de leur santé et sécurité sur leur lieu de travail. Fukukawa et Moon (2004) ont montré dans une étude empirique publiée en 2000, que la réduction au minimum des risques d'accidents était la principale cause dans la mise en œuvre des démarches de la RSE par les entreprises japonaises.

### 2.1.3. Les motivations intégratives d'engagement dans la RSE

Les motivations intégratives, sont celles qui reviennent le plus dans la littérature, car les entreprises considèrent souvent ces motivations externes comme le moteur principal pour s'engager dans la RSE<sup>106</sup>. Dans cette catégorie de motivation, les entreprises se sentent dépendantes de la société pour leur existence, d'où l'intérêt de combiner les exigences de la société aux bénéfices des entreprises.

➤ **Une réponse aux attentes de la clientèle (consommateurs) :** Les consommateurs d'aujourd'hui se préoccupent de plus en plus des conditions de fabrication des produits. Une enquête a d'ailleurs montré que les citoyens dans 24 pays industrialisés et pays en développement considèrent la prévention de l'environnement plus importante que la croissance économique. Cela se confirme à travers les résultats d'une enquête réalisée en France, sur la notoriété du concept de Développement Durable, qui est passée de (33% en

---

<sup>105</sup> Hélène Bouillon-Duparc (2012), Biomasse algale : des ressources aux applications multiples Le Grand Débat – La gestion globale des déchets et la fonction des filières REP Le bien-être au travail, axe majeur de la RSE Publié le 24 janvier 2012 par Pollutec dans la catégorie : Regard : Capture d'avenir le blog des professionnelles de l'environnement.

<sup>106</sup> Garriga, E. and Melé, D. (2004), « *Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory* », Journal of Business, Ethics, p :15.

2002 à 91% en 2009)<sup>107</sup>. Ces attentes se répercutent dans les comportements d'achat des consommateurs. Une étude menée par l'organisme Ethicity<sup>108</sup> en 2010 a démontré que plus de 60% des consommateurs français déclarent avoir changé leurs comportements en faveur du développement durable. Cela est particulièrement vrai pour les entreprises dont les produits peuvent être très similaires dans le goût, l'aspect, le toucher et l'emballage.

L'examen de la littérature et des diverses enquêtes qui ont été menées sur les consommateurs, confirment que la confiance que les consommateurs donnent aux entreprises est liée à un comportement éthique des entreprises<sup>109</sup>. De plus, les travaux qui ont été menés sur les motivations d'engagement des entreprises dans la RSE ont confirmé l'influence des consommateurs sur le choix d'adopter le concept de la RSE. Dans ce sens, Nawrocka (2007), a également noté que les exigences du client sont les principaux éléments qui motivent les entreprises à adopter les démarches environnementales volontaires.

➤ **L'influence des Organisations Non Gouvernementales :** Parmi les motivations qui poussent les entreprises à adopter la RSE, la pression des ONG, notamment des ONG internationales, qui ont fait évoluer leurs stratégies pour passer d'un militantisme purement critique à la sollicitation et à la mobilisation directe des entreprises autour des problèmes sociaux<sup>110</sup>. Selon Knox et al. (2005), l'évolution du pouvoir des ONG, a poussé les organisations à revoir leurs politiques dans les domaines du commerce, des droits de l'homme, des droits des travailleurs, de l'impact environnemental, de la probité financière et la gouvernance d'entreprise. Cabagnols et Bas (2008), ont confirmé que le développement des ONG prouve qu'il y a toujours une relation de dominance entre ONG et entreprises. Cette hypothèse a été vérifiée auprès de nombreuses études académiques, qui ont identifié l'influence croissante des ONG dans l'intégration de la RSE et des orientations éthiques des entreprises. Plusieurs chercheurs ont également confirmé à travers des travaux empiriques que les entreprises publient des rapports sur le comportement social et environnemental pour atténuer la pression des ONG. Parallèlement, de nombreuses entreprises ont vu ce qui pourrait arriver si la demande des citoyens a été ignorée, à l'exemple des affrontements qui ont été enregistrés en 1994, entre l'entreprise Shell et les groupes de pression sur le placement de la

---

<sup>107</sup> Sondage IFOP2007 Observatoire du Développement Durable 2009 [www.ifop.fr](http://www.ifop.fr)

<sup>108</sup> <http://www.ethicity.net>

<sup>109</sup> Dacin et Brown, 1997; Sen et Bhattacharya, 2001; Maignan et Ferrell, 2003; Pivato et al., 2008.

<sup>110</sup> Friedman A. L. et Miles S., (2002), « Developing Stakeholders Theory », *Journal of Management Studies*, vol. 39, n°1.

plate-forme pétrolière de Brent Spar en mer. Afin d'éviter cette situation critique, l'entreprise Shell ne voyait pas, d'autres solutions que d'investir dans un programme de RSE. Aujourd'hui, le modèle du Partnership, où les entreprises sont en cours d'exécution des projets qui ressemblent à ceux des ONG<sup>111</sup>.

➤ **La pression des organismes internationaux :** Le concept de la RSE qui a été promulgué au sommet de la Terre de Johannesburg en 2002, s'est développé dans le monde par différents niveaux d'obligation, et par des organismes régionaux, intergouvernementaux, et internationaux. Généralement, les programmes des Nations Unies, de la Banque Mondiale et de L'OCDE, constituaient de simples recommandations, qui pouvaient se transformer pour devenir de véritables pressions qui poussent les entreprises à intégrer la RSE, notamment, dans les pays en développement.

Un rapport de l'association publié en 2010 par Muhammad Azizul Islam et Craig Deegan sur la RSE au Bangladesh<sup>112</sup>, a affirmé que les pressions des institutions internationales influencent les politiques opérationnelles, les rapports sociaux et environnementaux dans les pays en développement.

➤ **La crainte des réglementations :** La plupart des entreprises et des groupes industriels préfèrent auto-régler les problématiques sociales et environnementales afin de démontrer aux décideurs publics et politiques que l'intervention gouvernementale n'est pas nécessaire. En outre, les entreprises ont choisi d'agir dans l'esprit de la RSE pour éviter la réglementation. Williams et Aguilera (2008), ont reconnu suite à une étude empirique que les lois, les normes et la réglementation sont de puissantes incitations pour les entreprises à élaborer des politiques et des pratiques en matière de RSE. En conséquence, la réglementation figure parmi les motivations qui reviennent le plus dans la littérature sur les motivations d'engagement dans la RSE, représentées souvent par : la crainte des sanctions, le non-respect de la réglementation environnementale et l'anticipation sur de nouvelles lois susceptibles d'être élaborées par l'Etat. Cette motivation a été confirmée par plusieurs études empiriques à l'exemple de l'étude de Givel sur l'industrie chimique américaine, qui a annoncé que l'effort réalisé dans l'intégration de la démarche environnementale, vise également à éviter les plus fortes et plus coûteuses législations et réglementations des produits chimiques.

---

<sup>111</sup> Ibid.

<sup>112</sup> L'association des comptables agréés publié en 2010 : <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/sustainability-reporting/tech-tp-srd.pdf>

Dans une étude empirique, Irene et Perry (1996) ont déclaré qu'il n'est pas surprenant que la plus grande source de pression qui motive les entreprises à intégrer la RSE est la réglementation gouvernementale, puis ils ont rajouté que, lorsque les entreprises sont invitées à spécifier la source la plus importante de pression, ces dernières déclarent que ce sont les règlements gouvernementaux. De la même manière, Chan et Wang (2006), ont confirmé dans une étude sur les hôtels en Chine, que ces derniers, adoptent des processus de protection de l'environnement pour répondre aux changements législatifs.

➤ **L'amélioration de la légitimité, de l'image et de la réputation :** La bonne image renforce la légitimité des entreprises et le capital de réputation. Ce dernier est défini comme un actif incorporel de valeur qui peut découler de la RSE<sup>113</sup>. La gestion de l'image est considérée comme vitale pour les entreprises, compte tenu de sa capacité à influencer les opinions des consommateurs et des investisseurs potentiels<sup>114</sup>. L'engagement de l'entreprise dans la RSE a souvent été justifié, au niveau de la littérature par l'amélioration de l'image de l'entreprise, en faisant valoir que la création d'une image environnementale forte peut aider à attirer des clients soucieux de l'environnement. Une enquête réalisée en France en 2007, a révélé que deux Français sur trois déclarent qu'ils privilégient l'achat de produits respectueux de l'environnement et 59% ont estimé que les entreprises dont ils sont clients doivent se préoccuper de l'environnement<sup>115</sup>.

Des travaux de recherche ont représenté la réputation des firmes à travers l'adoption de la RSE, comme un actif intangible, qui peut atteindre des valeurs extrêmement élevées<sup>116</sup>. Ainsi, l'engagement dans la RSE peut aider une entreprise à traverser les barrières nationales en renforçant sa légitimité, et en lui permettant de mieux fonctionner dans un environnement externe<sup>117</sup>. Dans les marchés en développement, les gouvernements attribuent souvent des contrats spéciaux pour les multinationales en raison de leur réputation impressionnante<sup>118</sup>.

Nombreux sont les travaux empiriques qui ont fait le lien entre l'adoption de la RSE, l'image

---

<sup>113</sup> Fombrun, C. et Shanley, M. (1990), « *What's in a Name ? Reputation Building and Corporate Strategy* », Academy of Management Journal, Vol. 33, n°2, p :233.

<sup>114</sup> Ibid.

<sup>115</sup> Enquête LH2 pour Vraiment Durable en 2007 <http://www.consoglobe.com/developpement-durable-moderealites-2522-cg>.

<sup>116</sup> Fombrun, C. et Shanley, M. (1990), ocp.

<sup>117</sup> Oliver C. (1991), « *Strategic responses to institutional processes* », Academy of management review, Vol. 16, N° 1, p :355.

<sup>118</sup> McWilliams, A. et Siegel, D. (1997), « *The role of money managers in assessing corporate social responsibility research* », Journal of Investing, Winter, p :98.

de l'entreprise et le profit à long terme, à l'exemple de Orlitzky et al. (2003). Ce constat est également soutenu, par plusieurs chercheurs. Par exemple Maignan et Ralston (2002) qui considèrent que généralement aux États-Unis, la RSE est utilisée comme un outil d'image et de marketing ce qui influence les perceptions de la société. Cette même idée est partagée par Morimoto et al. (2005), qui considèrent la RSE comme un outil pour le développement d'une image de marque positive. Au-delà des profits qu'elle peut générer sur du long terme, la réputation peut contrecarrer les perceptions défavorables de l'entreprise et renforcer la probabilité de survie. En cas de survenance d'évènements négatifs, une entreprise qui est largement perçue comme ayant une bonne réputation, peut surmonter les effets de délégitimassions<sup>119</sup>.

En d'autres termes, nous pouvons considérer qu'en adoptant une démarche responsable, l'entreprise peut améliorer ses relations avec les consommateurs, les investisseurs, les banques, les fournisseurs et attirer une base d'employés plus compétents et loyaux. Ainsi, l'adoption d'une démarche RSE permet à l'entreprise de transmettre une image positive aux parties prenantes.

➤ **Les pratiques de la société mère (la direction générale) :** Souvent repérée dans les filiales des entreprises multinationales qui œuvrent dans les pays en voie de développement, cette motivation se traduit par une obligation des entreprises, à adopter la RSE, afin de suivre les pratiques de l'entreprise mère souvent installée dans les pays développés. Une étude menée par Gupta (1995) a démontré que l'adoption des processus de la RSE passe par l'implication de la direction générale de l'entreprise dans des projets environnementaux. Ces résultats ont été confirmés par plusieurs autres études comme par exemple celle de (Flyn et al) qui ont fait valoir que sans l'appui solide du siège de la société mère, les pratiques de base d'une organisation seraient inefficaces. Berry et Rondinelli (1998) ont également identifié le siège de la direction générale de l'entreprise comme l'un des éléments essentiels requis pour créer une gestion d'environnement proactive. De même, Hesan et al. (2001) ont affirmé que le soutien de la haute direction est nécessaire dans l'intégration des démarches environnementales volontaires.

#### 2.1.4. Les motivations éthiques d'engagement dans la RSE

---

<sup>119</sup> Wartick, S.L. & Cochran, P.L. (1985), « *The evolution of the corporate social performance model* », Academy of Management Review, vol. 10, p :758.

Dans cette catégorie, les entreprises s'engagent dans la RSE, suite aux raisons morales et éthiques des individus (chef d'entreprise, employés) au sein de l'entreprise. Contrairement à la catégorie instrumentale et intégrative dans la catégorie éthique, les individus avec des motivations morales vont instinctivement influencer l'engagement de l'entreprise dans la RSE, afin d'engendrer un impact positif sur la société, indépendamment des pressions des parties prenantes<sup>120</sup>.

➤ **L'éthique individuelle et les valeurs des dirigeants :** En règle générale, une entreprise prendra des mesures socialement responsables lorsqu'elle sera obligée de le faire. Cependant, les acteurs sont capables de regarder au-delà des retombées directes et immédiates<sup>121</sup>. Les données empiriques montrent que les gestionnaires sont préoccupés par la justice, même en l'absence de gain économique (Turillo et al., 2002).

A ce stade Wood (1991), défend l'idée selon laquelle « *la responsabilité de l'entreprise n'est pas réalisée par des acteurs organisationnels abstraits mais bien par des acteurs humains* ». D'autres études ont mis l'accent sur le rôle crucial des valeurs des dirigeants dans ce type de structure pour impulser une démarche de RSE. Hemingway et MacLagan (2004), ont confirmé qu'il était également nécessaire de prendre en compte les valeurs des managers dans le processus d'adoption du concept de la RSE. Selon ces auteurs, les impératifs commerciaux ne permettent pas d'expliquer l'adoption de la RSE dans toutes les entreprises. En revanche, l'appropriation et la mise en œuvre de la RSE, peuvent aussi être guidées par les valeurs défendues par les managers. Les travaux de Moon (2001) vont également dans ce sens puisqu'ils montrent que l'intérêt du manager pour la RSE induit son adoption par les entreprises. De plus, il convient de préciser que l'équipe de manager supérieur, inculque ses propres valeurs à travers l'organisation.

Dans ce sens, plusieurs auteurs ont validé empiriquement l'existence d'un lien positif entre les valeurs des membres de l'équipe dirigeante d'une organisation et son niveau d'engagement socialement responsable<sup>122</sup>. Reynaud et al. (2008) ont noté que la Commission Européenne en 2002 a révélé que 75% des PME s'engagent dans la RSE pour des raisons éthiques<sup>123</sup>.

---

<sup>120</sup> Ibid.

<sup>121</sup> McWilliams, A. et Siegel, D. (1997), op.c, p :105.

<sup>122</sup> Branzei et al, 2000 ; Turillo et al., 2002 ; Porter et Kramer, 2006.

<sup>123</sup> Commission Européenne, Gros plan sur les PME : Principaux résultats de l'Observatoire des PME

### 2.1.5. Les motivations des caractéristiques de l'entreprise

Une nouvelle catégorie de motivations propres à l'entreprise introduit par Carroll (1991, 2000), joue le rôle d'un catalyseur qui peut influencer la décision de l'entreprise pour s'engager dans la RSE.

➤ **La taille et l'internationalisation de l'entreprise :** Des études empiriques ont mis l'accent sur la taille et l'internationalisation de l'entreprise comme des motivations qui poussent les entreprises à intégrer la RSE. Dans cette optique, Pougnet-Rozan a déclaré que l'adoption de la RSE relève dans un premier temps du comportement des grandes entreprises, en particulier des grandes entreprises implantées à l'échelle internationale. Cela a été confirmé par les recherches de Raffournier (1997) qui montrent que le niveau d'internationalisation d'une entreprise est une variable qui contribue à sa visibilité politique et sociale.

D'autres études ont évoqué le lien entre la taille de l'entreprise et ses motivations d'adoption de la RSE. Il semble, qu'être une entreprise de grande taille et/ou appartenir à un groupe international, peut avoir un effet positif sur le fait d'adopter une démarche RSE.

➤ **Le secteur de production :** Fraisse et Guerfel-Henda (2005) considèrent que la dimension environnementale de la RSE est indéniablement celle qui a fait l'objet de plus d'efforts et a atteint plus de résultats visibles.

Pour cette raison, appartenir à un secteur d'activité réputé polluant pourrait motiver les entreprises à adopter la RSE. De ce fait, les entreprises qui œuvrent dans le secteur des ressources naturelles sont plus susceptibles de s'engager dans la RSE que les entreprises qui œuvrent dans le secteur des services.

➤ **La situation financière de l'entreprise :** La situation financière des entreprises joue un rôle important dans l'adoption du processus de la RSE. La mise en œuvre de tout plan social et environnemental a besoin d'un solide capital financier, à cause, des coûts associés à l'implantation d'une stratégie de RSE. McGuire et al. (1988) ont indiqué que la performance financière permettait d'améliorer le niveau de performance sociale. Ces travaux ont été partiellement confirmés par ceux de Preston et al. (1991). Il en ressort que la rentabilité de

l'entreprise est alors une condition pour avoir un comportement social. Kraft et Hage (1990), ont montré que l'excédent des ressources et l'attitude des managers à l'égard de la société influencent fortement le niveau de RSE. La figure ci-dessous, résume l'ensemble des motivations d'engagement des entreprises dans la RSE, ainsi que, dans la littérature empirique.

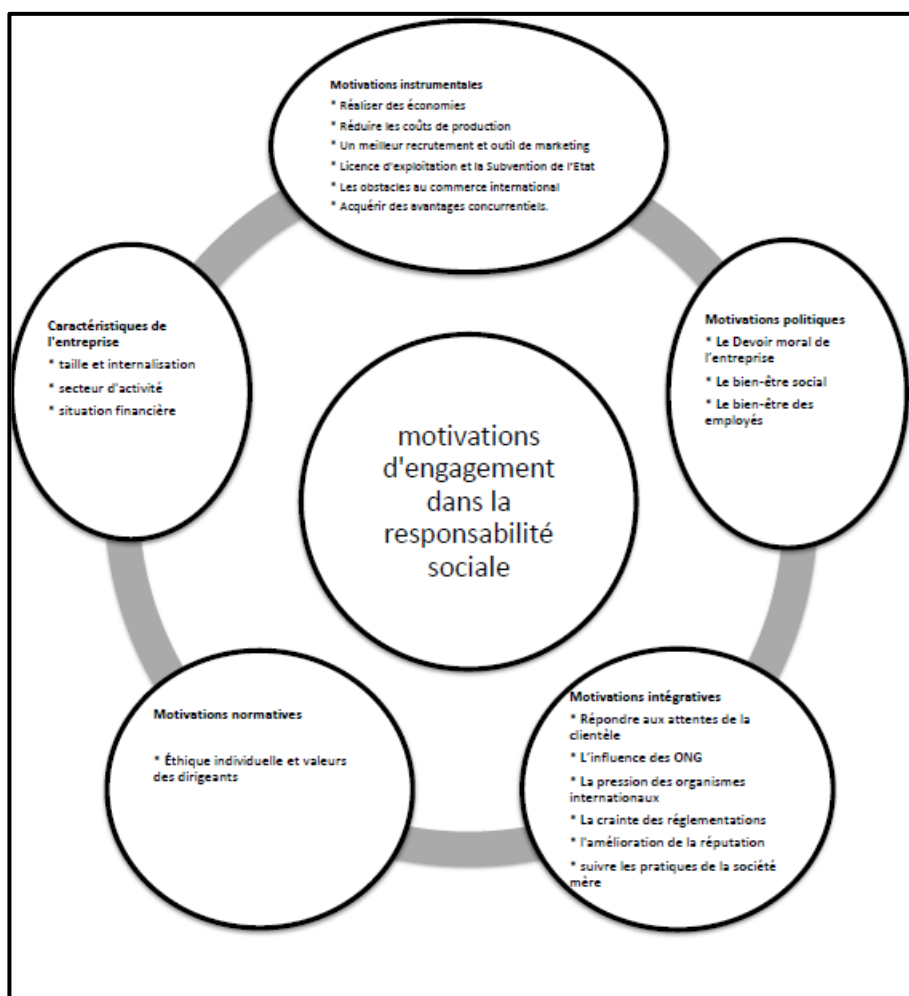


Figure 16 : Classement des motivations empirique d'engagement dans la RSE<sup>124</sup>.

## 2.2. La RSE dans le contexte marocain

La mondialisation de l'économie impose un nouvel ordre aux entreprises marocaines marqué par l'ouverture des marchés et l'apparition de nouveaux concurrents internationaux. Un des facteurs de différenciation est l'innovation technologique et organisationnelle. Dans ce cadre, de nombreuses opportunités s'ouvrent pour encourager l'intégration de la RSE dans les

<sup>124</sup>Cazal D. (2011), « RSE et théorie des parties prenantes : les impasses du contrat », Revue de la Régulation, p : 19.

pratiques managériales au Maroc. Le mouvement de la RSE au Maroc se trouve en plein virage avec des leviers et des obstacles.

### 2.2.1. Les facteurs d'émergence de la RSE au Maroc

Plusieurs facteurs sont à l'origine de l'émergence de la RSE au Maroc. Nous allons faire le tour des principaux facteurs et montrer en quoi ils ont favorisé la genèse de ce concept.

#### ➤ Les facteurs liés au contexte socio-économique marocain

Le Maroc s'est lancé depuis une dizaine d'années dans un processus de mise à niveau économique accéléré. Des grands programmes nationaux et régionaux suivent une politique économique sectorielle : dans le secteur primaire, le secteur d'industrie (plan Emergence), ainsi que plusieurs actions pour améliorer le secteur touristique. Il faut rappeler que tous ces projets se sont accompagnés par une mise en place d'infrastructures (autoroutes, ports, aéroports, etc.).

Tous ces efforts ont créé, d'une part, une bonne situation économique se caractérisant par un PIB par habitant en croissance et une expansion des investissements privés étrangers et nationaux d'autre part (les filières automobiles et aéronautiques).

En cette situation, le coût environnemental s'élève de plus en plus ; selon le ministère d'aménagement du territoire, de l'eau et de l'environnement, la dégradation du patrimoine naturel du pays représente entre 3% et 5% du PIB. En plus de cela, les inégalités et les disparités sociales persistent, pour ne pas dire se creusent (les riches s'enrichissent et les pauvres s'appauvrissent).

Face à cette situation, le Maroc a compris la nécessité de s'engager volontairement dans la logique du développement durable tout en étant conscient des problèmes et risques liés à l'environnement (réchauffement climatique, sécheresse, etc.) suite à la croissance économique réalisée<sup>125</sup>. Le développement durable prend en considération outre les aspects économiques, les aspects environnementaux et sociaux liés à des enjeux à long terme. Il permet de réaliser la croissance attendue en sauvegardant l'environnement, et en partageant les fruits de cette croissance entre toutes les couches de la société pour minimiser les inégalités sociales et

---

<sup>125</sup> El-hila.R, Amaazoul.H, (2012), « *La responsabilité sociétale des entreprises au Maroc :entre mérites et limites* », dossier de recherche en économie et gestion, N°1, p : 232.

réaliser un développement équitable.

Cet engagement est motivé par une volonté royale et gouvernementale qui s'est concrétisé par l'adhésion à divers protocoles et la signature de plusieurs conventions.

Parmi les conventions signées par le Maroc, nous citons entre autres :

- La convention de Vienne en 1995 pour la protection de la couche d'Ozone ;
- La convention sur les changements climatiques en 1995 ;
- La convention sur la diversité biologique en 1995 ;
- La convention de Bâle en 1995 pour le contrôle des mouvements transfrontaliers des déchets dangereux et leur élimination.

Plusieurs initiatives ont été également entreprises pour témoigner de l'engagement du Maroc en matière de DD :

- La création d'un Conseil National de l'Environnement (CNE) en 1995 ;
- Le lancement par sa majesté le roi Mohamed VI l'initiative Nationale de Développement Humain (INDH) en 2005 ;
- Les intégrales de l'investissement organisées par la direction des investissements extérieurs en 2005 où sa majesté le roi a exprimé l'adhésion vive du Maroc aux valeurs du DD : « *Nous suivons, avec le plus haut intérêt, l'émergence d'un mouvement d'investissements et de placements financiers couplant les objectifs légitimes de rentabilité et de profits à des critères, non moins légitimes et universels, de responsabilité sociale et de développement humain et durable* »<sup>126</sup>.
- La création de l'Instance Centrale de Prévention de la Corruption (ICPC) en 2008 ;
- L'élaboration de la Charte Nationale de l'Environnement et le Développement Durable en 2010 formalisée dans la loi cadre n°99-12 fixant les principaux objectifs de l'Etat marocain en matière de DD et préparant le terrain pour l'adoption de la Stratégie

---

<sup>126</sup> Extrait du Discours de Sa Majesté Le Roi MOHAMMED VI, adressé à la troisième édition des Intégrales de l'Investissement, tenue en 2005.

Nationale de Développement Durable (SNDD) qui a été en concertation entre le secteur public, le secteur privé et la société civile pour la période 2015-2020. Elle se base sur quatre principes à savoir la conformité internationale, la conformité avec la loi cadre n° 99-12, l'engagement de toutes les parties prenantes à la réalisation de ses objectifs, et l'assurance de son opérationnalisation.

Le Maroc a aussi adhéré aux protocoles et pactes mondiaux suivants :

- Le protocole de Montréal en 1992 pour la protection de la couche d'Ozone ;
- Le protocole relatif à la prévention de la pollution de la mer Méditerranée en 1999 ;
- Le protocole de Kyoto en 2002 concernant les changements climatiques ;
- Le lancement du projet du Pacte Mondial au Maroc en 2006.

Tout cela montre l'engagement ferme du Maroc en faveur du DD. Cependant, pour l'opérationnaliser, il faut disposer d'un cadre législatif et réglementaire adapté et mis à jour.

Le cadre législatif marocain a été encore insuffisant et incomplet pour couvrir les aspects de ces conventions. C'est pour cela, il a fallu enrichir la réglementation marocaine pour s'adapter aux valeurs de la RSE, en particulier dans l'aspect environnemental, en promulguant 3 lois dès 2003 : la première concerne la protection de l'environnement, la deuxième est relative aux Études d'Impact sur l'Environnement (EIE), la troisième est relative à la lutte contre la pollution de l'air. Et dans l'aspect social, en instaurant une législation du travail qui s'est étalée sur 3 décennies, et qui a pour objectif d'assurer une meilleure flexibilité du marché du travail en présentant plusieurs types de contrats adaptés à la situation de recrutement (les CDI, CDD, etc.) et en ratifiant la convention internationale du travail sur les agences privées de l'emploi, d'instaurer le droit conventionnel en établissant un équilibre entre la liberté syndicale et la liberté du travail, et d'améliorer les conditions de travail en général (sécurité et hygiène de travail, représentation syndicale, ...).

De ce fait, l'entreprise est contrainte de s'adapter à une réglementation exigeant le respect de l'environnement et du droit de travail. En d'autres termes, respecter les principes de la RSE pour ne pas faire face à des coûts de mise en conformité et de responsabilité juridique.

➤ **Les facteurs liés à la mondialisation**

Le contexte international de mondialisation a contribué fortement à la diffusion et la vulgarisation de la RSE des Etats-Unis à l'Europe puis en Afrique et particulièrement au Maroc. Cette mondialisation, s'est accompagnée sans doute, par une ouverture de l'économie marocaine sur le monde. Cette ouverture concerne principalement :

- Les accords du libre-échange avec plusieurs pays (les États-Unis, l'Union Européenne, la Turquie...) qui consistent un rapprochement des législations pour faire face à certains problèmes en matière de travail par exemple. De ces accords va résulter une concurrence acharnée entre les entreprises marocaines et celles étrangères. Cette concurrence exige des entreprises nationales d'adapter leurs stratégies, leurs offres de produits aux consommateurs nationaux mais aussi étrangers qui sont de plus en plus exigeants aux questions sociales et environnementales.
- La multiplication des sous-traitances qui est devenu un secteur très prometteur avec 50 MDH annuellement de chiffre d'affaires grâce à la participation significative du PNEI pour développer cette activité<sup>127</sup>. Les sous-traitants sont tenus d'adapter leurs stratégies et leur gestion à celles de leurs donneurs d'ordre étrangers qui sont avisées sur l'importance de la RSE et qui impose dans les contrats de sous-traitances certaines règles comme l'utilisation des énergies renouvelables, l'interdiction du travail des enfants, bonnes conditions de travail, etc.
- Les investissements directs étrangers (IDE) et l'ouverture des filiales des firmes multinationales (FMN) ont donné lieu à la délocalisation des entités économiques mais aussi de leur management, qui est devenu de plus en plus responsable (Filali Meknassi, 2009) ce qui a déclenché les pratiques RSE dans la sphère économique marocaine .
- Le développement des Technologies d'Information et de Communication (TIC) a permis à la population marocaine de s'équiper par les dernières technologies en termes d'ordinateurs et téléphones mobiles, de se connecter à internet et aux réseaux sociaux, ce qui a facilité la communication et le partage d'information. Elles permettent de mettre en contact des personnes qui ne se connaissent même pas, sans

---

<sup>127</sup> Chambre française de commerce et d'industrie du Maroc (2015). « *La sous-traitance industrielle au Maroc* ».

un réel lien mais qui ont les mêmes besoins et les mêmes revendications. Cette facilité de partage d'information à grande échelle a participé à l'accroissement de la prise de conscience de la population marocaine de leurs droits au sein de la société (à l'information, de travail, de consommateurs, etc.) et a créé un nouveau moyen de pression sur les entreprises.

L'entreprise se trouve alors confrontée à un environnement de plus en plus aléatoire. Elle est amenée à composer avec la prise de conscience accrue des citoyens marocains de leurs besoins et de leurs droits. Ainsi, l'ouverture de l'économie marocaine sur le marché mondial implique une concurrence intense surtout pour les entreprises exportatrices qui doivent satisfaire le marché étranger avisé, et pour les sous-traitées aussi qui sont obligées de garantir le respect et la tenue des contrats exigés par les donneurs d'ordre imposant le respect de l'environnement, du droit de travail, etc.

#### ➤ **Les facteurs liés à la culture et aux valeurs marocaines**

La RSE dans son cadre institutionnel et académique est émergent au Maroc, mais sa pratique est depuis toujours ancrée chez les dirigeants se matérialisant dans le respect des principes de la religion et les valeurs de la société marocaine ; comme le dirigeant qui se soucie des familles de ses ouvriers ou qui est transparent avec ses fournisseurs et clients pour respecter les règles de commerce en Islam. Ceci existait mais d'une manière informelle et sans une réelle conscience que cela répond à certains aspects de la RSE ce qui explique en partie la réticence de certains dirigeants qui voient qu'obtenir un label ou s'engager dans la RSE formellement et solennellement est coûteux et sans utilité puisqu'il peut le faire (d'une manière informelle) sans investir autant.

Cependant, nous pouvons considérer que la culture marocaine a été un champ fertile pour développer l'adoption de la RSE, étant donné que la RSE n'est pas un concept radicalement nouveau ou étranger aux valeurs marocaines, mais au contraire il attire le respect de plusieurs dirigeants et citoyens.

Ces facteurs ont exigé de l'entreprise d'assumer non seulement sa responsabilité économique (assurer la production des biens et services), mais aussi d'assumer sa responsabilité sociale et environnementale envers la société où elle opère en intégrant la logique DD à son niveau.

### 2.2.2. Les manifestations de la RSE au Maroc : État des lieux

« La responsabilité sociale des investisseurs a pour pendant et pour condition la responsabilité sociale des entreprises. À cet égard, Nous suivons avec intérêt et satisfaction l'action des entreprises marocaines qui se sont volontairement engagées dans cette voie »<sup>128</sup>.

Le discours royal ne marque pas seulement l'engagement continu du Maroc dans le développement durable, mais il incite tous les acteurs économiques et particulièrement l'entreprise d'adhérer à cette logique et d'assurer sa responsabilité sociale.

Malgré cela, l'adhésion des entreprises marocaines aux principes de la RSE reste timide, parce que la compréhension de ce concept et la manière de son opérationnalisation reste limitée et ambiguë. C'est pour cela, elle a fallu expliquer et inciter les entreprises à intégrer la RSE dans leurs stratégies via les normes et labels qui opérationnalisent les principes RSE et présentent plusieurs avantages incitatifs.

#### ➤ Les normes

Une norme est « un document, établi par consensus et approuvé par un organisme reconnu, qui fournit, pour des usages communs et répétés, des règles, des lignes directrices ou des caractéristiques, pour des activités ou leurs résultats, garantissant un niveau d'ordre optimal dans un contexte donné »<sup>129</sup>. Elle peut être à vocation internationale ou nationale.

- Les normes à vocation internationale

Elles sont principalement des normes élaborées par l'Organisation Internationale de Normalisation (ISO).

- La norme ISO 26000 : c'est le fruit d'un long processus lancé par l'ISO en 2005 dans plus de 90 pays et en concertation avec toutes les parties prenantes. Elle contient les sept questions centrales de la responsabilité sociétale qui sont la gouvernance de l'organisation, les droits de l'homme, les relations et conditions de travail, l'environnement, la loyauté des pratiques, les questions relatives aux consommateurs, et les communautés et développement local. Son objectif n'est pas la certification

<sup>128</sup> (Extrait du Message de S.M. le Roi à la troisième édition des Intégrales de l'Investissement, 2005).

<sup>129</sup> NF EN 45020 (juillet 2007) Normalisation et activités connexes – Vocabulaire général (norme identique à la norme ISO/CEI guide 2 :2004).

mais, l'aide des organisations à contribuer au développement durable et comprendre comment opérationnaliser la responsabilité sociale.

- *La norme ISO 14001* : cette norme prescrit les exigences relatives au système de management environnemental (S.M.E.). Elle mesure l'impact de l'activité de l'entreprise sur l'environnement en vue de certification et d'incitation à l'adoption des dernières technologies en la matière. Le nombre d'entreprises certifiées ISO 14001 au Maroc a connu une vraie expansion, de 56 entreprises en 2004 à 176 en 2017<sup>130</sup>.
  - *La norme ISO 22000* : cette norme concerne le Système de Management de la Sécurité des Denrées Alimentaires (SMSDA). Elle garantit la sécurité de tous les acteurs des chaînes mondiales d'approvisionnement en aliments, quel que soit leurs secteurs d'activité et leur taille, et permet de réduire les risques liés à cette sécurité. Elle présente l'avantage de satisfaction des consommateurs via la production de produits sûrs et de bonne qualité alimentaire, l'implication du personnel et la maîtrise des dangers liés à la sécurité des aliments ce qui permet de satisfaire les exigences réglementaires. Le nombre d'entreprises certifiées ISO 22000 au Maroc s'élève à 86 entreprises en 2017 par rapport à 29 en 2007<sup>131</sup>.
  - *L'OHSAS 18001* : une norme britannique qui prescrit les exigences relatives au management de la santé et la sécurité au travail. Elle permet une meilleure gestion des risques en réduisant le nombre d'accidents de travail, et des problèmes de santé liés à la nature de l'activité exercée.
- Les normes à vocation nationale

Elles sont principalement élaborées par l'IMANOR (Institut marocain de Normalisation) créé en 2010 pour mettre en phase les entreprises marocaines avec les normes internationales. Cet institut est composé de représentants de l'Etat, du secteur privé et des consommateurs. Il vient en substitution du SNIMA (Service de Normalisation Industrielle marocaine ) qui était rattaché au ministère chargé de l'Industrie. Nous citons :

---

<sup>130</sup> The ISO survey of certifications, (2017). 02. ISO 14001 - data per country and sector - 1999 to 2017. <https://isotc.iso.org/livelink/livelink?func=ll&objId=18808772&objAction=browse&viewType=1>

<sup>131</sup> The ISO survey of certifications, (2017).05. ISO 22000 - data per country - 2007 to 2017. <https://isotc.iso.org/livelink/livelink?func=ll&objId=18808772&objAction=browse&viewType=1>

- *La certification de la mise en conformité sociale (NM 00.5.601)* : c'est une attestation délivrée par l'IMANOR pour accompagner les organismes marocains à implémenter la norme ISO 26000 et à respecter et appliquer la réglementation sociale en vigueur en termes de code de travail, assurance maladie obligatoire, accidents de travail et protection sociale en concertation avec tous les partenaires sociaux. Elle s'adresse à tous les secteurs d'activité et présente l'avantage de l'implication et la motivation du personnel et sa satisfaction au travail.
- *Le LabelHalal Maroc<sup>132</sup> (NM 08.0.800)* : il est développé par l'IMANOR avec le Conseil Supérieur des Oulémas pour mettre en place les exigences relatives aux aliments Halal. Ceci permettra aux entreprises de satisfaire une très large panoplie de consommateurs soucieux de la traçabilité du caractère Halal des produits.

#### ➤ **Le label RSE de la CGEM**

Le label CGEM (Confédération Générale des entreprises du Maroc) pour la responsabilité sociétale des entreprises, mis en place en 2007 en partenariat avec Vigéo<sup>133</sup>, est considéré comme l'initiative unique de ce genre en Afrique et dans le monde arabe, attestant la conformité des pratiques de gestion de l'entreprise aux objectifs de la charte RSE élaborée par la confédération. Cette charte étant le principal référentiel d'octroi du label, elle se matérialise par neuf axes inspirés des principes de la norme ISO 26000 et adapté à la législation marocaine en vigueur.

Les neuf axes d'engagement de la Charte RSE de la CGEM sont :

- *Le respect des droits humains* : cet axe a pour but d'améliorer la situation des employés au sein des entreprises et de promouvoir la diversité, l'égalité des chances et l'exercice du droit syndical ;
- *L'amélioration en continu des conditions d'emploi et de travail et des relations professionnelles* : cela concerne la recherche du perfectionnement professionnel en termes de compétences, sécurité et qualité de vie au travail en général ;

---

<sup>132</sup> Selon le guide d'information du label RSE de la CGEM, 2011, Un label social ou environnemental est un moyen de communiquer sur les conditions sociales et environnementales qui entourent la fabrication d'un produit ou la prestation d'un service.

<sup>133</sup> Le groupe Vigéo a lancé son activité au Maroc en 2004. Vigéo est une agence européenne de notation en responsabilité sociale et est le partenaire scientifique de la CGEM dans l'élaboration de la charte et du label RSE de la CGEM. Elle note les entreprises cotées selon six domaines d'évaluation (environnement, droits humains, ressources humaines, gouvernement d'entreprise, comportement sur les marchés et l'engagement sociétal).

- *La préservation de l'environnement* : elle concerne toutes les actions menées par l'entreprise pour optimiser son emploi des ressources naturelles comme l'eau et l'énergie par exemple, ainsi que les actions menées dans le sens de minimiser les externalités négatives de ladite entreprise et de protéger le milieu naturel ;
- *La prévention de la corruption* : elle consiste à interdire tout comportement de paiement illicite pour obtenir un avantage pour l'entreprise. Cet axe englobe aussi les formations à caractère disciplinaire en vue d'attirer l'attention du personnel à l'engagement de l'entreprise contre la corruption ;
- *Le respect des règles de la saine concurrence* : comme c'est noté au niveau de la charte, l'entreprise est tenue de ne pas pratiquer de la sous-facturation, de ne pas réaliser des contrefaçons, et de ne pas conclure ni exécuter des accords visant à imposer des prix ou à participer à des partages des marchés ;
- *Le renforcement de la transparence du gouvernement d'entreprise* : il concerne la communication régulière des informations fiables, la promotion du contrôle interne et la disposition d'un système objectif de gestion de ressources humaines (nomination, évaluation, rémunération et promotion) ;
- *Le respect des intérêts des clients et des consommateurs* : ceci consiste à s'assurer de la qualité des biens et services produits, de la fiabilité des informations divulguées aux consommateurs concernant la publicité, la composition, le prix, l'utilisation. S'assurer aussi de la prise en compte sérieuse des réclamations des clients et son traitement et du respect des données personnelles de ces derniers ;
- *La promotion de la responsabilité sociétale des fournisseurs et sous-traitants* : cet axe consiste d'une part à respecter l'engagement contractuel auprès des fournisseurs et sous-traitants, et d'autre part d'inciter ces derniers à respecter les droits humains de leurs salariés et l'environnement en privilégiant des contrats à caractère durable et incitatif aux principes de la responsabilité sociétale ;
- *Le développement de l'engagement envers la communauté* : c'est un aspect assez important en responsabilité sociale. Il concerne les projets mis en action par l'entreprise pour : favoriser le développement de la communauté au niveau humain, économique et culturel : améliorer l'employabilité des jeunes ; répondre aux besoins des riverains ; et contribuer à l'amélioration de leur cadre de vie.

La validité du label est de trois ans avec des évaluations de suivi annuelles renouvelable

suivant la volonté de l'entreprise et en respectant les mêmes procédures de la primo-évaluation.

Ce label n'est pas à la portée des grandes entreprises seulement, mais aussi des PME puisqu'il y a un soutien au financement effectué par MAROC PME qui est de 70% à 80% du coût global de la prestation de labellisation de la CGEM.

L'objectif de la CGEM est d'inciter les entreprises à être socialement responsable, améliorer leur compétitivité au niveau national et international et faciliter leur accès aux marchés étrangers. C'est pour cela elle conclut des partenariats avec divers organismes (la Direction Générale des Impôts, le groupe Banques Populaires, la Banque marocaine pour le Commerce et l'Industrie, la Caisse Nationale de Sécurité Sociale et l'Administration) pour faire bénéficier les entreprises labellisées de plusieurs avantages comme la tarification spéciale, le traitement personnalisé et la facilitation des procédures, la réduction et/ ou l'exonération des tarifs bancaires, etc.

La recherche académique sur la RSE et sa pratique au Maroc sont encore dans leur état embryonnaire vu le manque d'informations nécessaires et le caractère « nouveau-né » de la RSE dans ce contexte-là. Certes, le label RSE de la CGEM permet d'avoir une idée sur le niveau de responsabilité sociale et environnementale des entreprises, mais ce n'est pas suffisant, car il existe une panoplie d'entreprises non labellisées et socialement responsable. Donc, ce n'est pas parce que l'entreprise ne dispose pas du label qu'elle n'est pas socialement responsable.

Une initiative très intéressante et incitative est celle des trophées de « Top performers RSE » décernés par Vigéo pour les entreprises cotées à la bourse de Casablanca ou émettrices de titres obligataires (qu'elles soient labellisées ou non), mettant en avant ainsi la meilleure compréhension et opérationnalisation des principes de RSE dans leurs stratégies managériales. Ces entreprises ont été évaluées sur la base d'un référentiel de 38 caractères et de plus de 330 indicateurs. En 2015, ces trophées ont été décernés à 10 entreprises, en 2017 le nombre augmente à 15 entreprises. Ceci montre l'intérêt et la prise de conscience croissante de l'importance de la pratique RSE au Maroc.

| Entreprises | Critères objets de meilleures performances 2015                                                                                                                                                                                                                                            | Critères objets de meilleures performances 2017                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| BMCE BANK   | Information aux clients / Non-discrimination et promotion de l'égalité entre les genres / Stratégie environnementale / Contribution aux causes d'intérêt général (éducation) / Dialogue social / Renforcement des compétences et de l'employabilité / Respect des droits des actionnaires. | Information clients/ Respect des droits humains fondamentaux et prévention des atteintes à ces droits/ Non-discrimination / Définition de la stratégie environnementale / Offre de produits et de services verts / Maîtrise des consommations d'énergie et réduction des émissions polluantes / Contributions de l'entreprise à des causes d'intérêt général / Promotion des choix individuels de carrière et de l'employabilité.                                                                                         |
| BMCI        | Formalisation de la politique anti- corruption.                                                                                                                                                                                                                                            | Information clients / Orientation responsable des contrats / Respect des droits humains fondamentaux et prévention des atteintes à ces droits / Non-discrimination / Offre de produits et de services verts / Prise en compte de l'impact sociétal des produits / services développés par l'entreprise / Contributions de l'entreprise à des causes d'intérêt général / Equilibre des pouvoirs et efficacité du CA / Audit et Mécanismes de contrôle / Promotion des choix individuels de carrière et de l'employabilité. |
| COSUMAR     | Formalisation et intégration de la stratégie environnementale.                                                                                                                                                                                                                             | Prise en compte des facteurs environnementaux dans la chaîne d'approvisionnement / Maîtrise des impacts sur l'eau / Maîtrise des consommations d'énergie et réduction des émissions polluantes.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| HOLCIM      | Gouvernance : Efficacité des systèmes d'audit et des mécanismes de contrôle.                                                                                                                                                                                                               | Sécurité du produit / Prise en compte des facteurs sociaux dans la chaîne d'approvisionnement / Respect de la liberté syndicale et du droit de négociation collective / Promotion du dialogue social.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| LAFARGE     | Prévention de la corruption / Sécurité du produit / Maîtrise des consommations d'énergie et réduction des émissions polluantes.                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| LYDEC       | Non-discrimination et promotion de l'égalité entre les genres / Maîtrise des                                                                                                                                                                                                               | Non-discrimination / Contributions de l'entreprise à des causes d'intérêt                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |

|                                      |                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|--------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                      | impacts sur l'eau / Contribution aux causes d'intérêt général.                                                                                                                                                                         | général / Amélioration des conditions de santé-sécurité.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| MANAGEM                              | Renforcement des compétences et de l'employabilité / Amélioration continue des conditions de santé-sécurité / Prévention des risques de pollutions (sols, accidents) / Respect des droits des actionnaires.                            | Prise en compte des facteurs sociaux dans la chaîne d'approvisionnement / Prévention de la corruption / Respect de la liberté syndicale et du droit de négociation collective / Définition de la stratégie environnementale / Prise en compte des risques de pollutions (sols, accidents) / Prévention des risques d'atteinte à la biodiversité / Maîtrise des risques de pollutions locales / Engagement en faveur du développement économique et social du territoire d'activité / Respect des droits des actionnaires / Gestion responsables des restructurations / Promotion des choix individuels de carrière et de l'employabilité / Amélioration des conditions de santé-sécurité. |
| MAROC TELECOM (Ittisalat Al Maghrib) | Amélioration continue des conditions de santé/sécurité / Maîtrise des consommations d'énergie / Développement et accessibilité des produits et services / Qualité du Reporting sur la responsabilité sociale.                          | Orientation responsable des contrats / Prévention de la corruption / Respect des droits humains fondamentaux et prévention des atteintes à ces droits / Maîtrise des consommations d'énergie et réduction des émissions polluantes / Amélioration des conditions de santé-sécurité                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| OCP                                  | Réduction des émissions atmosphériques.                                                                                                                                                                                                | Prise en compte des risques de pollutions (sols, accidents) / Engagement en faveur du développement économique et social du territoire d'activité.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|                                      | Respect de la liberté syndicale et du droit de négociation collective / Eco-conception et stratégie environnementale / Promotion du dialogue social / Engagement en faveur du développement socio-économique du territoire d'activité. | Prise en compte des facteurs sociaux dans la chaîne d'approvisionnement / Respect de la liberté syndicale et du droit de négociation collective / Définition de la stratégie environnementale / Prise en compte des risques de pollution (sols, accidents) / Prévention des risques d'atteinte à la biodiversité / Maîtrise des niveaux de pollution locale / Engagement en faveur du développement économique et social                                                                                                                                                                                                                                                                  |

|                  |  |                                                                                                                                         |
|------------------|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                  |  | du territoire d'activité / Respect des droits des actionnaires / Promotion du dialogue social / Gestion maîtrisée des restructurations. |
| ATTIJARIWAFABANK |  | Information clients et Non-discrimination.                                                                                              |
| CENTRALE DANONE  |  | Sécurité du produit.                                                                                                                    |
| LESIEUR CRISTAL  |  | Sécurité du produit.                                                                                                                    |
| OULMES           |  | Coopération durable avec les fournisseurs.                                                                                              |
| TAQA MOROCCO     |  | Prévention des risques de pollution (sols, accidents) / Respect des droits des actionnaires / Promotion du dialogue social.             |
| WAFA ASSURANCE   |  | Orientation responsable des contrats.                                                                                                   |

**Tableau 6 : Opérationnalisation des principes de la RSE dans les stratégies managériales des entreprises marocaines<sup>134</sup>.**

D'après ce tableau, nous remarquons que le nombre d'entreprises a augmenté de 10 entreprises à 15. Les critères des performances des entreprises qui ont fait l'objet d'un décernement consécutif, ont connu une amélioration et aussi une augmentation du nombre de critères. Ceci montre que le tissu d'entreprises au Maroc prend conscience des principes de la RSE et de leur importance d'une manière progressive, ainsi que les entreprises améliorent continuellement leur compréhension de ce concept et font des efforts pour l'opérationnaliser, à l'instar de *Managem* ou *SMI* qui ont prouvé d'un grand apprentissage et qui ont réussi sur plusieurs actions (critères) non réalisées auparavant.

La pratique de la RSE au Maroc est trouvée par les chercheurs (Barmaki et Aitcheikh, 2014) comme une pratique en phase avec le niveau développement socio-économique du pays, ce qui montre que le Maroc assure un développement respectant à la fois l'économique, le social et l'environnemental.

Ces mêmes chercheurs sont arrivés au constat qu'au Maroc la RSE est à un niveau intermédiaire par rapport aux autres pays africains, précédée par l'Afrique du Sud, et suivie par la Tunisie et le Sénégal notamment. Ceci peut être expliqué par la compréhension restreinte de la RSE par la majorité des entreprises qui voient la RSE sous une forme d'actions en faveur des ressources humaines, alors que les actions en termes de RSE sont en

<sup>134</sup> Tableau adapté des informations recueillies du site de vigéo : [www.vigéo-eiris.com](http://www.vigéo-eiris.com).

faveur de toutes les parties prenantes et non seulement les ressources humaines de l'entreprise<sup>135</sup>.

De ce qui précède, l'opérationnalisation de la RSE et sa pratique présente une certaine ambiguïté et reste limitée. Parce que malgré les efforts consentis et les premiers résultats, il reste encore un travail à faire pour faire adhérer, volontairement, le plus grand nombre d'entreprises qui sont encore réticentes face à l'investissement en RSE. Si nous voulons caractériser l'état des lieux de la RSE au Maroc, nous pouvons dire qu'elle se distingue par des disparités de prise de conscience (prise de conscience dans le sens de la compréhension des principes RSE et de leurs intérêts et sa pratique formelle) entre :

- Des entreprises hautement conscientes, surtout celle cotées en bourse puisqu'elles figurent et sur la liste des entreprises labellisée et sur les top performers de Vigéo ;
- Des entreprises moins conscientes ne voyant en RSE qu'une source de coûts ;
- Et le niveau intermédiaire des entreprises qui veulent s'engager mais qui n'ont ni les moyens ni les qualifications nécessaires pour disposer d'une stratégie sociale et environnementale.

---

<sup>135</sup> FREEMAN R.E., (1984), « *Strategic management: a stakeholder approach* », Marshfield (Mass.), Pitman Publishing, p :45.

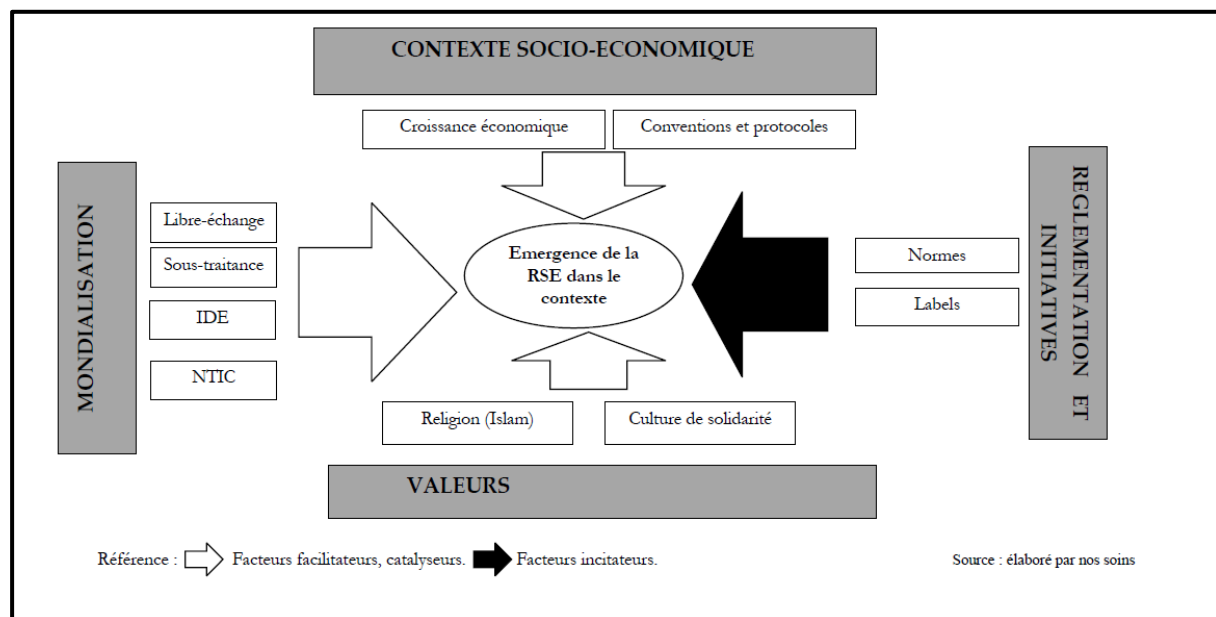


Figure 17 : Schéma de la RSE au Maroc<sup>136</sup>.

La présente section était une occasion de positionner la RSE théoriquement et conceptuellement.

La richesse théorique d'une notion aussi vague tel que la RSE a fait naître un concept multidimensionnel, pour lequel il n'y a pas d'unanimité sur sa définition qui évolue dans le temps et dans l'espace.

En effet, nous avons adopté la définition de la Commission Européenne basée sur les travaux de Carroll (1979, 1991). Cette définition stipule que dans le cadre de la RSE, l'entreprise assume dans un premier niveau des responsabilités économiques et légales. Après elle va au-delà de cela et assume des responsabilités sociales et éthiques envers toutes ses parties prenantes.

La RSE est un concept contingent, dont l'importance accordée à chacune de ses dimensions peut changer selon le contexte où il est adopté. C'est pour cela, que nous nous sommes focalisés sur le contexte marocain en dressant une classification des motivations d'engagement de entreprises marocaines dans la RSE, et aussi une classification des facteurs d'émergence (liés au contexte socio-économique, liés à la mondialisation et liés aux valeurs culturelles marocaines) et en présentant des manifestations réglementaires et l'initiative du

<sup>136</sup> El-Yaagoubi.J, (2019), « Impact de la responsabilité sociale des entreprises cotées en bourse de Casablanca sur leur performance financière », Thèse,

label RSE de la CGEM.

### **Section 3 : Vers une déclinaison managériale de la RSE et réouverture de la notion de la performance globale**

Comme précédemment évoqué, la déclinaison des principes du DD à l'échelle de l'entreprise doit se faire par le biais de la RSE. Cette responsabilité signifie essentiellement que les entreprises, de leur propre initiative, contribuent à améliorer la société et à protéger l'environnement, en liaison avec leurs parties prenantes.

C'est dans ce contexte que Capron & Quairel, (2005) stipule que le concept de performance globale est mobilisé dans la littérature managériale pour évaluer la mise en œuvre des stratégies de développement durable par les entreprises et rendre compte de leurs responsabilités sociétales aux diverses parties prenantes.

L'évaluation de la performance globale sort, donc, de la vision classique de l'entreprise (Vision shareholder), responsable de sa seule performance financière des actionnaires seulement, pour adopter une vision globale, d'une entreprise encadrée dans la société et ayant à rendre compte de ses comportements en matière sociale et environnementale à une multitude de parties prenantes (Vision stakeholder)<sup>137</sup>.

#### **1. Performance : Une notion ambiguë aux externalités différentes**

Gérer, administrer, organiser, piloter, manager, etc., une organisation, sont autant de termes que de définitions données à une seule mission : celle de mener à bien les objectifs et les stratégies d'une entreprise. Mais tous ces termes ont un commun un seul souci : améliorer la performance de la firme.

Le terme de performance est certainement un effet de mode de notre époque. On entend partout qu'il faut être performant : dans son travail, dans ses études, dans sa vie familiale, etc. Ce qui a d'ailleurs amené à parler de « culte de la performance » dans nos sociétés modernes.

##### **1.1. Performance : Que recouvre le concept dans le champ des sciences de gestion ?**

La notion de performance est communément définie, dans sa première acception, comme

---

<sup>137</sup> Capron M., Quairel F., (2006), « Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale », Revue de l'Organisation Responsable, n° 1 p :17, ed. Eska.

étant un résultat chiffré dans une perspective de classement (par rapport à soi – améliorer ses performances et/ou par rapport aux autres). L'évaluation de la performance se construit donc au regard d'un référentiel, d'une échelle de mesure.

Sauf que cette définition, aussi consensuelle qu'elle puisse l'être, n'est pas universelle. Le mot adopte en réalité plusieurs sens ou définitions possibles en fonction du domaine dans lequel il est utilisé. Il est le fruit d'une évolution historique de ses définitions particulièrement riche et multiple. Son application aux sciences de gestion en général et au contrôle de gestion en particulier, ne s'est retrouvée de fait, que plus difficile.

### 1.1.1. Définition de la notion : Performance

Discuter de la notion de performance nous amène avant tout aux origines historiques du terme. Pesqueux (2004)<sup>138</sup> rappelle qu'étymologiquement, le mot performance vient de l'ancien français *parformer* qui, au XIII<sup>ème</sup> siècle, signifiait « *accomplir, exécuter* ». Au XV<sup>ème</sup> siècle, il apparaît en anglais avec *to perform* dont vient le mot de performance. Il signifie à la fois accomplissement d'un processus, d'une tâche avec les résultats qui en découlent et le succès que l'on peut y attribuer.

Ainsi, le mot performance tire ses origines du français, auquel il revient après un détour « outre-manche ». Pour Guenoun (2009) ce détour confère deux acceptions possibles au concept : la première le définit comme le processus de formation de la perfection, mot avec lequel il partage son préfixe « *per* », « *formance* » renvoyant à l'idée de « processus en cours de formation ». L'autre définition, plus étroite et inspirée de l'anglais, renvoie à l'idée de conduire une action jusqu'à son terme, de réaliser les objectifs<sup>139</sup>. La différence entre ces deux définitions repose sur la portée normative ou non du concept. La première acception lie la performance à la recherche de quelque chose que l'on ne peut améliorer, tandis que la seconde renvoie à la simple réalisation d'un acte.

C'est cette dernière acception qui a été la plus utilisée. Bourguignon (1979) rappelle que le terme, avant d'être adapté pour les entreprises, s'utilisait initialement dans deux domaines particuliers : le sport ; pour caractériser les résultats d'une compétition ou d'une course, et la mécanique pour caractériser les possibilités et les capacités techniques d'une machine. Ainsi,

<sup>138</sup> Pesqueux. Y, (2004), « *la notion de performance globale* », 5<sup>ème</sup> forum international sur « La Performance Globale de l'Entreprise, Université Tunis Carthage.

<sup>139</sup> Lorino. P, (2003), « *Méthodes et pratiques de la performance* », 3<sup>ème</sup> édition, Éditions d'Organisation, Paris.

pour cet auteur, parler de performance pour une entreprise, revient presque à utiliser une métaphore sportive ou mécanique.

La même idée est développée par Pesqueux (2004)<sup>140</sup> qui insiste sur toute la difficulté d'appréhension de ce terme, faute à sa très grande polysémie. Il cite pour cet effet quelques exemples d'utilisation du terme :

- Dans le domaine de la physique : la performance est considérée comme un effet « utile » au regard de l'objet qui est le sien, d'où la référence possible à la définition du Larousse : « *Ensemble des qualités qui caractérisent les prestations (accélération, vitesse maximale, autonomie etc.) dont un véhicule automobile, un aéronef sont capables* ».

- Dans le domaine du sport : pour Pesqueux (2004) la référence la plus courante du terme « performance » est aujourd'hui relative au sport considéré comme un jeu conventionnel, les conventions venant fixer les références à la fois de la mesure et du jugement de la performance, les deux aspects venant constituer le processus d'évaluation de la performance. La notion comprend également l'idée de la victoire acquise sur un adversaire mieux classé, donc également celle d'exploit ou de réussite remarquable, d'où le lien entre la performance (invisible car combinaison d'aspects divers et variés) et le succès (visible). Avec la performance triomphe l'aspect performatif du discours (l'effet obtenu) dont un des aspects contribue à la construction du mythe de la performance et des héros qui l'incarnent.

- Dans le domaine artistique : cette signification apparaît au début des années 1970 dans le vocabulaire de la critique d'art aux États-Unis, et s'applique à toute manifestation artistique dans laquelle l'acte ou le geste de l'exécution a une valeur pour lui-même et donne lieu à une appréciation esthétique distincte. Ce qui caractérise la performance est son aspect de jaillissement, c'est sa configuration de présence ici et maintenant (le *happening*) plus que son résultat. La performance retrouve ici la référence à une forme ancestrale de la tradition orale. Elle concerne différents champs de l'expression artistique (musique – John Cage et sa pièce silencieuse 4'33secondes, théâtre, danse – Merce Cunningham, peinture – body art, etc...). L'accent est mis sur l'unique. La performance est donc aussi présence et fête.

---

<sup>140</sup>Pesqueux.Y, (2004), « *La notion de performance globale* », 5ème forum international sur la Performance Globale de l'Entreprise, Université Tunis Carthage.

Pesqueux<sup>141</sup> conclut enfin que « *le mot est en quelque sorte “ attrape tout ” dans la mesure où il comprend à la fois l'idée d'action (performing) et d'état (performance comme étape franchie)* »

De ce qui précède, on constatera une certaine ambiguïté du terme performance. La performance n'est-elle alors pour l'organisation que le simple résultat d'une action ? Ou insinue-t-elle *de facto* le résultat positif des réalisations dépassant les objectifs fixés initialement ?

Pour Aubert<sup>142</sup> c'est plutôt cette deuxième acception qui est en train de prendre le pas sur la première. Elle explique que l'acception sociologique du terme a évolué : de l'idée initiale d'une perfection en train de s'accomplir, la notion de performance est passée à celle d'un dépassement exceptionnel des résultats, suggérant une élévation des exigences sociales et une mise sous pression continue des individus.

### **1.1.2. Notion de la performance en sciences de gestion**

Dans le domaine de la gestion des organisations, la performance s'assimile à la réalisation et à l'atteinte des objectifs de l'organisation, voire leur dépassement.

C'est une notion polarisée sur le résultat annoncé, mais qui véhicule en plus un jugement de valeur sur le résultat finalement obtenu (positif ou négatif) et la démarche qui a permis de l'atteindre. Des notions voisines cohabitent (efficience, efficacité) et se recoupent parfois avec la performance dans les écrits.

Néanmoins, un seul consensus semble émerger de la littérature : il n'y a pas de consensus sur le mot performance. Le terme est largement polysémique dans les champs de la gestion et en particulier dans celui du contrôle.

En effet, il est clair que la notion de performance intègre par définition une certaine « subjectivité ». Saulquin et Schier (2005) indiquent pour cela que « *La performance a autant de facettes qu'il existe d'observateurs à l'intérieur et à l'extérieur de l'organisation. Elle est ainsi définie par ceux qui vont utiliser l'information. Elle n'a d'importance (de valeur) que*

---

<sup>141</sup>Ibid.

<sup>142</sup>Aubert. N,( 2006), « *Hyperperformance et combustion de soi* », Études, n°10.

par rapport à ce que l'utilisateur de cette information va en faire »<sup>143</sup>.

Les deux auteurs ajoutent que la performance reste « une affaire de perception » entre les individus, ce qui risque d'engendrer des conflits dans des périodes de crises en raison de la divergence de cette perception de la performance. Pour eux : « *Le concept de performance possède ainsi autant de significations qu'il existe d'individus ou de groupes qui l'utilisent. Pour un dirigeant, la performance pourra être la rentabilité ou la compétitivité de son entreprise ; pour un employé, elle pourra être le climat de travail ; et pour un client, la qualité des services rendus. La multiplicité des approches possibles en fait un concept surdéterminé, et curieusement, il demeure indéterminé en raison de la diversité des groupes qui composent l'organisation* ».

De nos jours, le mot performance est devenu un mot commun qui intègre plusieurs facettes de nos sociétés, et qui amène même à parler de culte de la performance<sup>144</sup>. Et c'est à partir de la fin des années 1970, que l'obsession de la performance a envahi la plupart des organisations, petites comme grandes. L'objectif est donc simple pour tous les managers : il faut être performant.

A cet égard Bourguignon (1997)<sup>145</sup> constate que l'usage du mot performance dans les champs de la gestion montre que la performance désigne plusieurs sens signifiés variables. En outre, il a tenté de regrouper ces différentes représentations en trois catégories qui se réfèrent au sens primaire du mot :

- La performance est succès. La performance n'existe pas en soi ; elle est fonction des représentations de la réussite, variable selon les entreprises et/ou selon les acteurs ;
- La performance est résultat de l'action. A l'opposé du précédent, ce sens ne contient pas de jugement de valeur. La mesure des performances est « entendue comme l'évaluation ex post des résultats obtenus »<sup>146</sup> ;
- La performance est action. Dans ce sens, plus rare en français qu'en anglais, la

<sup>143</sup> Saulquin. J.Y et Schier. G, (2005), « *La RSE comme obligation/occasion de revisiter le concept de performance* », Actes du congrès La responsabilité sociale de l'entreprise : réalité, mythe ou mystification ?.

<sup>144</sup> Bessire. D, (1999), « *Définir la performance* », Comptabilité, Contrôle, Audit.

<sup>145</sup> Bourguignon. A, (1997), « *sous les pavés, la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : exemple la performance* », Comptabilité Contrôle, Audit.

<sup>146</sup> Bouquin. H (2005), « *Les grands auteurs en contrôle de gestion* », Ed. Ems.

performance est un processus et « *non un résultat qui apparaît à un moment dans le temps* ». Comme en psychologie et en linguistique générative, elle est la mise en actes d'une <sup>147</sup>compétence qui n'est qu'une potentialité.

Par ailleurs, le terme de performance renvoie fréquemment à un double sens ou une double signification. Pour Bourguignon(1997) <sup>148</sup>« *La plupart des usages du mot en gestion, la performance contient simultanément deux de ces sens primaires. L'association la plus fréquente est celle du résultat positif de l'action. Ainsi, on désigne par contreperformance un résultat médiocre, décevant. Il nous semble que le poids du résultat et du succès est variable selon le nombre du mot : le succès domine sur le résultat, lorsque le mot est décliné au singulier. Inversement, au pluriel, le succès est moins présent, l'accent est mis sur l'aboutissement, quelle qu'en soit sa valeur* ».

Bourguignon (1997)<sup>149</sup> défend sa thèse en assurant que cette perception est cohérente avec les usages du mot :

- au singulier, il est plutôt associé à des approches novatrices en gestion, réputées conduire la firme au succès plus efficacement que les méthodes traditionnelles. Par ailleurs, son imprécision répond bien à la multi-dimensionnalité des stratégies d'aujourd'hui, dans lesquelles le succès dépasse souvent très largement la traditionnelle dimension économico-financière, à un moment où le contrôle de gestion réaffirme sa mission d'accompagnement de ces stratégies ;

- au pluriel, le mot, plus neutre, est généralement associé à des instruments de gestion classiques (mesure ou appréciation des performances).

Cette représentation traditionnelle et classique de la performance ne suffit néanmoins pas à lever l'ambiguïté inhérente à ce terme. Et jusqu'aujourd'hui, aucun consensus sur une définition précise du terme performance en gestion n'a été retenue.

Par ailleurs, les champs académiques en comptabilité et en contrôle se sont vite empressés d'étudier ce concept. Cet engouement les a même poussés à proposer d'abandonner

---

<sup>147</sup> Baird L., (1986), «*Managing Performance*», John Wiley, New York.

<sup>148</sup>Bourguignon. A, (1997), « *sous les pavés, la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : exemple la performance* », Comptabilité Contrôle, Audit.

<sup>149</sup>Ibid.

l'expression historique du « contrôle de gestion », jugée dépassée et induisant à la confusion, vers une expression, plus moderne semblait-il, de « pilotage de la performance ».

Mais le problème restait le même : que recouvrait le terme performance en contrôle de gestion? Et surtout comment le mesurer d'une manière objective et précise ?

## **1.2. Performance : Que recouvre le concept pour le contrôle de gestion ?**

Le terme de « performance » a suscité de larges débats dans la littérature du contrôle. Cela est probablement dû à l'ambiguïté et à la diversité des sens qu'on peut donner à ce terme selon le contexte. Dans l'acception commune, la performance désigne un « exploit », un « succès ». Être performant c'est être compétitif, c'est atteindre des résultats supérieurs à d'autres personnes, d'autres individus ou par rapport à des objectifs préétablis.

Bouquin (2005) rappelle d'ailleurs qu'en français, le mot performance désigne l'idée d'une réalisation d'exception, alors qu'il n'est utilisé en contrôle de gestion, par référence à son sens en anglais, que pour désigner un résultat. Ce résultat sert en premier lieu à comparer les réalisations aux attentes ou prévisions.

Récemment, le mot « performance », a connu de nouveau un débat sur sa définition pour le contrôle de gestion, débat qui a opposé deux visions différentes. La première critiquait l'utilisation de ce terme qui était uniquement relatif aux indicateurs de coûts et de rentabilité à court terme en militant en faveur de l'introduction d'autres mesures de fonctionnement.

L'autre courant voulait « *mettre en avant une version plus actualisée de ce que l'on nommait l'excellence dans les années 1980* » et revenir ainsi à la vieille connotation française de la performance.

Plus généralement, le contrôle de gestion considère la performance comme « *l'impact qu'a une activité, un centre de responsabilité, un produit, etc., sur la performance globale de l'entreprise* ». Le même auteur propose une représentation détaillée de la performance, comme un processus, décomposé en trois éléments :

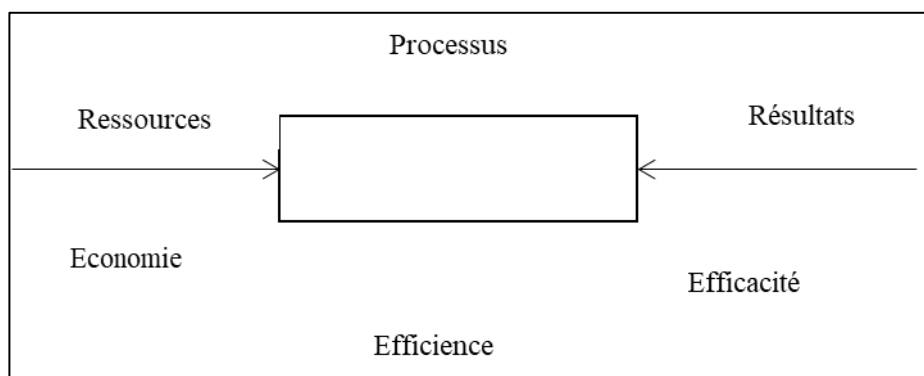


Figure 18 : La performance<sup>150</sup>.

Bouquin (2005) définit ensuite les éléments de ce processus comme suit : l'économie consiste à se procurer les ressources au moindre coût ; l'efficacité consiste en la maximisation de la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources. Enfin, l'efficacité est le fait de réaliser les objectifs et finalités poursuivis. Mesurer la performance revient à mesurer les trois dimensions qui la composent.

D'autres définitions du terme en contrôle de gestion ont vu le jour. Bourguignon (1997)<sup>151</sup> propose par exemple une définition du terme performance en contrôle, qu'elle considère « *comme la réalisation des objectifs organisationnels quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement), ou au sens large d'un processus qui mène au résultat (action)* ».

Le concept est donc polysémique, même en contrôle de gestion. Néanmoins, il faut reconnaître que la performance trouve essentiellement des échos dans l'organisation, au sein des départements du contrôle de gestion. Ces derniers se sont vus confier la tâche, difficile et ardue, de mesurer et de relater la performance sur les différents niveaux hiérarchiques de l'organisation : plus les entreprises intériorisaient ces notions de performance, et plus l'importance du contrôle de gestion dans les entreprises grandissait.

Par ailleurs, Burlaud et Simon (2006)<sup>152</sup> montrent que la vision de la performance chez les contrôleurs a évolué avec le temps. Ils distinguent pour cela quatre périodes :

- Des années 1920 aux années 1950, très schématiquement, le concept de standard, pouvant

<sup>150</sup> Bouquin.H, (2004), « *Le contrôle de gestion* », P.U.F., Paris.

<sup>151</sup> Ibid.

<sup>152</sup> Burlaud. A. et Simon. C, (2006), « *Le contrôle de gestion* », La Découverte, Paris.

désigner aussi bien des unités physiques que des coûts, a structuré les outils de gestion autour de la gestion de production.

- A partir de la fin des années 1950, le marketing devient la préoccupation majeure dans de nombreux secteurs d'activité. Les coûts partiels, les concepts de contribution, de marge, de point mort, se développent. Ils viennent au premier rang des préoccupations des entreprises et des consultants.

- Les années 1980 sont marquées par la menace japonaise sur les industries américaine et européenne et la concurrence par la qualité. Le contrôle de gestion se fait l'interprète de ces nouvelles priorités en intégrant la mesure de la qualité dans les tableaux de bord, en revisitant le mode de calcul du coût de la qualité grâce aux coûts cachés qui déplacent les règles d'arbitrage entre coût et qualité, en intégrant le *Total Quality Management* (TQM).

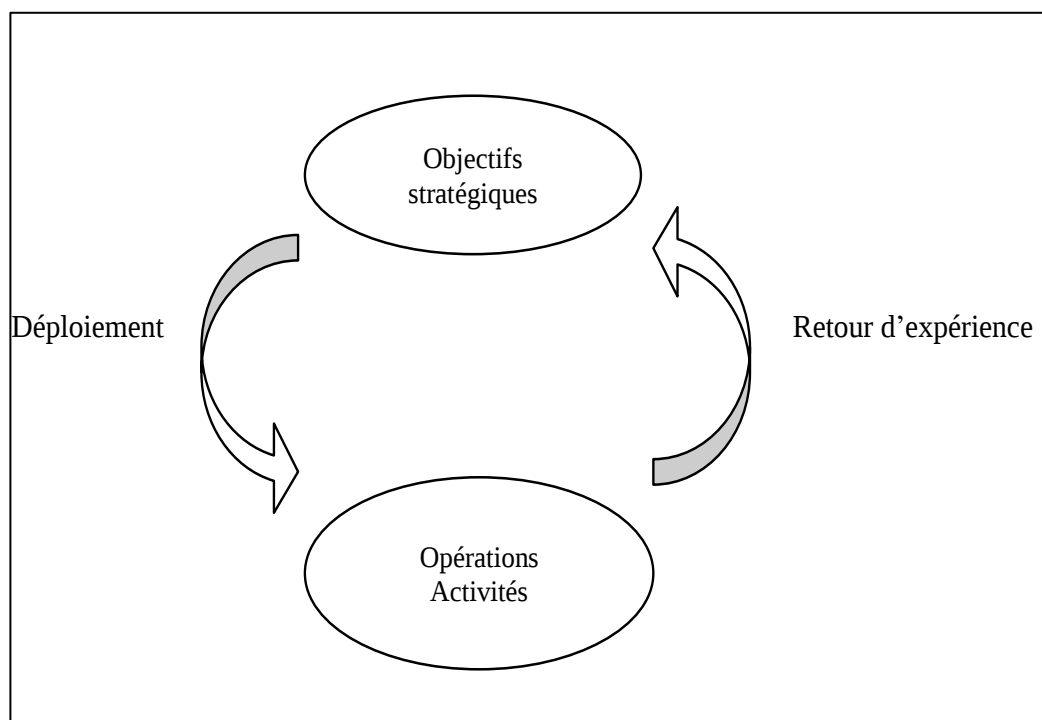
- Les années 1990 se caractérisent par l'importance des préoccupations financières et la mise en vedette du concept de performance. Ce concept est plus large que la rentabilité. Il inclut la mise sous tension des services administratifs ou, plus généralement, fonctionnels qui doivent participer à la création de valeur.

La performance est ainsi, absorbée essentiellement par le contrôle de gestion dans les sciences des organisations. C'est ce qui explique peut-être que la majorité des recherches sur ce terme sont l'œuvre des chercheurs de cette discipline.

La performance est au cœur des processus du contrôle de gestion. Implicitement, la performance renvoie aux hypothèses et aux préceptes du contrôle de gestion, notamment celles de l'évaluation de la réalisation d'une action préétablie. Cette action sera évaluée en fonction des objectifs qui lui étaient assignés. Cette acception amène à considérer qu'il n'existe point de performance si on ne définit pas, au préalable, des objectifs chiffrés et des ressources employées. Les ressources consommées représentent le « coût » de l'action et la « valeur » renvoie à la satisfaction des besoins sociaux. Dans cette perspective, Lorino<sup>153</sup> définit la performance comme « le déploiement du couple valeur-coût dans les activités de l'organisation ».

---

<sup>153</sup>Lorino. P, (2003), « Méthodes et pratiques de la performance », 3ème édition, Éditions d'Organisation, Paris, P :11.



**Figure 19 : La boucle du pilotage de la performance<sup>154</sup>.**

En guise de conclusion, Bessire (1999)<sup>155</sup> affirme que l'exploration du concept de performance conduit finalement à s'interroger de façon plus générale sur la méthodologie de l'évaluation. Car en partant du principe, qu'on ne maîtrise et qu'on ne gère que ce que l'on mesure, le débat le plus crucial qui a animé le concept de performance est probablement celui de sa mesure. Et par corollaire celui du rôle des indicateurs de performance.

## **2. D'une approche financière à une approche globale de la performance**

<sup>154</sup> Ibid.

<sup>155</sup> Bessire. D, (1999), « Définir la performance », Comptabilité, Contrôle, Audit.

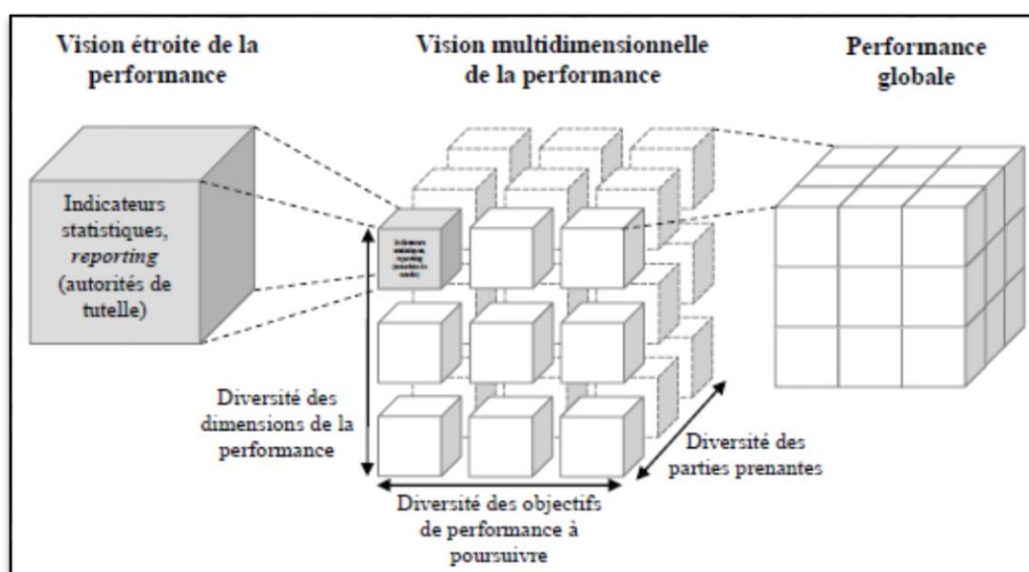


Figure 20 : D'une vision étroite de la performance à une vision plus globale.

La performance a longtemps été réduite à sa dimension financière. Cette performance consistait à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaires et la part de marché qui préservait la pérennité de l'entreprise. Mais depuis quelques années, on est schématiquement passé d'une représentation financière de la performance à des approches plus globales incluant des dimensions sociale et environnementale. D'autres acteurs (appelés parties prenantes) ont fait leur apparition et la notion de performance a connu un regain d'usage. A présent, la pérennité des entreprises ne dépend plus uniquement de l'aspect financier de leurs activités, mais également de la manière dont elles se conduisent. Dès lors, la responsabilité des entreprises s'élargit, elle ne se limite plus aux seuls actionnaires, mais intègre d'autres parties prenantes (associations, ONG, syndicats, clients, fournisseurs, ...). Ces nouveaux acteurs exigent d'être entendus et cette écoute devient une cible vitale pour la performance et la pérennité des entreprises. C'est dans ce contexte qu'apparaît le concept de performance globale.

## 2.1. Approche financière de la performance

Comme précité, le concept de la performance est couramment utilisé tant dans la littérature que dans les milieux organisationnels pour désigner un certain niveau d'excellence. Il est

largement utilisé sans que sa définition fasse l'unanimité. C'est un mot valise qui a reçu plusieurs acceptions et qui appartient à la famille des termes polysémiques<sup>156</sup>.

Généralement la performance financière est évaluée à partir des documents comptables, elle peut en outre être entendue, selon Sahut & al (2003)<sup>157</sup>, comme les revenus sont issus de la détention des actions, les actionnaires étant le dernier maillon de la chaîne à profiter de l'activité de l'entreprise.

L'approche financière, dans laquelle l'efficacité est vue comme la capacité de réaliser un profit avec le moins de ressources possibles, est critiquée depuis plus d'une dizaine d'années. La perspective privilégiée dans cette logique, qui est une perspective gestionnaire et financière à court terme<sup>158</sup> est remise en cause par Kaplan et Johnson (1987) « *Les mesures à court terme devront être remplacées par de multiples indicateurs non financiers qui constituent de meilleurs cibles et ont une meilleure valeur prédictive quant aux objectifs de rentabilité à long terme de l'entreprise* ».

La logique financière de la performance étant remise en cause, le débat sur la performance invite les entreprises à compléter les critères de gestion exclusivement financiers et économiques par des mesures décrivant d'autres aspects de leur fonctionnement. C'est dans ce contexte, que le débat sur la performance s'enrichi, notamment, avec l'apparition des notions telles que le développement durable, la responsabilité sociétale, les parties prenantes...

## 2.2. Approche globale de la performance

La performance financière ne suffit plus pour apprécier la performance d'une entreprise. C'est au cours du XXème siècle que la performance s'élargit pour prendre en compte la « responsabilité sociale » ou responsabilité sociétale de l'entreprise vis-à-vis de ses parties prenantes. Le concept de la performance globale émerge en Europe avec l'apparition du développement durable, mais ses prémices se trouvent dans des concepts plus anciens tels que la responsabilité sociétale.

---

<sup>156</sup> Bourguignon A. (1995), « *Peut-on définir la performance ?* » Revue française de comptabilité, n° 269, Juillet- Août, 1995, p : 61.

<sup>157</sup> Sahut. J.M, (2003), « *La création de valeur et performance financière dans le telecom* », la revue du financier, p28.

<sup>158</sup> Pesqueux.Y, (2002), « *Organisations : modèles et représentations* », Presses Universitaires de France, collection Gestion, Paris, p: 397

### 2.2.1. Préoccupation d'une performance globale

La préoccupation d'une performance globale et de son évaluation apparaît dès lors que l'entreprise n'est pas seulement soumise à l'exigence d'une reddition de type financier par ses propriétaires, mais doit également rendre compte de ses comportements en matière sociétale et environnementale à une multitude de parties prenantes. Dans des travaux précurseurs (CGP, 1997), un groupe de travail du Commissariat Général au Plan français avait mis en valeur qu'une « juste évaluation » de la performance d'une entreprise devait prendre en considération trois dimensions :

- La dimension publique qui s'attache à tous les biens ou services produits qui ont, d'une manière ou d'une autre, un caractère collectif ;
- La dimension écologique qui s'affirme du fait des rejets ou prélèvements de l'activité productive vis-à-vis de la nature ;
- La dimension sociale qui s'exprime au travers de phénomènes tels le chômage et l'exclusion.

Ces différents aspects, appelés « externalités » par les économistes, ne sont pas spontanément pris en compte par les entreprises, puisque, par définition, elles apparaissent « *lorsque la satisfaction ou les bénéfices d'un agent sont affectés par les décisions d'autres agents, sans que le marché évalue et fasse payer ou rétribuer cette interaction* » (Commission des comptes et des budgets économiques de la nation, 1992).

### 2.2.2. Performance globale : Une expression du développement durable

La prégnance actuelle de la thématique du développement durable renforce cette exigence en développant l'idée que la contribution de l'entreprise au développement durable passe par une responsabilité pluridimensionnelle qui touche les sphères économiques, sociales et environnementales. La responsabilité en cause répond à une contrainte de légitimation de l'activité de l'entreprise qui intéresse une multitude d'acteurs dont certains peuvent n'avoir aucune relation contractuelle avec l'entreprise.

Le schéma ci-dessous, utilisé par beaucoup de pédagogues et d'entreprises, illustrant de façon claire les enjeux, fait apparaître que les trois objectifs qui en découlent ne s'harmonisent pas

spontanément et que, de ce fait, le développement durable peut être considéré comme un objectif lointain, voire une utopie.

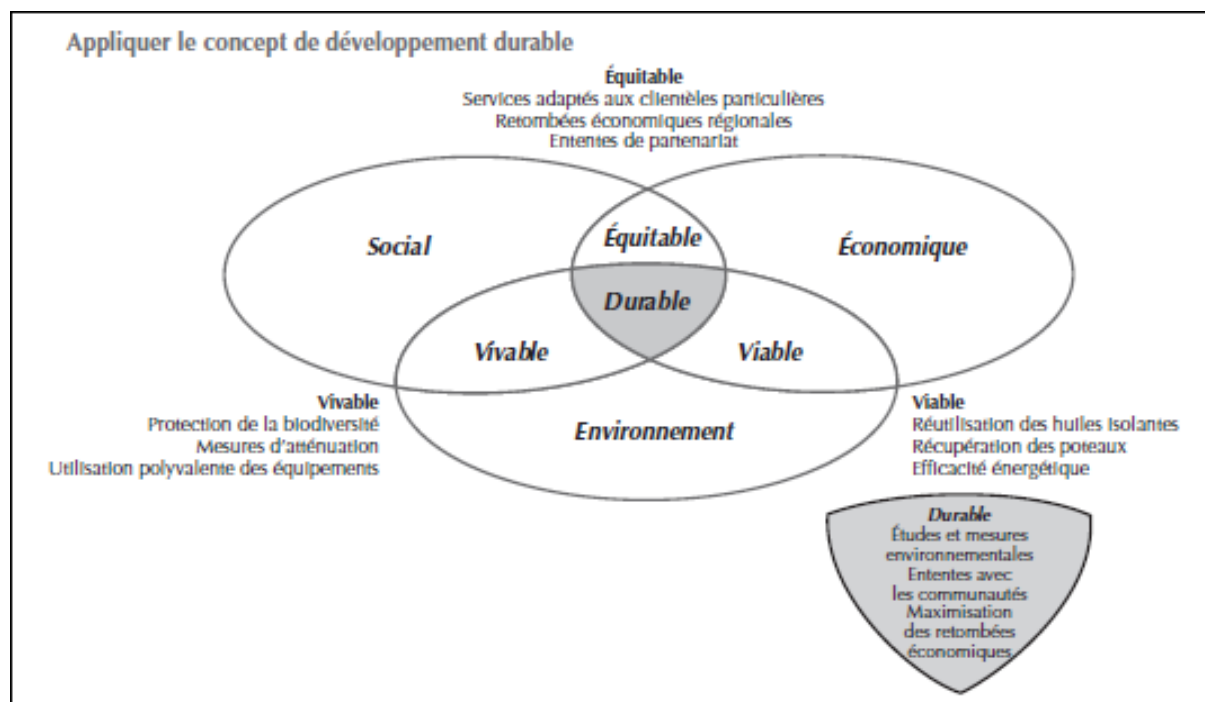


Figure 21 : Le développement durable.

Les trois objectifs assignés généralement au développement durable : prospérité économique, justice sociale et qualité environnementale, lorsqu'ils sont déclinés au niveau de l'entreprise, engendrent des zones de collision ou de tension, ce qui suppose de concilier des intérêts souvent opposés et par conséquent de trouver des arbitrages et des compromis susceptibles de satisfaire les différentes catégories de parties concernées<sup>159</sup>.

Le croisement entre l'économique et le social concerne les conditions qui permettent de rendre équitables d'une part, les apports des salariés à l'entreprise et leur rétribution par celle-ci, d'autre part, les apports des communautés de proximité et de l'ensemble de la société à l'entreprise et ce qu'en retour, celle-ci leur apporte.

L'intersection entre l'économique et l'environnement touche à des questions ayant trait à la viabilité de l'activité humaine pour ses besoins et à ses conditions de reproductibilité.

Le recoupement entre le social et l'environnement porte sur les conditions permettant de

<sup>159</sup> Capron M., Quairel F., (2006), op.cit.

rendre vivable cette activité sur longue période : hygiène, sécurité, santé, cohésion sociale... ; elle recouvre notamment la question des solidarités inter-générationnelles. On ne peut parler de développement durable (ou soutenable) que si ces objectifs sont réalisés (intersection des trois cercles). Chaque dimension fait l'objet d'informations et d'évaluations propres (comptabilité financière, bilan social, bilan écologique) et parfois d'évaluation dans l'interface entre deux sphères (par exemple mesures d'éco-efficience dans le croisement économique/environnement).

On trouve des juxtapositions d'évaluation de domaines (dans le cas par exemple des agences de notation extra-financière), mais pas de système d'évaluation permettant d'intégrer les trois dimensions et de fournir la mesure d'une performance globale. Il faut alors s'interroger sur la faisabilité et la pertinence d'un tel système, ce qui revient à déterminer sur quel critère synthétique pourrait s'appuyer l'évaluation. Il faut rappeler à cette étape que le concept de développement durable est un concept « macro » où toutes les interactions doivent être pensées en même temps au niveau de la politique. Si les indicateurs macro-économiques cherchent à évaluer la performance globale au regard d'un objectif de développement durable pour apprécier et orienter les politiques (IDH, MEW.) (Gadrey, Jany-Catrice, 2003) le problème ne se pose pas dans les mêmes termes pour une entreprise. Peut-on trouver des indicateurs globaux, ou des ensembles articulés d'indicateurs qui s'inscrivent dans un modèle cohérent avec ses objectifs ? De qui ? Pour qui la performance de l'entreprise est-elle pertinente ?

C'est dans ce contexte qu'émerge la notion de **performance globale**. Les travaux précurseurs dans ce domaine remontent, en 1997, au groupe de travail du Commissariat Général du Plan, dans lesquels Marcel Lepetit définit la performance globale « *comme une visée (ou un but) multidimensionnelle, économique, sociale et sociétale, financière et environnementale, qui concerne aussi bien les entreprises que les sociétés humaines, autant les salariés que les citoyens* ». Cette performance se définit par des indicateurs multicritères et multi-acteurs et non plus par une mesure en quelque sorte unique.

### ➤ L'approche sociale de la performance

L'approche sociale de la performance, s'est développée à travers les apports de l'école des relations humaines, qui ont mis en valeur les dimensions humaines dans l'organisation. Le

principe fédérateur de cette approche se conceptualise comme suit : l'atteinte des objectifs sociaux permet d'atteindre des objectifs économiques et financiers<sup>160</sup>. L'intégration de l'individu dans le management d'équipe, permettrait d'améliorer la performance de chaque acteur dans l'organisation, et par voie de conséquence augmenter la performance sociale. Dans la même ligne de mire, les valeurs comme la morale et la cohésion sont alors considérées comme essentielles et primordiales, et sont ainsi privilégiées au sein de l'entité considérée<sup>161</sup>. Le développement d'un projet social au sein de l'organisation à travers des stratégies et outils d'amélioration des compétences, de management par la qualité, de la gestion de carrière et de mobilité sont autant d'outils de mise en œuvre de l'approche performance sociale dans l'entreprise.

### ➤ L'approche environnementale de la performance

La performance environnementale, un concept relativement récent, demeure un sujet complexe et source de plusieurs interprétations et perceptions<sup>162</sup>.

Dans le domaine du management environnemental, elle se définit comme : « *les résultats mesurables du système de management environnemental (SME), en relation avec la maîtrise par l'organisme de ses aspects environnementaux sur la base de sa politique environnementale, de ses objectifs et cibles environnementaux* ». (Norme ISO 14031, 1999). La performance environnementale est tributaire à chaque entreprise puisqu'elle dépend de sa politique environnementale<sup>163</sup>. En effet, cette politique tient compte de la mission, des valeurs, des conditions locales et régionales propres à chaque entreprise ainsi que des exigences de ses parties prenantes<sup>164</sup>.

Selon Henri et Giasson, (2006), la performance environnementale peut être analysée selon quatre dimensions :

---

<sup>160</sup> Gauzente C., (2000) « Mesurer la performance des entreprises en l'absence d'indicateurs objectifs : quelle validité ? Analyse de la pertinence de certains indicateurs », Finance Contrôle Stratégie, pp. 145-165.

<sup>161</sup> Giuseppina M., B. M. Chauvet, « La diversité, un Levier de performance...sous condition de management », Cahier de recherche n°2, Juillet 2010, chaire management et diversité, Université Paris Dauphine, (2010), p : 7

<sup>162</sup> Janicot L., (2007) « Les systèmes d'indicateurs de performance (IPE), entre communication et contrôle », Comptabilité Contrôle Audit, tome 13, vol. 1, pp.47-68.

<sup>163</sup> Dohou-Renaud A., (2009), « Les outils d'évaluation de la performance environnementale : audits et indicateurs environnementaux », Article publié à La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg – France.

<sup>164</sup> Gendron C. (2004), « La gestion environnementale et la norme ISO 14001 », Les Presses Universitaires de Montréal, Montréal, p :104.

- L'amélioration des produits et processus ;
- Les relations avec les parties prenantes ;
- La conformité réglementaire et les impacts financiers ;
- Les impacts environnementaux et l'image de l'entreprise.

Mais cette approche est critiquée par Caron et al., (2007) qui considèrent que, dans cette modélisation de la performance, les acteurs sont très peu représentés et que la qualité globale de la performance environnementale est occultée<sup>165</sup>.

| <div style="text-align: center;"> Axe Interne<br/>-Externe<br/><br/>Axe Processus<br/>-Résultats </div> |                                                |                                                   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
|                                                                                                         | Interne                                        | Externe                                           |
| Processus                                                                                               | Amélioration des produits et processus         | Relations avec les parties prenantes              |
| Résultats                                                                                               | Conformité réglementaire et impacts financiers | Impacts environnementaux et image de l'entreprise |

**Tableau 7 : Matrice de la performance environnementale.**<sup>166</sup>

Désormais, les rapports que les entreprises entretiennent doivent être pris en compte et évalués. Dans la littérature managériale actuelle, la performance globale est mobilisée pour évaluer la mise en œuvre par les entreprises du concept de développement durable. Cette performance globale des entreprises se définit comme « *l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales* »<sup>167</sup>, ou se forme « *par la réunion de la performance financière, de la performance sociale et de la performance sociétale* »<sup>168</sup>

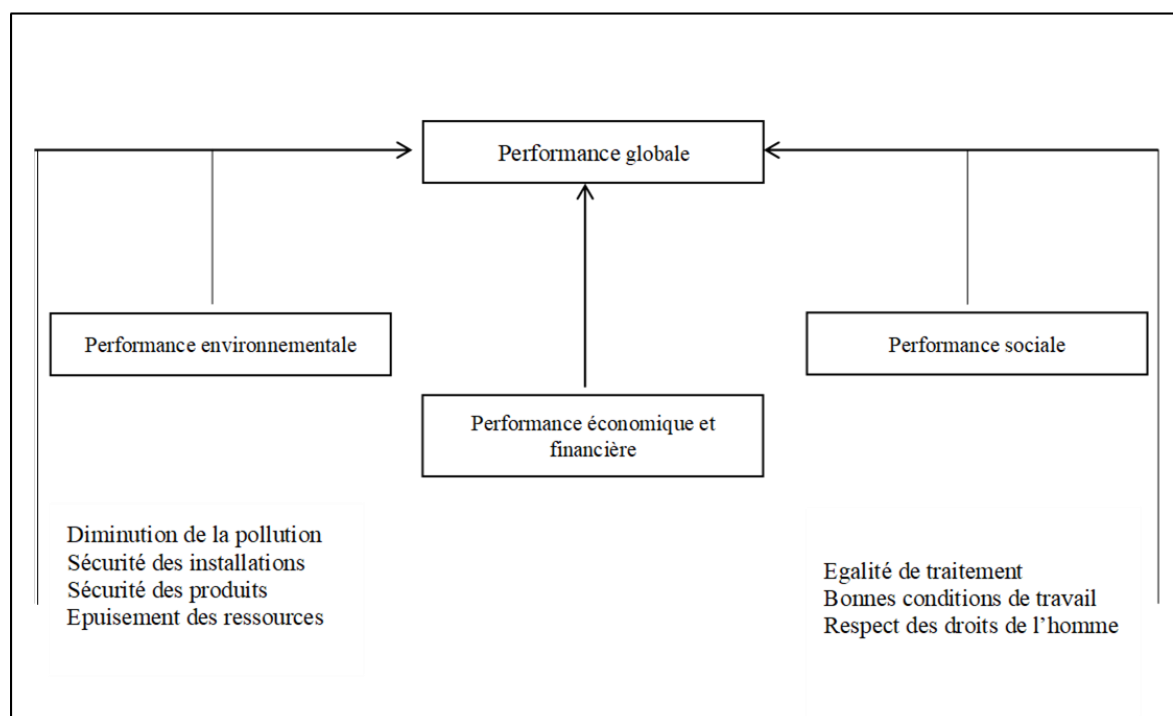
Le schéma suivant représente les composantes de la performance globale.

<sup>165</sup> Dohou-Renaud A., (2009), op.cit. p :3.

<sup>166</sup> Lebas M., (1995), « *Oui, il faut définir la performance* », Revue Française de Comptabilité, juillet- août, pp :66.

<sup>167</sup> Baret.P, (2000), « L'évaluation contingente de la Performance Globale des Entreprises : Une méthode pour fonder un management socialement responsable ? », pp : 1-24.

<sup>168</sup> C. Germain, S. Trebucq, (2004), « La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions », pp : 35-41.



**Figure 22 : La performance globale<sup>169</sup>**

En effet, l'engagement des entreprises dans une stratégie de développement durable consiste à conjuguer performance et responsabilité. La performance financière ne suffit plus à apprécier la performance d'une entreprise. Dès lors, les entreprises doivent mesurer leurs progrès à partir d'une performance plus globale incluant, en dehors de la dimension économique, des dimensions sociale et environnementale. La section qui vient d'être achevée, a permis de passer en revue la conceptualisation du concept de la performance, d'un part, et le passage de la performance financière à la performance globale d'autre part.

<sup>169</sup> E. Reynaud, « Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique », Journée AIMS, Atelier développement durable, ESSCA Angers, 2003, pp : 1-15.

## Conclusion du chapitre

Il paraît, donc, qu'il n'existe pas un réel consensus sur le contenu du concept de la RSE, dû aux multiples champs de compréhensions et de conceptions. Différentes définitions, modèles et approches traduisent la complexité de ce concept, d'où les limites conceptuelles et opérationnelles associées à cette notion dues à l'absence d'un corps théorique capable de justifier la diversité des dispositions de la RSE. Ce concept tire sa légitimité des fondements théoriques et des disciplines de référence, d'où la nécessité de revenir sur cet aspect dans l'objectif de développer un cadre conceptuel capable de lui proposer une mesure « valide ».

La richesse de la notion de la RSE donne lieu à de multiples perspectives d'appréhension, et d'intégration de cette notion au sein des entreprises marocaines. Il ressort, ainsi que la prise en compte des préoccupations du développement durable dans le management et la recherche de la performance globale doit constituer aujourd'hui un nouvel enjeu stratégique pour l'entreprise.

Dès lors, l'évaluation d'une performance globale relative à la stratégie d'entreprise en matière de RSE donnait généralement lieu à des évaluations séparées de performances spécifiques sur chacune des dimensions économique, environnementale, sociale/sociétale, avec des périmètres mal définis. La question de la faisabilité de leur intégration est techniquement posée et pour l'instant non résolue. On rencontre quelques tentatives dans les interfaces économique/social et économique/environnemental, mais pas d'initiatives capables d'intégrer de manière significative les trois domaines.

Le présent chapitre, était une occasion d'effectuer un survol littéraire du passage du développement durable et la RSE vers la performance globale.

En effet, il a été admis que la notion de la RSE traduit l'initiative des entreprises et de leurs parties prenantes de contribuer à l'amélioration de la société ainsi que de leur environnement (Bowen, 1953 ; Carroll, 1999) et de décliner ainsi les préceptes du développement durable au niveau de l'entreprise. Cette déclinaison prend la forme d'une démarche organisationnelle qui influence directement les processus, la structure et les fonctions allant de la direction générale au contrôle de gestion (Al-Tuwaijri, Christensen, Hughes, 2004).

La survie de n'importe quelle entreprise passe nécessairement par l'amélioration de sa

performance globale. Donc le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration de la performance globale de l'entreprise, il constitue donc, un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens. En effet pour maîtriser des situations de plus en plus complexes, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être constitués par : la méthode de calcul des coûts, le contrôle budgétaire, les tableaux de bord...etc.

### **Chapitre 3 : Contrôle de gestion : Facteur d'amélioration de la performance globale**

Suivant l'adage « *on ne peut gérer que ce qu'on peut mesurer* », la performance globale doit impérativement être mesurée, d'où le recours aux outils du contrôle de gestion. Cependant, la recherche d'une performance globale en introduisant les principes de la RSE dans la stratégie globale de l'entreprise a modifié les propos de cette dernière en matière de mesure et de pilotage de la performance globale.

La quête d'une performance globale modifie fortement les outils du contrôle de gestion classique. Construire un modèle incluant non seulement la performance économique mais aussi la performance sociale et la performance environnementale est devenu un défi majeur pour les entreprises et reste confinée à certaines tentatives assez timides.

Plusieurs tentatives théoriques aient cherché à conceptualiser ces thématiques de performance globale et de contrôle de gestion, le débat dans la littérature est encore loin d'arriver à un véritable consensus. On s'accorde seulement à dire que la mesure et le pilotage la performance globale n'est pas encore bien établi et que les pratiques en ce sens demeurent assez rares. Ainsi, Germain et Gates (2007) notent que « *le pilotage stratégique de la RSE est une pratique peu répandue dans les entreprises. Ce constat plaide en faveur de l'idée selon laquelle la problématique de la RSE demeure aujourd'hui confinée à des objectifs de communication externe* ».

Parler ainsi d'un système de contrôle de la performance globale reste difficile à mettre en place du fait de la confusion du concept de cette performance. Pesqueux (2004) affirmait en ce sens que « *La notion de performance globale comme matérialisation de la performance organisationnelle comprend toute l'ambiguïté des évaluations hétérogènes et des injonctions hétéronomes à l'autonomie* ». De même Bouquin (2004) critiquait-il à son tour cette nouvelle forme de performance en affirmant qu'il s'agissait bien d'une notion ambiguë maniée par des personnages ambigus.

Toute la difficulté réside ainsi dans l'intégration des trois dimensions environnementale, sociale et économique dans un seul et unique système, construit initialement pour n'en gérer qu'une, et une seule. C'est le constat établi par Capron et Quairel (2006) lorsqu'ils étudient

des sociétés réputées être proactives pour la RSE. Ils constatent qu'en réalité quatre ou cinq systèmes d'informations coexistent au sein de ces entreprises, chacun relatant une forme de performance (économique, sociale, environnementale, etc.) et ne se regroupant que lors du Reporting annuel. Capron et Quairel (2006) concluent que les systèmes de mesure de la performance globale de ces entreprises s'inscrivent en réalité pleinement dans le modèle dissocié de la performance décrit par Brignall et Modell (2000) comme étant « *le processus de désintégration des différentes entités de la structure de l'organisation pour répondre aux pressions institutionnelles lorsque qu'elles impliquent une conformité à des normes incohérentes* »<sup>170</sup>.

Dans le présent chapitre, nous essayerons de passer en revue de littérature la rénovation des outils du contrôle de gestion classique en passant d'une mission de contrôle à une mission de pilotage (section 1). Nous allons ensuite mettre en lumière les différentes théories qui plaident en faveur d'un pilotage de la performance globale (section 2) et la dernière section sera consacrée aux différents outils et pratiques de mesure et de pilotage de la performance globale (outils internes et externes) sans négligeant le rôle modéré du contrôleur de gestion suite à cette nouvelle exigence (section 3).

---

<sup>170</sup> Meyer C. (1999), « Comment de bons indicateurs aident les équipes à atteindre l'excellence », Éditions d'Organisation, Paris.

## **Section 1 : Cadre d'analyse des systèmes de pilotage de la performance globale**

Le contrôle et son articulation à la stratégie a fait l'objet de plusieurs débats théoriques qui ont alimenté une importante littérature en science de gestion et, en particulier, en contrôle de gestion. Depuis les travaux d'Anthony (1965), considéré comme le fondateur et pionnier du paradigme classique du contrôle organisationnel, qui assimile le contrôle de gestion au processus de planification stratégique, les conceptions des relations entre contrôle et stratégie ont largement développé. Nous proposons de revenir brièvement sur les différentes critiques de l'approche classique du contrôle de gestion et de son articulation à la stratégie et les avancées théoriques et conceptuelles qui ont poussé vers une approche rénovée du contrôle de gestion.

### **1. Renouveau de la pensée du contrôle de gestion**

Parallèlement aux changements des finalités de l'entreprise préconisés dans les chapitres précédents, le processus classique du contrôle de gestion devrait s'adapter aux nouvelles exigences sociétales.

Aujourd'hui les entreprises ne cherchent plus à contrôler le futur, elles cherchent à le gérer et à s'y adapter rapidement. Les systèmes d'évaluation de la performance globale se diversifient de plus en plus. Les techniques standardisées du contrôle de gestion s'intéressent à toutes les activités (administration, logistique, qualité, délais, conception des produits...) et à tous les secteurs (public, associatif, commerce, services...). Selon Zimnovitch (1999) et Naulleau et Rouach (1998), plusieurs outils symbolisent la refondation du contrôle de gestion pour une meilleure mesure d'une performance globale.

#### **1.1. D'une approche classique du contrôle de gestion...**

La conception classique de cette approche a été initiée par Anthony (1965). Il se base sur une répartition du contrôle organisationnel en trois niveaux à savoir ;

- La planification stratégique ;
- Le contrôle de gestion ;

- Et le contrôle opérationnel.

En 1998, Bouquin avance que : « *La planification stratégique est le processus qui consiste à décider les buts de l'organisation et les stratégies à employer pour atteindre ces buts.(...) le contrôle de gestion (management control) est le processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre ces stratégies de manière efficace et efficiente,(...) le contrôle opérationnel est le processus qui consiste à garantir que les tâches spécifiques sont mises en place de manière efficace et efficiente.*

En fait, cette conception est tirée de la pensée militaire déjà ancienne (stratégie, tactique, opérations) et, particulièrement « *s'appuie sur un découpage présomptueux et linéaire du temps du management, où la connaissance, et sa fixation dans la planification, une sorte d'arrogance face au temps ainsi organisé, précèdent l'action* »<sup>171</sup>.

|              | <b>Stratégie</b>                                                                    | <b>Gestion</b>                                                                                                                                  | <b>Tâche</b>                                                                          |
|--------------|-------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| Finaliser    | - Choix de l'offre et des ressources.<br><br>- Organisation de la chaine de Valeur. | - Missions des processus et des centres de responsabilité dans la chaîne de valeur.<br>- Plan d'action et d'incitation<br>- Incitation, Budgets | - Missions des tâches de routine dans les processus.<br>- Organisation de ces tâches. |
| Piloter      | - Suivi des hypothèses et de mise en œuvre.                                         | - Suivi et anticipation.<br>- Action corrective.                                                                                                | - Suivi du déroulement par exception.                                                 |
| Post-évaluer | - Evaluation de la réussite d'une stratégie et de sa pérennité.                     | - Mesure de la performance du « contrat de gestion ».<br><br>Sanction positives et négatives                                                    | - Bilan périodique des incidents.                                                     |
|              | Contrôle stratégique                                                                | Contrôle de gestion                                                                                                                             | Contrôle opérationnel                                                                 |

**Tableau 8: Les modes de contrôle**<sup>172</sup>.

La typologie proposée par Anthony, découle du paradigme classique de la planification et du positionnement stratégique qui favorisent la question de la formulation de la stratégie plutôt que celle de la mise en œuvre. Cette distinction entre contrôle stratégique et contrôle de gestion, suivant Bouquin (1998), n'est claire que si l'on admet une vision « Top-down » de l'entreprise, où les dirigeants décident de la stratégie et la font appliquer en se référant au schéma taylorien. La frontière apparaît alors relativement claire et stable car elle se base sur la

<sup>171</sup> Bouquin H., (1998), « *Le contrôle de gestion* », 4e éd., PUF, Paris, P : 72.

<sup>172</sup> Ibid.

vision classique du partage entre conception et exécution. « *Aux uns la charge de la pertinence de la conception, aux autres la responsabilité de se doter des moyens d'assurer l'excellence de l'exécution* »<sup>173</sup>.

Dans un tel schéma, le contrôle en général, et plus particulièrement contrôle de gestion, se considère comme étant des instruments favorisés de la mise en place de la stratégie. La mission du contrôle de gestion est d'assurer une adéquation entre le long terme et le court terme, décliner la stratégie avec efficacité tout en optimisant les ressources utilisées, et satisfaire les orientations de la Direction Générale (Bouquin, 1998).

## **1.2. ...Vers une approche rénovée du contrôle de gestion**

### **1.2.1. Critique de l'approche classique du contrôle de gestion**

Plusieurs critiques destinées aux approches traditionnelles du contrôle. Pour Geert Hofstede (1981), à partir des années 1980, les outils du contrôle généralement mobilisés n'étaient en réalité applicables que dans des cas très particuliers. Avec les changements organisationnels et environnementaux le modèle est devenu de plus en plus obsolète. Il est primordial de satisfaire certaines hypothèses pour améliorer la pertinence de ce modèle. Ces hypothèses sont:

- Le caractère non ambigu des objectifs ;
- La possibilité de mesurer les résultats ;
- La connaissance des effets des actions correctives et enfin ;
- Le caractère répétitif de l'activité.

Philippe Lorino (1995) déclare deux hypothèses qui constituent le fondement de manière explicite et implicite aux différents systèmes du contrôle à savoir : l'hypothèse de simplicité et l'hypothèse de stabilité. « *La simplicité fonde la dé-composabilité selon laquelle la performance globale est la somme des performances locales. Simplicité et stabilité fondent la certitude selon laquelle une fois établie, une norme peut guider à une référence durablement.*

---

<sup>173</sup> Ibid.

*Une des implications de ce paradigme du contrôle est la gestion par les ressources »<sup>174</sup>. Les activités étant considérées comme stables, l'enrichissement ressources/produits (inputs/outputs) peut être jugé comme direct. En effet, pour Lorino (1995), l'augmentation de la complexité des organisations et de leurs activités et considérée comme instable en matière des mécanismes de performance aboutissent à des systèmes sociaux peu prédictibles et incontrôlables au sens classique du mot « contrôle ». L'auteur souligne alors que, dans ce niveau, la maîtrise de ces systèmes nécessiterait le passage du « paradigme du contrôle » au « paradigme du pilotage », ou d'un paradigme des ressources à un paradigme des activités.*

Par ailleurs, Bouquin (1994) a mis en œuvre les critiques qui peuvent être destinées aux trois hypothèses majeures de la fonction du contrôle de gestion selon l'approche classique. Il s'agit de l'hypothèse de cloisonnement des responsabilités, l'hypothèse culturelle de régulation par le couple objectifs – moyens et l'articulation entre court terme et long terme (déclinaison de la stratégie en plans opérationnels et budgets).

En résumant, et en suivant Band et Scanlan (1995), malgré le caractère séduisant lié à sa simplicité conceptuelle, l'approche classique du contrôle stratégique pose de gros problèmes lors de sa confrontation au terrain et sa mise en pratique. Il se trouve que la plupart des parties des critiques destinées à l'approche classique du contrôle de gestion ne lui sont pas épargnées. C'est à partir de ces critiques que s'est graduellement élaborée une pensée renouvelée du contrôle de gestion.

### **1.2.2. Développement d'une approche renouvelée du contrôle de gestion**

À partir des dernières décennies, s'est développée une importante littérature autour du concept du contrôle de gestion. Selon Band et Scanlan (1995) en avançant une synthèse de ces travaux qu'ils se basent sur trois approches : approche critique, approche par alignement en focalisation et approche par les leviers de contrôle. À cet égard, Denis (2002) développe une vision renouvelée du contrôle de gestion qui met plus clairement en exergue les rôles que jouent le contrôle dans son articulation avec la stratégie (figure 23). Nous présentons via les points suivants les quatre rôles développés par J.P.Denis<sup>175</sup>.

---

<sup>174</sup> Villarmois.O. (1998), « *Le concept de performance et sa mesure* », Actes des XIVème Journées des IAE, Nantes, tome2, vol.2.

<sup>175</sup> Denis J-P., (2002), « Retour sur les pratiques d'articulation entre le contrôle et la stratégie » -Une perspective

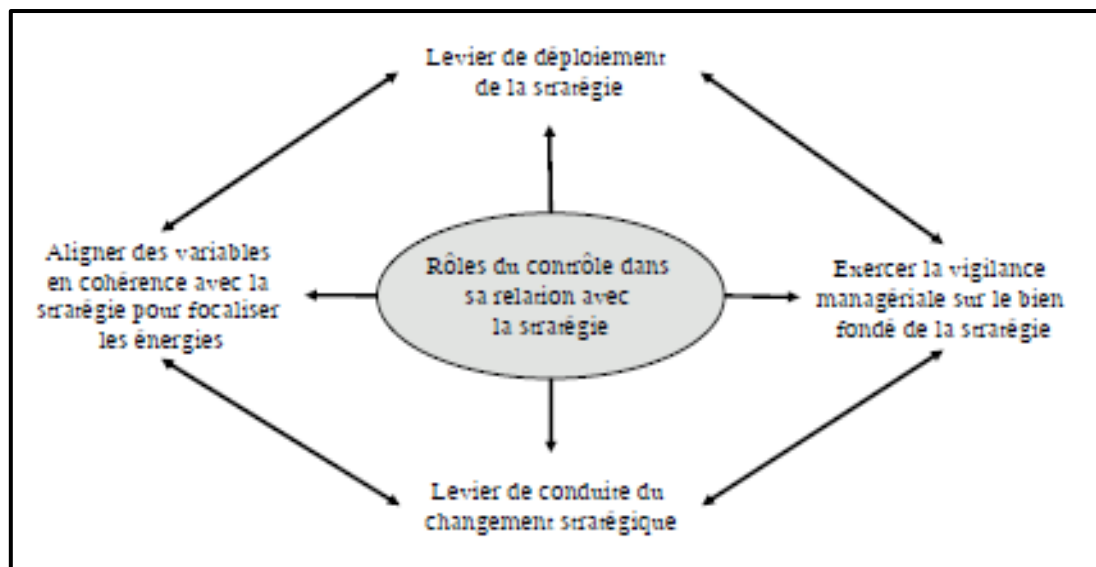


Figure 23: Les quatre pôles de questionnement des recherches sur les rôles du contrôle et la nature de son articulation avec la stratégie<sup>176</sup>.

### A. Le contrôle, levier de déploiement de la stratégie

Plusieurs avancées ont été réalisées à ce propos, il a ainsi été suggéré le passage du paradigme classique du contrôle à celui du pilotage<sup>177</sup>. En s'intéressant l'inadaptation entre les fondements tayloriens du modèle classique du contrôle de gestion pour un contrôle des nouvelles formes organisationnelles et de production.

Pour Denis (2002), l'origine de ces nouveaux apports est M. Porter par le concept de la chaîne de valeur par « *La mesure d'une façon plus réaliste les coûts, imputés à des activités, et pour intégrer le souci de la stratégie dans les comportements opérationnels* ». De même, il faut passer à une approche transversale basée sur une vision en processus au lieu d'une logique de cloisonnement. Autrement, on passe vers un tableau de bord prospectif en stipulant « *l'importance d'insuffler le souci de la stratégie aux comportements des opérationnels* »<sup>178</sup>.

### B. Le contrôle, levier d'alignement pour focaliser les énergies

Au niveau de cette approche, pour focaliser les énergies, le contrôle passe par un alignement

---

ago-antagoniste », Acte de L'AIMS.

<sup>176</sup> Denis J.-P. (2000) « *Conception d'un système de contrôle du développement du groupe – Architecture et principes ingénieries* », Thèse pour le doctorat ès sciences de gestion, Université Jean Moulin-Lyon III.

<sup>177</sup> Lorino P. (1991), « *Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités* », Edition Dumod, Paris, p :128.

<sup>178</sup> Kaplan R.S. et Norton D.P. (2001), « *Comment utiliser le tableau de bord prospectif ? Pour créer une organisation orientée stratégie* », Éditions d'organisation, p;78.

de certaines caractéristiques organisationnelles. Dans cette perspective, Denis (2002) met en exergue un certain nombre de travaux qui considèrent « *qu'un contrôle stratégique satisfaisant doit viser une focalisation des énergies par un alignement adéquat entre diverses variables stratégique, organisationnelles et de contrôle* ». Dans cette optique, l'auteur cite plusieurs travaux. Bungay et Goold (1991) qui proposent « *d'aligner le contrôle avec les facteurs clés de succès de la stratégie* », l'objectif étant de « *mettre en place une logique de contrôle qui permette de s'assurer que les mesures comme l'attention des managers sont dirigées vers les aspects déterminants de la performance* ». Bartlett et al. (1991) qui proposent un « environnement de contrôle » c'est-à-dire « *un ensemble de mesure pour focaliser les énergies individuelles, communiquer la culture organisationnelle et contre les mauvais comportements* ».

Cet environnement de contrôle suppose un « alignement d'une panoplie d'éléments relatifs à la gestion des ressources humaines, au management de la performance, à la culture ou encore aux normes en vigueur au sein de l'organisation. Pour ces auteurs, l'environnement de contrôle associe à la fois les contrôles formels et informels qui doivent agir dans le sens d'un d'une congruence et une complémentarité entre quatre paramètres : la structure, les incitations, les systèmes d'informations et de la culture, qui doivent être consistants avec les objectifs stratégiques et contribuer à leur atteinte.

### **C. Le contrôle, levier de vigilance sur le bien-fondé de la stratégie**

Il s'inscrit dans les travaux de l'apprentissage organisationnel améliorés par Argyris et Schon (1978) ainsi que de K.E.Weick (1979) et formalisé par Schreyogg et Steinman(1987). Pour ces auteurs la pratique du contrôle stratégique doit être mise en place dans un niveau supérieur au sein de l'entreprise en vue de saisir les menaces, les opportunités ainsi que les facteurs de contingences qui peuvent influencer la pertinence du choix de la stratégie.

À cet égard, ils vont stipuler trois types de contrôle stratégique : « *le contrôle des permises* », qui se base sur une évaluation systématique et permanente de la pertinence des normes et hypothèses qui sous-tendent les plans élaborés. Ce type de contrôle s'exerce au cours de l'action, en appliquant une vigilance continue ; « *le contrôle de la mise en œuvre de la stratégie* » qui permet de déterminer et d'évaluer les facteurs critiques qui n'auraient pas été pris en considération au niveau de la formulation et la planification stratégique. Pour Schreyogg et Steinmann, ce type de contrôle ne doit être seulement un nouveau projet à fort

risques, mais aussi un processus stratégique. « *La surveillance stratégique* », complémentaire des deux types de contrôle précédents, a pour vocation de surveiller l'ensemble des événements qui émergent au fil de l'action, et peuvent constituer des menaces pour la concrétisation des choix stratégiques, la collecte d'information doit alors être étendue et ouverte à tous types d'événement.

#### **D. Le contrôle, levier de conduite du changement stratégique**

Si le contrôle « *apparaît parfois pertinent qu'il soit le gardien des objectifs et qu'il pousse au conformisme, il peut aussi, dans d'autres cas, être un processus clés de l'apprentissage organisationnel, notamment lorsque la volonté de progrès prime sur le souci de la conformité* »<sup>179</sup>. Il peut aussi contribuer à faire améliorer la culture (Dent, 1991). Dans ce sens, reconnaissant les interactions complexes est largement contradictoires entre contrôle et stratégies. Les travaux de R.Simons (1995) se sont graduellement dirigés vers l'élargissement des cadres de référence sur lesquels se fondaient les théories du contrôle. Simons (1995) avance une conception renouvelée de l'articulation entre stratégie et contrôle et souligne que le contrôle est pratiqué par les dirigeants pour favoriser et orienter l'émergence des stratégies, leur permettre d'actualiser leur projet en fonction des succès et échecs constatés, des opportunités nouvelles. Simons annoncera quatre leviers à mobiliser pour contrôler la « Business strategy »:

- Les systèmes de bornages (Boundary systems), avec pour objectif de « *fixer des limites quant aux choix acceptables afin de s'assurer que les acteurs ne « dilapident » pas les ressources de l'organisation dans de multiples projets sans lien avec ses compétences* » ;
- Les systèmes de croyances (beliefs systems) avec pour objectifs de « *communiquer les valeurs de l'organisation, inspirer et diriger la recherche de nouvelles opportunités* » ;
- Les systèmes de contrôle interactif (interactive control system), qui sont « *utilisés pour stimuler l'apprentissage organisationnel et favoriser l'émergence et la prise en compte des idées et des stratégies qui se forment au fil de l'action, mais aussi pour assurer une vigilance permanente sur un paramètre critique : les incertitudes dont dépend la bonne fin de la stratégie* ».

---

<sup>179</sup> Denis (2002), op.cit.

- Les systèmes de contrôle diagnostic (diagnostic control system), qui sont « *utilisés pour motiver, surveiller et récompenser l'atteinte de buts préétablis et qui sont garants d'efficience en matière d'utilisation de l'attention managériale puisque seules les dérives doivent appeler des actions correctrices* » ;

C'est ainsi que Denis (2002) stipule que, le contrôle stratégique se pratique parallèlement aux quatre leviers de contrôle et non pas d'un seul. Pour lui, chaque levier de contrôle à une des dimensions de la stratégie comme elles ont été mises en œuvre par Mintzberg (1987). Plus généralement, on peut qualifier que son approche est adéquate avec l'évolution de la pensée stratégique.

## **2. De la notion du contrôle à la notion du pilotage en contrôle de gestion : Cadre conceptuel**

Le contrôle de gestion présente une panoplie des travaux qui permettent de rapprocher la conceptualisation de la stratégie avec les recherches en contrôle, en précisant l'importance de lier le souci de la stratégie avec les comportements des opérationnels.

### **2.1. Le passage du contrôle au pilotage**

Pour Lorino (1995), le contrôle de gestion constitue une nouvelle conception du contrôle qu'il est décrit par « *paradigme du pilotage* » où le management, caractérisé par un certain niveau d'autonomie et de pouvoir à chaque acteur de l'entreprise, en passant d'un registre d'autorité à un registre d'influence. Le pilotage devient un méta contrôle, selon Lorino (1995), qui implique une action sur « l'environnement des décisions pour agir indirectement à une décision ». Avec le passage du contrôle au pilotage, de l'allocation des ressources au diagnostic des causes, on passe aussi d'un paradigme des ressources à un paradigme des modes opératoires et des compétences, de l'allocation des ressources au diagnostic des causes, de séquence d'événement discrets à la durée continue, de la décomposition hiérarchique à l'intégration en réseau. Le tableau suivant résume le basculement dans la logique du contrôle :

| Paradigme du contrôle           | Paradigme du pilotage            |
|---------------------------------|----------------------------------|
| Ressources                      | Modes opératoires et compétences |
| Allocation, transactions        | Diagnostic                       |
| Décision                        | Activités                        |
| Séquences d'événements discrets | Déroulements continus            |
| Clivage plan/contrôle           | Changement continu               |
| Décomposition                   | Intégration                      |

**Tableau 9: Comparaison du paradigme du contrôle et du paradigme du pilotage<sup>180</sup>.**

En fait, cette conception des systèmes de pilotage tire ses origines des postulats de la pensée systématique et du paradigme de la complexité<sup>181</sup>. Ce paradigme a ouvert la voie à des dogmes connaissances comme la science des systèmes ago-antagonistes qui reposent sur l'analyse de couples qui ont la propriété d'avoir des actions à la fois antagonistes qui « *correspondent à des effets opposés sur certains récepteurs de ces actions* » et agonistes qui « *correspondent à des effets de même sens sur d'autres récepteurs (ou d'autres parties du même récepteurs)* »<sup>182</sup>.

À cet égard, la pensée stratégique doit admettre les couples ago- antagonistes : « *liberté-adaptations, apprentissage- réaction, compétition –coopération...il convient de se donner les moyens de penser la complémentarité des antagonistes, les luttes coopérations et les dialectiques généralisées dans le cadre d'un paradigme dialogique qui accueille la logique nécessaire à l'intelligibilité mais autorise son dépassement indispensable à l'intelligence* »<sup>183</sup>.

À ce niveau d'analyse, il est possible de tirer les dimensions critiques pour la conception d'un système de pilotage de la performance globale.

<sup>180</sup> Lorino P., (1995), « *Comptes et récits de la performance* », éd. D'Organisation, Paris.

<sup>181</sup> Synthèse des travaux de (Morin, 1986,2005 ; Poole et Van De Ven ; Martinet, 1990 ; Bernard-weil, 1998).

<sup>182</sup> Bernard-Weil E. (2003), « la science des systèmes ago-antagonistes et les stratégies d'action paradoxales »In Perret, V., Josserand, E., (2003), « Le paradoxe : penser et gérer autrement les organisations », Paris, Ellipses, P :25-56.

<sup>183</sup> Martinet A.C., (2008), « Gouvernance et management stratégique : une nouvelle science politique », Revue Française de Gestion, n° 183, p :95.

## 2.2. Les dimensions critiques d'un système de pilotage de la performance globale

À la suite de Denis (2000), la structure d'un système de pilotage de la performance globale repose sur trois dimensions fondamentales : le contexte stratégique, la structure de l'organisation et les processus et procédures de gestion. Les liens entre ces trois pôles présentent la dynamique du processus de pilotage. Dans les paragraphes suivants, nous allons éclaircir ces trois dimensions et leurs interactions.

### 2.2.1. La dimension « contexte et options stratégiques »

Cette dimension a pour objectif de préciser les liens existants entre l'entreprise et son environnement ainsi que les choix stratégiques effectués. Autrement, il permet de clarifier les paramètres qui ont une influence sur le contenu ou l'utilisation des systèmes de contrôle<sup>184</sup>. En suivant les travaux de Chandler, prolongées par Thompson (1967) et Williamson (1970), ils proposent une adéquation entre les éléments des choix stratégiques et les mêmes facteurs de choix stratégiques tout en prenant en considération les facteurs de l'environnement de la firme qui ont une influence sur la structure et les dispositifs, outils de gestion censés accompagner la mise en place de la stratégie.

### 2.2.2. La dimension « structure et organisation »

Mintzberg (1979) a clairement mis en exergue les éléments qui constituent la structure de l'organisation ainsi que les mécanismes de collaboration, et les pratiques du contrôle différent considérablement selon les configurations structurelles qu'il a conçues. Globalement, on peut qualifier que toute mise en pratique d'une stratégie de contrôle doit intégrer une réflexion sur les frontières de l'organisation, et la structuration (entre autres) des responsabilités au sein de celles-ci. Comme l'a précisé H. bouquin (1998): « (...) *il faut donc reconnaître que tous les systèmes du contrôle comportent une dimension technique et une dimension sociologique ou psychosociologique et, plus largement, ce qui a déjà été nommé le « contrôle invisible ».* La prise en compte de l'invisible au sein du contrôle organisationnel se manifeste dans les modes de relation entre le pilote et le système opérant à piloter. Ce constat implique que la configuration structurelle d'une organisation et la définition de ses frontières (que faire soi-même, que faire faire ?) sont inséparables de la stratégie de contrôle ».

---

<sup>184</sup> Desrumeaux, A., (1996), « Nouvelles formes d'organisation et évolution de l'entreprise », *Revue Française de Gestion*, janvier-février 1996, pp :86.

Selon les travaux avancés par : Brower,1970 ; et Hall et Sias,1979 ; Fredickson,1986 ; Bartlett et Ghoshal,1989, on assiste à une sorte d'antithèse de la thèse initiale de Chandler<sup>185</sup>, on peut avancer que la structure filtre ou détermine dans une large mesure les processus stratégiques et les possibilités d'évolution au sein de son contexte stratégique fondamentalement par le biais des processus d'information et de prise de décision. Comme l'énonce Bower (1970), « *Quand la direction générale choisit une forme d'organisation, elle n'octroi pas seulement un cadre pour les tâches courantes, mais détermine également les liens par lesquels circule l'information stratégique* ».

### **2.2.3. La dimension « processus et procédures de gestion »**

Selon Denis (2000), la mise en place de l'importance des processus d'émergence de la stratégie Mintzberg (1987) et de leurs intégration pour l'activité du contrôle, le développement des approches par les ressources et les compétences qui montrent que l'avantage concurrentiel est aussi à déterminer en interne<sup>186</sup>, les approches cognitives de la stratégie qui mettent au centre de leurs préoccupations la question de la mise en scène et des représentations, composent autant de facteurs qui amènent à se détacher de la conception des processus de contrôle d'Anthony et à envisager une structure large, au sens de Simons (1995), privilégiant une typologie des missions du contrôle et des risques associés. Pour Simons, la question critique est celle de la régulation de l'attention limitée des managers, ce qui conduit à évaluer correctement la vigilance managériale dont dépend le Return-on-Management, c'est-à-dire le rendement entre attention limitée des managers et opportunités illimitées de l'environnement.

On peut mentionner, à ce niveau, certaines des interactions entre cette dimension et les deux premières. En premier lieu, la littérature sur les outils et instruments de gestion (Berry, 1983 ; Hatchuel et Weil, 1992 ; Moisdon,1997 ; Denis, 2000), met en exergue leur caractère structurant conduisant à la formation de rationalités locales, partielles et spécifiques à chaque fonction ou partie de l'organisation. Les processus et procédures de gestion constituent de ce fait une « technologie invisible » qui façonne les représentations des managers et influe sur la conception des possibles à exploiter ou à explorer dans le contexte stratégique.

---

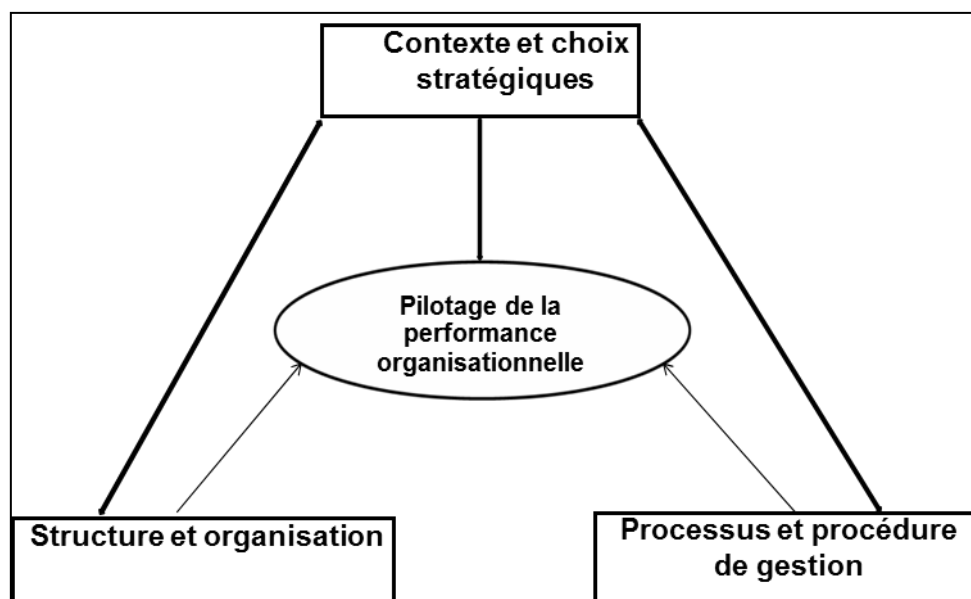
<sup>185</sup> Ibid.

<sup>186</sup> Hamel G., Prahalad C.K., (1990), « *The core competence of the corporation* », Harvard Business Review, p :189.

Comme le souligne Bouquin (1998) : « Dans la mesure où l'on admet qu'il existe des liens entre la nature des finalités poursuivies et l'idée que les dirigeants se font de la possibilité de les soumettre à un processus de contrôle, on peut considérer que le contrôle produit lui-même la finalité : les buts retenus peuvent n'être que ceux qu'ils semblent possibles de contrôler ».

Par ailleurs, les travaux sur les instruments de gestion ont également mis en évidence l'inévitable interaction outil-structure et l'importance des transformations simultanées de l'outil et de l'organisation pour aboutir à des outils et procédures parfaitement intégrés dans le fonctionnement organisationnel. Dans cette perspective, il est clair qu'un besoin en termes de couplage entre les principes d'organisation, en particulier la prise de décision, et les processus et procédures de gestion dégradent la probabilité d'efficacité et d'efficience<sup>187</sup>.

En schéma, le cadre d'analyse du contrôle déterminent les dimensions fondamentales pour la structuration d'un système de pilotage de la performance peuvent être représentées à travers le figure ci-dessous.



**Figure 24 : Les trois dimensions critiques d'un système de pilotage de la performance organisationnelle<sup>188</sup>.**

Par ailleurs, Bouquin (1989) stipule qu'« Un système de contrôle peut se définir comme un système d'assurance qualité des décisions doté de deux objectifs : une évaluation de la

<sup>187</sup> Ibid.

<sup>188</sup> Denis J.-P., (2000), « Conception d'un système de contrôle du développement du groupe – Architecture et principes ingénieriques », Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université Jean Moulin-Lyon III.

*performance (en terme d'efficience et d'efficacité) et un repérage et une réduction des dysfonctionnements ».*

De sa part, Lorino (1995) affirme que face à la montée de la complexité et de la turbulence de l'environnement des entreprises, un contrôle essentiellement axé sur la mesure des performances est dépassé. Certains auteurs préfèrent substituer le terme de « pilotage » à celui de « contrôle ». L'apparition de ce terme est liée à la montée en puissance du courant constructiviste qui a mis en évidence le rôle des acteurs de l'organisation dans les interprétations et les représentations qu'ils font des indicateurs de mesure. Il souligne ainsi que le passage du contrôle au pilotage se traduit par un basculement connexe et simultané : du paradigme de la mesure, corollaire du contrôle, au paradigme de l'interprétation, corollaire du pilotage.

## **Section 2 : Pilotage de la performance globale : Soubassements théoriques**

Un engagement responsable de l'entreprise est dû, en effet, à la recherche de sa légitimité sociétale et de son efficacité économique et financière afin de continuer à créer de la valeur dans de bonnes conditions. Ainsi, pour pouvoir assumer durablement sa compétitivité, cela suppose qu'elle ait la capacité de profiter des opportunités de l'environnement et de prévenir ses menaces, de viser une performance durable dans un contexte incertain et d'être une entreprise qui est capable de s'adapter au rythme des mutations, notamment, en conciliant les intérêts particuliers des parties prenantes vers l'intérêt général<sup>189</sup>.

La mesure de la performance globale pose des problèmes complexes, qui font différents choix épistémologiques visant l'élaboration d'instruments de mesure et de contrôle fiables. Ces nouvelles stratégies d'entreprise cherchant à intégrer un triple objectif économique, social et environnemental apparaissent comme des réponses aux pressions de leurs parties prenantes comme les investisseurs « socialement responsables », salariés et syndicats, clients, fournisseurs, ainsi que des acteurs de la société civile. Elles apparaissent comme des démarches de légitimation par rapport à l'évolution des attentes de la société.

Aujourd'hui, les entreprises sont obligées de reconsidérer, indirectement, leur mode de management. Elles sont exposées à des enjeux en matière d'images de marque, de réputation,

---

<sup>189</sup> Molho D. et Fernandez-Poisson D. (2009) ,« Tableaux de bord, outils de performance », Paris, éditions d'organisation ,p :27-104.

et des risques juridiques et industriels. Ces nouvelles exigences en faveur de la performance globale se sont accompagné de nouveaux mécanismes de régulation tels que des normes et réglementations venant stigmatiser les modes de gestion et les types de gouvernance des entreprises.

## 1. Théorie de la contingence

À partir des années 70, les initiateurs de cette contribution contingente sur les systèmes de contrôle<sup>190</sup> ont proposé que le contrôle pouvait s'adapter avec de nombreuses situations complexes en prenant en comptes les facteurs contextuels. Comme le stipule Gilles (2000), « *la théorie de la contingence structurelle reconnaît une dimension humaine autour du contrôle en considérant que les acteurs et la nature de leurs relations (...) produisent des formes de contrôle de gestion et influencent le contenu des informations traitées* ».

### 1.1. Théorie de la contingence en contrôle de gestion

L'ensemble des recherches en contrôle de gestion ayant eu une approche contingente, ont cherché à actualiser ces types de contrôle particulier, et ce en analysant l'impact des variables externes et/ou internes sur l'organisation. Particulièrement, la majorité de ces travaux ont étudié l'impact sur la performance des organisations du rapport entre l'adaptation de la structure et les facteurs de contingence<sup>191</sup>.

En effet, Hayes (1977) comme l'un des premiers à étudier les systèmes de contrôle de gestion en adoptant une approche contingente, ses efforts ont concerné le niveau de performance obtenu par les divisions selon trois facteurs de contingence : les facteurs internes aux divisions, les facteurs externes à la firme et les facteurs relatifs à la nature de la relation entre les divisions. Otley (1980) a poursuivi ces recherches et a suggéré un modèle qui considère comme facteurs de contingence ; la technologie, la structure organisationnelle et l'environnement. D'autres travaux ultérieurs ont apporté plusieurs innovations à ces modèles. Fisher (1995), à titre d'exemple, a reconnu cinq catégories de facteurs contextuels: l'environnement, la stratégie, la technologie, les mutations de produits et de secteurs, ainsi

<sup>190</sup> Synthèse des travaux de Hayes, (1977 ; Bescos, (2004) ; Shank, (1989) ; Bergeron, (2000).

<sup>191</sup> Milano P. (2002), « P. Lawrance et J. Lorsh, *environnement, organisation, adaptation : la contingence structurelle* », in Les grands auteurs en management, Ed Ems, pp : 113-126.

que les facteurs de connaissance et d'observabilité.

En outre, la notion de fit<sup>192</sup> est un concept central de la théorie de la contingence. Il caractérise la nature de l'intersection entre les caractéristiques de la firme et ses facteurs de contingence et est conceptualisé comme ayant une influence sur les outputs de l'organisation. Dans le même sens, la théorie de la contingence structurelle annonce que les firmes adaptent leur structure pour passer de l'inadaptation (misfit), qui provoque de mauvaises performances, à l'adaptation qui conduit à de bonnes performances de la firme. Ensuite, « *la variation d'une variable contingente fait passer l'organisation de l'adaptation à l'inadaptation et de ce fait de l'équilibre vers le déséquilibre. Les changements structurels sont la conséquence de variations de l'environnement* »<sup>193</sup>. Par ailleurs, Drazin et Van de Ven (1985) qualifient ainsi que « *la performance organisationnelle dépend du fit entre la structure et son contexte* ».

## 1.2. Théorie de la contingence et mesure de la performance globale

Les outils du contrôle ont connu plusieurs recherches adoptant une approche contingente, même s'il y a lieu de remarquer que ces recherches se sont plus intéressées aux outils budgétaires<sup>194</sup> qu'aux indicateurs de performance globale. Néanmoins, la littérature contingente sur les systèmes de mesure des performances peut être qualifiée comme une littérature assez riche, surtout dans le contexte Anglo-Saxon. En effet, comme le rappelle Otley (1980), l'approche contingente pour le contrôle de gestion est basée sur le principe qu'il n'existe pas un système de contrôle unifié pouvant être instauré à toutes les organisations, dans toutes les circonstances. À cet égard, le principe sous-jacent de l'approche contingente pour les systèmes de mesure de la performance globale, est que ces systèmes, et les indicateurs qu'ils contiennent, se doivent être adaptés, voire refléter le contexte dans lequel ils sont exploités.

Toutefois, il y a lieu de remarquer que la variable la plus appliquée dans ces recherches est : la stratégie. En effet, plusieurs auteurs ont toujours défendu l'importance de la stratégie dans les systèmes du contrôle de gestion. À ce niveau, Bouquin (2004) stipulait la nécessaire interaction de la stratégie et du contrôle en annonçant le rôle du contrôle est de supporter et de

---

<sup>192</sup> Traduit parfois en français de notion d'adaptation/cohérence.

<sup>193</sup> Milano P. (2002), op.cit.

<sup>194</sup> Ces recherches contingentes sur les budgets sont regroupées dans un courant de recherche appelé RAPM. Pour une revue de la littérature sur ce courant, voir Hartmann (2000).

décliner la stratégie de l'entreprise. Chenhall (2003) ajoute que la stratégie qui, pour lui, est une des variables indispensables dans la théorie de la contingence, impact largement le choix pour une certaine catégorie d'indicateurs de performance.

De plus, plusieurs études contingentes ayant abordé le choix des indicateurs de performance, se sont basées sur des typologies<sup>195</sup> des stratégies pour interpréter le choix des indicateurs mis en place. A titre exemple, celle de Abernethy et Lillis (1995) ont affirmé que les entreprises suivant une stratégie plus flexible, se rapprochant de la différenciation, utilisent moins d'indicateurs financiers traditionnels et plus d'indicateurs de performance qualitatifs. Perera et al. (1997) ont remarqué, quant à eux, qu'une stratégie de différenciation se traduira globalement par une emphase plus grande sur l'utilisation de pratiques de management avancées.

### **1.3. Variables de la théorie de la contingence**

Les recherches contingentes sur les systèmes du contrôle de gestion se qualifient comme des travaux très forts. Ces études affirment que la majorité des systèmes de contrôle de gestion dépendent de facteurs externes contingents. Ces nombreuses recherches ont guidé vers la formalisation de plusieurs variables contingentes à savoir : la stratégie, la technologie, ou encore l'environnement. On peut tirer les variables relatives à la taille, l'âge, la culture et autres<sup>196</sup>.

Le présent travail, va se baser sur le cadre théorique élaboré par Chenhall (2003) dans l'objectif de construire une grille de lecture pour l'exploitation des indicateurs financiers et non-financiers dans les systèmes de contrôle de gestion. Il englobe des principales variables contingentes qui peuvent avoir un effet important sur la mesure de la performance globale de l'entreprise.

#### **1.3.1. Contingence organisationnelle**

##### **A. L'environnement**

Cette variable est constituée comme l'une des premières à analyser dans les études

---

<sup>195</sup> Essentiellement celles de Miles et Snow (1978) et de Porter (1982).

<sup>196</sup> Synthèse des travaux de Chandler ; 1962, Woodward ;1965, Perrow ;1967, Thompson, ;1967, Burns et Stalker ; 1961, Lawrence et Lorsch ; 1967.

contingentes<sup>197</sup>. Le principe de cette recherche est que l'environnement influence fortement la structure de l'organisation et les systèmes de contrôle de gestion. Les travaux ont orienté vers la notion de l'incertitude perçue de l'environnement. Cette notion possède, en effet, un pouvoir explicatif fort des systèmes de contrôle<sup>198</sup>.

Cette notion est définie par Desreumaux (1998) comme « *un manque d'information sur les facteurs associés à une décision donnée, l'absence de connaissance sur les résultats possibles d'une décision ou l'incapacité d'attribuer des probabilités fiables quant à l'effet de facteurs d'environnement sur une décision* ». L'incertitude est liée à la complexité et de la stabilité de l'environnement, et produit un changement de condition de l'environnement qui affecte le processus contrôlé.

Plusieurs études en contrôle de gestion<sup>199</sup>, ont proposé que l'incertitude environnementale pousse vers l'utilisation d'informations, de mesure et de données supplémentaires différenciées telles que les indicateurs non financiers. En effet, en cas d'incertitude, les mesures traditionnelles comptables ne suffisent plus à piloter et à mesurer la performance globale d'une manière prescriptive, surtout lorsque les sources des avantages concurrentiels sont plus complexes. Cette idée est confirmée par des études empiriques<sup>200</sup> qui ont démontré qu'une augmentation de l'incertitude environnementale est positivement corrélée avec l'utilisation des indicateurs non financiers.

## **B. La taille**

Cette variable est qualifiée également comme l'une des variables de grande impacte. Pour Chenhall (2003), il remarque qu'une minorité des travaux sur les systèmes de mesure ont considéré la taille comme variable contextuelle dans la mesure où les recherches s'intéressent aux entreprises de grandes taille. Elle est utilisée la première fois pour l'explication des choix structurels des firmes et leurs systèmes de management. En revanche, les recherches en organisation qui ont abordé cette variable comme variable contextuelle, ont stipulé que l'augmentation de la taille provoque souvent une plus grande amélioration, complexification

---

<sup>197</sup> Ibid.

<sup>198</sup> Ibid.

<sup>199</sup> Ibid.

<sup>200</sup> Synthèse des travaux de Said et al. 2003; Ittner et al. 1997; Chenhall et Morris, 1986; Govindarajan et Gupta, 1985; Govindarajan, 1984; Gordon et Narayanan, 1984.

et spécialisation des instruments de comptabilité et de contrôle<sup>201</sup>.

En fait, l'adoption des systèmes de mesures sophistiqués dans les grandes firmes impliquant des informations utiles, des procédures formalisées s'est expliqué par le fait que les firmes ont des structures multidimensionnelles (plusieurs activités, filiales et branches, etc.) ce qui engendre une sorte de prise de décision décentralisée, formalisation du domaine de responsabilité. Autrement, ces systèmes de contrôle doivent s'adapter aux structures divisionnelles des grandes entreprises.

En outre, Hoques et James (2000) avancent l'hypothèse que dans les grandes firmes, la nécessité d'avoir des mesures financières et non financières est plus grande. Ainsi, Baylis, Connel et Flynn (1998) affirment que les grandes entreprises, qui dépassent une certaine taille critique, seraient plus conscientes des pressions environnementales et des obligations que les petites entreprises.

### C. La stratégie

Elle est imposée comme une variable puissante pour analyser les pratiques managériales des firmes malgré son négligence dans les premières recherches de contingence. Elle constitue une variable explicative de contrôle lié principalement à la naissance des catégories des stratégies dès les années 1970. En effet, Langfield-Smith stipule que « *les systèmes de contrôle de gestion devraient être explicitement adaptés pour supporter la stratégie de l'entreprise afin de conduire à un avantage concurrentiel et à une performance supérieure* »<sup>202</sup>.

A cet égard, plusieurs travaux ont élaboré un lien entre la catégorie de stratégie mis en œuvre dans l'organisation et la structure des systèmes d'informations comptables<sup>203</sup>, le type d'évaluation, les systèmes de rémunération, et la procédure budgétaire, etc.

Ainsi, la majorité des travaux énoncent que les firmes optant pour une stratégie de différenciation, donnent plus d'importance aux indicateurs non financiers par rapport aux

---

<sup>201</sup> Synthèse des travaux de Bruns et Waterhouse, 1975; Ezzamel, 1990; Hoques et James, 2000; Merchant, 1981, 1984.

<sup>202</sup> Langfield-Smith K. (1997), « Management control systems and strategy: a critical review ». Accounting, Organizations and Society, p :207.

<sup>203</sup> Simons R. (1987), « Accounting Control Systems and Business Strategy: an Empirical Analysis », Accounting, Organizations and Society, vol. 12, n° 4, pp. 357-374.

firmes qui ont une stratégie de domination par les coûts. Plus que ces orientations et ces typologies classiques, on assiste à l'émergence des stratégies sociétales. Ces stratégies particulières ont été développées par certaines entreprises comme réponse aux attentes des différents intervenants sur les questions sociétales.

De ce fait, on assiste à une relation de corrélation entre stratégie sociétale et système de contrôle de gestion. Dans cette perspective, les entreprises qui choisissent de s'impliquer dans un processus de gestion sociétale ont besoin de s'assurer concrètement que les membres de l'organisation suivent cette stratégie. Pour cela, elles développent une forme de contrôle qui passe par la mise en exergue des procédures et de règles sociétales et une surveillance croissante des résultats<sup>204</sup>.

#### **D. La technologie**

La technologie s'est imposée comme une variable puissante pour analyser les structures et les pratiques managériales des entreprises<sup>205</sup>. En fait, Woodward (1965) qualifiait la technologie comme un facteur de contingence interne à l'organisation qui trace le processus technique de production utilisé dans la firme.

A partir de cette définition, les travaux de contingence en contrôle de gestion ont avancé que dans les firmes qui maîtrisent mal le système de production et de transformation contenant plusieurs faiblesses notamment : un contrôle de gestion mécanique, basé sur un contrôle financier, n'est pas adapté<sup>206</sup>. A ce niveau, Chenhall (2003) stipule que les innovations technologiques actuelles notamment : le JIT (juste à temps), le TQM (management de la qualité totale) ou le FM (fabrication flexible) ont impacté les systèmes du contrôle de gestion. Il soutient son affirmation en exploitant une panoplie d'études qui ont essayé d'élaborer des liens forts entre ces technologies et les processus de contrôle utilisés. De ces travaux, Chenhall (2003) prend la conclusion que les innovations technologiques précitées sont souvent liées à des systèmes de contrôle de gestion larges et informels qui contiennent des informations basées sur les durées, la flexibilité et les relations externes, et qui se basent largement sur les indicateurs de performance non financiers.

<sup>204</sup> Marquet-Pondeville S. (2003), « Le Contrôle de gestion environnemental: Une approche théorique contingente et une étude empirique du cas des entreprises manufacturières belges », Presses universitaires de Louvain.

<sup>205</sup> Woodward J. (1965), « *Industrial Organization: Theory and Practice* », Oxford University Press, London.

<sup>206</sup> Sponem S. (2004), « Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants », Thèse de Doctorat.

En outre, quand la firme exploite des outils technologiques qui peuvent avoir des impacts environnementaux ou sociaux intéressants, elle doit mettre en œuvre un système managérial dirigé vers l'environnement. Or, un management durable peut avoir les mêmes caractéristiques que le management de la qualité ou que le management en juste à temps. Ce qui imposera un système de contrôle de gestion informel utilisant une grande panoplie d'indicateurs non financiers.

### **E. La structure organisationnelle**

Cette théorie a comme finalité d'étudier l'influence de certaines variables sur la structure de la firme, alors que, progressivement, cette approche se change pour analyser des pratiques managériales (passe d'une variable à expliquer à une variable explicative). Ainsi, Brignall et Ballantine (1996) annoncent que l'efficacité et l'efficacité d'un système de contrôle des performances lié à la capacité de la structure de l'organisation à faire communiquer les renseignements à l'intérieur de la firme. De ce fait, la structure est alors une variable forte en contrôle même s'il faut le reconnaître, les recherches sur l'impact de la structure sur les systèmes du contrôle de gestion ne sont ni nombreuses, ni développées. Néanmoins, Sponem (2002) a pris deux aspects explicatifs de la structure sur les pratiques de contrôle : le niveau de décentralisation et l'interdépendance.

Pour Sponem (2002) et Chenhall (2003) stipulent que l'assurance et la pratique des instruments de mesures sophistiqués et formels sont lié à la décentralisation de l'organisation. Ainsi, ces organisations octroyant une certaine importance à l'obtention des résultats financiers, et se focalisant alors principalement sur les indicateurs financiers.

### **F. La culture**

La culture comme une des variables citées au niveau du cadre théorique de Chenhall (2003), elle se base principalement sur la culture du pays et considéré comme un élargissement de l'approche de contingence vers les aspects sociologiques. La principale contribution de cette variable est que la culture nationale a des effets sur les systèmes du contrôle de gestion exploités à l'intérieur de la firme<sup>207</sup>.

---

<sup>207</sup> 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*, Vol. 28, N° 2/3, pp. 127-168.

La culture a été définie par Hofstede (1980) comme l'ensemble des comportements programmés qui distinguent les membres d'un groupe humain de ceux d'un autre groupe. Ces différences culturelles peuvent avoir une influence considérable sur la manière d'utiliser les outils de contrôle, tels que l'importance accordée au budget ou la participation budgétaire.

### 1.3.2. Contingence comportementale

La prise en compte de l'influence des dirigeants des entreprises sur la conception des systèmes du contrôle de gestion n'a pas été relevée dans les recherches des principaux théoriciens du contrôle de gestion. Néanmoins, une conscience de l'importance des facteurs idéologiques et individuels a été découverte grâce aux travaux des sociologues et des historiens<sup>208</sup>.

Certains chercheurs pensent que l'étude du dirigeant constitue le point d'entrée de la recherche en entreprise. Le dirigeant est considéré comme le noyau central de la dynamique de l'entreprise et se situe au milieu du système d'information, de décision et de contrôle de l'entreprise. Selon Couteret (1998), « *la prise en compte de la place centrale occupée par le dirigeant apparaît indispensable pour toute étude portant sur la petite entreprise* ». Il est le responsable de l'établissement de la stratégie, de la gestion de l'entreprise et de la prise de décision. De plus, il partage peu d'informations et délègue moins la prise de décision, ce comportement influence les outils du contrôle de gestion dans les entreprises<sup>209</sup>.

Les valeurs personnelles des dirigeants sont considérées comme les véritables déterminants du développement d'une organisation. Il semble que le chef d'entreprise et son intuition (style cognitif) soient le point de départ du processus de décision lorsqu'il est question de la gestion en entreprise. Dans ce contexte, Marchesnay (1986) soutient l'idée consistant à affirmer que le stratège dirigeant cherche dans son environnement des opportunités, cette recherche est assurée plutôt par l'intuition d'un besoin à satisfaire que par des études de marché. Donc, le processus de prise de décision relèverait plutôt de la création que de la formalisation logico-mathématique. Cette intuition, cette création proviennent de perceptions du dirigeant et de ses représentations stockées dans son cerveau, de sa façon de les mémoriser, ainsi que de son vécu et de son apprentissage. Cependant le rôle de ce dirigeant est présent dans les petites

---

<sup>208</sup> Chiapello E. (1996), « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 2, Volume 2, septembre, pp. 51-74.

<sup>209</sup> Ibid.

entreprises ainsi que les grandes, mais vu la taille de ces dernières, il influence relativement moins par rapport à leur homologue dans les PME. Il est nécessaire également de s'interroger sur la liaison qui peut exister entre la stratégie suivie, la formation du dirigeant et les outils du contrôle de gestion dans les entreprises.

## 2. Théorie néo-institutionnelle

La théorie néo-institutionnelle a pour objectif d'analyser les comportements et pratiques identiques adoptés par les organisations. Ces comportements se dirigent majoritairement vers des comportements d'institutionnalisation, autrement, les institutions élaborent leurs propres règles et le font adopter par d'autres. Les croyances, les règles et les conventions culturelles de l'environnement façonnent les buts et modes de comportement et de gestion des organisations.

### 2.1. Théorie néo-institutionnelle en contrôle de gestion

Plusieurs recherches récentes en contrôle de gestion se sont basées sur cette approche néo-institutionnelle. La plupart expliquent que les firmes cherchent à mettre en œuvre des systèmes de contrôle qui sont en adéquation avec ses choix stratégiques d'une part, et des demandes de l'environnement institutionnel externe, d'autre part<sup>210</sup>.

Scott (2003), stipule que les systèmes du contrôle sont considérés comme les conventions les plus importantes liant les systèmes de croyance institutionnellement définis avec les activités techniques. En effet, les outils de contrôle et de comptabilité, constituent ainsi un langage commun et légitime qui se dirige vers la reproduction et le renforcement des attentes sociétales<sup>211</sup>. Ainsi, pour cette théorie, le contrôle de gestion, comme la comptabilité, n'est pas une simple technique mais participe « à la construction de la réalité sociale et organisationnelle »<sup>212</sup>.

En plus, par rapports aux caractéristiques et attributs de ces systèmes, plusieurs études cruciales de la théorie néo-institutionnelles sur les dits systèmes. Les résultats de ces études

---

<sup>210</sup> Abernethy M. A. et Lillis A. (1995), « *The impact of manufacturing flexibility on management control system design* », *Accounting, Organizations and Society*, 20 (4), p :241-258.

<sup>211</sup> Covaleski M.A., Dirsmith M.W. et Samuel S. (1996), « *Managerial Accounting Research: The Contributions of Organizational and Sociological Theories* », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, p :1-35.

<sup>212</sup> Hopwood A.G. (1978), « *Towards an Organisational Perspective for the Study of Accounting and Society* », *Accounting Organizations and Society*, vol.3, n°1, pp : 3-14.

s'orientent vers l'idée que le contrôle de gestion ne reflète pas souvent une réalité objective, mais joue surtout le rôle d'un moyen cérémonial pour démontrer symboliquement l'engagement d'une organisation à une norme de rationalité<sup>213</sup>. L'objectif recherché de cette apparente rationalité des systèmes de contrôle est de permettre aux organisations qui les adoptent, d'obtenir les fonds nécessaires à leur existence<sup>214</sup>. Ainsi, Feldman et March (1981) développent cette même idée. Pour eux, le fait d'utiliser des informations, d'en réclamer, de justifier ses décisions par l'information sont des moyens pour symboliser la légitimité des processus, des valeurs des décideurs, et de la bonne gestion des organisations. Dans ce sens le contrôle de gestion comme étant un modèle construit par les décideurs, n'aurait pas uniquement pour but de prendre des décisions rationnelles, mais permettrait également de donner l'illusion de la rationalité aux acteurs internes et externes et de légitimer l'organisation.

## 2.2. Théorie néo- institutionnalisme et mesure de la performance globale

Les études néo-institutionnelles sur les systèmes de mesure de la performance globale concluent que ces derniers sont soit les résultats des contraintes qui s'exercent sur les managers au sein du champ organisationnel<sup>215</sup>, soit comme l'affichage d'une structure de gestion qui constitue un mythe plutôt qu'une évaluation effective de la performance globale. Ces firmes répartissent les structures formelles; chaque structure répond à un objectif assigné en fonction des pressions de certains acteurs de l'environnement indépendamment des autres structures<sup>216</sup>.

Dans le même sens, l'article de Townley (1997) étudie la mise en œuvre d'un système de mesure de performance globale au sein de 29 universités britanniques. Il qualifie ces systèmes de « mythes institutionnels rationnels » qui ont comme finalité de mesurer les efforts, les récompenses et l'efficacité des systèmes managériaux. L'article résume que la mise en œuvre d'un système de mesure de performance globale fait suite à un isomorphisme coercitif. Townley (1997) montre que cette mise en place de ce système de mesure diffère

---

<sup>213</sup> Covalleski M. A., Dirsmith M. W. et Samuel, S. (1996), « *Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories* », Journal of Management Accounting Research, vol. 8, n° 1.

<sup>214</sup> Ibid.

<sup>215</sup> DiMaggio P. Et Powell W. (1983), « The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields », American Sociological Review, vol.48, April, pp :147-160.

<sup>216</sup> Capron M. et Quairel F. (2006), « Evaluer la stratégie de développement durable des entreprises : L'utopie mobilisatrice de la performance globale », Revue de l'Organisation Responsable n°1, Ed. ESKA, pp, 5-17.

d'une université à une autre. Cette différence trouve son origine dans la capacité de ces universités à contester la légitimité de telles mesures.

Ainsi, dans la littérature néo-institutionnelle, les systèmes de mesure des performances, se qualifient comme des outils de contrôle qui servent les organisations qui cherchent à obtenir une certaine légitimité, conformité, et de reconnaissance à des pressions institutionnelles et internes.

### **2.3. Variables néo-institutionnelles**

Comme la théorie de la contingence, on assiste de plus en plus à l'ancrage d'une forte littérature liée à l'utilité de l'approche sociologique néo-institutionnelle en vue d'analyser et de comprendre les pratiques managériales en général, et les pratiques de contrôle de gestion en particulier. Ainsi, cette littérature identifie trois catégories de variables, basées chacune sur le modèle préconisé par Scott (2001), selon lequel les théories néo-institutionnelles s'organisent autour de trois niveaux d'études : l'individu, l'organisation et l'environnement.

Pour les variables individuelles, elles contiennent le niveau d'étude, la syndicalisation, la description factuelle de l'individu (âge, sexe, etc.), l'expérience professionnelle, le niveau hiérarchique, les données géographiques et financières, etc. Concernant les variables organisationnelles, elles englobent la description de la structure humaine, la gestion de l'information, la réputation et la reconnaissance de l'organisation, et la gestion des ressources humaines etc. Enfin, les variables environnementales contiennent les données économiques de la branche, le système judiciaire, étatique et politique de l'organisation etc.

Par ailleurs, Nous affirmons qu'il existe une panoplie de variables qui peuvent éclaircir l'orientation vers les pratiques du contrôle. Les cadres contingents et néo institutionnels sont les cadres les plus exploités par la littérature. Ils ont fourni des explications adaptées au recours aux outils de contrôle de gestion dans les organisations.

### **3. Théorie d'apprentissage organisationnel**

L'apprentissage dans l'organisation taylorienne obéit à une boucle simple qui intervient à la suite d'une détection d'écart et de sa correction pour se recentrer sur les standards fixés<sup>217</sup>. La

---

<sup>217</sup> Argyris C., Schön D., (1996), « *Organizational learning II - Theory, Method and Practice* », Addison-Wesley

répétition de boucles objectifs/actions/résultats induit l'existence de processus d'acquisition de connaissances. Mais cet apprentissage est limité du fait du cloisonnement institué entre les différentes unités fonctionnelles et des aspects relationnels imposés par une structure d'autorité. Or, dans un environnement instable, l'apprentissage doit se réaliser à un niveau supérieur, avec simultanément une évolution des systèmes de contrôle classiques associés aux organisations bureaucratiques.

### **3.1. Théorie d'apprentissage organisationnel en contrôle de gestion**

Kloot (1997) confirme la similarité des objectifs dans la définition des systèmes de contrôle et de l'apprentissage organisationnel : les deux concernent le changement ou l'adaptation d'une organisation afin de maintenir l'adéquation avec son environnement. Dans la même lignée, Hopwood (1987) et Dent (1990) soutiennent que les systèmes de contrôle peuvent être dynamiques dans la gestion des changements organisationnels en suggérant de nouvelles possibilités.

Lorsqu'un écart est perçu entre les objectifs et les actions, des mécanismes d'apprentissage apparaissent. Des niveaux d'apprentissage sont alors distingués. Un premier niveau (adaptatif ou simple boucle) consisterait à produire des changements de comportements de nature adaptative mais ne conduisant pas à des changements de valeur importante, les objectifs restant inchangés. Un degré plus élevé d'apprentissage (génératif ou double boucle) est celui par lequel l'organisation révisé ses critères et ses objectifs au travers desquels sont définies ses performances. De manière plus pragmatique, par apprentissage adaptatif, on entend l'apprentissage d'une personne, qui à moins qu'il ne soit communiqué, ne profite qu'à celle-ci et ne pourra jamais être intégré aux pratiques de l'entreprise. Génératif signifie que la personne partage son apprentissage avec l'organisation et au profit de celle-ci. Il est alors plus aisé de comprendre la relation contrôle/apprentissage dans la boucle du contrôle de gestion.

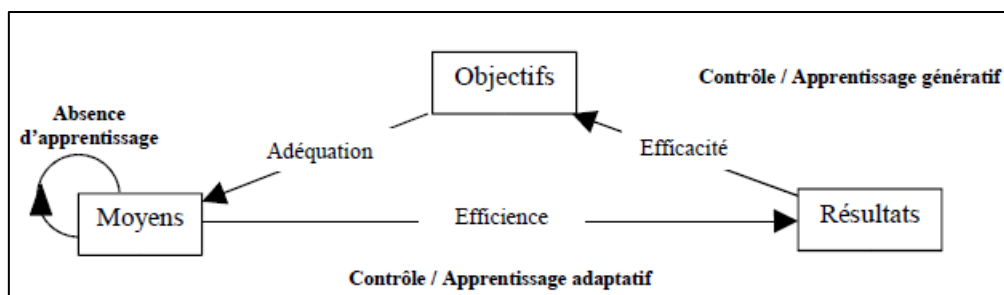


Figure 25 : La boucle du contrôle de gestion appliquée à la relation contrôle/apprentissage<sup>218</sup>.

Quand les systèmes du contrôle de gestion mettent en évidence des performances insuffisantes ou des comportements inadaptés au contexte, ils deviennent sources d'apprentissage pour l'organisation<sup>219</sup>. Mais si le contrôle produit des connaissances, et donc encourage l'apprentissage organisationnel, il peut également l'inhiber, l'autorité, la lourdeur et la lenteur dans les processus de décision<sup>220</sup>.

Au cours de son analyse réalisée dans le contexte particulier de deux communes australiennes, Kloot (1997) associe les systèmes de contrôle à des phases du processus d'apprentissage en s'attachant principalement à illustrer le rôle des systèmes de contrôle dans les apprentissages génératifs, seul moyen de faire face aux évolutions de l'environnement. Des systèmes de contrôle aussi variés que des informations comptables appropriées, des systèmes d'évaluation de la performance ou un programme d'amélioration de la qualité apparaissent ainsi comme permettant des apprentissages génératifs. Ces observations confirment celles de Simons (1945): les organisations disposent généralement d'un système de contrôle appelé interactif qui, par le débat et le dialogue, doit permettre l'émergence de nouvelles idées, de nouvelles stratégies.

Cet auteur évoque des apprentissages en double boucle pour les systèmes interactifs alors que les systèmes de diagnostic/contrôle ne génèreraient que des apprentissages en simple boucle. Ainsi s'il existe quelques recherches consacrées aux interactions apprentissage/contrôle, leur nombre réduit rend cependant délicat leur interprétation : quels sont les systèmes qui sont utilisés de manière interactive et quels sont leurs effets sur les comportements ? Quels doivent

<sup>218</sup> Batac.J, Carssus,D, (2011), « *Les interactions contrôle/apprentissage organisationnel dans le cas d'une municipalité* », <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581121>.

<sup>219</sup> Huber. G.P,(1996), « *Organizational learning: the contributing processes and the literatures* », Organization Science.

<sup>220</sup> Benavent,C. De La Villarmois O, (2000), « *Contrôle des réseaux commerciaux et apprentissage organisationnel* », Communication aux XVèmes Journées Nationales des IAE, Biarritz/Bayonne.

être les systèmes de diagnostic/contrôle développés simultanément pour assurer un fonctionnement satisfaisant des systèmes interactifs ?

Il s'agit donc, d'étudier la manière dont les systèmes du contrôle de gestion contribuent à l'apprentissage organisationnel. Elle s'appuie sur la façon dont le contrôle de gestion produit et mobilise les connaissances, parfois elles-mêmes issues de processus d'apprentissage. Cependant, seule la distinction adaptatif/génératif est systématiquement abordée lorsque la relation apprentissage/contrôle est évoquée. Il est également admis qu'il est délicat d'observer des apprentissages génératifs qui sont par définition rares, même sur une période d'observation de plusieurs années.

Dans un processus d'apprentissage organisationnel, les connaissances sont d'abord produites (phase de production). Cette phase a lieu dans n'importe quel cas, la production de connaissances étant innée à l'apprentissage. Les deux autres phases ne sont pas automatiques.

La phase de diffusion de connaissances n'a lieu que si les apprentissages individuels sont partagés par les membres de l'organisation, cet apprentissage collectif étant la condition indispensable à l'apprentissage organisationnel. Enfin, la phase de mémorisation (ou de mobilisation) de l'apprentissage n'a lieu que si l'organisation s'est dotée de dispositifs permettant de capitaliser les apprentissages produits. Cette phase terminale du processus d'apprentissage consiste ainsi à mobiliser des apprentissages antérieurs en réutilisant des pratiques qui ont déjà fait leurs preuves.

### **3.2. Théorie d'apprentissage organisationnel et mesure de la performance globale**

Comprendre l'apprentissage comme une démarche de détection et de correction d'erreurs ou de dysfonctionnements, c'est aborder la question de son rapport à la performance globale de l'entreprise. Comme l'ont précisé Cangelosi et Dill (1965) dans un article fondateur, il est important d'explicitier les liens entre les processus d'apprentissage et la performance globale de l'entreprise.

Plusieurs auteurs ont cherché à analyser les relations entre l'apprentissage organisationnel et la performance globale<sup>221</sup>. Une organisation qui apprend plus efficacement sera plus performante dans l'avenir que ses concurrents. D'après les économistes industriels, les buts de

---

<sup>221</sup> Synthèse des travaux de Argyris & Schön, 1978 ; Fiol & Lyles, 1985 ; Lyles & Salk, 1996 ; Tsang & al. 2004.

l'apprentissage organisationnel tournent souvent autour de la productivité. « *Learning by doing* » est un terme commun entre les économistes pour expliquer comment les coûts de fabrication unitaires se réduisent. Adler (1990) souligne que la progression de la productivité est un avenir d'accumulation de connaissance et d'apprentissage à travers le développement de l'industrie. Pourtant, la contribution des économistes à la compréhension de l'apprentissage organisationnel est limitée à des analyses descriptives des résultats de l'expérience cumulative.

D'après les théories psychologiques, bien que l'apprentissage soit motivé par l'attente de la progression des innovations ou de la productivité, les dilemmes de l'innovation et de la productivité peuvent être conflictuels<sup>222</sup>.

Stata (1989) a posé un problème : « *une organisation apprend-elle vraiment si on ne peut constater une amélioration de ses performances et une plus grande satisfaction de ses clients ?* ». Selon les auteurs qui considèrent l'apprentissage comme une modification plutôt comportementale, l'apprentissage, même sous forme cognitive et implicite, devrait se transformer, avec le temps, en actions et comportements. Ces comportements entraînent certainement des effets de changement ou d'amélioration sur l'organisation et influencent ainsi, de manière directe ou indirecte, la performance globale de l'organisation.

March et al. (1991) ont relié l'apprentissage sérieux avec l'apprentissage valable. Pour eux, dans un processus d'apprentissage sérieux, une organisation développe les compréhensions communes sur ses expériences et partage ses interprétations. Dans le processus d'apprentissage valable, une organisation comprend, prévoit et contrôle son environnement.

Ainsi, la performance fournit un important feedback de l'efficacité du processus d'apprentissage. Pourtant, suggérer que l'apprentissage progressif puisse toujours mener à une meilleure performance n'est pas toujours vrai. La performance peut résulter de l'apprentissage, mais elle peut être attribuée à des efforts d'imitation, de développement technologique, etc.

Le problème de la mesure de l'apprentissage et de sa contribution aux résultats de l'entreprise induit une définition de l'apprentissage comme modification plus comportementale que

---

<sup>222</sup> Clarke R., Crapart P., Lauga G. Et Watkins R. (2008). « *Doubler la performance de l'entreprise : les 7 leviers* ». AFNOR.

cognitive : on mesure un changement, on le qualifie de performance s'il est positif et on l'explique par un processus d'apprentissage qui aurait eu lieu en amont de ce résultat.

Au-delà de toutes ces remarques qui veulent distendre le lien de causalité entre apprentissage et performance ou au moins en montrer la complexité et qui soulignent en tout cas le fossé entre processus d'apprentissage organisationnel et entreprise apprenante, il n'en demeure pas moins que l'amélioration de la performance demeure comprise comme l'épreuve cruciale, la preuve de l'apprentissage.

En conclusion, plusieurs mécanismes de contrôle pour la mesure et le pilotage de la performance globale ont été tirés du concept de la RSE, comme une innovation managériale prépondérante. Cet outil a pris la forme de mesures et de données qualitatives ou quantitatives appelées indicateurs de la RSE ou indicateurs non financiers. Ces indicateurs servent à mesurer, suivre et contrôler les différentes dimensions de la performance globale, afin de fournir les informations nécessaires aux dirigeants pour assurer la gestion des différents aspects et les impacts sociétaux des organisations.

Trois approches théoriques apparaissent comme transversales et adaptables surtout avec les types de contrôle spécifique (contrôle de la dimension sociale et environnementale). Toutefois, les théoriciens de la contingence, recherchent une solution satisfaisante pour une entreprise spécifique<sup>223</sup> c'est-à-dire la présentation des caractéristiques particulières de la firme et l'adapter avec les systèmes de contrôle en se focalisant sur des variables telles que : la taille, l'environnement, la culture...etc. Pour l'approche néo-institutionnelle elle cherche à cadrer l'application des indicateurs de la RSE par rapport à des variables de l'environnement institutionnel.

### **Section 3 : Contrôle de gestion : Un outil d'amélioration de la performance globale**

Dans une perspective fonctionnaliste, le pilotage et l'amélioration de la performance globale dépend logiquement de la configuration organisationnelle du management de la responsabilité sociétale. Capron et Quairel (2006) distinguent deux configurations organisationnelles possibles pour le management de la responsabilité sociétale : le management dissocié et le

---

<sup>223</sup> Alazard C, Separi S, « *contrôle de gestion* » DECF épreuve n°7, édition DUNOD 5ème édition.

management intégré. En fonction de ces modalités, il semble possible de voir émerger différents profils de contrôleurs de gestion. Ainsi, les modalités du management de la responsabilité sociétale peuvent déterminer les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction du contrôleur de gestion.

### **1. Management dissocié/intégré de la responsabilité sociétale et les outils de gestion associés**

Capron et Quairel (2006) suggèrent l'existence de deux approches en matière de management de la responsabilité sociétale : Le management dissocié de la responsabilité sociétale et le management intégré de la responsabilité sociétale.

#### **1.1. Management intégré et Management dissocié de la responsabilité sociétale**

D'après Capron et Quairel (2006), le management dissocié de la responsabilité sociétale trouve ses fondements dans les théories néo-institutionnelles sociologiques<sup>224</sup>. Ce management suppose une dissociation des différents enjeux de performance globale. Ces enjeux sont affectés chacun à une fonction organisationnelle spécifique. Ainsi, la fonction ressources humaines prendrait en charge les enjeux sociaux. La fonction « environnement, qualité » prendrait en charge les questions environnementales. La fonction « communication, relations extérieures » serait en charge de diverses actions sociétales. La fonction « comptable, contrôle de gestion, finance » serait maintenue dans ses prérogatives en matière économique. L'enjeu est de maintenir une certaine cohérence dans les activités de l'organisation et d'éviter que les parties prenantes perçoivent les contradictions associées aux enjeux de la responsabilité sociétale. En effet, *« l'intégration pourrait exacerber les conflits entre les acteurs et rompre l'équilibre qui veut afficher une même importance pour les objectifs économiques, sociaux et environnementaux. Dissocier les mesures de performance maintient le mythe de la possibilité de se conformer simultanément à divers intérêts conflictuels en assurant un équilibre entre eux... »*<sup>225</sup>.

Dans cette perspective le système de management est caractérisé par la coexistence de plusieurs sous-systèmes d'informations et de Reporting, portés par des responsables

---

<sup>224</sup> DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). « The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields ». *American Sociological Review*, p :147.

<sup>225</sup> Capron M.et Quairel F .(2006), op. cit.

fonctionnels en charge de la satisfaction de diverses parties prenantes<sup>226</sup>. Du fait de la dissociation, les démarches de management environnemental et social ne semblent pas modifier la finalité économique des entreprises. Ce pilotage dissocié a été observé notamment par Epstein, Buhovac, & Yuthas, (2010) dans les organisations suivantes: Nike, Procter & Gamble, The Home Depot, Nissan North America. Les études relatives à l'implication des contrôleurs de gestion illustrent aussi la mise en place d'un management dissocié de la responsabilité sociétale dans les organisations explorées, où des responsables environnementaux sont en charge des questions environnementales<sup>227</sup>.

A l'opposé, l'approche intégrée est fondamentalement marquée par la volonté de traiter simultanément et si possible par les mêmes acteurs les enjeux de performance globale. L'équilibre entre les dimensions économiques, sociales, sociétales et environnementales, est clairement posé comme objectif de cette logique. Ici, l'objectif économique n'est plus prédominant. Vu que des objectifs précis semblent difficiles à définir dans cette approche, les entreprises sont censées mettre en place des dispositifs favorisant l'échange avec les parties prenantes tant internes qu'externes. Au-delà de ses fondements conceptuels qui sont ceux relatifs à la performance sociétale et ceux traitant des parties prenantes, l'instrumentation de l'approche intégrée du management de la responsabilité sociétale reste assez problématique<sup>228</sup>.

Le tableau suivant synthétise les caractéristiques de ces deux approches du management de la responsabilité sociétale.

| Eléments caractéristiques                | Approche dissociée                                                                                             | Approche intégrée                                                                                                    |
|------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Epistémologie (Martinet & Reynaud, 2004) | -Rationalité conventionnelle<br>-Abstraction<br><br>-Simplicité<br>-Lisibilité externe<br><br>-Standardisation | -Rationalités multiples<br>-Contextualisation<br><br>-Complexité<br>-Légitimation interne et externe<br>-Singularité |

<sup>226</sup> Capron M.et Quairel F .(2006), op. cit.

<sup>227</sup> Synthèse des travaux de Bebbington et al., 1994 ; Wycherley, 1997 ; Lhodia, 2003 ; Kuasirikun,2005 ; Lafontaine, 2006 ; Fajfrowski, 2011 ; Anthaume, 2013 ; Renaud, 2013.

<sup>228</sup> Capron M.et Quairel F .(2006), op. cit.

|                       |                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                      |
|-----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Fondements théoriques | Di Maggio et Powell (1983), Meyer et Rowan (1977)                                                                                                                                                                                                 | Théories de la performance sociétale (Carroll 1979, Wartick et Cochran 1985, Wood 1991), théories des parties prenantes (Donaldson et Preston, 1995) |
| Outils associés       | Systèmes d'information et de <i>Reporting</i> comptable, systèmes de management et de <i>Reporting</i> social, systèmes de management et de <i>Reporting</i> environnemental, indicateurs de la GRI, tableau de bord RSE (Capron et Quairel 2006) | Systèmes de contrôle interactif (Capron et Quairel 2006 ; Sautereau-Moquet 2008 ; Essid et Berland 2011)                                             |

**Tableau 10 : Approches dissociée et intégrée du management de la responsabilité sociétale<sup>229</sup>.**

Ces deux modalités de management de la responsabilité sociétale ainsi présentées sont opérationnalisées à travers différents outils et dispositifs.

|        |                  | Niveaux d'application                                                                                                                 |                                                                                                      |                                                                                          |
|--------|------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
|        |                  | Planification                                                                                                                         | Pilotage                                                                                             | Audit et Reporting                                                                       |
| Nature | Environnementale | EMAS (Eco Management and Audit Scheme)<br>ISO 14000<br>Eco-conception                                                                 |                                                                                                      | Bilan environnemental<br>EMAS                                                            |
|        | Sociale          | OHSAS 18000 (Occupational Health and Safety Assessment Series)<br>Norme SA (Social Accountability) 8000                               |                                                                                                      | Bilan social                                                                             |
|        | Globale          | Sustainability Balanced Scorecard<br>ISO 26000<br>Navigateur Skandia AFS (Assurance & Financial Services)<br>AA (AccountAbility) 1000 | Sustainability Balanced Scorecard<br>SD (Sustainable Development)<br>21000<br>Navigateur Skandia AFS | GRI (Global Reporting Initiative)<br>Bilan sociétal<br>AA 1000<br>Comptabilité sociétale |

**Tableau 11: Outils du management de la responsabilité sociétale<sup>230</sup>.**

<sup>229</sup> Capron M. et Quairel F. (2006), op. cit.

<sup>230</sup> Berland, N., Essid, M. (2011), « Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle ». Society & Business Review.

## 1.2. Outils de management des enjeux environnementaux

Plusieurs dispositifs normatifs ont été proposés pour planifier et déployer des démarches relatives aux enjeux environnementaux de la responsabilité sociétale. Essid et Berland (2011) identifient la norme European Eco Management and Audit Scheme (EMAS) et les normes de la série ISO 14000 pour le management environnemental.

La famille des normes ISO<sup>231</sup> 14000 a été élaborée pour aider les entreprises dans le management de leur responsabilité environnementale. D'après ISO, « *La famille des normes ISO 14000 pour le management environnemental a ainsi été lancée pour servir de boîte à outils pratique permettant d'aider à la mise en œuvre d'actions à l'appui du développement durable* ».

Ces dispositifs normatifs recouvrent de nombreux outils de contrôle de gestion environnemental identifiés par Antheaume (2013). Ainsi, l'analyse du cycle de vie est abordée par l'ISO 14040, les tableaux de bord et indicateurs d'impact environnementaux sont traités par l'ISO 14031, la comptabilité des flux physiques par l'ISO 14051.

Un autre dispositif couramment cité en matière de management environnemental est l'European Eco Management and Audit Scheme (EMAS). En France, d'après le décret du 24Avril 2012 (art. 1-IV) relatif à la communication environnementale et sociale, les entreprises qui appliquent volontairement la norme EMAS sont dispensées de l'obligation de certification de leurs publications environnementales. Comme l'ISO 14000, l'EMAS est une norme de management environnemental conçue à l'initiative de l'Union Européenne. Le déploiement de l'EMAS suppose aussi la mobilisation d'outils du contrôle de gestion environnemental identifiés par Antheaume (2013).

## 1.3. Outils de management des enjeux sociaux

Essid et Berland (2011) identifient les normes OHSAS (Occupational Health and Safety Assessment Series) 18000 et SA (Social Accountability) 8000 comme outils de management des enjeux sociaux liés à la responsabilité sociétale. D'après Gillet-Goinard & Monar (2013): « L'OHSAS 18001 est un référentiel britannique publié en 1999 et revu en 2007 par le British

---

<sup>231</sup> ISO est une organisation internationale de normalisation chargée de l'élaboration et de publication de normes internationales dans de nombreux domaines d'activités. (cf. <http://www.iso.org/iso/fr/>)

Standards Institute (BSI). Il fixe des exigences en matière de système de management de la santé et de la sécurité au travail. Il peut donner lieu à une certification. L'OHSAS 18001 est considérée comme un texte de référence que l'entreprise a choisi d'appliquer en interne. Son manuel, Santé Sécurité au travail, et ses documents internes attestent de la façon dont elle prend en compte ces exigences au sein de son organisation ».

L'OHSAS 18001 promeut une logique d'amélioration continue et est construite comme l'ISO 14001. Selon Gillet-Goinard et Monar (2013) : « *Il existe un autre référentiel en matière de santé et sécurité au travail qui est l'ILO-OSH 2002 (de l'Organisation internationale du travail) ... Les exigences de l'ILO-OSH portent essentiellement sur les travailleurs alors que le domaine d'application de l'OHSAS est celui de toutes les personnes placées sous le contrôle de l'organisme et autres parties intéressées* ».

La norme Social Accountability (SA) 8000 est aussi un outil de management de la responsabilité sociale développé par l'organisation internationale Social Accountability International, dont le siège est à New York. SA 8000 se fonde sur les traités des Nations Unies, de l'Organisation Internationale du Travail, et sur les règles nationales du droit du travail pour proposer des critères permettant d'évaluer la qualité des conditions de travail. Ces critères sont relatifs : au travail des enfants, au travail forcé, à la santé et sécurité au travail, à la liberté syndicale, aux discriminations, aux pratiques disciplinaires, aux horaires de travail, à la rémunération, au système de management.

Au-delà de ces normes « outils » qui permettent de gérer les enjeux sociaux de la responsabilité sociétale, d'autres dispositifs et outils sont proposés pour gérer de manière globale tous les enjeux associés à la responsabilité sociétale.

#### **1.4. Outils de management global de la responsabilité sociétale**

Concernant les outils qui permettent une approche globale des enjeux de responsabilité sociétale, nous présenterons successivement : l'initiative Global Compact, la norme ISO 26000, le Sustainable Development 21000, le Sustainability Balanced Scorecard et le Navigateur Skandia AFS.

Le global compact ou pacte mondial des Nations Unies est une initiative lancée par le secrétariat général de l'ONU (organisation des nations unies) depuis 2000. Il propose dix

principes dont l'adoption volontaire traduit la volonté de s'engager dans une démarche de management de la responsabilité sociétale. L'adhésion au pacte mondiale suppose la mise en œuvre de ces principes dans toutes les dimensions de l'activité de l'organisation. Même si l'adhésion au pacte est volontaire, les adhérents sont incités à s'engager dans une démarche d'amélioration continue et à communiquer chaque année sur les progrès réalisés.

Un autre outil, la norme ISO 26000 représente sans doute la proposition normative la plus aboutie en matière de management global de la responsabilité sociétale. L'ISO 26000 a été adoptée en 2010, et contrairement aux autres normes ISO « *elle ne vise pas la certification, mais elle a l'ambition de devenir le texte mondial de référence incontournable en matière de responsabilité sociétale des organisations* »<sup>232</sup>. Elle définit la responsabilité sociale comme la « *responsabilité d'une organisation vis-à-vis des impacts de ses décisions et de ses activités sur la société et sur l'environnement, par un comportement transparent et éthique qui : contribue au développement durable, incluant la santé et le bien-être de la société, prend en compte les attentes des parties prenantes, respecte les lois en vigueur et est compatible avec les normes internationales de comportement, est intégré dans l'organisation et mis en œuvre dans ses relations* ». Cette norme associe le management global de la responsabilité sociétale à sept questions centrales relatives à la gouvernance de l'organisation, aux droits de l'homme, aux relations et conditions de travail, à l'environnement, à la loyauté des pratiques, à la satisfaction des consommateurs et développement local. La mise en œuvre de l'ISO 26000 s'appuie sur deux démarches préalables : l'identification des dimensions de la responsabilité sociétale de l'organisation et l'identification puis le dialogue avec les parties prenantes. Une fois ces aspects réglés, les lignes directrices de l'ISO 26000 servent de base à l'opérationnalisation de la politique de responsabilité sociétale. L'ISO 26000 adopte aussi la logique du progrès continu<sup>233</sup>.

Au-delà des référentiels de management, des outils plus opérationnels peuvent être associés au management global de la responsabilité sociétale. Le Sustainability Balanced Scorecard est l'un d'eux.

A la suite des contributions entre autres d'Epstein & Wisner (2001), Figge, Hahn,

---

<sup>232</sup> Capron M. (2003), « Un nouvel instrument d'auto-évaluation des organisations : le bilan sociétal » Comptabilité, Contrôle, Audit, mai, pp. 55-70.

<sup>233</sup> Quairel F. (2005), « La mesure de la performance sociétale à l'aune de l'instrumentation comptable et financière » in Le Roy F. et Marchesnay M. (2005) La responsabilité sociale de l'entreprise, Editions EMS.

Schaltegger, & Wagner (2002), Naro & Noguera (2008), Travaillé & Naro (2013), on peut considérer le Sustainability Balanced scorecard (SBSC) comme un outil pertinent pour le management global de la responsabilité sociétale. Le SBSC intègre aux quatre dimensions du Balanced Scorecard traditionnel (apprentissage organisationnel, processus internes, satisfaction client, performance financière), la dimension environnementale et sociale. Pour Joshi et Krishnan (2010), le développement d'une carte stratégique, conformément à la démarche du Balanced Scorecard, apparaît comme une étape fondamentale dans le management de la responsabilité sociétale. Cette carte permet de visualiser au mieux les liens de causalité entre les ressources naturelles et sociales et les processus organisationnels permettant d'atteindre une performance globale.

Le navigateur mis en place dans la compagnie suédoise d'assurance Skandia AFS apparaît aussi comme un outil de management global de la responsabilité sociétale. Initialement tableau de bord centré sur le capital intellectuel<sup>234</sup>, on peut y intégrer la dimension environnementale comme dans le cas du SBSC. Outil similaire au SBSC, les avantages associés au SBSC peuvent être transposés au navigateur.

Les entreprises mettent aussi en place des outils pour rendre compte de leurs réalisations en matière de responsabilité sociétale. Ces outils entrent dans le cadre du Reporting ou communication sociétale.

En conclusion, Essid & Berland (2011) stipulaient que « *Les recherches traitant le pilotage de la performance globale sont apparues il y a une décennie. Cette littérature a cherché initialement à identifier les outils de contrôle de la performance globale mis en place dans les entreprises* ». A ce titre, ils font mention de quelques outils en les associant aux enjeux de la responsabilité sociétale. Comme les enjeux économiques font traditionnellement partie des priorités des entreprises, les dispositifs identifiés comme relevant de la responsabilité sociétale sont surtout liés aux dimensions environnementales et sociales du management de la responsabilité sociétale.

## **2. Modèles de pilotage de la performance globale : Modération du contrôle de gestion classique**

---

<sup>234</sup> Wegmann G. (2009), « *Investigations autour du potentiel stratégique du contrôle de gestion : réflexions théoriques, empiriques et exploratoires* », Mémoire présenté en vue de l'obtention de l'habilitation à diriger des recherches en sciences de gestion, Université de Bourgogne, LEG/FARGO, UMR CNRS 5118.

La mobilisation croissante des entreprises pour le développement durable se base sur l'idée d'un « business case » et la promesse d'un avantage concurrentiel pour les entreprises citoyennes. Autrement, une firme avec une grande responsabilité et conscience vis-à-vis l'environnement sera confronté à moins de risques que ses concurrents moins vertueux : elle sera probablement moins touchée par des pratiques de boycotts des consommateurs ; elle sera mieux à même d'obtenir du capital ou une source de financement à un moindre coût et elle sera dans une meilleure position pour attirer et fidéliser ses employés et ses clients.

Une telle approche du développement durable, se diffère nettement d'une approche morale centrée sur l'éthique du dirigeant qui a longtemps persisté dans la littérature dans le champ de la RSE<sup>235</sup>. Dans cette perspective, l'action des entreprises ne se fonde pas sur une démarche volontaire et militante en matière d'éthique des dirigeants, ni aux contraintes réglementaires provenant des pouvoirs publics. Elle est censée découler des pressions et des incitations émanantes des intervenants externes vis-à-vis de la firme (investisseurs, consommateurs, agences de rating, bailleurs de fond, riverains, communautés locales, etc.).

En effet, les promoteurs du business case énoncent un cycle qui débute par une décision ou une manifestation de la part des parties prenantes qui vont attirer l'attention du public sur les problématiques environnementales et sociales liées aux activités de la firme. Pour prévoir et anticiper les risques, voire les gérer d'une compagne médiatique ou des réseaux sociaux, qui peuvent provoquer des boycotts des consommateurs ou une mauvaise notation par les agences de scoring extra-financier, la firme s'orientera vers l'engagement dans une stratégie de responsabilité sociétale dont l'objectif est de gérer d'une façon systématique les enjeux sociaux ou environnementaux liés aux activités mises en causes. À ce niveau, un organisme indépendant et externe va assurer l'évaluation des activités de l'entreprise à l'égard des dispositifs (conformité), et aux normes, ce qui provoque des retombées positives notamment : la valorisation de la marque et la croissance des parts du marché, obtenir un label et obtenir des nouveaux accords et contrats, etc.

### **2.1. Modèle de pilotage de la performance globale comme contrôle externe**

Ce modèle de pilotage s'inscrit dans une logique du contrôle externe. L'enjeu majeur de ce

---

<sup>235</sup> Acquier A. (2007), « RSE et outils de gestion : perspective pour l'analyse des marchés de l'évaluation extra-évaluation », Revue de l'Organisation Responsable, n°2/3juillet, pp.5-15.

processus est d'augmenter la transparence des activités des firmes (Acquier, 2007) et de mettre à dispositions des différents intervenants des renseignements relatifs aux dimensions environnementales et sociales de l'activité de la firme. Pour la réalisation d'un tel projet, il est primordial d'assurer une combinaison d'expertise variée entre l'ensemble des acteurs. Pratiquement, il se traduit par l'élaboration d'une architecture complexe de marchés du contrôle externe, ou « marché de la vertu », où il se positionne un large éventail d'instruments et d'outils de gestion de la RSE et de pilotage des performances sociales et environnementales des firmes : code de conduits, labels, référentiels (standards ou normes).

À travers les différents paragraphes suivants, nous allons livrer une présentation non exhaustive des principaux éléments de cette instrumentation visant à alimenter un modèle de contrôle externe de la performance globale de l'entreprise.

### **2.1.1. Guide, normes et référentiels**

Les normes juridiques énoncées par des organismes internationaux (ONU, OIT, OCDE, etc.) constituent de véritables règles juridiques. Contraignantes ou obligatoires par nature, leur non-respect entraîne (en théorie) une sanction. Ces bases juridiques constituent des références incontournables, d'autant plus quand ces normes internationales sont applicables dans le droit interne, à ce titre on peut citer :

- La déclaration Universelle des droits de l'Homme -10 décembre 1948
- La charte est mise en vigueur des deux pactes suivants :
- Pacte international relatif aux droits civils et politiques ;
- Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels.
- Les conventions de L'ONU – droit de l'enfant, 1989- discriminations, 1965 et 1979.
- Le projet de l'ONU (2003) : Principes et responsabilités en matière de droits de l'homme à l'intention des sociétés transnationales.

Contrairement aux normes stipulées ci-dessus, la « Soft Law » ou « droit mou » constitue des normes volontaires sans aucune contrainte ou pression. Elles constituent un moyen pour se

distinguer ou un benchmark pour les firmes, notamment : l'élaboration d'un guide ou codes de conduites. On trouve principalement la déclaration de principes tripartite sur les entreprises multinationales et la politique sociale et les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des multinationales. Les agences de notation se basent sur les normes, référentiels et textes juridiques parce qu'ils les considèrent comme une base pour l'élaboration des normes techniques adaptées à l'international ou des grilles d'évaluation.

#### **2.1.1.1. Normes internationales**

L'acteur principal de la normalisation à l'échelle internationale (ISO) a proposé des travaux de rédaction d'une nouvelle norme internationale sur la responsabilité sociétale et l'application des principes de développement durable aux firmes : ISO 26000.

##### **A. Normes Qualité**

Principalement, la norme 9004 (2000) peut être considérée comme l'équivalent international du Modèle EFQM (Modèle Européen de Management par la Qualité Totale/1994). Elle est considérée comme volontaire d'auto contrôle en vue d'assurer une amélioration continue. Cette norme implique les orientations du développement durable pour être en adéquation avec les modèles de management par la Qualité Totale qui seront présentés plus loin.

La norme ISO 9004 incite les entreprises à assurer une évaluation autonome de la qualité du management en se basant sur les huit principes de la série 9000 : leadership ; approches factuelles pour les prises de décisions ; implication du personnel ; approches processus : management par approche système ; orientation client ; relations mutuellement bénéfiques avec les fournisseurs et l'amélioration continue.

##### **B. Normes sociales et sociétales**

On trouve essentiellement les normes SA 8000 et AA1000. La norme SA8000 vise à garantir les bonnes conditions de travail dans l'entreprise qui adopte, mais aussi chez ses fournisseurs, sous-traitants et services après-vente. Les neuf domaines de la performance sociale selon cette norme :

- Limitation de la durée de temps de travail ;

- Versement d'un salaire minimum pour subvenir aux besoins fondamentaux ;
- Non –discrimination de race, religion, etc. ;
- Interdiction du travail forcé ;
- Interdiction des pratiques disciplinaires ;
- Respect des règles essentielles de santé et de sécurité ;
- Liberté d'association et des droits de négociation collective ;
- Suivi et contrôle indépendant de l'application de la norme ;
- Interdiction du travail des enfants.

La norme AA1000, basée principalement sur les échanges, dialogue et participation avec l'ensemble des intervenants par la proposition des indicateurs préétablis avec des lignes directrices dont l'objectif d'inciter les parties prenantes à produire des indicateurs.

Cette norme AA1000, exploitée surtout par les grandes entreprises britanniques, aborde l'entreprise sous l'angle des processus qu'une organisation doit suivre pour rendre compte de sa performance, et non du niveau de performance qu'une entreprise devrait atteindre. Ce modèle est particulièrement axé sur la qualité du dialogue et les échanges participatifs avec les parties prenantes. À ce titre, elle ne propose pas d'indicateurs prédéfinis mais des lignes directrices pour amener les parties prenantes à co-produire ces indicateurs.

### **C. Normes environnementales**

L'élaboration d'un système de management environnemental -SME<sup>236</sup>- peut provoquer un grand encouragement et reconnaissance par les tiers, en obtenant une certification selon la norme ISO 14001 ou d'un enregistrement suivant le règlement communautaire EMAS (Système communautaire de management environnemental et d'audit).

- Cette norme se base sur les principes de management par l'amélioration continue selon le

---

<sup>236</sup> il s'agit d'un ensemble de méthodes de gestion et d'organisation visant à prendre en compte de façon systématique l'impact des activités de l'entreprise sur l'environnement, à évaluer cet impact et à le réduire.

cycle PDCA (plan-do-check-act), principe de base de management environnemental. La trame de fond de cette norme est la même que celle des normes qualité de la série 9000.

- EMAS ou Eco-Audit : est entrée en exergue dans les Etats membres de l'union européen en 1995, cette norme prolonge ISO 14001 sur deux aspects notables : la conformité réglementaire, et surtout l'exigence d'une communication des performances et des résultats obtenus par la collectivité, à travers la « déclaration environnementale ». En plus, la participation active des salariés constitue l'un des moteurs du système. Il est à citer que la Commission Européenne avait étudié l'opportunité d'appliquer l'approche EMAS aux performances sociales des entreprises (IMS, 2004).

#### **D. Norme ISO 26000**

Elle est mise en place en 2004, avec une publication en 2010 de ses lignes directrices sur les concepts, principes et domaines d'action relatifs à la responsabilité sociétale des organisations et sur les moyens d'impliquer le comportement responsable de la firme. Pour D. Gauthier, président de la commission « Responsabilité Sociétale » à l'AFNOR, il stipule qu'elle n'est pas une norme pour faire juste pour faire la certification et diversifier les situations, mais elle doit être élaborée comme « *un moyen de progrès dans une logique de RSE toute en assurant un progrès continue en matière du respect de l'environnement, respect des employés, et de l'approche genre toute en améliorant la durabilité économique* »<sup>237</sup>.

##### **2.1.1.2. Référentiels**

En fait, quant aux référentiels, elles constituent des simples recommandations loin des exigences. Il s'agit des procédures et mesures qui se basent sur un des actes volontaires non formel, sans engagement et utilisées d'une manière libre de la RSE (IMS 2004). On distingue des propositions publiques et celles privées, on cite : l'initiative lancée par Kofi Annan à Davos et le Global Compact. Concernant les initiatives privées, elles sont nombreuses, on tire principalement les lignes directrices de la GRI, les principes de l'Amnesty International, les principes de l'Amnesty International, le SME key, Good Corporation et enfin Principles for Business.

---

<sup>237</sup> Interview de Didier Gauthier, Président de la commission de normalisation ISO 26000, « *la norme ISO 26000 en quelques mots* », ( [www.afnor.org](http://www.afnor.org)).

### **A. Lignes directrices de la Global Reporting Initiative (GRI)**

Le dispositif GRI occupe une place majeure comme référentiel de la RSE et du développement durable. Créée en 1997, la GRI est une initiative internationale, rassemblent plus de 1000 participants, représentant une centaine d'organisations pour la mise en œuvre d'un statut commun pour la notification volontaire des incidences économiques, environnementales et sociales de l'activité au niveau des organisations. Le but de la GRI est d'augmenter la comparabilité et la crédibilité des pratiques du Reporting et en matière de rapport du développement durable à l'échelle internationale, telle qu'elle est présentée par ces concepteurs, la GRI propose un ensemble de concepts partagés, d'un langage cohérent et d'un même système de mesure.

### **B. Principes de Global Sullivan**

Ils sont présentés par Révérend Leon H. Sullivan édictait les « Sullivan Principe » En 1997, considéré comme un code de conduite à destination des firmes intervenant en Afrique du Sud. Le code transforme rapidement une directive reconnue par l'unanimité sur la responsabilité sociale et l'égalité des chances. Par ailleurs, en novembre 1999, cette initiative sera reconnue par L'ONU et son secrétaire général Kofi Annan avec la signature et le lancement des « *Global Principale Sullivan of Corporate Social Responsibilities* », appelant les entreprises du monde entier à prendre en considération dans leurs stratégies les droits de l'homme et la justice sociale et économique. Cette version internationale est formée de huit principes que les entreprises adhérentes s'engagent à respecter et dont elles doivent régulièrement rendre compte :

- Assurer une promotion sociale et économique du personnel ;
- Soutenir l'universalité des droits de l'homme et, plus particulièrement de ceux du personnel des entreprises adhérent à ces principes, des communautés dans lesquelles elles interviennent et de l'ensemble intervenants ;
- Procéder à la promotion de l'égalité devant l'emploi, races, genres, âges, ethnies, croyances religieuses du personnel, le refus du travail des enfants, des châtiments corporels et de toute autre forme d'abus ;

- Respecter la liberté d'association ;
- Promouvoir la compétition juste et équitable, qui assure le respect de la propriété intellectuelle et des droits de propriété, et le refus de la corruption passive et active;
- Collaborer avec les gouvernements et les communautés dans lesquelles les sociétés adhérentes opèrent, afin d'améliorer la qualité de vie desdites communautés, la formation des travailleurs défavorisés et leur emploi ;
- Avoir des locaux de travail sécurisés et sains, la protection de la santé humaine et de l'environnement, la promotion du travail du développement durable ;
- Assurer aux salaires un minimum pour couvrir les besoins élémentaires ;
- Promouvoir les principes ci-dessus auprès des entreprises avec lesquelles les sociétés adhérentes travaillent<sup>238</sup>.

### **C. Good corporation**

Cette norme est distribuée par les entreprises privées, il est d'origine britannique, Il constitue une charte de bonne conduite RSE destinée aux entreprises de toute taille et de tout de secteur, déclinée en 65 actions concrètes et en 6 rubriques (sous-traitants, Communauté et environnement, Actionnaires et autres publics financiers, Engagement de la Direction, salariés, Clients, Fournisseurs).

### **D. Principles For Business (Caux Round Table)**

Elle regroupe plusieurs chefs d'entreprises venant d'Europe, du Japon et des Etats-Unis, il est fondé en 1986 par Frederik Philips, et Olivier Giscard d'Estaing, le Caux Round Table, est à l'origine des Principales des entreprises puissantes se référer dans la conduite de leurs affaires, les principes sont les suivants :

- Respect de l'environnement ;
- Impact économique et social des entreprises au sein des communautés locales, régionales, nationales et universelles dans lesquelles elles opèrent ;

---

<sup>238</sup> <http://globalsullivanprinciples.org/principles.html>

- Soutenir les échanges Multilatéraux (GATT, OMC...) ;
- Interdire toute opération illicite (opération de corruption, de blanchiment d'argent).
- Respect des règles nationales et internationales tout en veillant aux conséquences néfastes des certains comportements même légaux. ;
- Soutenir les échanges Multilatéraux (GATT, OMC...).

#### **E. Principes relatifs aux droits humains à l'intention des entreprises /Amnesty international**

Dès les années 1998, on assiste à une élaboration de l'ensemble des principes relatifs aux droits humains dont l'objectif de guider les firmes multinationales dans leur démarche de responsabilité sociale. Cette liste se base principalement sur la déclaration universelle des droits de l'homme, les deux pactes internationaux et les conventions de l'OIT :

- Ligne de conduite de l'entreprise concernant les droits humains ;
- Sécurité ;
- Engagement vis-à-vis de la communauté ;
- Non –discrimination ;
- Droit de ne pas être tenu en esclavage ;
- Santé et sécurité ;
- Liberté d'association et droit de négociation collective ;
- Condition de travail équitable ;
- Surveillance de la situation des droits humains.

#### **F. SME key /CSR Europe**

Lancée en 1996, élaboré à l'initiative de Jacques Delors, le réseau CSR Europe, en se référant à la déclaration européenne des entreprises contre les problèmes sociaux, qui comprend 57

entreprises membres et dispose de 15 structures-relais dans 14 pays européens est à l'origine de SME Key. La structure du référentiel s'articule autour de deux volets :

- Vocation et valeurs (informations générales sur l'entreprise, mission et valeurs de l'entreprise, relations avec les partenaires externes, réalisation de rapport social ou RSE, de projet ou charte d'entreprise, implication dans la RSE) ;
- Influence économique, environnementale et social (salariés, actionnaires, clients, fournisseurs et cotraitants, pouvoirs publics environnement social).

Par rapport à chacun de ces thèmes cités, l'organisation des renseignements se fait en deux temps, d'abord une description des actions effectuées, suivie d'une identification des indicateurs de mesure de l'influence.

#### **2.1.1.3. Notation extra-financière**

Des agences de notation extra-financière évaluent d'une manière rigoureuse la politique et la stratégie sociale et environnementale et la gouvernance des entreprises, la majorité des investisseurs extra-financiers appréhendent le niveau de prise en considération de l'influence extra-financière de l'activité économique d'une entreprise en se basant sur l'exploitation des informations divulguées par les entreprises ou par d'autres parties prenantes ( les ONG, les syndicats, les médias, etc.), les sources d'information exploitées par les agences de notation sont paraît (similaire)<sup>239</sup>:

- La mise en place des entretiens avec les représentants pouvant engendrer des visites sur le champ ;
- L'utilisation des rapports sociaux et environnementaux des firmes -selon leurs existences- ainsi que l'ensemble des documents communiqués d'une façon spontanée;
- L'exploitation des informations disponibles au niveau des médias, internet ou des pouvoirs publics ;
- L'élaboration des questionnaires destinés aux firmes dont l'objectif d'approfondir les

---

<sup>239</sup> Rapport du Ministère de l'Economie et des Finances et de l'industrie, « *Les méthodes mises en œuvre par les acteurs de la finance socialement responsable et de la finance solidaire* » (<http://alize.finance.gov.fr> )

connaissances de leur fonctionnement ;

- L'obtention des informations auprès des différents intervenants, notamment : les ONG, les associations de consommateurs et des droits, des représentants syndicaux, les fournisseurs ...etc.

Cette analyse se fait en utilisant des grilles de notation et d'évaluation qui se différencient d'une agence à une autre. Elle contient une panoplie des critères extra-financiers pertinents, pondérés selon leur niveau et degré d'importance et aboutissement et un score ou une note globale, qui positionnent la firme sur une échelle de notation, majoritairement sectorielle, chacune à sa propre méthodologie ce qui ne rend pas le travail simplifié de réponse des entreprises et la comparaison entre leurs différentes notations

Les agences proposent principalement deux types de notations : une destinée aux investisseurs sur la base des documents et sources de renseignement (publics et privées), et une autre pour les firmes en se basant sur des audits approfondis.

Par ailleurs, depuis sa création, ce secteur s'est sensiblement développé et compte aujourd'hui une trentaine d'acteurs, localisés en Amérique du Nord, en Europe et en Asie. Parmi les principaux acteurs du rating Extra –financier, on peut citer :

- EIRIS : agence britannique qui apporte des informations extra-financières aux dirigeants de fonds et aux investisseurs ;
- BMJ CoreRating : produite de la fusion entre l'agence créée en France, à l'automne 2002 par Geneviève Ferone, et BMJ, cabinet de conseil et de formation, géré par Pascal Bello, propose depuis 2004 exclusivement aux firmes d'apporter une évaluation de leurs risques sociaux et environnementaux ;
- Innovest : c'est une agence de notation américaine spécialisée dans la performance environnementale. Ses analyses couvrent actuellement la performance environnementale, le capital humain, le capital parties prenantes, la responsabilité sociétale produits et services et autres ;
- Vigeo : une agence d'origine française, considérée comme leader européen de l'évaluation extra-financière des firmes. Son référentiel prend en considération

l'ensemble des principes cités à l'intention des firmes par les organisations internationales et les dispositions prévues dans les instruments de l'UE, les conventions sectorielles, les législations nationales et les conventions sectorielles.

En fait, il faut préciser que les modèles de notation utilisés sont en évolution et en développement, mais fortement concurrentiel. En dépassant la notation financière la Globale Reporting Initiative (GRI), le fait de répartir les indicateurs de performance en trois domaines de développement durable peut ne pas saisir l'ensemble des dimensions de la firme.

Pour Capron et Quairel (2005) énonce que l'instrumentation de mesure de la performance globale reste indépendante des trois domaines principaux : économique, environnemental et social/sociétal suivant une vision « triple Bottom Line ». En fait, ces dispositifs stipulent « *des sous-ensembles d'indicateurs, juxtaposés, relatifs aux différents domaines du développement durable, laissant celui qui exploite d'inventer le modèle de lecture, d'interprétation et de construction d'une performance globale* »<sup>240</sup>.

De ce fait, au-delà des dimensions sociales, environnementales et économiques, un autre axe doit être mis en relief « La performance intégrée ». La GRI réclame l'importance de mettre en place des indicateurs intégrés alors qu'ils ne sont pas encore identifiés. Elle encourage à ce niveau les firmes à se concerter avec d'autres intervenants. La GRI propose deux types d'indicateurs systématiques mettant en évidence l'activité d'une organisation avec les systèmes économiques, environnementaux et sociaux plus généraux dont elle fait partie.

### **2.1.2. Outils d'évaluation de la performance globale basés sur une approche monétaire ou comptable**

En effet, plusieurs outils d'évaluation tirés des modèles comptables sont utilisés pour prendre en compte les dimensions sociales et environnementales. Capron et Quairel (2005) ont déterminé deux principaux facteurs ayant favorisé la recherche d'une mesure de performance globale monétaire. Le premier est lié à la présence de la force comptable et l'importance symbolique et effective du « résultat » dans l'évaluation des performances économiques. Le deuxième étant le recours à la monétarisation des variables pour les agréger et pour obtenir des indicateurs de synthèse. Selon le degré d'implication des objectifs de développement

---

<sup>240</sup> Capron, M., & Quairel, F. (2006). Op.cit.

durable dans la vision stratégique, « *l'ensemble des méthodes de comptabilité environnementale ou sociale s'inscrit dans un continuum allant de l'objectif direct d'amélioration du résultat à l'objectif de responsabilité sociale* »<sup>241</sup>.

#### **2.1.2.1. Evaluation de l'impact direct sur le résultat**

Cette approche cherche à mettre en exergue au niveau des systèmes d'information comptable l'ensemble des coûts et des investissements sociaux et environnementaux, ils peuvent être des coûts d'investissement pour développer la qualité de l'environnement ou sociale ou des coûts cachés. Pour Lafontaine (2003), il détermine certaines techniques de la comptabilité environnementale qui intègrent directement des renseignements environnementaux en comptabilité financière. Les comptes verts concernant les dépenses (investissements, taxes, coûts des déchets ...) et les risques (remise en état des sites, procès en cours ...) liés à l'environnement, les provisions portant sur ces risques peuvent être justifiées et détaillées dans les annexes du bilan des entreprises. Finalement, la valeur ajoutée négative permettant de faire apparaître dans les charges la consommation du patrimoine naturel et de calculer un résultat plus proche de la réalité des entreprises que le résultat comptable traditionnel.

#### **2.1.2.2. Evaluations monétaires « proactives »**

Les entreprises ont intégré d'autres mécanismes d'évaluation qui augmentent l'ampleur de la performance environnementale ou sociale adaptée à la performance économique. Les raisons peuvent être multiples : mieux mettre en évidence leurs efforts dans ce domaine et justifier leur responsabilité sociétale, anticiper les pressions futures ou encore trouver des opportunités d'innovation<sup>242</sup>. Notamment on cite : l'éco-bilan ou coût sur le cycle de vie (Life cycle costing) qui permet d'assurer une évaluation de l'influence en terme environnemental d'un produit tout au long de son cycle de vie. Il permet de calculer en qualité et en valeur l'ensemble des coûts générés par le cycle de vie de ce produit ce qui provoque une image de l'entreprise en terme de responsabilité. De ce fait, il est considéré comme une véritable comptabilité analytique environnementale. D'autres outils dans le domaine environnemental tels que : L'éco-audit ou audit environnement comme moyen de gestion interne ayant pour but d'évaluer d'une manière systématique, documentée, périodique et objective des

---

<sup>241</sup> Capron, M., & Quairel, F. (2006). Op.cit.

<sup>242</sup> Capron, M., & Quairel, F. (2006). Op.cit.

mécanismes de fonctionnement de l'organisation en matière d'environnement, dans le but de contribuer à la protection de l'environnement. Par ailleurs, selon Lafontaine (1999), cette démarche générale de l'audit d'environnement cache trois catégories d'audit intégrant un degré croissant d'intérêt pour la sauvegarde de l'environnement :

- Les audits de responsabilité favorisent les aspects de responsabilité des entreprises vis-à-vis des risques environnementaux. Il s'agit des missions d'audit à la portée qui correspondent à un comportement défensif : évaluer le niveau de risque environnemental au sein d'une firme, vérifier le respect des réglementations environnementales ou analyser les causes d'une pollution pour trouver les moyens de s'en prémunir dans l'avenir ;
- Les audits opérationnels ont pour objectif d'encourager, de créer une dynamique de progrès selon les axes fixés par entreprises, d'effectuer un investissement en fonction des risques éventuels au niveau environnemental. Ces audits sont mis en exergue lors de l'intégration d'installations industrielles pour en évaluer l'impact sur l'environnement ou lors de fusions d'absorptions ou d'acquisitions d'autres entreprises ;
- Les audits de gestion généralisés constituent les instruments privilégiés et distingués d'un management environnemental global. Il s'agit de moyen de prise de décision dans le cadre d'une démarche éco-anticipative. Ces audits permettent aux entreprises d'anticiper l'évolution des structures, des investissements ou des produits, des modes de production. Ils sont réalisés de façon régulière pour adapter l'image des entreprises au public.

Concernant le domaine social, depuis plusieurs décennies, l'évaluation du capital humain a donné lieu à plusieurs essais conceptuelles qui peuvent être considérées comme l'un des volets de l'évaluation d'une stratégie de développement durable, cependant qui, à de rares exceptions près, n'ont pas abouti sur des pratiques dans les firmes<sup>243</sup>.

Les approches monétaires s'inscrivent dans un paradigme managérial classique car elles cherchent d'évaluer l'influence par rapport aux résultats. Capron et Quairel (2005) préfèrent d'ailleurs d'analyser selon une approche duale, puisqu'elles cherchent l'adéquation entre la dimension économique et l'une des deux autres, soit environnementale, soit sociale. En plus,

---

<sup>243</sup> Capron, M., & Quairel, F. (2006). Op.cit.

l'approche comptable et financière porte principalement sur des résultats ex-post. Or, la monétarisation d'impacts futurs sur des périmètres éloignés des activités de l'entreprise reste un exercice délicat et pas toujours pertinent.

## **2.2. Modèles de pilotage de la performance globale comme contrôle interne**

La mise en évaluation de la performance globale prend en considération ; autre que les approches monétaires ; les outils de management stratégique par la prise en compte des indicateurs de processus dit des variables d'action « leading indicators », plutôt que des mesures de résultats « lagging indicators ». Actuellement, on assiste à des évolutions importantes des systèmes de contrôle notamment : la Balanced scorecard, navigateur Skandia, Triple Bottom Line et les modèle de Management par la qualité totale, dans leurs versions les plus actuelles sont incontestablement les formes les plus abouties en termes d'outils de pilotage, intégrant les préoccupations de développement durable et la mesure d'une performance globale.

### **2.2.1. Evolution du Balanced scorecard (BSC) en faveur du développement durable**

Le pilotage d'une performance globale est devenu la priorité numéro un des entreprises. Pourtant, les systèmes de mesure de cette performance sont inadaptés à la réalité de l'entreprise. Alors que le *Balanced Scorecard* est considéré comme une nouveauté pour le monde anglo-saxon, il y a déjà presque soixante-dix ans le même principe a vu le jour en France sous le nom de tableau de bord<sup>244</sup>. D'après Malo J.-L. (2000), ce sont Satet et Voraz qui ont réussi, en 1946, à décrire pour la première fois l'ensemble du dispositif utilisé par un gestionnaire à travers une analogie avec le tableau de bord d'un pilote.

En outre, le tableau de bord est défini comme « *un ensemble d'indicateurs construits pour permettre au décideur d'être informé sur l'état passé et actuel des activités sous sa responsabilité et lui permettre de repérer les tendances qui pourraient affecter ces activités dans le futur* »<sup>245</sup>. Comme il peut couvrir un large éventail de données, il est nécessaire, dans une perspective d'opérationnalisation, de mieux circonscrire les éléments à étudier à

<sup>244</sup> Méric J. (2003), « *L'émergence d'un discours de l'innovation managériale - le cas du Balanced Scorecard* », Comptabilité, Contrôle, Audit, Numéro spécial - Mai, pp. 129- 145.

<sup>245</sup> Bergeron H. (1996), « Différenciation des systèmes de données et représentations en contrôle de gestion. Essai d'observation et d'interprétation », Thèse de Doctorat, Soutenance: 5 avril 1996, Montpellier, Université de Montpellier II - Sciences et Techniques du Languedoc.

l'intérieur du tableau de bord. Bouquin (2001), définit le système de tableau de bord comme un instrument d'action dans lequel un « *ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) sont intégrés pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions* ». Pour Selmer (2003), les tableaux de bord rassemblent plusieurs « *indicateurs et informations essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie* ».

D'après Lebas (1995), la performance n'existe que si on peut la mesurer, c'est-à-dire qu'on peut la présenter par un ensemble de mesures (ou d'indicateurs) plus ou moins complexes. La mesure est un des fondements du développement scientifique des tableaux de bord, elle devient ainsi indissociable à la « bonne gestion ».

#### **2.2.1.1. Définition des indicateurs de performance globale**

Plusieurs définitions ont été proposées ces dernières années concernant les indicateurs de la performance. Lorino (2003) a défini un indicateur de performance comme étant « *une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat* ».

À travers cette définition, nous pouvons dire que l'indicateur n'est pas une mesure « objective », mais il est construit par l'acteur, en fonction de la nature d'action qu'il conduit et les objectifs qu'il poursuit. L'indicateur peut prendre plusieurs formes informationnelles dont celles des chiffres.

L'utilisation des indicateurs de la performance globale permet de fournir des informations « spécifiques » sur les performances économique, sociale et environnementale car l'objectif principal de la mise en œuvre de tel outil consiste à augmenter la performance globale de l'entreprise à court et à long terme (Bergeron, 2002). Pour mesurer la performance globale, Gandhaue (2001) distingue trois sortes d'indicateurs : indicateurs de résultats, indicateurs de processus et indicateurs d'environnement. Dans la même logique, Mélèse (1990) a classé les indicateurs en trois catégories selon le rôle qu'ils jouent pour le décideur :

- Des indicateurs d'alerte informant un état anormal du système demandant une intervention à court terme, « des actions réparatrices ». A contrario, leur silence indique un état normal. Dans l'entreprise, l'indicateur d'alerte pourra signaler une hausse d'un coût de production donnée, ou une baisse de qualité ponctuelle pour un type de produit.
- Des indicateurs d'équilibre permettant de suivre l'avancement de l'organisation vers l'objectif. Ces indicateurs, servant particulièrement à maintenir le cap, pourront être à l'origine d'actions correctives s'ils indiquent une déviation. À titre d'exemple, ce type d'indicateur pourra mesurer la « fiabilité des délais » et comparer avec l'objectif fixé et les réalisations précédentes.
- Des indicateurs d'anticipation assurant une vision un peu plus large pouvant induire des changements de stratégie et d'objectif. À titre d'exemple, ils pourront afficher les avis des commerciaux de l'entreprise sur l'évolution de la part de marché des produits concurrents.

En général, les indicateurs de performance ont pour rôle de mesurer une situation et de déclencher une réaction du décideur en fonction de l'objectif ciblé. Ils sont les témoins (les

« Vital signs » d'après Hronec S.M. (1995) de l'état de santé de l'entreprise, au sens où ils indiquent aux membres de l'entreprise quel est leur rôle, comment ils le tiennent et s'ils vont dans la même direction que le groupe. Ils diffusent dans toute l'entreprise un message sur ce qui est important : ils communiquent jusqu'aux niveaux hiérarchiques inférieurs la stratégie définie par la direction, font remonter vers l'équipe dirigeante la performance de la base, reflètent des contrôles et des améliorations au sein d'un processus.

Ainsi, un indicateur indique, quantitativement, si les activités d'un processus ou les résultats du processus lui-même répondent ou non à l'objectif fixé. Ces mesures doivent être définies au plus haut niveau de la hiérarchie puis diffusées dans l'entreprise jusqu'à la base et former un conducteur entre les stratégies, les ressources et les processus.

#### **A. Indicateurs financiers**

Depuis longtemps, la performance des entreprises est mesurée classiquement par les résultats financiers. Au début du XXe siècle, de nouvelles méthodes comme le calcul du retour sur investissement, les budgets de fonctionnement et la gestion de trésorerie, ont pris une large

part à la prospérité de groupes comme DuPont et General Motors<sup>246</sup>. Après la Seconde Guerre mondiale, la diversification des activités a fait apparaître dans les entreprises un besoin de suivi et d'évaluation de la performance des divisions ou des unités. Cette pratique s'est largement répandue dans de grands groupes comme General Electric, mais l'exemple le plus connu reste celui du système rigoureux de présentation et de contrôle des données financières établi par Harold Geneen chez International Telephone and Telegraph (ITT)<sup>247</sup>.

Piloter la performance globale de l'entreprise grâce au contrôle de gestion exige tout d'abord de mesurer la performance financière (Berland et De Rongé, 2010). Celle-ci aide à estimer le succès stratégique et fournit des orientations sur les actions à entreprendre.

Traditionnellement, la performance était seulement une performance financière liée à des systèmes comptables et financiers des entreprises et ne prennent en compte que des critères financiers. Cependant, malgré la précision et l'objectivité des mesures qui en découlent, on s'accorde à reconnaître de nos jours que ces critères ne permettent pas une compréhension globale du concept de performance. Compréhension qui passe inéluctablement aujourd'hui par la prise en compte des critères non financiers. Comme le citent Löning et al. (2003), « *Les mesures à court terme devront être remplacées par de multiples indicateurs non financiers qui constituent de meilleures cibles et ont une meilleure valeur prédictive quant aux objectifs de rentabilité à long terme de l'entreprise* »<sup>248</sup>.

Par ailleurs, les travaux de Cauvin et Bouin<sup>249</sup> ont mis en évidence quant à eux, une certaine pérennité et la préférence de l'utilisation d'indicateurs financiers malgré l'apparition des indicateurs non financiers. Par contre, les critiques adressées aux indicateurs financiers ont poussé un grand nombre d'auteurs à proposer de les remplacer ou de les compléter par des indicateurs non financiers qui mesurent mieux le phénomène de la concurrence actuelle. Ainsi, la prise en compte de la performance est supposée être plus équilibrée et globale en tenant compte de ses multiples facettes.

## **B. Indicateurs non financiers**

<sup>246</sup> Johnson et Kaplan (1987), « *Controlling the vertically integrated firm: The Du Pont Powder Company to 1914* », et « *Controlling the Multidivisional Organization: general Motors in the 1920s* », chap.5, dans *Relevance Lost*.

<sup>247</sup> En 1996, la société mère changea son nom en ITT Industries, puis en ITT Corporation en 2006.

<sup>248</sup> Löning H. et al. (2008), « *Le contrôle de gestion* », 3e édition Dunod

<sup>249</sup> Cauvin E., Bouin X. (2010), « *L'évaluation des performances : la préférence des managers en faveur des indicateurs financiers* », Eyrolles, Paris.

Dans un environnement caractérisé par une accélération des évolutions technologiques et par la diminution du cycle de vie des produits, marqué également par le rôle fondamental accordé à d'autres actifs incorporels, les performances financières futures sont souvent mieux évaluées par des indicateurs non financiers que par des indicateurs financiers<sup>250</sup>. Pour Lacroix (1998), les « immatériels » faisant de plus en plus partie des activités économiques, il devient nécessaire de les représenter dans les systèmes comptables.

Les tableaux de bord et le balanced scorecard en particulier, ont permis de relancer des réflexions sur la place des indicateurs non-financiers. Ce modèle de mesure de la performance globale permet de construire un pont entre d'un côté, la performance non financière mesurée pour les stakeholders (parties prenantes), et d'autre côté, la performance financière mesurée pour les shareholders (actionnaires). Ittner et Larker (1998b) évoquent trois catégories de raisons justifiant ainsi la montée des indicateurs non financiers :

- Les limites des indicateurs comptables et financiers : ils se tournent vers le passé et permettent d'assurer une gestion rétroviseur, ne contribuent pas à prévoir correctement la performance future, récompensent des comportements court-termistes ou incorrects, ne fournissent pas d'information sur les causes des phénomènes, sont trop agrégés pour aider les managers, s'intéressent aux fonctions plus qu'aux processus, ils ne permettent pas d'évaluer l'immatériel.
- La pression concurrentielle : le dynamisme de l'environnement économique des entreprises entraîne un besoin d'élargir la mesure de la performance.
- Le développement de systèmes concurrents : les programmes de qualité totale (TQM ou *Total Quality Management*), la *supply chain* (gestion de la chaîne logistique), le CRM (*Customer Relationship Management* ou gestion de la relation client) sont des systèmes de mesure de performance qui ont largement défié le système comptable.

Les indicateurs non financiers évaluent le poids d'investissement dans les actifs intangibles, ils présentent un caractère prédictif de la performance financière et complètent les indicateurs financiers dans la démarche de la mesure de la performance globale (DTTI<sup>251</sup>, 1994 ; Kaplan et Norton, 1996 ; Bughin, 2006 ; St-Pierre, Lavigne, et Bergeron, 2005 ;

---

<sup>250</sup> Synthèse des travaux de Cauvin E. et Neunreuther B., 2009 ; Gasse et Garand, 2000 ; Kaplan et Norton, 1996.

<sup>251</sup> Deloitte Touche Tohmatsu International

Vanhamme, 2002 ; Lacroix, 1998 ; Berland et Simon, 2010). Par exemple, une entreprise qui décide d'investir dans une stratégie de développement de marché et qui met l'accent sur la qualité de la relation avec sa clientèle, pourrait voir son bénéfice net comptable réduit, dans l'espoir que cet investissement immatériel aura des retombées positives à moyen terme sur la rentabilité. En outre, les propos de Jack Welch, ex-patron de General Electric considéré comme le père de la valeur actionnariale, ont critiqué son propre dogme. Il a indiqué dans une interview au Financial Time<sup>252</sup> que « *si on regarde les choses en face, la valeur actionnariale est l'idée la plus stupide du monde : il s'agit d'un résultat, pas d'une stratégie en soi, car votre véritable force reste vos employés, vos clients et vos produits* ».

#### **2.2.1.2. Caractéristiques du Balanced Scorecard dans la mesure et le pilotage de la performance globale**

Comme précité dans le premier chapitre, les origines du tableau de bord prospectif remontent à 1990, année où le Nolan Norton Institute, l'unité de recherche de KPMG, a sponsorisé une étude de douze mois, réalisé dans plusieurs entreprises, sur le thème « *Mesurer la performance dans l'entreprise de futur* ». L'idée de cette étude était venue d'un constat : les systèmes traditionnels de mesure de la performance globale, essentiellement fondés sur des indicateurs financiers, ne sont plus adaptés à l'entreprise moderne. Les participants étaient convaincus que ces systèmes défavorisent la capacité des entreprises à créer une valeur économique à long terme. David Norton, PDG de Nolan Norton, a dirigé l'étude, conseillé par Robert Kaplan.

Depuis les vingt-cinq dernières années, le pilotage de la performance globale est devenu un important sujet traité dans la littérature et dans la pratique. La performance définie selon une approche financière est insuffisante. Elle devient globale et sa mesure doit tenir compte de ses multicritères.

Le système de balanced scorecard, est bâti autour de quatre axes : des indicateurs financiers, des indicateurs de performance vis-à-vis des clients, des indicateurs sur les processus internes et des indicateurs d'innovation et d'apprentissage organisationnel (qualité des systèmes d'information, compétences des salariés, etc.). Le nom du système a été choisi clairement pour indiquer l'équilibre recherché entre les objectifs à court et à long terme, entre les

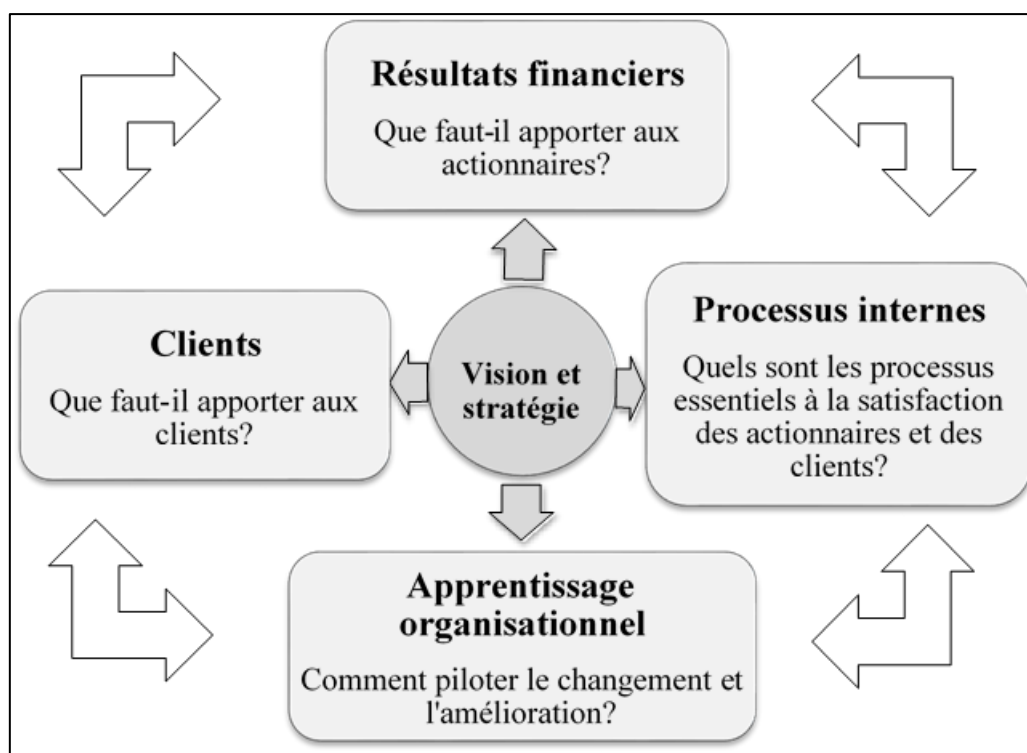
---

<sup>252</sup> Guerrera F, (2009), « *Welch rues short-term profit obsession* », Financial Times, 12 March

indicateurs financiers et opérationnels, entre les indicateurs retardés et les indicateurs prospectifs.

Les expériences de Kaplan et Norton ont collaboré à affiner les corrélations établies entre les indicateurs et la stratégie opérationnelle, en démontrant qu'il suffisait de 20 à 25 indicateurs, sur les quatre axes du Balanced Scorecard, pour communiquer et mettre en œuvre une stratégie cohérente. La corrélation des indicateurs avec la stratégie a permis de relier les indicateurs dans une série de relations de « causes à effets »<sup>253</sup> appelées également « carte stratégique ». La démarche décrite par Kaplan et Norton a pour base les objectifs financiers qui permettent de déterminer le contenu de l'axe client, lui-même satisfait par les processus internes à l'intérieur desquels l'innovation et l'infrastructure de l'entreprise se développent.

Le schéma ci-après fournit aux dirigeants une visibilité complète pour traduire les objectifs stratégiques de l'entreprise en une batterie cohérente d'indicateurs de la performance globale. Le Balanced Scorecard met au centre de la réflexion la stratégie de l'entreprise, il permet, à partir des quatre axes définis, de décrire la performance globale d'une organisation.



<sup>253</sup> Ces relations décrivent la trajectoire stratégique de l'entreprise, c'est-à-dire l'amélioration sensible de la performance financière qui ressorti des investissements dans le développement des compétences des salariés, dans les systèmes d'information, dans l'innovation au niveau des produits et des prestations.

**Figure 26 : Architecture du Balanced Scorecard<sup>254</sup>.**

Comme le montre la figure, quatre questions permettent d'appréhender la performance globale d'une organisation<sup>255</sup>:

- Qu'apporte l'entreprise aux actionnaires ?

La réponse à cette première question correspond à la dimension financière de la performance. L'entreprise essaye de mesurer l'efficacité et l'efficacité des actions menées. Le but est d'actualiser à chaque fois les interactions entre les résultats financiers et la réalisation de la stratégie.

- Qu'apporte l'entreprise aux clients ?

Ce deuxième axe se concentre sur la satisfaction des clients, souvent considérée comme une variable indispensable du succès stratégique. L'entreprise cherche ici à mesurer un phénomène qualitatif et subjectif. Il existe des études qui ont amplement confirmé qu'investisseurs et actionnaires attachent une importance croissante aux mesures non financières lorsqu'ils évaluent des entreprises<sup>256</sup> : les analystes financiers espèrent donc des informations claires et pertinentes sur ces déterminants de la valeur.

- Quels sont les processus essentiels à la satisfaction des actionnaires et des clients?

Cet axe s'intéresse aux enjeux internes de la performance. La définition des processus clés de l'entreprise<sup>257</sup> devrait répondre aux exigences, d'une part, de rentabilité des actionnaires, et d'autre part, de satisfaction et de fidélisation de la clientèle. Par conséquent, le Balanced Scorecard doit traduire les capacités d'innovation de l'entreprise et donc révéler des processus durables et déterminants dans la performance financière et la satisfaction des clients (Berland et De Rongé, 2010).

- Comment l'entreprise innove-t-elle ?

---

<sup>254</sup> Kaplan R.S., Norton D.P., (1996), « *Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard* », Harvard Business School Press, Boston (Mass.).

<sup>255</sup> Kaplan R.S., Norton D.P. (2007). « *L'alignement stratégique* », Paris: Editions Eyrolles

<sup>256</sup> Selon cette étude, pour 70% des investisseurs questionnés, 35% de la décision d'investissement s'appuient sur des données non financières (innovation, part de marché, qualité du produit et des processus, satisfaction du client, compétence du personnel, etc.).

<sup>257</sup> D'après J.F. Rockart (cité par Degos, 2009), les processus clés sont les activités, en nombre limité, qui assurent à l'entreprise sa performance et sa compétitivité, appelés également Facteurs Critiques de Succès.

Ce dernier axe est généralement associé à la dimension ressources humaines. Il explique les efforts effectués afin d'améliorer l'avenir de l'organisation<sup>258</sup>. L'entreprise cherche à analyser ses capacités d'apprentissage organisationnel sur le long terme, en observant principalement trois éléments : les hommes, les systèmes et les procédures. À ce niveau, le défi est de comprendre comment ces composantes vont s'adapter aux futurs enjeux de la performance.

Kaplan et Norton (1996, 2001, 2004) à travers le concept de « Balanced scorecard », propose donc une cartographie des éléments contribuant à l'origine de la performance dans l'entreprise.

Le Balanced Scorecard se présente comme une combinaison d'indicateurs financiers et opérationnels groupés selon quatre dimensions de la performance qui constituent son architecture<sup>259</sup>. D'après Kaplan et Norton, ce tableau de bord est essentiellement un moyen de clarifier la stratégie, d'adopter un nouveau regard sur la performance globale de l'organisation et de perfectionner la communication interne.

### **A. Clarification de la stratégie**

La clarification stratégique paraît être l'objectif premier du Balanced Scorecard<sup>260</sup>. Cet outil permet de :

- Clarifier la stratégie déployée par l'organisation pour l'ensemble de ses membres ;
- Transmettre la stratégie aux différents niveaux hiérarchiques de l'entreprise grâce à des indicateurs reflétant les performances attendues des acteurs ;
- Combiner les objectifs locaux des managers avec les objectifs stratégiques de l'organisation.

Ces finalités montrent l'importance de l'outil dans le pilotage de la performance globale. Elles annoncent également la démarche dite descendante ou top down mobilisée au cours de la construction de l'outil. Les indicateurs du Balanced Scorecard doivent en effet proposer une

---

<sup>258</sup> Kaplan et Norton font figurer l'axe d'apprentissage tout en bas de la carte stratégique du *Balanced scorecard* pour indiquer que c'est la base de toute organisation.

<sup>259</sup> Germain, C., Trebucq, S. (2004), « La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions », semaine sociale Lamg, pp.35-41.

<sup>260</sup> Berland N., De Rongé Y. (2010), « Contrôle de gestion. Perspectives stratégiques et managériales », Paris, Pearson.

vision satisfaite du système de mesure de la performance en fonction des objectifs choisis (Fernandez, 2008).

Par ailleurs, la construction d'un balanced scorecard doit être l'occasion pour les unités opérationnelles d'adapter leurs objectifs à la stratégie de l'entreprise. Ainsi, le Balanced Scorecard permet, selon Kaplan et Norton, d'expliquer la stratégie en actions concrètes et de suivre les variables de performance en choisissant une vision « globale et équilibrée » de l'activité de l'entreprise.

Mesurer ne sert pas uniquement à clarifier une situation, à la synthétiser et à la comprendre dans un format moins complexe (Berland, 2008). Mesurer permet également de contribuer à faire converger les buts et de changer les organisations<sup>261</sup>. Dans ce cadre, le Balanced Scorecard, en intégrant intérieurement des mesures de performance associées aux trois autres aspects (les clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel) en plus de la traditionnelle préoccupation financière, exprime un réel moyen de maîtrise des éléments qui sont à la base de la réussite d'une stratégie.

## **B. Nouvelle vision de la performance globale**

La deuxième caractéristique du Balanced Scorecard est fondée sur son approche globale de la performance de l'organisation (Berland, 2007). Face à une vision anglo-saxonne, qui se limite à une évaluation des résultats financiers, Kaplan et Norton proposent de construire un outil permettant de concevoir une performance multidimensionnelle<sup>262</sup>. Ainsi, des difficultés financières temporaires ne sont pas forcément synonymes d'une contre-performance globale : des actions mises en place pour prévenir les coûts de non-qualité, pour répondre de manière plus convenable aux clients ou encore pour innover peuvent expliquer à court terme la présence de coûts supplémentaires, mais également générer à long terme l'amélioration des performances financières. À contrario, une bonne performance financière peut cacher des difficultés qui pourraient se retourner postérieurement contre l'organisation.

Le Balance Scorecard est donc présenté comme un système de mesure de la performance réactif, qui se traduit par la présence d'indicateurs de résultat mais aussi de pilotage. Ce

<sup>261</sup> Chevalier K C. (1997), « Le rôle du contrôle d'organisation dans l'adaptation stratégique : étude comparée de processus de changement de systèmes de contrôle au sein d'entreprises de réseau publiques ». Thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Crefige, Université Paris Dauphine.

<sup>262</sup> Berland N., De Rongé Y. (2010),op.cit.

système est présenté sous forme d'une combinaison de mesures financières et non financières organisées selon les quatre axes d'analyse précités. En revanche, il n'évoquait pas dans sa première version la problématique de la RSE<sup>263</sup>. Aujourd'hui, Kaplan et Norton étudient la capacité de l'entreprise à être citoyenne. Pour atteindre cet objectif environnemental, les deux auteurs proposent d'ajouter des indicateurs relatifs à ce point dans l'axe « processus internes ». Les fondateurs du Balanced Scorecard suggèrent aussi d'étaler l'axe « clients » à tous les partenaires de l'entreprise<sup>264</sup>. Quant aux données sociales, elles paraissent généralement dans l'axe innovation- apprentissage organisationnel<sup>265</sup>. Cela concerne les objectifs sociaux de l'entreprise comme par exemple la diminution de l'absentéisme, la satisfaction des employés, etc.

Plusieurs chercheurs en contrôle de gestion ont contribué à développer le Balanced Scorecard actuel en y incorporant les questions environnementales et sociales (Johnson, 1998 ; Bieker et Gminder, 2001 ; Figge, Hahn et Wagner, 2002 ; Epstein et Wisner, 2002 ; Zingales et Hockerts, 2003). Par conséquent, le concept de « *Sustainable Balanced Scorecard* » s'est manifesté (SBSC) (Naro G. et Noguera F., 2008 ; Naro, 2005 ; Germain C. et Trébucq S., 2003). Ce dernier est élaboré souvent soit par l'addition d'une cinquième dimension qui s'intitule « Société » ou « Non-market », soit par l'ajout des indicateurs relatifs aux problématiques du développement durable au sein des quatre axes existants. Dans ce cadre, Bieker et Gminder<sup>266</sup> (2001), distinguent cinq modèles d'intégration des stratégies environnementales et sociales:

- *L'approche partielle* : c'est une approche qui consiste à ajouter un ou deux indicateurs de développement durable dans certains axes du Balanced Scorecard ;
- *L'approche additive* : selon cette approche, le responsable du contrôle de gestion crée un cinquième axe sur le Balanced Scorecard contenant les indicateurs de développement durables;
- *L'approche totale* : les indicateurs environnementales et sociales sont ajoutés dans toutes

---

<sup>263</sup> Germain, C., Trébucq, S. (2004), op.cit.

<sup>264</sup> Kaplan R.S. et Norton D.P. (2001), « Comment utiliser le tableau de bord prospectif ? Pour créer une organisation orientée stratégie », Éditions d'organisation.

<sup>265</sup> Naro G. (2006), « Les indicateurs sociaux : Du contrôle de gestion sociale aux développements récents du pilotage et du reporting », cahier de recherches ISEOR

<sup>266</sup> Cités dans l'article de Naro G. et Noguera F. (2008)

les axes du Balanced Scorecard permettant aux différents membres de l'entreprise d'assimiler les enjeux du développement durable ;

- *L'approche transversale* : les problématiques du développement durable sont considérées comme des inducteurs de valeur qui permettent d'atteindre et de réaliser les objectifs stratégiques selon un diagramme de causes-effets.
- *L'approche « Fonction partagée »* : cette approche traduit la déclinaison du Balanced Scorecard dans des fonctions relatives au développement durable.

Le développement durable est considéré alors comme un levier de performance globale, de compétitivité et de création de valeur, qui met en responsabilité l'entreprise<sup>267</sup>.

En résumé, les entreprises ont l'intérêt de disposer d'un système de mesure de performance multidimensionnel. La philosophie du Balanced Scorecard semble convenablement complète pour mesurer et piloter la performance des entreprises<sup>268</sup>.

### C. Amélioration de la communication

La troisième caractéristique de l'outil repose sur l'initiative d'améliorer la communication de l'entreprise sur sa performance globale. Pour Kaplan et Norton, l'architecture du tableau de bord prospectif permet d'éclairer sur la stratégie, et en particulier sur ses inflexions (ce qui devrait permettre aux responsables de mettre en œuvre des actions correctives pour se rapprocher des objectifs stratégiques)<sup>269</sup>. Le cadre d'analyse du Balanced Scorecard est ainsi un moyen d'améliorer la communication. La vision stratégique se traduit par des mesures de performance propres à chaque acteur. Les performances enregistrées sont donc l'occasion d'échanger, de communiquer pour comprendre la situation de chacun et projeter de nouveaux plans d'action. Dans ce contexte, Van der ghinst<sup>270</sup>, indique l'importance de la communication pour motiver les bonnes attitudes et prise de décision notamment dans les systèmes de contrôle de gestion décentralisés.

---

<sup>267</sup> Boutti R. (2010), « Développement Durable : l'entreprise marocaine face à ses responsabilités sociales ». Revue Africa Compliance, n° 1, septembre pp. 20-40.

<sup>268</sup> Bergeron H. (2000), « Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ? », 21ème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers.

<sup>269</sup> Berland N., De Rongé Y. (2010), op.cit.

<sup>270</sup> Van der ghinst P. (1995), « Les nouvelles tendances du contrôle de gestion », Problèmes économiques, N° 2447, 22 novembre, pp.4-9.

Pour Bourguignon, Malleret et Norreklit (2001), le Balanced Scorecard a plusieurs avantages organisationnels. Il contribue positivement dans le dialogue hiérarchique. Il s'agit donc d'un outil de communication permettant de lier les objectifs stratégiques avec les objectifs de court terme, et de faire converger les objectifs individuels et organisationnels.

### 2.2.2. Reporting Sociétal

Le Reporting sociétal peut en effet revêtir deux dimensions : l'une interne au travers de la mise en place d'instruments de pilotage de la performance globale ; l'autre externe par la diffusion d'informations à caractère environnemental et social, à destination des parties prenantes de l'entreprise.

La question de la RSE et de son Reporting interne est intéressante car peu explorée à ce jour et encore peu abordée par les principaux référentiels. De façon générale, l'étude des systèmes de contrôle associés aux pratiques de RSE des organisations pose de nombreuses questions. Notamment, quels sont les dispositifs de contrôle que les entreprises mettent en œuvre dans le cadre des démarches de RSE entreprises? En quoi ces outils permettent-ils d'une part d'évaluer la performance associée à la RSE, c'est à dire la performance globale, et d'autre part en quoi constituent-ils aussi un objet de communication et de Reporting sociétal de la part de ces organisations? La question de savoir si ces outils sont réellement utilisés pour les besoins de gestion et de management interne ou s'ils le sont en vue de répondre à des attentes externes est une question qui reste ouverte selon les chercheurs dans le domaine du contrôle et de la comptabilité, et qui fait l'objet de nombreux travaux<sup>271</sup>.

Capron et Quairel-Lanoizelée (2003) définissent l'outil de Reporting sociétal comme « *la diffusion des informations sociales et environnementales produites par les entreprises à destination des parties prenantes simultanément ou indépendamment de reddition financière* ». La revue de littérature montre que certains principes de la norme Global Reporting Initiative (GRI) restent difficilement applicables pour permettre d'avoir un bon référentiel de l'outil de Reporting sociétal. Néanmoins, la prise de conscience progressive des enjeux d'une communication RSE se manifeste de plus en plus à travers les recherches académiques.

---

<sup>271</sup> Berland N. Dohou-Renaud A. (2007), « *Mesure de la performance globale des entreprises* », 28ème congrès de l'AFC, Mai, IAE de Poitiers.

Historiquement, la France a été à l'avant-garde dans le domaine social notamment à travers la publication du bilan social instauré en 1977 pour informer les lecteurs sur l'activité sociale de l'entreprise. Puis, au début des années 1980, apparaissent les premières comptabilités sociales et environnementales qui devaient permettre de « *rendre compte des conséquences économiques, sociales et environnementales de l'activité organisationnelle* »<sup>272</sup>. Pour Capron et Quairel-Lanoizelée (2007) « *les attentes des parties prenantes en termes de transparence, le renforcement des législations, l'institutionnalisation de la problématique du développement durable, les demandes des investisseurs relayées par les autorités de contrôle des marchés financiers et les agences de notation sociétale sont des facteurs expliquant la publication croissante des rapports RSE* ».

### ➤ **Le Reporting est un outil de gestion de la RSE**

Le Reporting sociétal constitue un outil permettant de gérer la démarche de RSE. Au niveau mondial, environ 10 000 sociétés rendent compte chaque année de leurs résultats en matière de RSE.

Le Reporting permet de :

- Recenser les différentes actions RSE ;
- D'institutionnaliser les problématiques de développement durable ;
- D'informer les lecteurs sur l'activité sociale de l'entreprise ;
- De rendre compte des conséquences économiques et sociales et environnementales de l'activité de l'entreprise ;
- De répondre aux attentes des parties prenantes en termes de transparence ;
- De répondre aux demandes des investisseurs relayés par les autorités de contrôle des marchés financiers et les agences de notation sociétale.

### ➤ **Le Reporting sociétal : outil de légitimité, de gestion de l'image et de crédibilité des entreprises**

L'outil de Reporting sociétal permet de suivre la stratégie des entreprises en matière de RSE et confère une légitimité à l'organisation. En effet, les entreprises doivent répondre aux attentes des parties prenantes et mettre en adéquation les valeurs sociales et les activités des

---

<sup>272</sup> Mathews, M., (1993), « *Socially Responsible Accounting* », Chapman & Hall, London.

entreprises<sup>273</sup>. Selon Capron et Quairel-Lanoizelée (2007) « *la crédibilité externe et l'efficacité de l'engagement de l'entreprise passent par la mise en œuvre d'une instrumentation qui opérationnalise les objectifs stratégiques annoncés, les décline au sein de l'organisation et les intègre aux systèmes d'information et de pilotage ; elle donne l'assurance aux parties prenantes que tout est mis en œuvre pour répondre à leurs attentes* ». La revue de littérature permet d'identifier deux objectifs majeurs de l'outil de Reporting sociétal : un processus de légitimation de l'entreprise et un outil permettant de contrôler les dirigeants en leur demandant de publier une information fiable et utile pour les parties prenantes. L'outil est souvent rattaché à un levier de légitimité, de gestion de l'image et de crédibilité des entreprises. La théorie de la légitimité considère l'outil de Reporting sociétal comme un outil de communication des informations liées à l'adoption de la démarche de RSE avec les différentes parties prenantes.

#### ➤ **Le Reporting sociétal : outil complémentaire au Reporting financier**

L'outil du Reporting sociétal est utilisé pour désigner toute forme de comptabilité qui s'étend à des domaines au-delà de la comptabilité financière. Il constitue non seulement un outil complémentaire au Reporting financier, mais aussi un outil de dialogue entre l'organisation et la société. Néanmoins, le terme Reporting, essentiellement rattaché à la comptabilité financière, ne doit pas être confondu avec la communication dont l'objet est la diffusion d'informations par l'entreprise afin de créer une image favorable d'elle-même<sup>274</sup>. Selon Gray, et al. (1996), un Reporting financier s'intéresse à la description financière des événements économiques spécifiques concernant une organisation ou une entité comptable définie afin de fournir des informations à des utilisateurs divers. L'outil du Reporting sociétal ne se limite pas aux événements économiques, il traite et intègre également les différents événements sociaux et environnementaux. La diffusion des informations sociales et environnementales s'apparente plus souvent à une opération de communication qu'à un rapport sur les conséquences effectives des activités de l'entreprise et, en général, ce sont les services de communication qui sont en charge de cette publication<sup>275</sup>. L'outil du Reporting sociétal est défini comme un document qui vient donner un éclairage plus qualitatif aux états financiers,

<sup>273</sup> Cretté O, « *Reporting sociétal : quel rôle jouent les facteurs socioculturels* », Revue Française de Comptabilité, n° 460, décembre 2012, pp. 22-25.

<sup>274</sup> Capron M. (2003), « Un nouvel instrument d'auto-évaluation des organisations : le bilan sociétal » Comptabilité, Contrôle, Audit, mai, pp. 55-70.

<sup>275</sup> Ibid.

permettant en principe de fournir une perspective plus analytique et contextuelle de l'activité de l'entreprise aux utilisateurs potentiels des informations<sup>276</sup>.

### 2.2.3. SD 21000

D'un point de vue professionnel, une initiative particulièrement intéressante a vu le jour en France pour servir comme aide au pilotage de la performance globale dans les organisations. Il s'agit du guide SD 21000.

L'association française de normalisation (Afnor) publia en 2003 un guide proposant une réponse codifiée aux organisations (publiques ou privées) afin de leur permettre d' « *adapter techniquement et culturellement leur système de management et d'intégrer progressivement toutes les dimensions du développement durable* ». Le SD 21000 se présente ainsi comme un recueil méthodologique, d'application volontaire, présentant un ensemble de recommandations managériales. Il a pour objet de simplifier l'intégration du développement durable et de la notion de RSE à la stratégie de l'entreprise, et de permettre aux entreprises de toute taille d'adapter leur système de gestion et leur culture aux principes du développement durable. Ce guide a été pensé pour rester compatible avec les principaux cadres préexistants dans le domaine du management, notamment les normes de la série ISO 9000, ISO 14000 et également les lignes directrices de la GRI.

Le SD 21000 est un guide méthodologique, une référence et non pas une norme managériale standard telle que l'ISO 9001. En ce sens, il n'est pas établi à des fins de certification. Il est plutôt destiné à mettre en exergue les risques et les opportunités de l'entreprise afin qu'elle puisse déterminer une stratégie de développement durable, des objectifs et des plans d'actions à mettre en œuvre. Il fournit également des recommandations sur la protection de l'environnement et la RSE.

Ce qui est intéressant dans ce guide, c'est que sa méthodologie a été construite selon une double approche. Une approche se basant sur les relations avec les parties prenantes, et une approche identifiant les principaux enjeux futurs de l'organisation. Cette double réflexion a pour avantage de donner un aspect dynamique à ce guide car il facilite la projection des dirigeants vers l'avenir en intégrant plus facilement le développement durable à la politique

---

<sup>276</sup> Synthèse des travaux de Guthrie et Parker, 1990 ; Giordano-Spring et Rivière-Giordano, 2008.

de développement de leur entreprise. Afin d'atteindre ses objectifs, cet outil d'autodiagnostic comporte trois étapes : l'autodiagnostic des enjeux, l'identification des parties prenantes et la hiérarchisation des enjeux proprement dits.

#### **2.2.4. Navigateur de Skandia AFS**

Le « Navigator Skandia » est un tableau de bord stratégique, version Scandinave. Il est conçu par L. Edvinsson dans le cadre de ses activités à SKANDIA AFS, une société internationale d'assurance et de services financiers, basée à Stockholm. Ceci lui a permis de développer une approche où l'humain est au centre de la démarche. Globalement, cette démarche privilégie le pilotage des actifs immatériels et plus précisément le capital humain et intellectuel, considéré désormais comme véritable moteur de création de la valeur.

Le navigateur propose un tableau de bord composé de 5 axes :

- Axe financier ;
- Axe client ;
- Axe humain ;
- Axe processus ;
- Axe innovation et développement.

Le capital intellectuel, traduit par l'axe humain, est positionné au cœur du dispositif de la création de valeur. Certes, l'originalité du navigateur réside dans le fait qu'il accorde à l'axe humain autant d'indicateurs que pour les autres dimensions de la performance, cependant, il s'agit d'une prise partielle des dimensions de la performance globale. En effet, le capital intellectuel ne représente qu'une partie de la performance sociale, celle liée aux salariés de l'entreprise.

Selon Germain et Trébucq (2003), l'attention est octroyée particulièrement aux données des ressources humaines qui constituent la nouveauté réelle du navigateur. Celles-ci profitent d'un nombre important des indicateurs identiques aux autres dimensions de la performance. Cette partie est liée précisément aux salariés de la firme. L'axe humain correspond aux compétences des salariés et à l'engagement de l'entreprise pour la durabilité de son niveau.

### **3. Profil du contrôleur de gestion en fonction des modalités d'amélioration de la performance globale**

Conformément à la logique théorique associant les facteurs de la contingence à la fonction du contrôleur de gestion, il semble possible de théoriser l'influence de l'adoption des démarches de responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles des contrôleurs de gestion. Ainsi, le management de la responsabilité sociétale pourrait faire évoluer les outils, les missions, le rattachement hiérarchique des contrôleurs, donnant lieu à de nouveaux profils.

#### **3.1. Profils classiques du contrôleur de gestion**

La littérature suggère deux profils idéalisés du contrôleur de gestion ancrés dans la théorie fonctionnaliste du contrôleur. Ces profils, que sont le contrôleur « évaluateur économique et financier » et le contrôleur « agent d'intégration et formateur », sont mis en avant par les analyses entre autres de Dupuy (2006), Friedman & Lyne (1997), Jablonsky & Keating, (1995), Lorino (1996), Oliver (1991).

Le contrôleur « évaluateur économique et financier » ancre son activité dans le cadre conceptuel de la comptabilité de gestion au sens de Caplan (1966). Il reste focalisé sur des finalités d'évaluation de la performance économique. Ces finalités se traduisent entre autres par l'utilisation d'outils liés au contrôle budgétaire, la production et la communication régulières de données relatives aux performances économiques ou Reporting. Sur le plan organisationnel, il est membre de la direction comptable et financière, ou relève de l'autorité fonctionnelle du directeur financier. Il s'implique peu dans d'autres types d'activités organisationnelles, et reste focalisé sur la planification économique, l'évaluation économique et la production de données économiques et financières.

A l'opposé, le contrôleur « agent d'intégration » peut être associé aux métaphores du business partner, du business advocate, de l'expert en pilotage, même si des nuances existent entre le business advocate anglo-saxon et l'expert en pilotage de Lorino. Dans cette perspective, le contrôleur intervient comme « *intermédiaire entre ceux qui définissent cette rationalité (la rationalité de l'organisation), de plus en plus évolutive au gré des contraintes et des turbulences de l'environnement, et ceux qui vont apprendre à l'appliquer de manière*

*homogène et autonome* »<sup>277</sup>. Il a une mission accrue de formation et d'intégration des divers enjeux organisationnels. Il est moins focalisé sur ses outils de contrôle économique, et met l'accent sur la cohésion organisationnelle et l'obtention d'un climat de confiance. Sur un plan organisationnel, ce contrôleur est fortement impliqué dans les dynamiques en place et joue le rôle d'intermédiaire entre les différentes fonctions. Il n'est pas accaparé par la production de données économiques et financières, s'investit dans l'analyse de données non financières, aide les autres fonctions à élaborer des indicateurs de performance nouveaux.

| Eléments caractéristiques | Contrôleur-évaluateur                                     | Contrôleur-intégrateur                                                                           |
|---------------------------|-----------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Missions                  | Planification et évaluation de la performance économique. | Intégration des enjeux de la performance et formation, aide à la décision.                       |
| Orientation               | Technique                                                 | Pédagogique et relationnelle                                                                     |
| Fondement théorique       | Anthony (1965) : paradigme du contrôle « cybernétique »   | Lorino (1996) : paradigme de l'apprentissage organisationnel.                                    |
| Outils caractéristiques   | Calcul des coûts, budgets, indicateurs financiers.        | Indicateurs financiers et non financiers, méthodologie du pilotage, techniques de communication. |

Tableau 12 : Profils de contrôleurs de gestion issus de la littérature<sup>278</sup>.

### 3.2. Nouveaux profils proposés

En mobilisant l'approche dissociée et intégrée du management de la responsabilité sociétale, il est possible, dans une logique de contingence, de formaliser l'influence des démarches de management de la responsabilité sociétale sur les profils du contrôleur mis en évidence ci-dessus.

Etant dans l'analyse d'un phénomène social, l'existence d'une influence semble évidente aussi infime soit-elle. C'est pour cela que nous mobilisons ici le concept d' « influence significative ». Nous parlons là d'une significativité empirique. Soulignons au passage la différence entre la significativité statistique et la significativité empirique. D'après Gold (1969) : « *Soumis comme nous sommes en sciences sociales non expérimentales aux*

<sup>277</sup> Dupuy, Y. (2006). « L'évolution du contrôle de gestion ». Economie et Management, p :32.

<sup>278</sup> John Ahyee.S, Spring.S, (2015), « Le management de la responsabilité sociétale influence-t-il significativement les missions du contrôleur de gestion ? ».

*phénomènes de causalités multiples, nous ne pouvons simplement accepter comme substantiellement importante toute relation observée différant de zéro, indépendamment de la certitude que nous avons concernant l'existence de cette différence. Une importance substantive implique une significativité statistique plus un lien suffisamment élevé. Le niveau acceptable de l'intensité de la relation sera généralement une question de jugement subjectif, n'a pas à être complètement arbitraire. La nature du problème devrait offrir une base pour le jugement, et le sens commun (consensus général informel) indiquera si le niveau de la relation est trop faible dans certain cas et suffisamment élevé dans d'autres ».* Par ailleurs, pour Capel, Monod, & Müller (1997) une « différence significative » peut vouloir dire pour le scientifique : « 1) que la différence observée est susceptible d'être interprétée comme n'étant pas due au seul hasard de l'échantillonnage (sens statistique strict) ; ou 2) que la différence est importante, c'est-à-dire grande (sens évaluatif) ; 3) que la différence est intéressante pour son domaine (sens épistémique) ; ou finalement 4) que le phénomène observé est issu d'une recherche sérieuse, donc digne de publication (sens pragmatique) ». Au regard de ces arguments, nous utilisons dans cette analyse le concept d' « influence significative » dans le sens d'influence substantiellement importante<sup>279</sup> : une influence importante quantitativement et qui fait sens sur le plan épistémique et pratique<sup>280</sup>.

Cet aspect de la réflexion précisée, quatre profils théoriques peuvent être proposés concernant l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion. Dans une approche dissociée, on pourrait ainsi observer : un contrôleur-évaluateur économique ou un contrôleur-intégrateur économique. Dans une approche intégrée, on observerait : un contrôleur-évaluateur de la responsabilité sociétale ou un contrôleur-intégrateur de la responsabilité sociétale.

La proximité de l'approche dissociée du management de la responsabilité sociétale avec le modèle managérial classique laisse supposer une influence non significative de cette modalité sur les outils, les missions, le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion.

Ainsi le contrôleur-évaluateur économique et celui intégrateur économique, hypothétiquement observables, sont plutôt identiques aux profils mis en évidence par la littérature. Les efforts spécifiques associés aux enjeux non économiques de la responsabilité sociétale sont dans cette

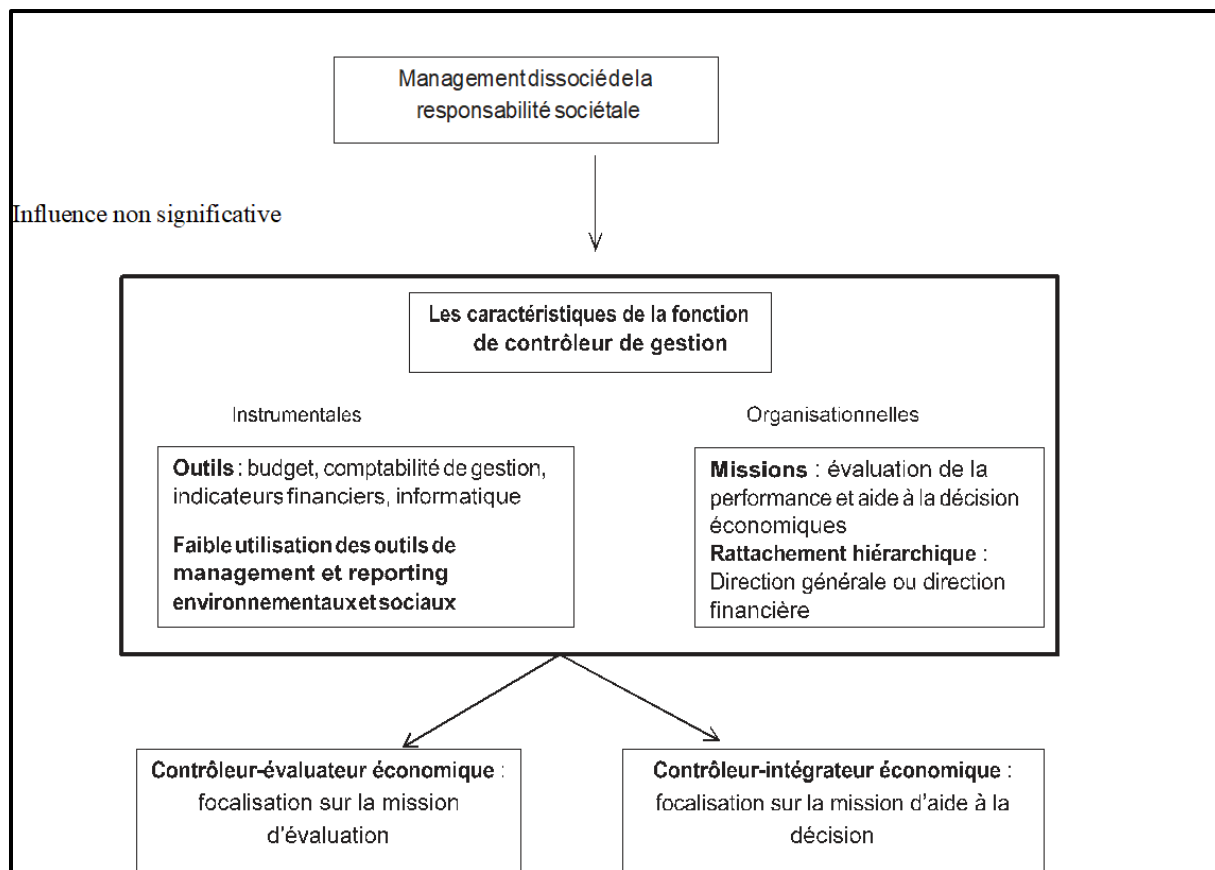
<sup>279</sup> Gold, D. (1969). « *Statistical Tests and Substantive Significance* ». The American Sociologist, p :46.

<sup>280</sup> Capel, R., Monod, D., Müller, J.-P. (1997). « *De l'usage perverti des tests inférentiels en sciences humaines* ». Genèses, p : 123.

modalité pris en charge par d'autres fonctions organisationnelles.

En effet, dans cette approche, l'organisation reste sur ses objectifs initiaux en tenant plus compte des défis sociétaux. Les objectifs sociétaux, qui peuvent être perçus comme des contraintes ou des facteurs de performance économique, seraient pris en charge par les fonctions « qualité », « ressources humaines », « politique sociale et diversité », « développement durable et responsabilité sociétale », « éthique et déontologie »... Ces services se chargent de l'obtention de labels traduisant la responsabilité sociétale de l'organisation, de la communication sur la politique environnementale et sociétale, de la mise en place d'outils de suivi de ces politiques, de la production de rapports environnementaux et sociétaux, de l'intégration des normes environnementales et sociales dans l'approvisionnement, la production et la vente.

Puisque cette logique de management ne modifie pas fondamentalement la finalité économique de l'organisation, les contrôleurs demeurent dans cette approche des évaluateurs ou des formateurs à la performance économique. Concernant les outils du management utilisés par les contrôleurs, le budget, les analyses d'écarts, les calculs de coûts, le Reporting financier, la communication et la formation, les analyses économiques, restent dominantes. Au niveau organisationnel, le contrôleur reste un membre des fonctions comptables et financières, rattaché à la direction générale/opérationnelle ou à la direction financière. Selon son profil, évaluateur ou formateur, il reste plus ou moins impliqué dans les activités opérationnelles.



**Figure 27: L'influence non significative du management dissocié de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion<sup>281</sup>.**

L'influence est hypothétiquement significative dans le cadre du management intégré de la responsabilité sociétale. En effet, cette approche est fondée sur la volonté de satisfaire simultanément les partenaires économiques, sociaux, et environnementaux. Cela implique donc une modification de la philosophie de l'organisation, qui ne privilégierait plus spontanément la finalité économique. Dans cette perspective, marquée par la nécessité du débat et d'échanges sur les objectifs à adopter, le contrôleur comme évaluateur produit des indicateurs sur les différentes dimensions de la responsabilité sociétale. Comme formateur, il est l'interface, le traducteur, chargé d'aider les autres fonctions à trouver des lieux d'entente et des outils transversaux de management des enjeux économiques et sociétaux.

Sur un plan instrumental, comme évaluateur, il est chargé de la mise en place de la global Reporting initiative, ou de toute autre démarche globale permettant l'évaluation des démarches de responsabilité sociétale.

<sup>281</sup> John Ahyee.S, (2015), « *L'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion* », Thèse.

Vu que les objectifs sont simultanés dans cette perspective, il semble opportun de localiser l'évaluation dans une seule fonction organisationnelle. Spécialisée dans les questions d'évaluation, la fonction contrôle de gestion pourrait être celle-là, et les contrôleurs seraient chargés de l'évaluation de la responsabilité sociétale. Sur un plan organisationnel, il est potentiellement plus efficace de sortir les contrôleurs de la fonction finance, pour les intégrer à une fonction dédiée rattachée à la direction générale.

Comme formateur et intégrateur des enjeux de la performance sociétale, le contrôleur est chargé de l'aide à l'émergence d'outils de pilotage originaux, adaptés aux objectifs spécifiques de l'entreprise en matière de responsabilité sociétale. En effet, en sortant des discours d'intention et des grands principes, il apparaît très vite que chaque entreprise a ses priorités en matière de responsabilité sociétale. Le contrôleur, dans une logique d'apprentissage organisationnel propre à ce profil, par ses capacités de communicateur, de traducteur, de stratège, peut donc être le maître d'œuvre de ce processus de mise en évidence des défis et de proposition de réponses. Du fait des enjeux associés à cette logique, il apparaît important de sortir les contrôleurs de la fonction finance, et de structurer leurs activités au sein d'une direction ad hoc rattachée directement à la direction générale.

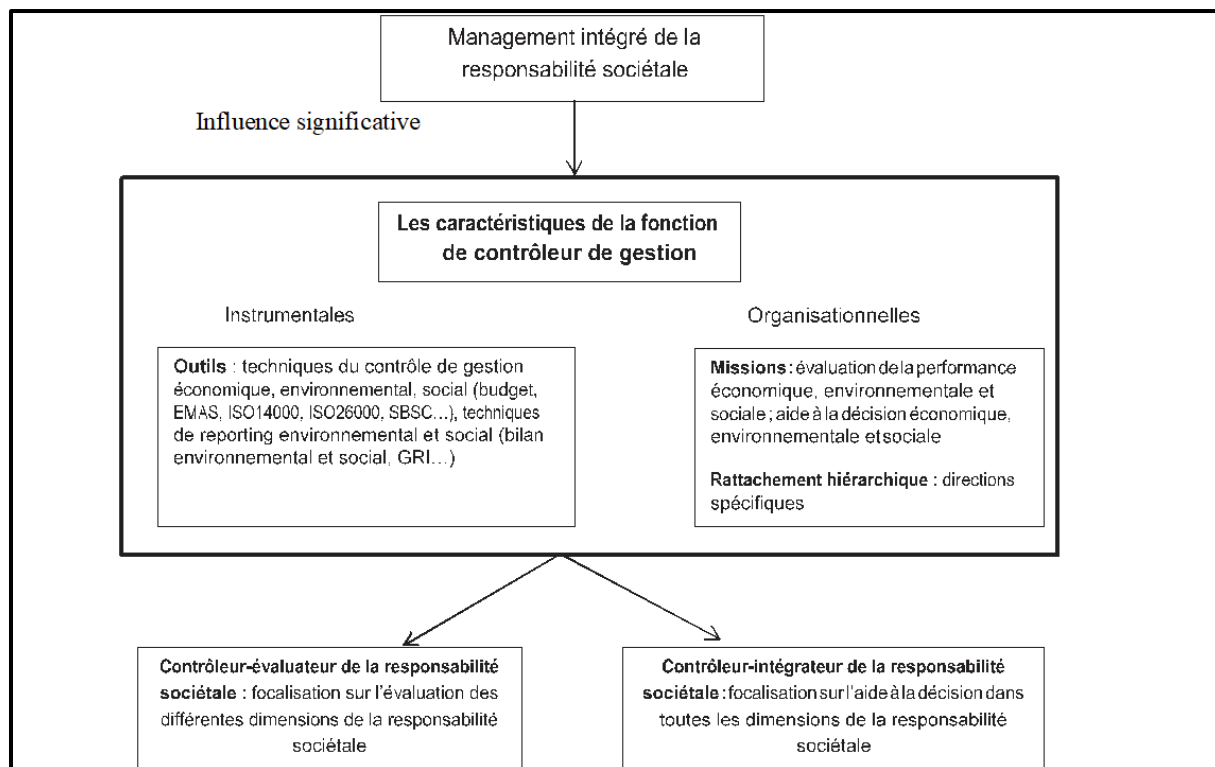


Figure 28: L'influence significative du management intégré de la responsabilité sociale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion<sup>282</sup>.

La littérature a permis de définir le management de la responsabilité sociale comme l'ensemble des dispositifs et démarches permettant la satisfaction des parties prenantes, et la prise en charge d'enjeux économiques, sociaux et environnementaux par les organisations. L'opposition management intégré versus management dissocié de la responsabilité sociale de Capron et Quairel (2006) a permis d'analyser l'influence de deux configurations organisationnelles du management de la responsabilité sociale sur les caractéristiques de la fonction du contrôleur de gestion. Le tableau suivant synthétise les profils théoriques associés à l'influence du management de la responsabilité sociale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles du contrôleur de gestion.

<sup>282</sup> Ibid.

|                               | <b>Management dissocié de la responsabilité sociétale</b>                                                                                                                                                                                              | <b>Management intégré de la responsabilité sociétale</b>                                                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Contrôleur-évaluateur</b>  | <b>Contrôleur-évaluateur Economique</b><br><br>(Rattaché à la direction financière/générale/opérationnelle, missions classiques, utilise le budget, les calculs de coûts, les analyses d'écarts, les indicateurs financiers)                           | <b>Contrôleur-évaluateur de la responsabilité sociétale</b><br><br>(Membre d'une direction spécifique, centré sur la production de données environnementales, sociales, économiques, associé à la mise en place de systèmes normalisés de management environnemental et social) |
| <b>Contrôleur-intégrateur</b> | <b>Contrôleur-intégrateur économique</b><br><br>(Rattaché à la direction financière/générale/opérationnelle, missions classiques, centré sur l'aide à la décision opérationnelle, la communication de la logique économique, la formation au pilotage) | <b>Contrôleur-intégrateur de la responsabilité sociétale</b><br><br>(Membre d'une direction spécifique, centré sur l'aide à l'émergence de système de management innovant du développement durable, formation au management intégré de la responsabilité sociétale)             |

**Tableau 13 : Les profils théoriques de contrôleur de gestion en situations de management de la responsabilité sociétale<sup>283</sup>.**

<sup>283</sup> John Ahyee.S,(2015), « l'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de Contrôleur de gestion », Thèse, **Université de Montpellier** Préparée au sein de l'école doctorale Economie-Gestion (ED 231) Et de l'unité de recherche Montpellier Recherche en Management (EA 4557).

## Conclusion du chapitre

Dans le cadre d'une instrumentalisation adéquate de la RSE et un pilotage rigoureux des objectifs de la performance globale, nous avons mis en lumière plusieurs outils de gestion. Malgré l'ambiguïté qui règne en matière de systèmes de mesure de la performance globale, plusieurs tentatives ont essayé de cadrer le domaine par plusieurs auteurs en ayant recours aux différents outils du contrôle interne et externe.

Parmi la diversité des outils du contrôle, c'est généralement au sein des outils du contrôle de gestion que l'on synthétise les mesures relatives aux résultats attendus et aux actions qui ont été prises pour contribuer à la réalisation des facteurs clés de succès<sup>284</sup>. Le contrôle de gestion constitue l'élément incontournable qui présente des caractéristiques qui le rendent pertinent pour contrôler et piloter une performance multidimensionnelle tenant compte des différentes parties prenantes.

L'évaluation de la performance globale sort de la vision classique de l'entreprise (vision shareholder), responsable de ses performances financières envers les seuls actionnaires, pour adopter une vision de l'entreprise encadrée dans la société et ayant à rendre compte de ses comportements en matière sociale et environnementale à une multitude de parties prenantes (vision stakeholder)<sup>285</sup>.

La mesure de la performance globale est l'un des domaines clés des dispositifs de pilotage, concept polysémique, elle est l'objet de nombreux travaux<sup>286</sup>, tant au niveau des instruments de mesure et des dispositifs d'évaluation qu'au niveau des comportements des acteurs dont les décisions sont évaluées. Les dispositifs actuels d'évaluation de la performance globale sont relatifs aux attentes des parties prenantes et mesurés par des agents extérieurs à l'entreprise (notation extra-financière, classements et prix, enquêtes de réputation...). Ces dispositifs d'évaluation et de notation font l'objet de nombreuses publications<sup>287</sup> alors que les systèmes de mesure de performance globale mis en œuvre en interne par l'entreprise pour accompagner le déploiement d'une stratégie RSE, dans le cadre d'un contrôle de gestion rénové, sont peu,

---

284 Brechet JP., Mévellec P. (1997), « *L'articulation de la stratégie et du contrôle de gestion l'apport de la modélisation en termes d'activités et de processus* », Actes de la Conférence de Montréal.

285 Capron, M., & Quairel, F. (2006).op.cit.

286 Pour une synthèse de la littérature voir D.Bessire ,( 1999), « Définir la performance » CCA, T.5, Vol.2, sept., p :127-150.

287 Capron, M., & Quairel, F. (2006).op.cit.

voire pas étudiés par la littérature académique.

Le chapitre qui vient d'être achevé, était une occasion de savoir comment et pourquoi un système d'évaluation d'une performance globale peut se mettre en place dans l'entreprise, compte tenu de la diversité des domaines à évaluer, des attentes souvent contradictoires des parties intéressées et de la prégnance des objectifs économiques.

En guise de conclusion, le développement récent des thématiques de la RSE et d'une performance multidimensionnelle a bouleversé les outils de mesure et de pilotage d'une performance extra financière. De ce fait, ils représentent un nouveau défi pour les outils du contrôle de gestion dans sa quête perpétuelle à mesurer et piloter les différentes formes de cette performance.

La rénovation du contrôle de gestion classique peut, donc être transposée au mesure, au pilotage et l'amélioration de la performance globale, néanmoins, force est de constater que les spécialistes de cette discipline, tardent encore à fournir une réponse concrète et spécifique à cette thématique. Par ailleurs, peut-être que la réalité du terrain nous fournira des réponses et des éclaircissements à ce questionnement.

## **Chapitre 4 : Champ méthodologique : Conception et Instrumentation empirique**

La stratégie d'une recherche en sciences de gestion ne se limite pas uniquement aux fondements théoriques et à la spécification des concepts, ils concernent également son cadre méthodologique et épistémologique. Les connaissances produites en sciences de gestion sont largement dépendantes du positionnement épistémologique dans lequel s'inscrit le chercheur.

Ainsi, la clarté du positionnement épistémologique permet d'assurer la pertinence de la démarche suivie par le chercheur pour répondre à la question centrale de la recherche.

Pour déterminer l'incidence des outils du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines, un positionnement épistémologique a été adopté, une démarche méthodologique rigoureuse a été menée et un terrain d'étude spécifique a été choisi.

Ce chapitre joue un rôle central dans l'orientation de notre travail de recherche parce qu'il permet de préciser le positionnement épistémologique et la méthodologie de collecte de données primaires qui en découle en justifiant nos choix (section 1). Ensuite nous allons essayer de finaliser notre modèle théorique et opérationnaliser nos variables de recherche (section 2). Finalement, nous exposons à une description détaillée de l'échantillon de l'étude (section 3).

## Section 1 : Posture épistémologique et choix méthodologique

Différentes modalités d'investigation se sont précisées durant l'histoire qui relèvent toutes, du même processus scientifique. Cette histoire, marquée par des procédés qui s'installent à des stades très différents, quant à leur inspiration plus ou moins philosophiques, à leur degré d'abstraction, à leur but plus ou moins explicatif et à leur effet sur les étapes plus ou moins concrètes et aux limites de chacune, est dictée par le caractère des renseignements à recueillir.

En d'autres termes, si l'instrument de recherche dépend de son attitude épistémologique, voire de ses compétences techniques, on peut examiner tout problème de recherche avec toute méthode de recherche. Néanmoins, il est déconseillé d'opposer l'ensemble des méthodes de recherche puisqu'elles sont beaucoup plus complémentaires par la rigueur du chercheur, que par leur nature<sup>288</sup>.

Pour Girod-Séville et Perret<sup>289</sup>, la posture épistémologique s'impose à tout chercheur pensif d'effectuer une recherche légitime, étant donné qu'elle approuve la validité et l'éclaircissement d'une recherche. Elle suppose, de s'interroger le caractère de la science en discutant de la nature, de la méthode et la valeur de la connaissance.

L'épistémologie est considérée comme la science des sciences ou une philosophie de la pratique scientifique sur les conditions de la validité des savoirs théoriques (Herman, 1988). C'est le fait de pouvoir à tout moment légitimer sa recherche sur le phénomène étudié. Comme le souligne Wacheux (1996), « *adopter une épistémologie, donc des guides pour l'action de recherche, permet de se démarquer des consultants, des dirigeants et des journalistes qui parlent sur l'entreprise au seul titre de leurs praxis ou de leurs expériences* ». La position épistémologique ne détermine pas le chercheur, elle lui facilite le travail de formulation de son projet de connaissance.

Ainsi, dans cette section, nous allons préciser dans un premier moment, notre posture épistémologique au regard des différents paradigmes épistémologiques, puis justifier, en second moment nos choix méthodologies.

### 1. Présentation de la méthodologie de recherche retenue

---

<sup>288</sup> Wacheux. F, (1996), « *Méthodes qualitatives et recherches en gestion* », Editions Economica, p.49.

<sup>289</sup> Girod-Séville et Perret. V, (1999), « *Fondements épistémologiques de la recherche* », in Thiétart R.A.

La conception et la vision des choses est une condition incontournable de la cohérence globale du projet de recherche pour toute étude scientifique. À cet égard, l'importance se situe au niveau de plusieurs questions fondamentales. En effet, il nous semble indispensable de clarifier notre posture épistémologique ainsi que la méthodologie de recherche dans laquelle nous nous inscrivons.

### 1.1. Posture épistémologique de la recherche

*« L'épistémologie désigne la conception de la connaissance et sa validité, il s'agit donc de l'étude analytique des sciences, consacrée pour identifier leur origine, leur valeur et leur ampleur. Elle permet d'élaborer un examen critique constructif qui porte sur l'élaboration de connaissances scientifiques, leurs portées et leurs limites ».*<sup>290</sup>

En effet, une bonne connaissance des approches épistémologiques, peut aider considérablement le chercheur à décider quels dispositifs de recueil et de traitement des données sont les mieux adaptés pour sa recherche : il est question de construire la « *configuration générale du travail de recherche : quelles sortes de preuves factuelles sont collectées ? D'où proviennent-elles ? Comment sont-elles interprétées pour pouvoir fournir des réponses satisfaisantes aux questions fondamentales de la recherche ?* ». <sup>291</sup>

Le choix épistémologique et méthodologique constitue une étape cruciale dans l'accomplissement d'une recherche en sciences sociales. Ces choix déterminent la production et l'attribut de la connaissance.

Selon Lauriol<sup>292</sup> la conduite d'une recherche nécessite un équilibre optimal entre les trois questions suivantes :

---

<sup>290</sup> Savall. H et Zardet. V, (1996), « La dimension cognitive de la Recherche Intervention : la production de connaissances par interactivité cognitive », Revue internationale de systémique, vol.10, n°1-2, p : 24

<sup>291</sup> Usinier. J-c, Eassterby-Smith. M, Thorpe. R, (2000), « *Introduction à la recherche en gestion* », 2<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, p :29

<sup>292</sup> Lauriol. J, (2003), « la recherche doctorale en management stratégique : quelques propositions pour définir et apprécier une bonne thèse », cahier de recherche 03-08 HEC Montréal.

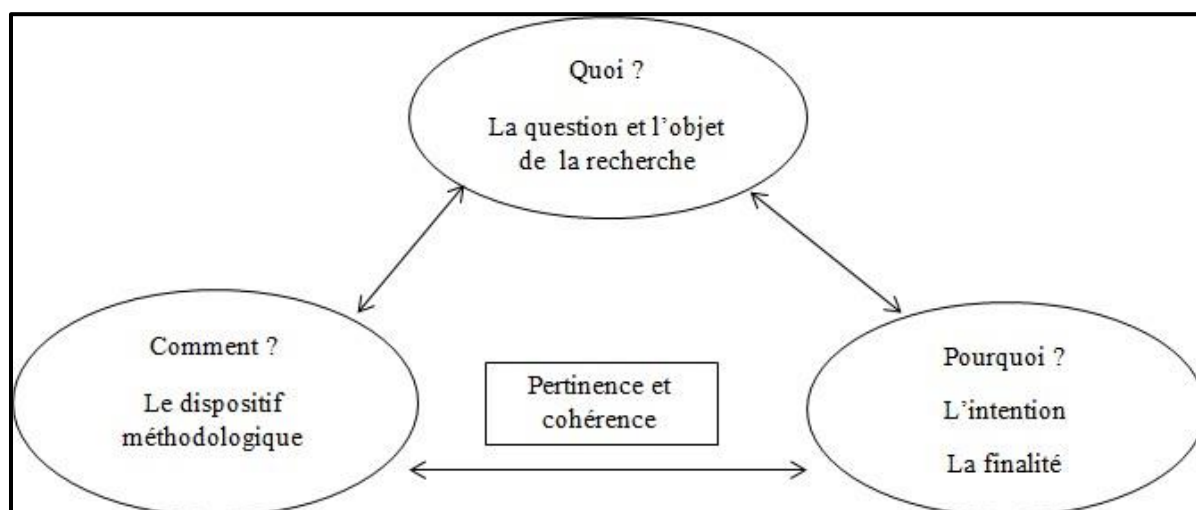


Figure 29: Les questions de l'épistémologie<sup>293</sup>.

En d'autres termes, la posture épistémologique choisie conduit à des pistes de recherche et à une connaissance différente.

En gestion, on peut distinguer entre trois principaux paradigmes épistémologiques communément identifiés, d'un côté se situe le paradigme positiviste, de l'autre le paradigme constructiviste et enfin le paradigme interprétativiste.

L'un des premiers positivistes et peut être le fondateur est Auguste Comte qui disait : « *que le mot positif désigne le réel*<sup>294</sup> ».

➤ **Le paradigme épistémologique positiviste** : Il est lié à un concept clé : « *le mode social existe de façon extérieure, ses propriétés doivent être appréciées par des instruments objectifs, plutôt qu'être appréhendées d'une façon subjective par l'intuition, les sentiments ou des réflexions*<sup>295</sup> ». Pour ce paradigme, il est supposé que la réalité existe en soi, elle est extérieure au chercheur, objective et possède une essence propre<sup>296</sup>. En d'autres termes, la connaissance produite conjugue la réalité puisque le chercher ne modifie en rien le caractère de cette dernière. Pour Popper<sup>297</sup>, il y a une certaine distance entre le sujet de recherche (c'est-à-dire le chercheur) et l'objet de recherche (c'est-à-dire la réalité étudiée par le chercheur).

<sup>293</sup> Ibid.

<sup>294</sup> Savall. H et Zardet. V, op.cit., p. 56

<sup>295</sup> Savall. H et Zardet. V, op.cit., p. 56

<sup>296</sup> David. A, (2000), « *Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées* », in Les nouvelles fondations des sciences de gestion, coordonné par David A., Hatchuel A. et Laufer R, Vuibert, Paris, p. 83-109

<sup>297</sup> Popper. K-R, (1991 ), « *La connaissance objective* », (C.BASTYNS, trad.) (2 éd.). Paris, France : Aubier.

Néanmoins, l'objectif du chercheur est de découvrir la réalité extérieure à lui, en observant objectivement de loin l'objet réel. Ainsi, le chercheur positiviste regarde la réalité mais ne la juge pas.

➤ **La position épistémologique constructiviste** : est une conception contraire au paradigme positiviste. En suivant le paradigme constructiviste, le chercheur construit son propre réalité du monde qui l'entoure. En outre, il s'agit d'une interaction intentionnelle d'un sujet sur l'objet de recherche. En d'autres termes, il n'y pas une seule réalité, mais plusieurs réalités fondamentales subjectives. De là, la réalité dépend de l'angle de vision dont un individu interprète une situation ou un phénomène donné<sup>298</sup>.

Usunier et al<sup>299</sup> affirment que le constructivisme est né de l'idée que le monde et la réalité ne sont pas extérieurs ni objectifs, mais qu'ils sont le produit d'une construction sociale à laquelle les individus donnent du sens. Ainsi, les connaissances développées dans la cadre constructiviste expriment la façon dont le chercheur comprend le fonctionnement de la réalité, ces connaissances sont exprimées à travers de constructions appelées représentations ou modélisations.

A partir de là, les chercheurs constructivistes en gestion seraient invités à comprendre et à expliquer pourquoi les gens vivent des expériences différemment, plutôt que de chercher des causalités externes et des lois qui régissent leur comportement<sup>300</sup>.

➤ **La position épistémologique interprétativiste** : Pour ce paradigme et par opposition aux positivistes, les étapes de procréation de connaissance présument la compréhension de la signification que l'individu donne à la réalité. Ici le chercheur ne tend pas à expliquer cette réalité, mais il essaie de la comprendre par des interprétations. Il doit ainsi chercher à s'appropriier le langage des acteurs et développer auprès d'eux et avec eux une proximité toutes particulière avec le terrain, facilitant la perception des réalités sociales telles qu'elles sont vécues et perçus par les acteurs.

Le paradigme épistémologique interprétativiste s'est développé en dépendance avec un quelques méthodes qualitatives telles que les techniques herméneutiques et ethnographiques.

---

<sup>298</sup> D'amboise. G et Audet. J, (1996), « *Le projet de recherche en administration : un guide général à sa préparation* », Monographie, Université Laval, Faculté des sciences de l'administration, Québec, p.15

<sup>299</sup> Usunier. J-C, Eassterby-Smith. M, Thrope.. R, op.cit., p. 32

<sup>300</sup> Usunier. J-C, Eassterby-Smith. M, Thrope.. R, op.cit., p. 34..

Ainsi, pour le positionnement interprétativiste, la construction de la connaissance vise d'abord à détecter les sens que les différents sujets, contribuant à une même situation, donnent à cette situation<sup>301</sup>.

Suite à l'orientation de notre recherche, le positivisme fondé sur une approche hypothético-déductive traduit le positionnement épistémologique de notre travail. Ce choix est orienté par l'état d'avancement des connaissances théoriques et conceptuelles relatives au problème qu'on essaie d'étudier et aussi par l'objectif qu'on a fixé.

En effet, nous allons opter pour une logique du test de notre modèle en suivant le test de l'ensemble des hypothèses élaborées les unes après les autres. Ainsi, la confrontation des hypothèses avec la réalité étudiée peut aboutir à l'une des situations ci-après :

- Accepter le modèle de recherche initial ou au moins provisoirement parce qu'aucune hypothèse n'est infirmée ;
- Le modèle de recherche est retenu partiellement à cause de l'infirmité de plusieurs hypothèses ;
- Le modèle de recherche est rejeté en totalité car toutes les hypothèses initiales sont infirmées.

Après avoir précisé notre positionnement épistémologique et la démarche adoptée, nous synthétisons l'approche de recherche adoptée.

## **1.2. Approche méthodologique de la recherche**

Pour bien mener son travail, un ensemble d'approches de traitement des données empiriques sont à la disposition du chercheur : l'approche qualitative exploratoire, l'approche quantitative confirmatoire ou l'approche mixte combinant les deux. Cependant la limite entre les deux approches n'est pas toujours claire<sup>302</sup>. Néanmoins, chaque approche se caractérise par une finalité qui lui est propre pour montrer des dimensions spécifiques du problème étudié.

A cet égard et avant de souligner l'approche retenue dans notre recherche, nous allons examiner tout d'abord les trois approches scientifiques utilisées par les sciences de gestion.

---

<sup>301</sup> Garfinkel H., (1967), « *Studies in Ethno Methodology* », New York, Prentice Hall.

<sup>302</sup> Maurand-valet, A., (2011), « *Choix méthodologiques en sciences de gestion : pourquoi tant de chiffres ?* », Management et Avenir, vol.3, n°43, p.290

➤ **L'approche qualitative en sciences de gestion :** Les recherches en gestion basées sur les études qualitatives visent principalement une dimension exploratoire. Ces études ont comme finalité l'analyse et la compréhension en profondeur des comportements ou des phénomènes, comme l'exemple de l'analyse de cas. Opter pour une étude qualitative est une tâche difficile qui permet de théoriser une réalité ou une expérience à travers un processus de discussion et de formulation théorique. De là, la recherche de nature qualitative peut dérouler par six outils différents de collectes d'informations à savoir : l'enregistrement d'archives, l'entretien, l'observation participative, l'observation directe ou la simulation<sup>303</sup>.

➤ **L'approche quantitative en sciences de gestion :** Les études quantitatives sont souvent comme une continuité aux études qualitatives. Cette dimension de recherche a pour objectif le test des hypothèses issues de théories ou modèles théoriques liés au domaine du construit. Autrement, l'étude quantitative, comme l'indique son nom, permet de mesurer, de quantifier et de généraliser des résultats à partir de l'échantillon de la population base de la recherche. L'approche quantitative est un processus qui consiste à décrire, expliquer, contrôler et prédire le phénomène étudié d'une manière positive, objective et indépendante. Contrairement à l'approche qualitative, l'étude quantitative nécessite généralement un nombre important d'observations et elle s'opère sur des informations structurées.

➤ **L'approche mixte en sciences de gestion :** L'approche mixte résulte de la combinaison entre l'approche qualitative exploratoire, l'approche quantitative confirmatoire. L'adoption de cette stratégie permet, au chercheur, de bénéficier simultanément des avantages de la méthode qualitative ainsi que les apports de la méthode quantitative. Mobiliser l'approche mixte permet d'instaurer un dialogue entre l'objet de recherche et les deux manières de représentation scientifique.

Le choix entre les deux stratégies de recherche qualitative ou quantitative nécessite la clarification des objectifs d'investigation à partir d'une problématique précise et il est étroitement lié au type de résultat souhaité.

Dans le cadre du présent travail, la stratégie de recherche quantitative, liée au positionnement épistémologique positiviste et une démarche hypothético-déductive, sera l'approche adaptée et adoptée pour montrer les dimensions de notre question de recherche : « **Dans quelle mesure les outils du contrôle de gestion, peuvent-ils constituer un facteur d'amélioration**

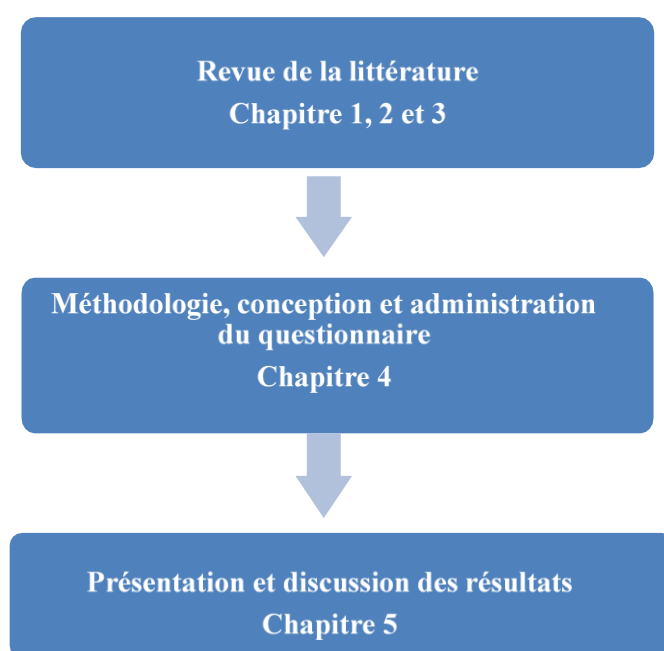
---

<sup>303</sup> Maurand-valet, A., op.cit., 291

**de la performance globale des entreprises marocaines? «.**

Le choix de la méthode quantitative va permettre de mettre en lumière notre modèle de recherche dont les composantes sont le résultat de notre revue de littérature ainsi que les liens de causalité entre l'ensemble des variables.

Pour conclure cette section et après la présentation de notre posture épistémologique ainsi que notre démarche et approche méthodologique, il apparut utile de présenter le design de notre recherche par le schéma ci-après :



**Figure 30 : Design de la recherche<sup>304</sup>.**

## **2. Stratégie d'analyse des données de la recherche**

Les techniques d'analyse des données ont pour objectif de décrire, de réduire, de clarifier et de classer les données selon l'orientation de l'étude en question. Elles permettent également de dégager les liaisons, les ressemblances et/ou les différences entre les variables étudiées.

Dans le cadre des recherches quantitatives, la collecte et le traitement des données sont deux phases importantes qui viennent après la phase de théorisation du phénomène étudié. En effet, les techniques d'analyse des données servent à confronter la réalité au modèle théorique.

---

<sup>304</sup> Elaboré par nos soins.

## 2.1. Techniques d'analyse statistique

Les techniques d'analyse statistique est une famille de méthodes statistiques dont les principales caractéristiques sont d'être multidimensionnelles et descriptives. Dans l'acception française, elle désigne un sous-ensemble de ce qui est appelé plus généralement la statistique multivariée. Certaines méthodes, pour la plupart géométriques, aident à faire ressortir les relations pouvant exister entre les différentes données et à en tirer une information statistique qui permet de décrire de façon plus succincte les principales informations contenues dans ces données. D'autres techniques permettent de regrouper les données de façon à faire apparaître clairement ce qui les rend homogènes, et ainsi mieux les connaître.

### 2.1.1. Statistique descriptive

L'exploration et la description des données de recherche collectées est une étape préliminaire et primordiale avant de traiter le test du modèle et des hypothèses. La statistique descriptive permet la description, la synthétisation et la représentation de ces données à travers des tableaux, des graphiques ou encore des données chiffrées.

Ainsi, les techniques d'analyses descriptives répondent parfaitement à la présente étude. Le choix de l'analyse statistique descriptive est argumenté par la volonté de mettre l'accent, à travers le dépouillement de notre questionnaire, les spécificités de la population et les relations unidimensionnelles qui existent entre les variables de la recherche.

Selon Carricano et al (2009)<sup>293</sup>, la description d'une variable quantitative peut être réalisée par différentes méthodes :

➤ **Les éléments de mesure de la tendance centrale** : dans ce cas, la « moyenne » constitue l'indicateur le plus fréquemment utilisé. Elle traduit la somme des valeurs de toutes les observations collectées par rapport à l'effectif total et permettant, ainsi, la répartition des réponses de part et d'autre de la moyenne.

La « moyenne » est influencée si les valeurs collectées sont très éloignées les unes des autres. Pour éviter les problèmes liés à l'apparition des valeurs extrêmes ou aberrantes, il vaut mieux utiliser un autre indicateur à savoir : la « médiane ». Cette dernière traduit la valeur au-dessous et au-dessus de laquelle se trouve la moitié des observations. Ainsi, le « mode » est

une autre mesure qui peut être utilisée et qui sert à extraire la valeur présentant la plus grande fréquence.

➤ **Les mesures de dispersion** : la dispersion statistique représente l'étendue ou la disparité des valeurs que peut prendre une variable. La mesure de la dispersion est assurée par plusieurs paramètres tels que : l'étendue, la variance, l'écart type ainsi que le coefficient de variation.

L'« étendue » est la différence qui existe entre la plus grande et la plus petite valeur enregistrée, tandis que la « variance » permet de mesurer la dispersion autour de la moyenne. La « variance » représente l'indicateur de dispersion la plus précise puisqu'elle prend en considération toutes les valeurs observées. L'« écart type » sert à mesurer la dispersion autour de la moyenne tandis que le coefficient de variation permet de mesurer la variation de la moyenne d'un échantillon à l'autre.

➤ **Les mesures de la distribution** : la symétrie et la distribution sont mesurées par l'asymétrie qui s'explique par le fait que les écarts sont plus importants dans une direction que dans l'autre et l'aplatissement qui permet de mesurer la concentration des observations dans les queues de la courbe.

### 2.1.2. Statistique inférentielle

Les statistiques inférentielles sont produites au moyen de calculs mathématiques complexes qui permettent aux scientifiques de déduire des tendances concernant une population plus large en se basant sur l'étude d'un échantillon prélevé sur celle-ci. Les scientifiques utilisent des statistiques inférentielles pour examiner les relations entre les variables au sein d'un échantillon, puis faire des généralisations ou des prédictions sur la façon dont ces variables seront liées à une population plus large.

Il est généralement impossible d'examiner chaque membre de la population individuellement. Les scientifiques choisissent donc un sous-ensemble représentatif de la population, appelé échantillon statistique, et à partir de cette analyse, ils sont en mesure de dire quelque chose sur la population dont provient l'échantillon. Il existe deux grandes divisions de la statistique inférentielle:

- Un intervalle de confiance donne une plage de valeurs pour un paramètre inconnu de la population en mesurant un échantillon statistique. Ceci est exprimé en termes d'intervalle et de degré de confiance que le paramètre se trouve dans l'intervalle.
- Tests de signification ou tests d'hypothèse où les scientifiques font une déclaration sur la population en analysant un échantillon statistique. De par sa conception, il existe une certaine incertitude dans ce processus. Cela peut être exprimé en termes de niveau de signification.

La statistique inférentielle se caractérise par les éléments suivants :

- Elle permet la description de la population cible et de l'échantillon ;
- Elle permet le développement des méthodes permettant l'exploitation des données parcellaires pour juger une réalité plus large ;
- Elle assure le test des hypothèses sur un pourcentage ou une moyenne ;
- Elle permet de tester les hypothèses sur deux pourcentages ou deux moyennes pour assurer les choix adéquats ;
- Elle permet l'exploitation de la méthode du khi-carré pour assurer la comparaison entre plusieurs pourcentages d'échantillons ;
- Elle permet la comparaison entre plusieurs échantillons (analyse de variance) ainsi que l'analyse multivariée.

Bien que les statistiques descriptives soient utiles pour apprendre des choses telles que la diffusion et le centre des données, rien dans les statistiques descriptives ne peut être utilisé pour faire des généralisations. Dans les statistiques descriptives, les mesures telles que la moyenne et l'écart type sont indiquées sous forme de nombres exacts.

Même si les statistiques inférentielles utilisent des calculs similaires - tels que la moyenne et l'écart type -, l'objectif est différent pour les statistiques inférentielles. Les statistiques inférentielles commencent par un échantillon, puis se généralisent à une population. Ces informations sur une population ne sont pas exprimées sous forme de nombre. Au lieu de cela,

les scientifiques expriment ces paramètres comme une plage de nombres potentiels, avec un degré de confiance.

## **2.2. Stratégie d'analyse des données de la recherche**

L'objectif derrière l'exploitation des outils statistiques consiste à aider le chercheur à prendre des décisions sur la base des données fiables préalablement collectées. Dans ce cadre le chercheur est amené à définir une stratégie d'analyse des données pour assurer la modélisation de ou des phénomène(s) étudié(s).

Pour les besoins de notre recherche, nous allons exploiter les outils relatifs au traitement quantitatif qui traduit le mode d'analyse le plus exploitable, par les chercheurs, en sciences de gestion. Notre stratégie d'analyse des données va se dérouler selon le cheminement suivant :

- Une première phase consiste à faire une analyse descriptive uni-variée des données collectées à travers les techniques « Tri à plat » ;
- Le deuxième moment, consiste à tester la validité, la fiabilité et la normalité des échelles de mesure en faisant appel successivement à l'analyse des composantes principales, l'analyse de cohérence interne et l'analyse de l'aplatissement et de l'asymétrie des variables relatives à notre modèle de recherche ;
- La dernière étape consiste à tester le modèle général de notre recherche pour monter les relations qui peuvent exister entre les différentes variables indépendantes et dépendantes et cela via les méthodes de corrélation et de régression linéaire simple.

### **2.2.1. Analyse descriptive des données**

Après la phase de collecte des données brutes, le chercheur est amené à utiliser les outils et les techniques de la statistique descriptive pour dévoiler, expliquer et décrire les caractéristiques générales de la cible et des phénomènes étudiés.

La démarche d'analyse descriptive permet au chercheur de manipuler les données collectées selon les trois étapes suivantes :

- La première étape consiste à organiser, observer et classer les données ;
- La deuxième étape permet au chercheur de visualiser les données à travers des

représentations numériques et graphiques ou des tableaux ;

- La troisième étape consiste à communiquer et interpréter et de synthétiser les résultats obtenus.

Dans le cadre du présent travail, nous allons procéder à une analyse descriptive exploratoire des données collectées pour mieux illustrer les caractéristiques de notre cible. Pour cette raison, les tableaux vont constituer une technique statistique pour connaître à la fois les caractéristiques générales de la population cible et de la distribution de certaines variables.

Notre analyse statistique a été réalisée en moyen du logiciel SPSS version 21 et qui a porté essentiellement sur les indicateurs généraux liés à la distribution des réponses.

### **2.2.2. Analyse factorielle exploratoire de l'échelle : analyse en composantes principales**

L'objectif premier de l'analyse factorielle exploratoire est d'arriver à une conceptualisation parcimonieuse de traits latents, en déterminant le nombre et la nature d'un ensemble restreint de facteurs expliquant les réseaux de corrélations parmi un ensemble de variables (Fabrigar et al, 1999). « *L'analyse factorielle est une méthode exploratoire d'analyse des tableaux de contingence développée essentiellement par J. P. Benzecri durant la période 1970-1990. Elle désigne un ensemble de méthodes statistiques multi variées dont le principal objectif est de définir la structure des corrélations entre un grand nombre de variables*<sup>305</sup>. »

L'analyse factorielle possède l'avantage d'effectuer une analyse d'un grand nombre de variables pour en dégager les dimensions pertinentes et de représenter les observations sur des axes non corrélés (Hair et al, 1999).

Selon Conway et Huffcutt (2003), la principale motivation poussant les chercheurs à utiliser l'analyse factorielle est la validation ou la construction d'instruments psychométriques. Il s'agit alors d'évaluer la validité du construit (ou validité de structure) d'un instrument, nouveau ou ancien. La validité du construit implique qu'un instrument de mesure possède une structure et un contenu cohérent avec ce qui est connu du trait latent mesuré, que sa structure factorielle soit généralisable parmi un échantillon de population pertinent et qu'il permette la hiérarchisation univoque et raisonnablement précise d'individus sur le continuum défini par le trait mesuré (Reise et al, 2000).

---

<sup>305</sup> Carricano M et Poujol F (2009), « *Analyse de données avec SPSS* », Pearson Education France, page 54.

L'AFE permet de s'assurer que l'échelle évalue précisément et exclusivement le construit qu'elle est visé par la mesure. Les concepts relatifs à notre cadre de recherche ont été mesurés par un ensemble de questions ou d'items. L'objectif de cette phase d'analyse statistique étant de s'assurer que ces questions ou items reflètent bien les concepts qu'on cherche à étudier pour aboutir à des résultats proches de la réalité. De là, on est invité à tester la validité et la fiabilité des échelles de mesure adoptées.

L'analyse en composantes principales est une méthode permettant de traiter un nombre important de variables quantitatives de manière simultanée. L'usage du logiciel SPSS a été nécessaire afin de réaliser l'ACP. Cette dernière consiste à créer des facteurs englobant les différentes variables, résumant ainsi au mieux les données quantitatives en question. Cette méthode a donc pour but de réduire les données en dimensions reproduisant de manière pertinente la réalité statistique des indicateurs considérés. L'interprétation de ces dimensions est l'étape essentielle de l'ACP permettant par la suite de comprendre les multiples variables retenues ainsi que leurs interrelations.

#### **A- La validation des échelles de mesure**

D'après Joshi (2007), La validité est définie comme la mesure dans laquelle l'instrument mesure ce qu'il prétend mesurer. La validité est également considérée comme la mesure dans laquelle une mesure empirique reflète parfaitement la véritable signification du concept à l'étude. La validité est fondamentale pour la crédibilité d'un instrument, car elle indique que l'instrument mesure avec précision, ce qu'il a été conçu pour le mesurer (Whichard, 2006). En conséquence, plus la validité de l'instrument est élevée, plus la probabilité qu'il mesure les constructions théoriques pour lesquelles il est conçu est élevée. Il existe quatre procédures communes pour établir la validité d'un instrument: (face validity, content validity, criterion validity and construct validity), traduites en français respectivement par la validité apparente, la validité de contenu, validité de critère et la validité conceptuelle.

➤ La validité apparente, est une validité qualitative qui désigne le fait qu'une personne juge fiable le contenu d'un questionnaire, par ses éléments. Autrement dit, il s'agit de lire ou de faire lire le questionnaire par un ou plusieurs experts et décider si ces éléments mesurent bien tel ou tel construit. La validité apparente reste probablement la forme de validité la plus faible, pour démontrer la fiabilité du construit, car il s'agit essentiellement d'une question de jugement subjectif. Cependant, nous pouvons considérablement améliorer la qualité de

l'évaluation de la validité apparente, en envoyant le test à un échantillon soigneusement sélectionné d'experts sur le construit testé et utilisé leurs jugements afin de confirmer la validité de l'instrument de mesure. La validité du contenu est la mesure dans laquelle la méthode de mesure couvre toute la gamme des comportements pertinents, des pensées et des sentiments qui définissent le concept mesuré. Par exemple, l'attitude envers un objet est constituée des : pensées au sujet de l'objet, des sentiments au sujet de l'objet, et les comportements envers l'objet. La validité du contenu des échelles de mesure dans cette étude a été réalisée en demandant à quelques spécialistes de la recherche d'examiner notre questionnaire. Ainsi, nous avons fourni à ces spécialistes, les définitions de construction des différentes variables et nous avons demandé leurs jugements concernant, la pertinence, l'apparence et la représentabilité, des éléments d'instruments de mesure. Sur la base des commentaires reçus, des modifications et corrections mineures qui ont été effectuées avant, l'administration des questionnaires. De plus, afin d'établir l'authenticité de l'instrument de mesure utilisé dans cette étude, la validité de construit a été prise en compte.

➤ La validité de critère est une mesure de la manière dont une variable ou un ensemble de variables prédit un résultat fondé sur des informations provenant d'autres variables. Autrement dit, il compare le test avec d'autres mesures ou les résultats ont déjà été validés dans d'autres études (Vossler et Kerkvliet, 2003). Par exemple, un test du niveau d'intelligence, pourrait être analysé statistiquement contre un test de QI standard, s'il y a une forte corrélation entre les deux ensembles de données, ce qui veut dire que, la validité de critère est élevée. Ce type de validité est souvent divisé en validité « concourante » et « prédictive » des sous-types de validité.

➤ La validité conceptuelle ou la validité discriminante, se réfère à la mesure dans laquelle les scores sur une échelle ne sont pas corrélés avec les scores des échelles destinés à mesurer des concepts différents, (Johnson et Onwuegbuzie, 2004).

## **B- La vérification de la fiabilité**

Une mesure est fiable dans le cas où elle fournit des résultats cohérents. Bien que la fiabilité soit un facteur nécessaire à la validité, ce n'est pas une condition suffisante pour la validité, (Johnson et Onwuegbuzie, 2004). La fiabilité est l'une des questions les plus importantes de la qualité des mesures et elle doit être bien réfléchie avant qu'une mesure soit proposée et utilisée, avant que les données soient recueillies et les résultats soient analysés. Cependant,

certaines variables sont plus stables que d'autres. C'est un changement important, alors que d'autres sont relativement constantes. Mais, la procédure de mesure d'une variable introduit une certaine quantité d'erreur, qui peut être petite ou grande. Cette quantité d'erreur dans une procédure de mesure varie d'une mesure à une autre, comme elle augmente et diminue le score de la variable. Toutefois, toutes les méthodes de mesure n'ont pas le même degré d'erreur par exemple, certaines procédures de mesure sont sujettes à des erreurs plus grandes que les autres (Miller, 1995).

La fiabilité peut aussi être considérée comme la cohérence d'un certain nombre de mesures prises à l'aide de la même méthode de mesure sur le même sujet, avec l'absence relative de l'erreur au niveau de l'instrument. En conséquence, plus les résultats obtenus par les mêmes participants dans les mêmes mesures répétées sont cohérents, plus la fiabilité de la procédure de mesure est élevée (Miller, 1995 ; Whichard, 2006).

Parmi les différentes techniques permettant l'estimation de la fiabilité, nous allons utiliser l'indicateur d'Alpha de Cronbach<sup>306</sup> pour vérifier les items partageant des notions communes et s'ils sont homogènes.

### ➤ Alpha de Cronbach

Créé par Lee Cronbach en 1951, le coefficient alpha de Cronbach est un indice statistique. Il est généralement utilisé pour déterminer la cohérence de l'ensemble de questions composant un test psychologique. Il est reconnu qu'un «  $\alpha$  » de Cronbach se situant au niveau de la valeur de 0,6 est acceptable pour des recherches exploratoires (Mak, 1989 ; Evrard et al., 1993 ; Usunier et al., 1993).

*« L'alpha de Cronbach est un coefficient de fiabilité qui mesure la cohérence interne d'une échelle construite à partir d'un ensemble d'items. La pratique consiste à réduire un grand nombre d'items initiaux dans un processus itératif de conservation/élimination des items en fonction de la valeur du coefficient alpha, qui varie entre 0 et 1. »<sup>307</sup>.*

Il faut noter que l'alpha de Cronbach dépend du nombre d'items; les échelles de 2 ou 3 items affichant généralement des alphas particulièrement petits par rapport aux échelles à plus de 3

---

<sup>306</sup> Cronbac. L-J, (1951), « *Coefficient Alpha and the internal structure of tests* », Psychometrika, vol.16, n° 13, p.297-334

<sup>307</sup> Carricano M et Poujol F .(2009), « Analyse de données avec SPSS », Pearson Education France, page 53.

items. Cet indicateur dépend également du mode d'administration du questionnaire : l'auto-administration permet d'aboutir à des alphas supérieurs à ceux obtenus par une administration en face à face (Peterson, 1995).

Le coefficient  $\alpha$  de Cronbach est défini comme le pourcentage total de la variance réelle parmi la variance observée d'une mesure. Il est calculé selon la formule suivante :

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left[ 1 - \frac{\sum_{i=1}^k \sigma_i^2}{\sigma^2 \text{ échelle}} \right]$$

Dans cette équation,  $k$  est le nombre d'items qui composent l'instrument de mesure,  $i$  est un item,  $\sigma_i^2$  est la variance de l'item  $i$  et  $\sigma^2 \text{ échelle}$  est la variance de l'instrument dans son ensemble.

*« L'Alpha de CRONBACH est l'approche la plus souvent utilisée pour estimer la consistance interne d'une échelle de mesure quand il y a plusieurs choix dans l'établissement des scores, telle l'échelle de type Likert. L'alpha varie de 0,00 à 1,00 : 0,00 dénote une absence d'homogénéité et 1,00 une homogénéité parfaite. Généralement, on s'attend à un certain degré de fidélité, c'est pourquoi les valeurs de 0,00 et 1,00 se retrouvent rarement comme résultat d'un test. »<sup>308</sup>.*

Un  $\alpha$  de Cronbach proche de 0 signifie que l'instrument de mesure n'est pas fiable. La cohérence interne des items croît au fur et à mesure que la valeur de l'alpha se rapproche de 1.

Une des méthodes les plus répandues d'estimation de la fiabilité d'un instrument de mesure est le calcul du coefficient alpha de Cronbach (Cronbach, 1951, Jolibert et Jourdan, 2006 ; Drucker-Godard et al., 2003).

Les tests de validité ont pour objectif d'examiner si les différents items d'une échelle ont une bonne représentation du phénomène étudié (Carricano et al., 2010).

Le tableau ci-après montre les seuils d'acceptabilité selon l'Alpha de Cronbach :

<sup>308</sup> Fortun F (1994), « Propriétés méthodologiques des instruments (fidélité-validité) », Recherche en soins infirmiers, N°39 -Décembre 1994, page 59.

|                   |                                           |
|-------------------|-------------------------------------------|
| Inférieur à 0.6   | Insuffisant                               |
| Entre 0.6 et 0.65 | faible                                    |
| Entre 0.65 et 0.7 | Minimum acceptable                        |
| Entre 0.7 et 0.8  | Bon                                       |
| Entre 0.8 et 0.9  | Très bon                                  |
| Supérieur à 0.9   | Considérer la réduction du nombre d'items |

Tableau 14 : Les valeurs de l'Alpha de Cronbach<sup>309</sup>.

Pour s'assurer de la possibilité des données pourront être factorisables, certaines conditions doivent être vérifiées : il s'agit de vérifier l'indice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) et le test de sphéricité de Bartlett.

#### ➤ Indice Kaiser-Meyer-Olkin KMO

La mesure de Kaiser-Meyer-Olkin est un indice d'adéquation de la solution factorielle. Il indique jusqu'à quel point l'ensemble des variables retenues est un ensemble cohérent et permet de constituer une ou des mesures adéquates de concepts. Plus cet indice est élevé et plus la solution factorielle obtenue est satisfaisante.

*« L'indice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), permet de vérifier qu'une fois l'effet linéaire des autres items contrôlé, les corrélations partielles de chaque paire d'items sont faibles, ce qui confirmerait la présence de facteurs latents liant les items entre eux. »<sup>310</sup>.*

Une valeur du KMO de 0,90 ou plus dénote un excellent ajustement des items aux facteurs latents ; de 0,80 à 0,90, un bon ajustement ; de 0,70 à 0,80, un ajustement moyen ; de 0,60 à 0,70, un ajustement faible et, pour les valeurs inférieures à 0,60, l'ajustement est insuffisant et l'analyse factorielle ne devrait pas être entreprise à moins de pouvoir identifier et retirer des items qui seraient à l'origine de ce résultat (Pett et al, 2003)

#### ➤ Test de sphéricité de Bartlett

<sup>309</sup> Carricano. M et Poujol. F,( 2009), « Analyse des données en SPSS », Pearson Education France, p.11

<sup>310</sup> Bourque j. NoémieP, Cleaver A (2006), « Évaluation de l'utilisation et de la présentation des résultats d'analyses factorielles et d'analyses en composantes principales en éducation », revue des sciences de l'éducation, vol. 32, n° 2, 2006, p. 328.

Le test de sphéricité de Bartlett indique si la matrice des corrélations est significativement différente d'une matrice identité, ce qui indiquerait que le modèle factoriel est inadéquat.

La mesure de l'adéquation de l'échantillon permet de tester si les corrélations partielles entre les variables sont petites. L'utilisation du test de sphéricité de Bartlett permet les interprétations suivantes: Si la signification (Sig.) tend vers 0.000, c'est très significatif, inférieur à 0.05 significatif, entre 0.05 et 0.10 acceptable et au-dessus de 0.10, on rejette. Le test de sphéricité de Bartlett examine la matrice des corrélations dans son intégralité et fournit la probabilité de l'hypothèse nulle selon laquelle toutes les corrélations sont de zéro.

Les communalités qui indiquent la qualité de représentation des variables sur les axes retenus, sont par définition des carrés de corrélations. Elles doivent donc être comprises entre 0 et 1. L'étude des communalités permet de se rendre compte du degré d'information restitué par chaque variable observée dans le facteur. Le tableau suivant résume les critères retenus dans l'analyse factorielle exploratoire.

| Nature de la décision              | Critère retenu                             |
|------------------------------------|--------------------------------------------|
| Indices Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)   | > 0,5                                      |
| Test de sphéricité de Bartlett     | Proche de 0 (moins de 5%)                  |
| Mode d'extraction des facteurs     | Analyses en composantes principales        |
| Nombre de facteurs à retenir       | Critère de Kaiser :<br>Valeurs propres > 1 |
| Choix de la méthode de la rotation | Vari max                                   |
| Communalité (Extraction)           | > 0,4                                      |
| Saturations (loadings)             | Corrélation > 0,5                          |
| Fiabilité                          | $\alpha$ de Cronbach > 0,6                 |

Tableau 15 : Tableau des critères retenus dans l'analyse factorielle exploratoire<sup>311</sup>.

### 2.2.3. Analyse factorielle confirmatoire des échelles : L'analyse par la méthode de la corrélation et par la méthode de la régression linéaire simple

Dans un second temps, nous allons procéder à une analyse factorielle confirmatoire (AFC) afin de s'assurer que les dimensions estimées par les facteurs de premier ordre définissent effectivement un construit plus large et plus abstrait estimé par le facteur de second ordre et d'attester la fiabilité et la validité de l'instrument de mesure par la suite.

<sup>311</sup> Carricano. M et Poujol. F.( 2009), « *Analyse des données en SPSS* », Pearson Education France.

### **A- Analyse des corrélations par les tests bi-variés**

La procédure Corrélations bi-variées calcule le coefficient de corrélation de Pearson, le rho de Spearman et le tau-*b* de Kendall avec leurs niveaux de signification. Les corrélations mesurent comment les variables ou les ordres de rang sont liés. Le coefficient de corrélation de Pearson est une mesure d'association linéaire. Deux variables peuvent être parfaitement liées, mais si la relation n'est pas linéaire, le coefficient de corrélation de Pearson n'est pas une statistique appropriée pour mesurer leur association.

#### **➤ Coefficient de corrélation de Pearson**

Le coefficient de corrélation peut avoir une valeur comprise entre -1 et +1. Plus la valeur absolue du coefficient est importante, plus la relation linéaire entre les variables est forte.

Pour la corrélation de Pearson, une valeur absolue de 1 indique une relation linéaire parfaite. Une corrélation proche de 0 indique l'absence de relation linéaire entre les variables.

Le signe du coefficient indique la direction de la relation. Si les deux variables ont tendance à augmenter ou à diminuer ensemble, le coefficient est positif, et la ligne qui représente la corrélation s'incline vers le haut. Si une variable a tendance à augmenter lorsque l'autre diminue, le coefficient est négatif, et la ligne représentant la corrélation s'incline vers le bas.

### **B- Analyse par régression linéaire simple**

La régression est une technique statistique employée pour décrire la liaison entre des variables. Les outils statistiques utilisés en analyse de régression permettent d'établir un modèle mathématique de la relation entre les variables et de quantifier l'incertitude associée à la relation qui en résulte. L'objectif le plus fréquent et le plus général est de prédire la valeur d'une certaine variable dite dépendante, connaissant la valeur d'une variable qui lui est associée (ou semble lui être associée), et que l'on nomme généralement variable indépendante ou explicative.

L'équation de la liaison entre deux variables peut prendre des formes diverses. La fonction sera linéaire ou parabolique, hyperbolique, exponentielle, etc. De tous les modèles possibles, le modèle linéaire est le plus utilisé. D'une part parce qu'il est simple et qu'il constitue très souvent une approximation satisfaisante de la relation qui existe entre les variables. D'autre

part parce qu'il est souvent possible de ramener une relation non-linéaire à une relation linéaire par transformation des variables.

### ➤ **Le coefficient de détermination ( $R^2$ )**

Le coefficient de détermination ( $R^2$ , soit le carré du coefficient de corrélation linéaire  $r$ ) est un indicateur qui permet de juger la qualité d'une régression linéaire simple. Il mesure l'adéquation entre le modèle et les données observées ou encore à quel point l'équation de régression est adaptée pour décrire la distribution des points.

Si le  $R^2$  est nul, cela signifie que l'équation de la droite de régression détermine 0 % de la distribution des points. Cela signifie que le modèle mathématique utilisé n'explique absolument pas la distribution des points.

Si le  $R^2$  vaut 1, cela signifie que l'équation de la droite de régression est capable de déterminer 100 % de la distribution des points. Cela signifie alors que le modèle mathématique utilisé, ainsi que les paramètres  $a$  et  $b$  calculés sont ceux qui déterminent la distribution des points. En bref, plus le coefficient de détermination se rapproche de 0, plus le nuage de points se disperse autour de la droite de régression. Au contraire, plus le  $R^2$  tend vers 1, plus le nuage de points se resserre autour de la droite de régression. Quand les points sont exactement alignés sur la droite de régression, alors  $R^2 = 1$ .

### ➤ **L'analyse de la variance « ANOVA »**

L'analyse de la variance (terme souvent abrégé par le terme anglais ANOVA : Analysis Of Variance) est un test statistique permettant de vérifier que plusieurs échantillons sont issus d'une même population

Ce test s'applique lorsque l'on mesure une ou plusieurs variables explicatives catégorielles (appelées alors facteurs de variabilité, leurs différentes modalités étant parfois appelées « niveaux ») qui influence sur la distribution d'une variable continue à expliquer. On parle d'analyse à un facteur, lorsque l'analyse porte sur un modèle décrit par un facteur de variabilité, d'analyse à deux facteurs ou d'analyse multifactorielle.

## **Section 2 : Finalisation du modèle théorique et opérationnalisation des variables**

L'exploitation des résultats résultant de la consultation des experts dans le cadre de notre recherche constitue une des étapes cruciales pour développer notre modèle théorique. En effet, les observations sur le terrain d'investigation et l'aller-retour entre les concepts théoriques mobilisés, ont permis d'élaborer notre modèle de recherche. Ce dernier est composé de trois variables qui sont : les facteurs de la contingence, le contrôle de gestion et la performance globale, enrichis par des Items permettant l'évaluation du degré de réalisation de chaque variable selon l'échelle de Likert<sup>312</sup>.

L'exploitation de la littérature et l'étude en profondeur de la performance globale et le contrôle de gestion a permis d'identifier le rôle de ce dernier dans la mesure, le pilotage et l'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines. A cet égard, nous avons posé la question ci-après : « **Dans quelle mesure les outils du contrôle de gestion peuvent-ils constituer un véritable facteur d'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines?** ».

### 1. Processus de conception du questionnaire

Une enquête s'annonce normalement au moment où on a besoin de renseignements ou si elles sont insuffisantes. Pour Cibois (2007)<sup>313</sup> l'enquête est exploitée dans une situation d'incertitude et qui pousse à poser des questions pour déterminer des opinions, des pratiques ou une situation.

Dans une recherche quantitative, l'enquête est opérationnalisée via un questionnaire qui sert comme un outil nécessaire au recueil des données près d'un échantillon représentatif de la population cible. Selon Thiétart (2014), le questionnaire est un des moyens les plus pertinents de collecte des renseignements dans les études quantitatives et il permet d'interroger directement les individus en précisant au préalable les modalités de réponse<sup>314</sup>.

De là, l'élaboration du questionnaire est une phase importante pour cataloguer les informations requises, la signification des questions, la forme des réponses et la séquence des questions.

Pour mener la présente recherche, nous avons exploité une stratégie de conception du

<sup>312</sup> Alexandre. V, (1971), « *Les échelles d'attitude* », France, Editions universitaires.

<sup>313</sup> Cibois. P, (2007), « *Les méthodes d'analyse d'enquêtes* », les presses universitaires de France, Paris, p5-127

<sup>314</sup> Thiétart. R-A, op.cit., p.25-46.

questionnaire qui se décline en trois phases successives à savoir :

- L'élaboration du questionnaire ;
- Le pré-test ;
- L'administration du questionnaire.

### **1.1. Elaboration du questionnaire**

Le questionnaire est conçu au regard de la problématique et des questions de recherches identifiées au départ. Autrement dit, c'est la résultante de la transformation des hypothèses en instruments de mesures qu'on peut appliquer à un échantillon.

Selon Evrard et al (2000)<sup>315</sup>, l'absence d'une démarche méthodologique précise à suivre pour élaborer un questionnaire rend cette étape comme la plus délicate à opérationnaliser. Pour assurer sa qualité et sa bonne utilisation, le chercheur doit respecter les trois aspects suivants :

- Au départ, il doit définir les besoins en informations ;
- Ensuite, il doit faire le choix du mode d'investigation ;
- Finalement, il doit définir les échelles de mesures des variables.

#### **1.1.1. Définition des données requises**

Durant ce premier moment, le souci majeur du chercheur est d'atteindre des solutions pour transformer ses besoins en informations en questions précises et claires que les individus interrogés seront aptes à répondre.

Par rapport aux caractéristiques de notre modèle de recherche ainsi que les hypothèses qui en découlent, notre questionnaire peut être segmenté en deux niveaux :

- L'impact des facteurs de la contingence sur les outils du contrôle de gestion ;
- L'impact des outils du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance globale.

---

<sup>315</sup> Evrard et al, (2003), « *Market : Etudes et recherches en Marketing : Fondements, Méthode* », Dunod, 3<sup>ème</sup> édition et 4<sup>ème</sup> édition, Paris, 2000.

Les deux niveaux comprennent trois natures de variables : une variable de la contingence, une variable explicative (variable indépendante) et une variable à expliquer (variable dépendante).

Ainsi, le tableau ci-après illustre les deux niveaux avec les différentes variables :

|                              | <b>Variable de la contingence</b>                                             | <b>Variable indépendante</b>   | <b>Variable dépendante</b>              |
|------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------------|
| <b>Niveau de recherche 1</b> | Facteurs de la contingence :<br>- FC Organisationnels<br>- FC Comportementaux | Outils du contrôle de gestion. |                                         |
| <b>Niveau de recherche 2</b> |                                                                               | Outils du contrôle de gestion. | Amélioration de la performance globale. |

**Tableau 16: Les niveaux de notre recherche<sup>316</sup>.**

L'association ou la causalité observée entre les facteurs de la contingence et les outils du contrôle de gestion résulte du fait que les facteurs de la contingence influencent les outils du contrôle de gestion (variable indépendante) qui à son tour influence la performance globale de l'entreprise.

Avant de procéder au test des relations entre les différents construits de notre modèle de recherche, il est inévitable de s'assurer que les mesures prises en compte pour chaque variable sont conceptuellement adaptés et en concordance avec le terrain d'investigation. Cela oblige à prêter attention à l'opérationnalisation de nos construits<sup>317</sup>.

### 1.1.2. Spécification de la méthode d'investigation

Cette étape permet de décrire la méthode de recueil des données. Le chercheur se trouve devant diverses méthodes incluant l'envoi postal, le face à face, par téléphone et récemment via internet.

<sup>316</sup> Elaboré par nos soins.

<sup>317</sup> David. A, (2000), « *Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées* », in Les nouvelles fondations des sciences de gestion, coordonné par David A., Hatchuel A. et Laufer R, Vuibert, Paris, p. 83-109

Ainsi, la comparaison des différents procédés d'administration du questionnaire par le biais des points faibles et forts de chaque méthode est nécessaire dans le cadre du présent travail de recherche, afin de justifier le choix de la méthode retenue.

|                           | Méthodes d'investigation                                  |                                                           |                                             |                                             |
|---------------------------|-----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|---------------------------------------------|---------------------------------------------|
|                           | Face à face                                               | Téléphonique                                              | Internet                                    | Voie postale                                |
| Coût                      | Elevé, non pratique par le chercheur                      | Elevé, non pratique par le chercheur                      | Moyen, coûts postaux et coûts informatique  |                                             |
| Contrôle de l'échantillon | Elevé                                                     | Elevé                                                     | Faible, aucun moyen de savoir qui a répondu | Faible, aucun moyen de savoir qui a répondu |
| Temps de réalisation      | Très dépendant de l'échantillon et du nombre d'enquêteurs | Très dépendant de l'échantillon et du nombre d'enquêteurs | Environ 2 mois                              | Environ 2 mois                              |

Tableau 17: Comparaison entre les méthodes d'investigation<sup>318</sup>.

Notre choix du mode d'administration de notre questionnaire s'est opéré à travers trois méthodes : le face à face, l'Internet (boite e-mail) et le questionnaire en ligne. Ces choix peuvent être justifiés par les raisons suivantes :

- **Pour le questionnaire en ligne et l'e-mail:** Avec la montée en puissance des Nouvelles Techniques d'Information et de Communication (NTIC), ces deux modes d'investigations sont actuellement très utiles et plus ou moins complémentaires. Ils consistent à envoyer un lien du questionnaire aux répondants via les différents canaux de communication (boite e-mail, réseaux sociaux et autres). Dans ce cas, le taux de retour est plus rapide; et on peut atteindre les éléments de l'échantillon les plus dispersés géographiquement.

Ce mode d'administration du questionnaire est le moins coûteux (coût quasi nul pour le chercheur et le répondant) et il permet d'éviter les tâches lourdes de l'enquête postale.

Dans un souci de faciliter les réponses et leur traitement, un lien du questionnaire a été créé sur Google-Forms.

<sup>318</sup> Thiétart, R-A, Op.cit., p.42-45

<https://docs.google.com/forms/d/1lOBwA2ushSwVJXc6psDNWkNEzH0KuZIBy8Ol6RIfSo0/prefill>.

- **Le face-à-face ou l'interview directe** : Ce mode d'investigation est relativement coûteux vis à vis des deux premiers. Pour le présent travail, cette modalité de collecte des informations a été exploitée pour atteindre des personnes dans des territoires limités et cela via des prises de contact et la fixation des rendez-vous avec notre cible.

Le face-à-face a permis, d'une part, de garantir la clarté des questions et des réponses. D'autre part, de recueillir immédiatement les questionnaires (récupération immédiate) ou après un certain temps (aller-retour pour une récupération ultérieure).

### 1.1.3. Choix d'une échelle de mesure

En méthodologie de recherche, le concept « échelle » peut orienter le chercheur vers deux significations distinctes. La première désigne tous les items permettant de mesurer une variable du modèle de recherche, la deuxième fait référence à la technique de conception du questionnaire.

L'établissement d'un questionnaire pour une étude quantitative, oblige le chercheur à construire un instrument de mesure. Ainsi, le choix des échelles de mesure est un moment préalable à celui de la rédaction des questions et l'organisation du questionnaire.

Dans un questionnaire, les manières de réponses peuvent changer et certaines peuvent être utilisées à la place des autres. Dans ce cadre, Stevens (1946)<sup>319</sup> propose quatre types d'échelle de mesure sont : l'échelle nominale, l'échelle ordinale, l'échelle d'intervalles et l'échelle de rapport.

Dans le cadre de ce travail de recherche, l'échelle d'intervalles a été choisie pour mesurer les variables de notre modèle. Pour ce faire, tous les items sont présentés par une échelle de Likert à 5 points la plus couramment utilisée. Il s'agit d'une échelle d'attitude qui présente l'avantage d'être plus riche en termes d'information et permettant, ainsi, d'opérationnaliser les différents outils d'analyses statistiques (statistiques descriptives, l'analyse en composantes principales « ACP », les matrices de corrélations ...).

---

<sup>319</sup> Stevens. S-S, (1946), « *On the theory of scales of measurement* », Science, New Series, Published by: American association for the Advancement of Science. Vol.103, n°2684, p.677-680.

De même, l'adoption de l'échelle de Likert a été guidée, d'une part, par la facilité d'administration qu'elle présente auprès de notre cible. D'autre part, elle s'agit d'une échelle de mesure souvent utilisée dans les travaux de recherche en gestion.

Parallèlement à l'échelle de Likert à 5 points adoptée dans la présente recherche, il existe d'autres types dont le nombre de points est fixé à 7 plus ou moins 2 points. Selon les spécialistes, le choix d'une catégorie au lieu de l'autre est lié à plusieurs éléments tels que l'intérêt porté par la personne interrogée, la nature des analyses statistiques souhaitées et même les caractéristiques propres aux questionnaires administrés<sup>320</sup>. Généralement, la catégorie d'échelles adoptée est tributaire de l'objectif assigné à la recherche et du niveau de précision de la réponse espérée.

Dans notre cas, l'échelle de Likert à 5 points apparaît la plus adaptée à la présente recherche, et cela, pour évaluer la perception de la performance globale face aux outils du contrôle de gestion. Selon (Sellitz et al. 1977), un questionnaire avec des échelles à 7 ou 9 points sera plus long à administrer.

Toutefois, l'échelle de Likert à 5 points permet de graduer l'appréciation des répondants au regard d'une série d'affirmations portant sur le même item allant de « très faible », « faible », « moyen », « fort » à « très fort ».

Après l'élaboration de la première version du questionnaire, une vérification empirique a été opérée pour s'assurer de la forme des items, de leur degré de compréhension par l'interviewé et de l'exactitude de l'échelle adoptée.

## 1.2. Le pré-test

Avec les étapes précédentes, le pré-test constitue une autre phase importante dans l'enchaînement d'élaboration de la version finale de notre outil d'investigation. Durant cette étape, nous avons essayé d'évaluer le questionnaire auprès d'un nombre réduit de répondants de notre cible pour détecter et corriger les erreurs de forme et du fond du questionnaire selon les recommandations de Malhotra et al, (2004)<sup>321</sup>.

La conception et le pré-test du questionnaire constituent un axe incontournable de la qualité

<sup>320</sup> D'après Roussel, pour un questionnaire long (plus de 60 items), il est recommandé d'utiliser une échelle à 5 points et en 7 ou 9 dans le cas inverse.

<sup>321</sup> Malhotra et al, (2004), « *Etudes Marketing avec SPSS* », 4<sup>ème</sup> édition, Pearson Education, Paris.

de la recherche par enquête (Pinsonneault et Kraemer, 1993). Cette technique est choisie dans les travaux empiriques grâce à plusieurs objectifs ; elle permet de tester la forme des questions et leur ordonnancement, d'examiner la compréhension des personnes interrogées, d'examiner la pertinence des modalités de réponse proposées (Baumard et al., 2003) et enfin de vérifier le temps de réponse requis. Les analyses des chapitres précédents ont contribué à la conception d'un questionnaire de recherche permettant de mesurer les variables impliquées dans le modèle théorique. À cet égard, notre questionnaire devrait contenir un ensemble de dimensions, et chacune mesure un concept grâce à une ou plusieurs variables observées et directement mesurables. Ainsi, chaque ensemble d'items forme ce qu'on appelle un instrument de mesure<sup>322</sup>.

Toutefois comme nous venons de le citer, le pré-test du questionnaire pourrait se révéler très utile afin de vérifier si les questions sont formulées et présentées de manière compréhensive (Komarev, 2007). Baumard et al. (2003) montrent qu'un pré-test est nécessaire pour « *mettre à l'épreuve la forme des questions, leur ordonnancement, et vérifier la compréhension des répondants ainsi que la pertinence des modalités de réponse proposées* ». Pour réussir cette phase de pré-test, Van der Stede et al. (2005) citant Dillman recommandent de consulter trois groupes de personnes : les chercheurs, les personnes interrogées et les différents utilisateurs du questionnaire. Nous nous inspirons de cette préconisation pour réaliser le pré-test du questionnaire de recherche. Pour cela, nous avons distingué deux catégories de personnes : (1) des chercheurs en sciences de gestion ayant une expertise dans les recherches quantitatives par questionnaire et (2) un responsable en contrôle de gestion.

Le déroulement de la conception et du pré-test du questionnaire ont été fait selon trois étapes. À la fin de chaque étape, une discussion avec les personnes concernées a été menée et des modifications proposées par celles-ci ont été apportées au questionnaire, avant d'aborder l'étape suivante.

Ainsi, dans une **première étape**, nous avons **analysé la revue de littérature** afin de définir les concepts et de construire les différentes échelles de mesure. Ceci nous a permis de sélectionner un premier ensemble d'items pour chaque concept. Par conséquent, la conception de notre première version du questionnaire a été effectuée à l'aide des échelles de mesure qui

---

<sup>322</sup> Pour Hinkin (1995) et Baumard et al. (2003), cela permet de nettoyer l'échelle de mesure en corrigeant la formulation des items ambigus ou en supprimant des items qui se révèlent incohérents avec le reste de l'échelle.

sont construites et validées dans le contexte marocain.

Dans une **deuxième étape**, notre questionnaire a été soumis à notre directeur de thèse. Ce pré-test est une étape nécessaire et importante dans le cadre du processus de construction d'un questionnaire (Boudreau et al., 2001).

Enfin, dans une **dernière étape**, nous avons présenté notre questionnaire à un contrôleur de gestion. Cela nous a permis d'anticiper l'avenir de notre enquête (Van der Stede et al., 2005). Le pré-test consiste à vérifier le questionnaire auprès d'un petit échantillon diversifié d'individus, en vue d'améliorer la qualité de celui-ci (Malhotra, 2004). Cette technique a pour objectif de révéler les erreurs commises, de s'assurer de la clarté, de la bonne compréhension des questions et d'évaluer la durée moyenne de réponse (Converse et Presser, 1986; McLaughlin, 1999; Evrard et al., 2003 ; Jolibert et Jourdan, 2006).

Ainsi, notre groupe a évalué la durée du questionnaire : une durée de réponse moyenne entre 15 et 20 minutes a été fixée.

Pour chaque test, nous avons essayé de s'assurer de deux éléments :

- La capacité de la cible à remplir, adéquatement le questionnaire sans aide ;
- Le niveau de complexité et la longueur du questionnaire.

### 1.3. L'administration du questionnaire

Après l'étape du pré-test et les améliorations apportées au questionnaire (de forme et de fond), le chercheur doit passer à l'étape de distribution du questionnaire auprès de l'échantillon. Ainsi, ce moment traduit le passage concret au terrain d'investigation et conditionne le processus de collecte des données.

Pour assurer un nombre de retours, l'enquête terrain s'est déroulée sur une durée de trois mois allant du **3 février 2020** jusqu'au **3 mai 2020**, en deux moment importants :

- Durant la première étape, étalée du **3 au 20 février 2020**, nous avons essayé de localiser les entreprises ciblées pour éviter les déplacements inefficaces (gaspillage du temps et d'effort). Durant cette période, plus de **300** entreprises ont été contactées via la base de données.
- Durant une seconde étape appelée « étape de relance », allant du **20 février au 3 mai 2020**,

nous avons procédé à des rappels par téléphones et E-mail et même des déplacements sur place pour rappeler les répondants de leurs promesses et pour les sensibiliser de l'importance de leur coopération.

Malgré les efforts fournis durant la période de l'enquête pour accroître le nombre des réponses, le taux de retour n'était pas comme espéré.

Ainsi l'administration du questionnaire a coïncidé avec la pandémie Covid19, ce qui a nui au bon déroulement de cette phase.

Le tableau ci-après indique le nombre des questionnaires envoyés et restitués par secteurs d'activités:

| La cible                            | Questionnaires administrés            | Questionnaires restitués          |               | Questionnaires non récupérés          |               |
|-------------------------------------|---------------------------------------|-----------------------------------|---------------|---------------------------------------|---------------|
|                                     | Nombres de questionnaires administrés | Nombre de questionnaires restitué | Pourcentage % | Nombre de questionnaires non récupéré | Pourcentage % |
| Entreprises de la région Fès-Meknès | <b>320</b>                            | <b>125</b>                        | <b>39%</b>    | <b>195</b>                            | <b>61%</b>    |

**Tableau 18: Nombre des questionnaires envoyés et restitués<sup>323</sup>.**

## 2. Opérationnalisation des construits et présentation des hypothèses de recherche

La présente section met en exergue le lien entre les aboutissements de notre revue de littérature et les données à recueillir et cela via le processus d'opérationnalisation des construits de notre modèle conceptuel. En effet, le développement d'une mesure, est à la fois, le résultat d'une revue de la littérature relative à chaque variable permettant d'extraire les items les plus adaptés et une opérationnalisation de chacune des variables.

Ci-après, nous traiterons, le processus d'opérationnalisation des variables de notre modèle conceptuel.

### 2.1. Opérationnalisation de la variable de la contingence

Usunier et al (2000)<sup>324</sup> soulignent qu'une conceptualisation théorique solide est dépendante de

<sup>323</sup> Elaboré par nos soins.

<sup>324</sup> Usunier J-C et al, (2000)., op.cit

l'importance attribuée, par le chercheur, à la formulation des définitions claires, spécifiques et non ambiguës et surtout adaptées au cadre théorique et contexte de la recherche. Ainsi, l'opérationnalisation est une étape qui viendrait ensuite pour préciser comment les construits sont spécifiés pour être mesurés.

Pour assurer l'opérationnalisation du modèle conceptuel, nous nous sommes appuyés, pour certaines variables, sur des échelles de mesures développées dans la littérature. Pour d'autres variables, des modifications ont été opérées. L'objectif est d'assurer des échelles adaptées au contexte marocain.

Dans le cadre du présent travail, les variables conceptualisation de notre modèle conceptuel sont les facteurs de la contingence (organisationnelle et comportementale)<sup>325</sup>. Une revue de littérature pour chacune de ces variables a permis de les décomposer en variable.

Pour opérationnaliser la variable de la contingence du modèle de recherche, nous avons adopté pour l'ensemble des indicateurs l'« échelle de Likert » à Cinq points. Par la présente modalité, nous demandons à l'interviewé d'exprimer son avis, allant de « très faible » jusqu'au « très fort » par rapport à une série d'items.

L'application de la théorie de la contingence dans le champ du contrôle de gestion a permis de dévoiler que les caractéristiques des outils du contrôle de gestion peuvent varier d'une entreprise à une autre sous l'effet de facteurs tels que la taille, la stratégie, l'environnement, la structure, la formation du dirigeant...

En 1965, Anthony a proposé les facteurs de contingence suivants :

- personnalité des dirigeants et managers,
- complexité,
- philosophie des dirigeants sur la décentralisation,
- vigueur de la compétition,
- coûts modélisables (*engineered costs*) et coûts discrétionnaires (*managed costs*, appelés aussi *discretionary costs*),
- fréquence et ampleur des changements.

---

<sup>325</sup> Pour une synthèse de ces travaux voir (Chiapello, 1996 ; Fisher, 1998 ; Dupuy, 1999, Chenhall, 2003).

Vingt-trois ans plus tard, Anthony propose en 1988 les facteurs de contingence suivants :

- la structure,
- les procédures standards,
- la culture,
- les phases du cycle de vie des produits,
- la nature de la concurrence,
- la stratégie,
- le degré de structuration des activités,
- le style de management,
- le secteur d'activité,
- etc.

Dans notre recherche, nous allons identifier certains facteurs qui sont capables d'influencer les outils du contrôle de gestion des entreprises marocaines et qui peuvent par conséquent impacter la performance globale de ces entreprises.

Suivant la démarche qui a été présentée antérieurement, et en harmonie avec la distinction réalisée par la littérature, deux catégories de facteurs sont alternativement prises en compte. Il s'agit d'une part des facteurs de la contingence organisationnelle relatifs à l' « objet » que constitue l'organisation et son environnement, d'autre part des facteurs de la contingence comportementale associés au « sujet » qu'est le dirigeant d'entreprise.

Au regard de la problématique de notre recherche, et du fait des nombreux travaux déjà conduits dans ce domaine, nous avons retenu dix facteurs pouvant éventuellement expliquer les pratiques des entreprises en matière d'amélioration de la performance globale. Ces facteurs sont répartis dans cette recherche en deux catégories, les facteurs de la contingence organisationnelle et les facteurs de la contingence comportementale.

Concernant les facteurs de la contingence organisationnelle, nous avons retenu :

- La taille de l'entreprise (Chapellier, 1994 ; Hoque et James, 2000 ; Moores and Yuen, 2001 ; Germain, 2003 ; Covalleski et *al.*, 1996 ; Cauvin et Bescos, 2004; Kalika, 1987 ; Jorissen et al, 1997 ; Nobre (2001);
- Le secteur d'activité (Germain et Gates, 2007 ; Basly, 2015);
- L'âge de l'entreprise (Mintzberg 1982 ; Dupuy et al., 1989) ;
- L'informatisation des activités de l'entreprise (Bourne et al, 2000; Kennerley et Neely, 2003; Marr et Neely, 2002; Nudurupati et Bititci, 2005 ; Bititci et al, 2011);
- L'incertitude de l'environnement (Harrison, 2003 ; Komarev, 2007 ; Gosselin et Dubé ; 2002 ; Bescos et al., 2004 ; Chong et Chong, 1997 ; Davila, 2000 ; Cauvin et Neunreuther, 2009 ; Cauvin et Bescos, 2004 ; Savall-Ennajem, 2011);
- La structure organisationnelle (Germain et Gates, 2010 ; Poincelot et Wegmann ; 2005 ; Chenhall, 2003 ; Chapman, 1997 ; Bollecker, 2001 ; Mévellec, 1998 ; Turki, 2006);
- La stratégie de l'entreprise (Porter, 1980 ; Shank et al., 1989 ; Shank et Govindarajan, 1993 ; Gosselin et Dubé, 2002).

Concernant les facteurs de la contingence comportementale, nous avons retenu :

- La formation du dirigeant (Chapellier, 1997, 1994 ; Ruiz, 1991 ; Bergeron, 1996, Holmes et Nicholls, 1988);
- La formation du contrôleur de gestion Ahrens et Chapman (1999) ;
- Le style du management du dirigeant (d'Amboise, 1988) ;

Ces variables peuvent fournir des informations sur la maturité de l'entreprise et le développement de son organisation et expliquer, en conséquence, une portion de la variabilité de la variable dépendante<sup>326</sup>.

Ci-après, nous allons opérationnaliser les variables relatives aux composantes des facteurs de la contingence organisationnelle de l'entreprise :

---

<sup>326</sup> Basly S. (2015), « *L'implication de la famille-proprétaire et l'exportation dans la PME : L'orientation internationale du dirigeant a-t-elle une influence ?* », Revue Internationale PME, 2015, p :123.

### 1.1.1. Facteurs de la contingence organisationnelle

#### 1.1.1.1. Taille

La taille de l'entreprise est le facteur de contingence le plus étudié dans la littérature sur les organisations<sup>327</sup>. Dans le domaine du contrôle de gestion, les travaux de recherche s'intéressent souvent aux entreprises de taille plutôt moyenne ou importante<sup>328</sup>. D'autres études<sup>329</sup> ont démontré que la taille a une influence sur les systèmes de contrôle de gestion, tant sur le nombre et la diversification des activités qui y sont réalisées que sur l'implémentation d'outils de pilotage à caractère plus stratégique. « *La recherche en contrôle de gestion fondée sur des approches contingentes permet de produire des résultats sous la forme d'une covariation. Par exemple : Si une organisation est plus grande qu'une autre, alors son contrôle organisationnel sera plus formalisé. Si une organisation est dans un secteur de technologie plus avancée qu'une autre, alors son contrôle organisationnel sera plus spécialisé.* »<sup>330</sup>.

Nous posons donc l'hypothèse suivante :

**H1A : Les entreprises marocaines de grande taille utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.**

#### 1.1.1.2. Secteur d'activités

Les entreprises du secteur industriel ont été les premières à s'interroger sur la problématique de la performance non financière, parce que leurs activités présentaient un risque environnemental majeur plus sérieux que celles des entreprises évoluant dans le secteur commercial ou dans le secteur des services.<sup>331</sup>

Les organisations ont longtemps été envisagées comme des ensembles opératoires ayant pour

<sup>327</sup> Chapellier P. (1994), « *Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME* ». Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier II.

<sup>328</sup> 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, Vol. 28, N° 2/3, p :127.

<sup>329</sup> Synthèse des travaux de Germain, 2000 ; Nobre, 2001 ; Lavigne, 2002 ; Van Caillie, 2002 ; Davila, 2005 ; Meyssonier et Zawadzki, 2008.

<sup>330</sup> Couret A. (2007), « *L'impact des valeurs mutualistes sur les modes de suivi de la performance.* », étude à la MACIF, à la MAIF et aux ménages prévoyants, Majeure Alternative Management – HEC Paris, p :21.

<sup>331</sup> Germain C. et Gates S. (2007), « *Le niveau de développement des indicateurs de responsabilité sociale dans les outils de pilotage de contrôle de gestion : une analyse des pratiques des entreprises* », Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, p :128.

but la production de biens ou de services. Plus tard, sous l'impulsion de la psychosociologie et de la sociologie des organisations, elles ont été considérées comme des systèmes sociaux et humains posant des problèmes de liaison, de décision, de pouvoir et de contrôle des activités. Nous posons donc l'hypothèse suivante :

**H1B : Les entreprises industrielles marocaines utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.**

#### 1.1.1.3. Age de l'entreprise

L'âge de l'entreprise, c'est-à-dire sa durée d'existence depuis sa création, constitue également une caractéristique de base retenue dans la littérature. L'âge de l'entreprise influe très directement et de façon spécifique sur l'organisation<sup>332</sup>.

Nous suivons Mintzberg dans ses affirmations, et posons l'hypothèse suivante :

**H1C : Les entreprises marocaines âgées utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.**

#### 1.1.1.4. Structure

Dans la théorie de la contingence, la structure organisationnelle est un facteur déterminant dans la conception des outils du contrôle de gestion<sup>333</sup>, en particulier, le degré de sa décentralisation. Selon Mintzberg (1982), au fur et à mesure que la firme grossit, les niveaux organisationnels augmentent et le travail devient plus spécialisé.

*« Accomplir une même tâche donne un sentiment très différent quand on est partie intégrante de l'unité à qui cette tâche profite ou quand au contraire, on appartient à une unité placée au service de la première. Dans ce cas, on travaille pour sa propre maison, donc, en quelque sorte pour soi. Dans l'autre, on est placé dans une situation de personnel de service. Dans ces conditions, la qualité de coopération entre fonctions dépend beaucoup de l'organisation adoptée »<sup>334</sup>.*

<sup>332</sup> Mintzberg H. (2010), « *Structure et dynamique des organisations* », Les Editions d'Organisations, Paris, p :123.

<sup>333</sup> Chenhall R.H. (2003), op.cit, p :125.

<sup>334</sup> Iribarne P. (1989) « *La logique de l'honneur* », Paris, p : 107.

La variable « structure » se distingue, dans la littérature, par plusieurs caractéristiques<sup>335</sup> : la division du travail<sup>336</sup> (degré de spécialisation), la répartition du pouvoir et des responsabilités (centralisation-décentralisation), la standardisation<sup>337</sup> (procédés de définition des règles, des normes et des objectifs de performance), etc.

Dans ce travail, pour mesurer la structure, nous nous concentrons sur l'étude de la répartition du pouvoir et des responsabilités. Nous évaluerons donc notre variable selon la décentralisation (ou centralisation) de la prise de décision. À cet égard, plusieurs recherches empiriques, comme celles menées en Angleterre<sup>338</sup> et aux États-Unis, ont essayé d'étudier le degré de décentralisation du pouvoir de décision.

Par ailleurs, Fernandez (2008) constate que le processus de la décision doit être abordé dans une optique coopérative. Aujourd'hui, nous ne pouvons pas travailler avec un système fondé sur un dirigeant et des exécutants, mais plutôt un ensemble d'acteurs devant, à tout moment, prendre des décisions dans leurs domaines de responsabilités respectifs<sup>339</sup>. À cet égard, le degré de décentralisation structurelle pouvant être associé à la diffusion du pouvoir décisionnel au sein de l'entreprise, il peut être mesuré à l'aide de deux dimensions :

- La première est verticale, elle montre la dispersion du pouvoir formel le long de la ligne hiérarchique et permet de déterminer le responsable qui prennent les décisions;
- La deuxième est horizontale, elle fait référence à la participation des différents responsables de l'entreprise à la prise de décision et permet d'exprimer à peu près le caractère collégial de cette dernière.

A la lumière de ces travaux, nous avons sélectionné dans notre enquête deux dimensions permettant d'évaluer le degré de décentralisation structurelle des entreprises :

- Le degré de décentralisation horizontale de la prise de décision ;

---

<sup>335</sup> Cf. Emery Y. et Gonin F. (2009), « Gérer les ressources humaines : des théories aux outils, concept intégré par processus, compatible avec les normes de qualité », PPUR presses polytechniques, p :409.

<sup>336</sup> C'est une division sociale du travail entre des salariés, des métiers et des groupes différents.

<sup>337</sup> Pour Henry Mintzberg (2010), la standardisation est un processus par lequel les entreprises gagnent le temps et réduisent les coûts.

<sup>338</sup> Le programme de recherche du groupe d'Aston (1976) a débuté par une étude de 46 entreprises exerçant leurs activités dans le secteur industriel. Cette étude a permis de distinguer deux principales variables des structures : la spécialisation des fonctions et la répartition du pouvoir.

<sup>339</sup> Boutti R. (2003), « La mise à niveau organisationnelle dans les entreprises marocaines: la conduite et l'accompagnement d'un projet de changement ». Revue marocaine d'Audit et de Développement, n° 16, p :55.

- Le degré de décentralisation verticale de la prise de décision.

Il est alors possible de formuler l'hypothèse suivante :

**H1D : Les entreprises marocaines décentralisées utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.**

#### **1.1.1.5. Informatisation**

Davis et Albright (2000) soulignent que l'intégration des nouvelles technologies de l'information implique des changements considérables dans les outils du contrôle de gestion.

Selon Malo et Mathé (1998), le système d'information constitue le principal instrument du contrôle organisationnel. Il assume un rôle de connaissance de l'extérieur et donc de couplage avec l'environnement. Il joue aussi un rôle dans la participation aux décisions (évaluation, surveillance, correction...) afin de favoriser un fonctionnement coordonné et finalisé de l'organisation.

**H1E : Les entreprises marocaines intégrant un système d'information utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.**

#### **1.1.1.6. Incertitude de l'environnement**

L'incertitude de l'environnement représente une variable explicative fondamentale du contrôle de gestion. Elle a été utilisée comme variable contingente par plusieurs recherches, en particulier par Chapman (1997), Fisher (1998), Hartmann (2000).

*« La confrontation d'une quelconque technique de management à un environnement différent de son milieu naturel met en lumière des particularités qui sans cela passeraient inaperçues, provoquant par-là même un renouveau de la réflexion sur cette technique »* pouvant *« aboutir à une configuration originale combinant certains principes inspirés par le modèle commun de gestion avec la persistance des caractéristiques locales »*<sup>340</sup>.

Plus l'implication environnementale d'une entreprise sera importante, plus elle aura tendance

---

<sup>340</sup> Peretti JM, Frimousse S, Ben Lahouel B.(2009), « La performance sociale et le gouvernement d'entreprise: une mise à l'épreuve empirique de la théorie du pluralisme dans les conseils d'administration français », Revue marocaine d'audit et de développement, n°27, p : 38.

à adapter ses structures internes pour répondre efficacement aux besoins d'informations en la matière. Beaucoup de grandes entreprises appartenant à des secteurs sensibles en environnement ont créé un département environnement qui cumule également d'autres fonctions telles que la sécurité et l'hygiène.

**H1F : Les entreprises marocaines opérant dans un environnement incertain et complexe utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.**

#### **1.1.1.7. Stratégie de l'entreprise**

Les écrits en contrôle de gestion reconnaissent la nécessaire interaction entre contrôle de gestion et stratégie. Bouquin (1986), note que parmi les nombreux facteurs susceptibles d'influencer le contrôle de gestion, la stratégie devrait tenir une place importante. Par ailleurs, on suggère que le contrôle de gestion doit être conçu spécifiquement pour supporter la stratégie de l'entreprise ou des unités stratégiques, sur la base des avantages compétitifs afin de conduire à une performance supérieure.

Le déploiement de la stratégie se réalise au travers des pratiques de gestion dont la performance conditionne le succès des stratégies retenues. La stratégie et le contrôle de gestion en tant que producteurs d'informations et de constructeurs de sens au travers des critères retenus, des indicateurs privilégiés et des pratiques favorisées doivent contribuer à des attitudes efficientes et efficaces.

Le contrôle fondé sur la reconnaissance et le suivi des processus contribue au diagnostic interne ; en ce sens, il nourrit la stratégie et n'en constitue pas seulement le suivi. Le rôle du contrôle de gestion serait de contribuer à organiser et apprécier la mise en œuvre des orientations stratégiques retenues, notamment au travers de la maîtrise des ressources et des compétences qui permettent à l'entreprise de proposer une prestation attractive à ses clients/utilisateurs. L'ambition du contrôle de gestion est de contribuer à la cohérence des comportements, laquelle est, si non suffisante, du moins nécessaire au succès de la stratégie.

**H1G : Les entreprises marocaines ayant une stratégie bien définie utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.**

| Variables représentatives des principaux facteurs de contingence organisationnelle | Les variables de mesure                                                                                    | Adopté de :                                   | Nombre d'items |
|------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|----------------|
| <b>La taille.</b>                                                                  | Nombre de salariés                                                                                         | Couret 2007                                   | 1              |
| <b>Le secteur d'activité.</b>                                                      | Industrielle<br>Commerciale<br>Prestations de services                                                     | Germain 2007                                  | 3              |
| <b>L'âge de l'entreprise.</b>                                                      | Nombre d'années d'existence.                                                                               | Mintzberg 1982                                | 1              |
| <b>La structure de l'entreprise.</b>                                               | Existence de la fonction contrôle de gestion.                                                              | Chenhall 2003                                 | 5              |
|                                                                                    | Objectif de la création de la fonction contrôle de gestion.                                                |                                               |                |
|                                                                                    | Rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion.                                              |                                               |                |
|                                                                                    | Le degré de décentralisation horizontale de la prise de décision.                                          |                                               |                |
|                                                                                    | Le degré de décentralisation verticale de la prise de décision.                                            |                                               |                |
| <b>L'informatisation.</b>                                                          | L'entreprise à un système d'information.                                                                   | Davis et Albright 2000                        | 2              |
|                                                                                    | Degré d'informatisation.                                                                                   |                                               |                |
| <b>L'incertitude de l'environnement.</b>                                           | Dynamisme de l'environnement externe.                                                                      | Chapman 1997,<br>Fisher 1998,<br>Hartman 2000 | 1              |
| <b>La stratégie.</b>                                                               | Degré de liaison entre les indicateurs de performance globale et la stratégie de l'entreprise.             | Dent 1990,<br>Simon 1987                      | 3              |
|                                                                                    | la relation entre la politique sociétale de l'entreprise et sa rentabilité.                                |                                               |                |
|                                                                                    | le degré de liaison entre le contrôle de gestion et le pilotage de la performance globale de l'entreprise. |                                               |                |

**Tableau 19 : Opérationnalisation du construit « facteurs de la contingence organisationnelle »<sup>341</sup>.**

Par la suite nous allons opérationnaliser la variable de la contingence relative aux composantes des facteurs de la contingence comportementale de l'entreprise.

### 1.1.2. Facteurs de la contingence comportementale

#### 1.1.2.1. Formation du contrôleur de gestion

Les recherches réalisées selon l'approche des ressources based et celles menées sur la

<sup>341</sup> Elaboré par nos soins.

politique sociétale de l'entreprise, (Huselid, 1995 et Grinyer et al, 1990) suggèrent que les pratiques de gestion des ressources humaines quant à la formation peuvent avoir un impact sur la motivation et peuvent conduire à une amélioration des résultats de l'entreprise. En outre, l'ensemble des conditions permettant une amélioration des conditions de travail et un meilleur climat augmenteraient la productivité et la performance globale de l'entreprise.

Ahrens et Chapman (1999) montrent que les différences de formation influencent fortement la perception du rôle que les contrôleurs de gestion acceptent de jouer au sein des organisations. Pour exercer la fonction de contrôleur de gestion, ce dernier doit disposer des compétences techniques et de la formation adéquate, compatible avec les contrôles à effectuer. Le type de formation des contrôleurs de gestion de l'entreprise peut contribuer à la sous-production d'informations pertinentes pour la décision sociétale et à la sous- utilisation des indicateurs sociétaux comme instrument de gestion.

**H2A : Le contrôleur de gestion ayant une formation adéquate utilise davantage les outils du contrôle de gestion.**

#### **1.1.2.2. Formation du dirigeant**

Chapellier (1994) note que les dirigeants disposant d'une formation de type comptable /ou gestionnaire présentent un degré d'utilisation des données comptables de gestion élevé. La littérature sur ce thème affirme que les dirigeants les mieux formés présentent un degré d'utilisation des données comptables plus fort ou plus intense. Toutefois, le type de formation, lui-même, peut expliquer le degré d'utilisation de ces données.

**H2B : Le dirigeant ayant une formation adéquate utilise davantage les outils du contrôle de gestion.**

#### **1.1.2.3. Style de management**

Les valeurs personnelles des dirigeants sont considérées comme les véritables déterminants du développement d'une organisation.

Le contrôle de gestion ne conduirait à la performance globale que s'il est aussi utilisé comme outil de socialisation des managers permettant de sensibiliser ces derniers aux exigences économiques et aux choix stratégiques de la direction. On voit bien que le contrôle s'éloigne

alors d'une vision mécaniste de l'organisation. La prise en compte des jeux d'acteurs, des systèmes de contrôle formels et informels, visibles et invisibles, émergés et immergés, doit guider sa mise en œuvre et intégrer les questions des normes de comportements, de la distribution du pouvoir ou encore du rôle des acteurs.

**H2C : Le dirigeant ayant un style de management adéquat utilise davantage les outils du contrôle de gestion.**

| Variables représentatives des facteurs de la contingence comportementale. | Les variables de mesure                                                                                                                                       | Adopté de                | Nombre d'items |
|---------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|----------------|
| Formation du dirigeant.                                                   | Type de formation (Gestionnaire, non gestionnaire).                                                                                                           | Holmes et Nicholls, 1988 | 1              |
| Formation du contrôleur de gestion.                                       | Type de formation (Ingénieurs, diplômés des hautes écoles de commerce, diplômés de l'université et autres).                                                   | Ahrens et Chapman 1999   | 1              |
| Style de Management.                                                      | les activités prioritaires du contrôleur de gestion en matière de performance globale.<br>L'utilité du contrôle de gestion en matière de performance globale. | Amboise 1988             | 4              |

Tableau 20 : Opérationnalisation du construit « facteurs de la contingence comportementale »<sup>342</sup>.

## 2.2. Opérationnalisation de la variable indépendante

Une variable indépendante explicative est une variable qui exerce un impact probable ou modifie la variable objet de l'étude. Ainsi, la manipulation de la variable indépendante, par le chercheur, permet d'étudier son influence éventuelle sur la variation de la variable dépendante à expliquer<sup>343</sup>.

Le contrôle de gestion, via ses outils constitue l'élément incontournable pour la mesure, le pilotage et l'amélioration de la performance globale.

Dans le cadre de notre recherche, nous nous sommes référés à trois outils principaux du contrôle de gestion à savoir, la méthode du calcul des coûts, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord.

<sup>342</sup> Elaboré par nos soins.

<sup>343</sup> Aktouf, O, (1987), « Méthodologie des sciences sociales et approche qualitative des organisations, une introduction à la démarche classique et une critique », Montréal, les presses de l'Université du Québec, p :35

### 2.1.1. Méthode du calcul des coûts

Quel que soit le niveau de l'intensité concurrentielle du marché dans lequel évolue l'entreprise, l'amélioration continue de sa performance globale demeure son principal moyen d'assurer sa pérennité. Plusieurs outils ont été développés par les chercheurs et professionnels du contrôle de gestion en vue de permettre aux entreprises de se doter de leviers devant leur permettre de mieux piloter et maîtriser leur performance opérationnelle, financière, technique et récemment celle sociétale. Théorisée et largement diffusée, la méthode du calcul des coûts est présentée comme l'une des méthodes les plus utilisées.

Parmi ses avantages, les plus significatifs sont le calcul des coûts complets plus précis<sup>344</sup>, la production d'informations précises sur les causes des coûts nécessaires à la prise de décisions pour le pilotage de la performance.

Shim et Stagliano (1997), Booth et Giacobbe (1997) et aussi Clarke et al (1999) affirment que l'utilisation des informations sur les coûts permet d'améliorer le contrôle des coûts et le pilotage de la performance globale. Ils permettent aussi une compréhension plus approfondie des liens de causalité des coûts, une meilleure connaissance de la rentabilité des clients et une mesure plus exacte de la performance globale.

Il en ressort donc trois hypothèses :

**H3A : Le contrôle de gestion à travers la méthode du calcul des coûts constitue un facteur d'amélioration de la performance économique de l'entreprise marocaine.**

**H3B : Le contrôle de gestion à travers la méthode du calcul des coûts constitue un facteur d'amélioration de la performance sociale de l'entreprise marocaine.**

**H3C : Le contrôle de gestion à travers la méthode du calcul des coûts constitue un facteur d'amélioration de la performance environnementale de l'entreprise marocaine.**

### 2.1.2. Contrôle budgétaire

Le budget, en tant qu'outil incontournable de la gestion des entreprises, fait l'objet de

---

<sup>344</sup> Synthèse des travaux de Johnson et Kaplan, 1987 ; Mévellec et Evraert, 1991 ; Bouquin, 1997 et Berland, 2009.

nombreuses recherches. Selon Hartmann (2000) l'accumulation de travaux sur l'utilisation du budget pour évaluer la performance des managers a même fini par constituer un courant désigné sous l'acronyme RAPM (*Reliance on Accounting Performance Measures*).

Le budget est un outil de contrôle puisqu'il permet de voir si les ressources allouées à un objectif sont bien utilisées par l'entreprise. Anthony et Dearden (1984), ont défini le contrôle de gestion comme « *un dispositif permettant de s'assurer que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'entreprise* ». Une distinction est à faire entre efficacité et efficience. L'efficacité est la capacité à parvenir à atteindre des objectifs fixés. L'efficience est la capacité de rendement, de performance, c'est-à-dire le rapport entre les ressources qui ont été utilisées par l'entreprise et les résultats qui ont été obtenus grâce à ces dernières. Le budget va être là pour contrôler que ces ressources sont donc bien utilisées à l'aide du suivi des dépenses qu'elles soient physiques, financières, humaines, matérielles et immatérielles. Le contrôle de gestion à l'aide de son budget va chercher à optimiser les moyens pour répondre au mieux aux objectifs fixés en évitant tous types de gaspillages ou de surconsommations. Son action n'est absolument pas un contrôle contraignant mais a vraiment pour but d'optimiser les moyens pour atteindre les objectifs.

Par ailleurs, les rapports entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance globale, ont suscité un large débat<sup>345</sup>. Il existe en revanche, à l'exception des travaux de De Montgolfier (1993), peu de données empiriques sur ce sujet lié à la problématique de la conception des systèmes de contrôle qui est pourtant essentielle pour la réussite des stratégies d'entreprise.

La littérature qui vient d'être évoquée suggère à considérer que les systèmes de mesure de la performance globale et les budgets peuvent évoluer de façon complémentaire au sein des systèmes de contrôle de gestion. Daft et Macintosh (1984) suggèrent qu' « *Un système de contrôle consiste en un ensemble d'éléments qui interviennent de façon complémentaire dans l'exécution du cycle de contrôle* ». De son part, Bouquin stipule que « *La cohérence d'un système de contrôle de gestion nécessite d'identifier les complémentarités et les différences entre les différents outils* ».

De ce qui précède, trois hypothèses peuvent être formulées :

---

<sup>345</sup> Meyssonier F., (2008), « Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat », Comptabilité – Contrôle – Audit / Tome 14 – Volume 2, p :107.

**H3D : Le contrôle de gestion à travers le contrôle budgétaire constitue un facteur d'amélioration de la performance économique de l'entreprise marocaine.**

**H3E : Le contrôle de gestion à travers le contrôle budgétaire constitue un facteur d'amélioration de la performance sociale de l'entreprise marocaine.**

**H3F: Le contrôle de gestion à travers le contrôle budgétaire constitue un facteur d'amélioration de la performance environnementale de l'entreprise marocaine.**

### 2.1.3. Tableaux de bord

Les tableaux de bord sont définis comme étant « *un ensemble d'indicateurs construits pour permettre au décideur d'être informé sur l'état passé et actuel des activités sous sa responsabilité et lui permettre de repérer les tendances qui pourraient affecter ces activités dans le futur* »<sup>346</sup>. Comme il peut couvrir un large éventail de données, il est nécessaire, dans une perspective d'opérationnalisation, de mieux circonscrire les éléments à étudier à l'intérieur du tableau de bord. De son part, Bouquin (2001), définit le système de tableau de bord comme un instrument d'action dans lequel un « *ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) -sont intégrés- pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions* ».

D'après Lebas (1995), la performance n'existe que si on peut la mesurer, c'est-à-dire qu'on peut la présenter par un ensemble de mesures (ou d'indicateurs) plus ou moins complexes. La mesure est un des fondements du développement scientifique des tableaux de bord, elle devient ainsi indissociable à la « bonne gestion »<sup>347</sup>.

D'où ressortent les hypothèses suivantes :

<sup>346</sup> Bergeron H. (1996), « *Différenciation des systèmes de données et représentations en contrôle de gestion. Essai d'observation et d'interprétation* », Thèse de Doctorat, Soutenance: 5 avril 1996, Montpellier, Université de Montpellier II - Sciences et Techniques du Languedoc.

<sup>347</sup> Berland N. (2008), « *On ne gère bien que ce que l'on mesure* », Petit bréviaire des idées reçues en management, La découverte.

**H3G : Le contrôle de gestion à travers les tableaux de bord constitue un facteur d'amélioration de la performance économique de l'entreprise marocaine.**

**H3H : Le contrôle de gestion à travers les tableaux de bord constitue un facteur d'amélioration de la performance sociale de l'entreprise marocaine.**

**H3I : Le contrôle de gestion à travers les tableaux de bord constitue un facteur d'amélioration de la performance environnementale de l'entreprise marocaine.**

| Variable indépendante         | Les variables de mesure        | Adopté de :                                                      | Nombre d'items |
|-------------------------------|--------------------------------|------------------------------------------------------------------|----------------|
| Outils du contrôle de gestion | La méthode du calcul des coûts | Clarke et al (1999)                                              | 4              |
|                               | Le contrôle budgétaire         | Hartmann (2000),<br>Germain (2005) et<br>Cauvin et Bescos (2005) | 4              |
|                               | Les tableaux de bord           | Kaplan et Norton(1996)<br>; Gervais(2000)                        | 4              |

**Tableau 21 : Opérationnalisation du construit « Contrôle de gestion »<sup>348</sup>.**

### 2.3. Opérationnalisation de la variable dépendante

Une variable dépendante est une variable dont les variations dépendent d'une ou de plusieurs variables indépendantes explicatives. Notre modèle conceptuel est composé d'une seule variable dépendante qui est l'amélioration de la performance globale.

Le pilotage de la performance globale est fortement associé au pilotage stratégique des organisations. Il permet à l'entreprise de bien gérer son activité avec un nombre restreint d'indicateurs variés, financiers et non financiers, à court et long terme, regroupés de façon à aider les responsables dans le pilotage global de l'entreprise et dans leurs prises de décisions.

L'amélioration de la performance globale réside dans la mise en place d'un système de contrôle solide et adapté de mesure de la performance.

L'approche classique du contrôle de gestion qui se base sur les mesures financières issues des états financiers et comptables ne permet pas à elle seule de répondre aux différents besoins

<sup>348</sup> Elaboré par nos soins.

managériaux. Les résultats financiers traditionnels ne présentent que la performance passée et ne permettent en aucun cas de prévoir la performance future des entreprises<sup>349</sup>. Lorino (1991) explique dans ce sens que le fait de tourner vers la production d'informations chiffrées est important pour les partenaires externes, mais ceci pousse les professionnels de la mesure à placer leur professionnalisme de manière croissante dans l'exactitude des données comptables. Il ajoute que précision et pertinence sont souvent loin de coïncider. Les systèmes de mesure de la performance globale utilisés dans ces organisations doivent donc appréhender la performance avec une vision élargie en intégrant d'autres dimensions autre que financières qui prennent en compte des données qualitatives essentielles à l'analyse des enjeux opérationnels et permettent d'avoir la mesure d'une performance globale et multidimensionnelle<sup>350</sup>.

De ce qui précèdent, l'amélioration de la performance globale passe par l'amélioration des trois performances à savoir ; la performance économique, la performance sociale et la performance environnementale.

Pour l'analyse de ces trois performances, nous avons retenu l'analyse de Reynaud (2003) afin d'identifier les indicateurs qui vont nous servir de mesure à savoir :

|                                 |                               |
|---------------------------------|-------------------------------|
| La performance économique       | La rentabilité économique     |
|                                 | la rentabilité financière     |
|                                 | la rentabilité commerciale    |
| La performance sociale          | Égalité de traitement         |
|                                 | Bonne condition de travail    |
|                                 | Respect des droits de l'homme |
| La performance environnementale | Diminution de la pollution    |
|                                 | Sécurité des installations    |
|                                 | Sécurité des produits         |
|                                 | Épuisement des ressources     |

**Figure 31 : Performance globale de l'entreprise (Reynaud, 2003) <sup>351</sup>.**

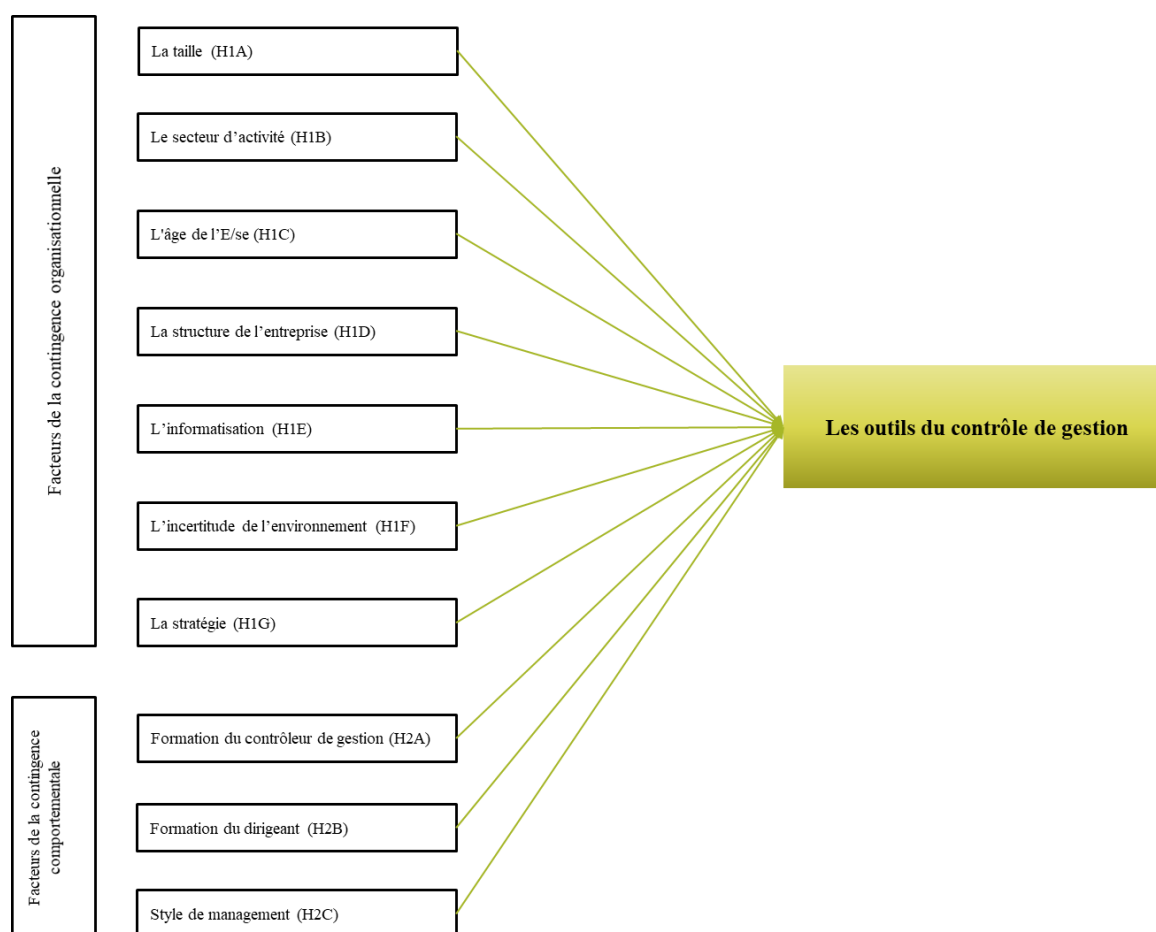
<sup>349</sup> Kaplan R. S. et Norton D. P. (1999), « *Le tableau de bord prospectif : un système de pilotage de la performance* », Éditions d'Organisation, Paris, p :212.

<sup>350</sup> Cappelletti L. (2006), « Le contrôle de gestion socio-économique de la performance : enjeux, conception et implantation », Finance Contrôle Stratégie – Volume 9, N° 1, p :135.

<sup>351</sup> Reynaud, E., (2003), « *Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique* », Journée AIMS, Atelier Développement Durable, pp :15.

| Variable expliquée                        | Les variables de mesure                            | Adopté de :   | Nombre d'items |
|-------------------------------------------|----------------------------------------------------|---------------|----------------|
| L'amélioration de la performance globale. | L'amélioration de la performance économique.       | Reynaud, 2003 | 3              |
|                                           | L'amélioration de la performance sociale.          | Reynaud, 2003 | 3              |
|                                           | L'amélioration de la performance environnementale. | Reynaud, 2003 | 4              |

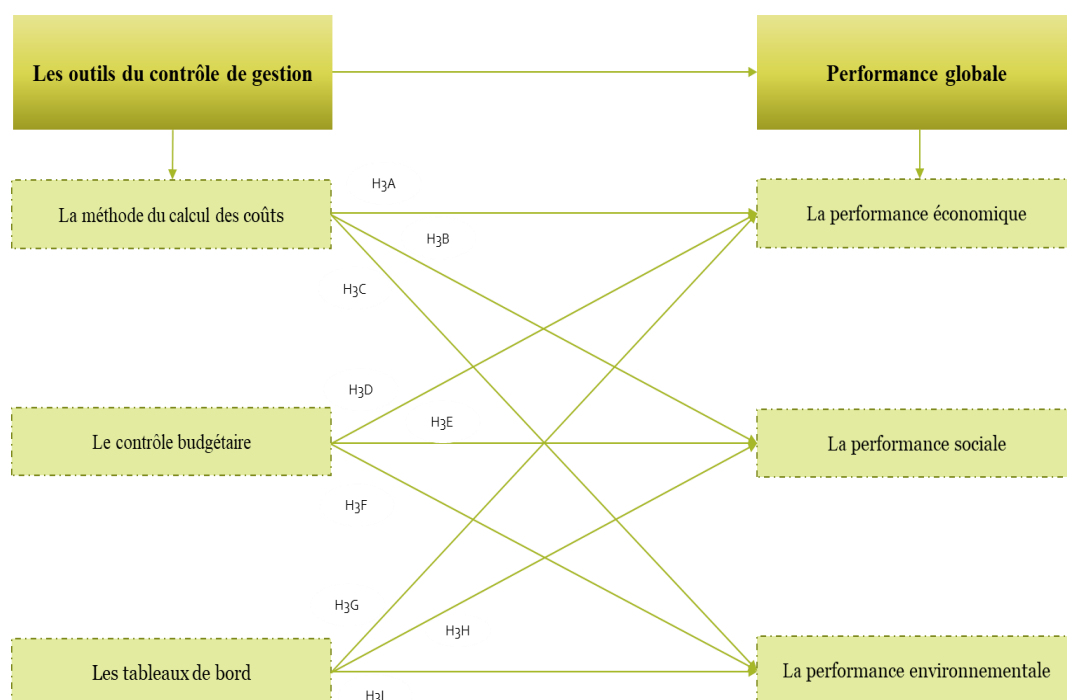
**Tableau 22 : Opérationnalisation du construit « Amélioration de la performance globale »<sup>352</sup>.**



**Figure 32 : Modèle conceptuel du lien entre les facteurs de la contingence (organisationnelle et comportementale) et les outils du contrôle de gestion<sup>353</sup>.**

<sup>352</sup> Elaboré par nos soins.

<sup>353</sup> Elaboré par nos soins.



**Figure 33 : Modèle conceptuel du lien entre les outils du contrôle de gestion et la performance globale<sup>354</sup>.**

La section qui vient d'être achevée, nous avons exposé dans un premier lieu le processus d'élaboration de notre questionnaire, avant de formuler les différentes hypothèses sur les déterminants pouvant influencer l'amélioration de la performance globale.

On a présenté également l'ensemble des items tirés de l'opérationnalisation de l'ensemble des variables du modèle, qui consiste à passer du stade conceptuel de la recherche au stade empirique, de manière à pouvoir mesurer ces variables.

### Section 3 : Description de l'échantillon de l'étude

Nous aborderons, dans cette section, la répartition des entreprises enquêtées, les facteurs de la contingence de la fonction contrôle de gestion ainsi que les outils du contrôle de gestion qui sont au service de la performance globale

#### 1. Répartition des entreprises enquêtées

##### 1.1. Répartition des entreprises enquêtées par secteur d'activité

<sup>354</sup> Elaboré par nos soins.

|                 | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-----------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Agroalimentaire | 24        | 19,2        | 19,2               | 19,2               |
| Commercial      | 33        | 26,4        | 26,4               | 45,6               |
| Industriel      | 61        | 48,8        | 48,8               | 94,4               |
| Service         | 7         | 5,6         | 5,6                | 100,0              |
| Total           | 125       | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 23 : Répartition des entreprises enquêtées par secteur d'activité.**

Dans notre échantillon, nous avons accordé beaucoup d'importance pour les entreprises industrielles. En effet, la prise en compte des aspects sociétaux est plus développée dans ce secteur.

Les entreprises répondantes représentent 48.8 % du secteur industriel, 26.4 % du secteur commercial, 19.2% du secteur agroalimentaire et 16.8 % relève du secteur tertiaire. Il s'agit d'une présentation générale de l'échantillon.

## 1.2. Répartition des entreprises enquêtées par taille

|                  | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Entre 100 et 200 | 101       | 80,8        | 80,8               | 80,8               |
| Entre 10 et 99   | 16        | 12,8        | 12,8               | 93,6               |
| Plus de 200      | 8         | 6,4         | 6,4                | 100,0              |
| Total            | 125       | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 24 : Répartition des entreprises enquêtées par taille.**

Comme le montre le tableau ci-dessus, les entreprises enquêtées possèdent un effectif compris entre 10 et plus de 200 salariés.

## 1.3. Répartition des entreprises enquêtées par âge

## 1.4. Répartition des entreprises par intégration du développement durable

|            | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Non        | 40        | 32,0        | 32,0               | 32,0               |
| Valide Oui | 85        | 68,0        | 68,0               | 100,0              |
| Total      | 125       | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 25 : Répartition des entreprises enquêtées par intégration du développement durable.**

Comme le montre le tableau ci-dessus, les entreprises enquêtées qui intègrent les principes du développement durable dans leur stratégie sont à la hauteur de 68%.

|         |                 | DD  |     | Total |
|---------|-----------------|-----|-----|-------|
|         |                 | Non | Oui |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 0   | 24  | 24    |
|         | Commercial      | 33  | 0   | 33    |
|         | Industriel      | 7   | 54  | 61    |
|         | Service         | 0   | 7   | 7     |
| Total   |                 | 40  | 85  | 125   |

**Tableau 26 : Répartition des entreprises enquêtées par secteur d'activité / développement durable.**

Le tableau ci-dessus montre que l'intégration des principes du développement durable varie selon le secteur d'activité de l'entreprise, on constate que parmi les 85 entreprises qui intègrent le développement durable, 54 entreprises relèvent du secteur industriel (63.52%), contre 36.48% d'autres secteurs.

### 1.5. Répartition des entreprises par l'existence d'un département dédié RSE

|            | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Non        | 59        | 69,4        | 69,4               | 69,4               |
| Valide Oui | 26        | 30,6        | 30,6               | 100,0              |
| Total      | 85        | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 27 : Répartition des entreprises par l'existence d'un département dédié RSE.**

Le tableau ci-dessus indique que seulement 26 entreprises possèdent un département dédié RSE, soit 30.6%. Les entreprises ayant un département RSE relèvent surtout de grandes

entreprises.

|       |     | Secteur d'activité |            |         | Total |
|-------|-----|--------------------|------------|---------|-------|
|       |     | Agroalimentaire    | Industriel | Service |       |
| RSE   | Non | 24                 | 28         | 7       | 59    |
|       | Oui | 0                  | 26         | 0       | 26    |
| Total |     | 24                 | 54         | 7       | 85    |

**Tableau 28 : Répartition des entreprises par l'existence d'un département dédié RSE selon le secteur d'activité.**

On constate aussi que seulement les entreprises relevant du secteur industriel qui ont un département RSE.

De ce qui précèdent, nous avons essayé de présenter une répartition descriptive concernant les entreprises enquêtées, en terme de secteur d'activité, de taille, d'âge et d'intégration du développement durable dans leur stratégie.

Il ressort ainsi que, sur la base de 125 entreprises, 85 entreprises seulement déclarent dotées d'une stratégie de développement durable, dont 61% émanent du secteur industriel.

## 2. Facteurs de la contingence de la fonction contrôle de gestion

### 2.1. Structure de l'entreprise

|        |       | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | Non   | 24        | 28,2        | 28,2               | 28,2               |
|        | Oui   | 61        | 71,8        | 71,8               | 100,0              |
|        | Total | 85        | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 29 : Existence de la fonction contrôle de gestion.**

|                      |     | Secteur d'activité |            |         | Total |
|----------------------|-----|--------------------|------------|---------|-------|
|                      |     | Agroalimentaire    | Industriel | Service |       |
| Existence.Cellule.CG | Non | 1                  | 16         | 7       | 24    |
|                      | Oui | 23                 | 38         | 0       | 61    |
| Total                |     | 24                 | 54         | 7       | 85    |

**Tableau 30 : Répartition des entreprises enquêtées par secteur d'activité / existence d'une cellule CG.**

Sur la base de 85 entreprises prise en compte, nous avons constaté que l'existence de la fonction contrôle de gestion dépend du secteur d'activité, ainsi que la taille de l'entreprise. 71.8% des répondants ont confirmé l'existence d'une cellule contrôle de gestion contre 28.2% déclarent le non recours à cette cellule ou bien l'attacher à un autre service.

|                                   | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-----------------------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Direction contrôle de gestion     | 44        | 51,8        | 51,8               | 51,8               |
| Direction financière et comptable | 24        | 28,2        | 28,2               | 80,0               |
| Direction générale                | 17        | 20,0        | 20,0               | 100,0              |
| Total                             | 85        | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 31 : Rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion .**

La fonction contrôle de gestion est rattachée au plus haut niveau de la hiérarchie 20% à la direction générale, 51.8% à la direction de contrôle de gestion et 28.2% à la direction financière et comptable.

| Objectifs                                                                  | Très faible | Faible | Moyen | Fort | Très fort |
|----------------------------------------------------------------------------|-------------|--------|-------|------|-----------|
| Conseiller les managers (gestion, exploitation...)                         |             |        | 21    | 34   | 30        |
| Prévoir (budget, plans opérationnels et stratégiques...)                   |             | 9      | 18    | 23   | 35        |
| Agir (mise en place et suivi des plans d'actions, contrôle budgétaire ...) |             |        | 21    | 22   | 42        |
| Clôturer et reporter (reporting, tableau de bord...)                       |             |        | 21    | 22   | 42        |
| Analyser les coûts (comptabilité analytique)                               |             |        | 21    | 11   | 53        |
| Faire évoluer les outils (système d'information, procédure, processus...)  |             |        | 21    | 34   | 30        |

**Tableau 32 : Les objectifs de la création de la fonction contrôle de gestion**

Selon les contrôleurs de gestion interrogés, les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quels que soient leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre, contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible. Mais la mise en place des outils et des procédures du contrôle de gestion varie selon la taille et le secteur de l'entreprise considérée.

## 2.2. Informatisation

Selon les entreprises enquêtées, les systèmes d'information élargissent le champ des progiciels intégrés à l'ensemble des fonctions de l'entreprise : gestion de la production, des achats, gestion des ventes, gestion des ressources humaines, gestion comptable et financière... Il s'agit d'optimiser le fonctionnement de l'entreprise en améliorant sa productivité et sa flexibilité.

|                 | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-----------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide      Oui | 85        | 100,0       | 100,0              | 100,0              |

**Tableau 33 : Existence d'un système d'information à l'entreprise.**

Selon les personnes interviewées, la mise en place des système d'information a permis la circulation, le traitement de l'information en temps réel et la prise de décision en temps opportun. Les système d'information ont favorisé le partage permanent de l'information qui est un élément indispensable pour la réalisation des objectifs du contrôle de gestion. Nous avons constaté que toutes les entreprises de notre échantillon sont dotées d'un système d'information. La seule différence est au niveau du degré d'informatisation, qui diffère d'un secteur à un autre

**Tableau croisé Secteur \* Degré d'Informatisation**

|         |                 | Effectif                |        |           |       |
|---------|-----------------|-------------------------|--------|-----------|-------|
|         |                 | Degré d'Informatisation |        |           | Total |
|         |                 | Fort                    | Moyen  | Très fort |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 12                      | 12     | 0         | 24    |
|         | Industriel      | 13                      | 9      | 32        | 54    |
|         | Service         | 7                       | 0      | 0         | 7     |
|         | Total           | 32                      | 21     | 32        | 85    |
|         | Taux            | 37.64%                  | 24.70% | 37.64%    | 100%  |

**Tableau 34 : Degré d'informatisation selon le secteur d'activité.**

### 2.3. Incertitude de l'environnement

|         |                 | Degré d'Incertitude |        |        |                | Total |
|---------|-----------------|---------------------|--------|--------|----------------|-------|
|         |                 | Dynamique           | Moyen  | Stable | Très dynamique |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 0                   | 20     | 4      | 0              | 24    |
|         | Industriel      | 5                   | 7      | 0      | 42             | 54    |
|         | Service         | 0                   | 0      | 0      | 7              | 7     |
|         | Total           | 5                   | 27     | 4      | 49             | 85    |
| Taux    |                 | 5.88%               | 31.71% | 4.70%  | 57.64%         | 100%  |

**Tableau 35 : Dynamisme de l'environnement.**

Nous avons constaté l'existence d'un environnement fortement dynamique dans 57.46% des cas. Selon les personnes interrogées, l'environnement est à la source de plusieurs contraintes pour l'entreprise. Ces contraintes peuvent être externes (clients, fournisseurs.) ou résulter de phénomènes économiques.

### 2.4. Stratégie de l'entreprise

|         |                 | Le degré de liaison entre les indicateurs de la performance globale et la stratégie de l'entreprise |        |           | Total |
|---------|-----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-----------|-------|
|         |                 | Fort                                                                                                | Moyen  | Très fort |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 12                                                                                                  | 12     | 0         | 24    |
|         | Industriel      | 34                                                                                                  | 9      | 11        | 54    |
|         | Service         | 7                                                                                                   | 0      | 0         | 7     |
| Total   |                 | 53                                                                                                  | 21     | 11        | 85    |
| Taux    |                 | 62.35%                                                                                              | 24.70% | 12.94%    | 100%  |

**Tableau 36 : Le degré de liaison entre les indicateurs de la performance globale et la stratégie de l'entreprise.**

Selon les personnes interrogées, le degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de l'entreprise est important pour 75.29 % d'entre elles.

Selon les personnes interrogées, les objectifs sont mesurés à l'aide des indicateurs les plus pertinents en liaison avec la stratégie définie.

Selon certains contrôleurs de gestion, la définition de la stratégie consiste à déterminer les buts et les objectifs qui seront poursuivis, à choisir les actions à mettre en œuvre ainsi que les ressources à mobiliser. La prise de décision est précédée par une phase de diagnostic et suivie par une phase de mise en œuvre.

|         |                 | Le degré de liaison entre la politique sociétale de l'entreprise et sa rentabilité |        |           | Total |
|---------|-----------------|------------------------------------------------------------------------------------|--------|-----------|-------|
|         |                 | Fort                                                                               | Moyen  | Très fort |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 0                                                                                  | 24     | 0         | 24    |
|         | Industriel      | 22                                                                                 | 11     | 21        | 54    |
|         | Service         | 7                                                                                  | 0      | 0         | 7     |
| Total   |                 | 29                                                                                 | 35     | 21        | 85    |
|         |                 | 34.11%                                                                             | 41.17% | 24.70%    | 100%  |

**Tableau 37 : Le degré de liaison entre la politique sociétale de l'entreprise et sa rentabilité.**

Selon les personnes interrogées, l'influence de la politique sociétale de l'entreprise sur la rentabilité est très forte pour 24.70 % d'entre elles.

Une bonne politique sociétale de l'entreprise conduit à un niveau élevé de performance

globale qui conduit aussi à une amélioration de la rentabilité de l'entreprise. A l'inverse, une mauvaise politique sociétale conduit à un faible niveau de la performance globale qui génère aussi une baisse de l'entreprise.

Globalement, les résultats de bonnes performances sociétales engendrent un meilleur résultat pour l'entreprise, alors qu'une mauvaise performance sociétale est susceptible d'entraîner un préjudice financier.

|         |                 | Le degré de liaison entre les outils du contrôle de gestion et le pilotage de la performance globale de l'entreprise |        |           | Total |
|---------|-----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-----------|-------|
|         |                 | Moyen                                                                                                                | Fort   | Très fort |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 12                                                                                                                   | 12     | 0         | 24    |
|         | Industriel      | 0                                                                                                                    | 43     | 11        | 54    |
|         | Service         | 0                                                                                                                    | 7      | 0         | 7     |
| Total   |                 | 12                                                                                                                   | 62     | 11        | 85    |
| Taux    |                 | 14.11%                                                                                                               | 72.94% | 12.94%    | 100%  |

**Tableau 38 : Le degré de liaison entre les outils du contrôle de gestion et le pilotage de la performance globale de l'entreprise.**

Selon les personnes interrogées, le degré de liaison entre les outils du contrôle de gestion et le pilotage de la performance globale de l'entreprise est important pour 85.88 % d'entre elles.

## 2.5. Formation du contrôleur de gestion

|         |                 | Formation du Contrôleur de Gestion |                                        |           | Total |
|---------|-----------------|------------------------------------|----------------------------------------|-----------|-------|
|         |                 | Diplômés de l'Université           | Diplômés des Hautes Écoles de Commerce | Ingénieur |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 12                                 | 12                                     | 0         | 24    |
|         | Industriel      | 24                                 | 30                                     | 0         | 54    |
|         | Service         | 1                                  | 0                                      | 6         | 7     |
| Total   |                 | 37                                 | 42                                     | 6         | 85    |
| Taux    |                 | 43.52%                             | 49.41%                                 | 7.05%     |       |

**Tableau 39: Formation du contrôleur de gestion.**

La formation du contrôleur de gestion varie en fonction du secteur d'activité. Les contrôleurs de gestion, diplômés des hautes écoles de commerce, représentent 49.41% des cas ; ceux de

l'université 43.52 % et 7.05% des grandes écoles d'ingénieurs.

Selon les personnes interrogées, le profil du contrôleur de gestion évolue en liaison avec la décentralisation de la fonction. Les contrôleurs de gestion sont constitués des lauréats des écoles de commerce ou de l'université mais aussi d'opérationnels ayant décidé d'évoluer vers la fonction contrôle de gestion.

## 2.6. Formation du dirigeant

|         |                 | Formation du Dirigeant |                  | Total |
|---------|-----------------|------------------------|------------------|-------|
|         |                 | Gestionnaire           | Non-Gestionnaire |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 12                     | 12               | 24    |
|         | Industriel      | 42                     | 12               | 54    |
|         | Service         | 7                      | 0                | 7     |
| Total   |                 | 61                     | 24               | 85    |
| Taux    |                 | 71.76%                 | 28.23%           | 100%  |

Tableau 40: Type de formation du dirigeant.

Selon les personnes interrogées, la performance de l'entreprise dépend de la mise à jour des compétences de toutes les catégories d'employés, y compris les cadres et les chefs d'entreprise. En effet, dans notre échantillon 71.76 % des dirigeants ont une formation du type gestionnaire. Cette formation influence les pratiques du contrôle de gestion.

## 2.7. Style de Management

- Suivi de l'action :

|         |                 | Suivi de l'action |       |      |           | Total |
|---------|-----------------|-------------------|-------|------|-----------|-------|
|         |                 | Faible            | Moyen | Fort | Très fort |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 0                 | 12    | 12   | 0         | 24    |
|         | Industriel      | 11                | 9     | 0    | 34        | 54    |
|         | Service         | 0                 | 0     | 0    | 7         | 7     |
| Total   |                 | 11                | 21    | 21   | 41        | 85    |
| Taux    |                 |                   |       |      |           |       |

• **Evaluation :**

|         |                 | Évaluation |       |      |           | Total |
|---------|-----------------|------------|-------|------|-----------|-------|
|         |                 | Faible     | Moyen | Fort | Très fort |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 0          | 24    | 0    | 0         | 24    |
|         | Industriel      | 9          | 0     | 22   | 23        | 54    |
|         | Service         | 0          | 0     | 0    | 7         | 7     |
|         | Total           | 9          | 24    | 22   | 30        | 85    |

• **Diagnostic :**

|         |                 | Diagnostic |      |           | Total |
|---------|-----------------|------------|------|-----------|-------|
|         |                 | Moyen      | Fort | Très fort |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 12         | 0    | 12        | 24    |
|         | Industriel      | 9          | 22   | 23        | 54    |
|         | Service         | 0          | 0    | 7         | 7     |
|         | Total           | 22         | 22   | 42        | 85    |

• **Contrôle de résultats :**

|         |                 | Contrôle de résultats |      |           | Total |
|---------|-----------------|-----------------------|------|-----------|-------|
|         |                 | Moyen                 | Fort | Très fort |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 12                    | 0    | 12        | 24    |
|         | Industriel      | 9                     | 11   | 34        | 54    |
|         | Service         | 0                     | 0    | 7         | 7     |
|         | Total           | 21                    | 11   | 53        | 85    |

• **Amélioration du système de mesure de la performance globale :**

|         |                 | Amélioration du système de mesure de la performance globale |      |           | Total |
|---------|-----------------|-------------------------------------------------------------|------|-----------|-------|
|         |                 | Moyen                                                       | Fort | Très fort |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 12                                                          | 0    | 12        | 24    |
|         | Industriel      | 9                                                           | 22   | 23        | 54    |
|         | Service         | 0                                                           | 0    | 7         | 7     |
|         | Total           | 21                                                          | 22   | 42        | 85    |

Selon les entreprises objet de l'étude, les activités prioritaires du contrôle de gestion diffèrent d'une entreprise à une autre.

Selon les dirigeants interviewés, en matière de performance globale le contrôleur de gestion doit faire très attention :

- Suivi de l'action
- Évaluation
- Diagnostic
- Contrôle de résultats
- Amélioration du système de mesure de la performance globale
- Réduction des coûts
- **Outil de gestion et de planification des missions**

|         |                 | Outil de gestion et de planification des missions |        |           | Total |
|---------|-----------------|---------------------------------------------------|--------|-----------|-------|
|         |                 | Faible                                            | Moyen  | Très fort |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 0                                                 | 12     | 12        | 24    |
|         | Industriel      | 20                                                | 11     | 23        | 54    |
|         | Service         | 0                                                 | 0      | 7         | 7     |
| Total   |                 | 20                                                | 23     | 42        | 85    |
| Taux    |                 | 23.52%                                            | 27.05% | 49.41%    | 100%  |

- **Outil d'évaluation et d'analyse des risques**

|         |                 | Outil d'Évaluation et d'Analyse des risques |        |        |           | Total |
|---------|-----------------|---------------------------------------------|--------|--------|-----------|-------|
|         |                 | Faible                                      | Moyen  | Fort   | Très fort |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 0                                           | 12     | 12     | 0         | 24    |
|         | Industriel      | 11                                          | 9      | 11     | 23        | 54    |
|         | Service         | 0                                           | 0      | 0      | 7         | 7     |
| Total   |                 | 11                                          | 21     | 23     | 30        | 85    |
| Taux    |                 | 12.94%                                      | 24.70% | 27.05% | 35.29%    | 100%  |

- **Outil de pilotage**

|         |                 | Outil de Pilotage |        |             | Total |
|---------|-----------------|-------------------|--------|-------------|-------|
|         |                 | Moyen             | Fort   | Très fort,0 |       |
| Secteur | Agroalimentaire | 12                | 0      | 12          | 24    |
|         | Industriel      | 0                 | 20     | 34          | 54    |
|         | Service         | 0                 | 0      | 7           | 7     |
| Total   |                 | 12                | 20     | 53          | 85    |
| Taux    |                 | 14.11%            | 23.52% | 62.35%      | 100%  |

• **Outil d'amélioration**

|             |                 | Outil d'Amélioration |               |               | Total       |
|-------------|-----------------|----------------------|---------------|---------------|-------------|
|             |                 | Moyen                | Fort          | Très fort     |             |
| Secteur     | Agroalimentaire | 12                   | 0             | 12            | 24          |
|             | Industriel      | 0                    | 31            | 23            | 54          |
|             | Service         | 0                    | 0             | 7             | 7           |
| Total       |                 | 12                   | 31            | 42            | 85          |
| <b>Taux</b> |                 | <b>14.11%</b>        | <b>36.47%</b> | <b>49.41%</b> | <b>100%</b> |

• **Outil d'apprentissage**

|             |                 | Outil d'Apprentissage |               |               |               | Total       |
|-------------|-----------------|-----------------------|---------------|---------------|---------------|-------------|
|             |                 | Faible                | Moyen         | Fort          | Très fort     |             |
| Secteur     | Agroalimentaire | 12                    | 0             | 12            | 0             | 24          |
|             | Industriel      | 0                     | 20            | 11            | 23            | 54          |
|             | Service         | 0                     | 0             | 0             | 7             | 7           |
| Total       |                 | 12                    | 20            | 23            | 23            | 85          |
| <b>Taux</b> |                 | <b>14.11%</b>         | <b>23.52%</b> | <b>27.05%</b> | <b>27.05%</b> | <b>100%</b> |

Les outils de contrôle de gestion sont utilisés pour plusieurs objectifs qui se diffère d'une entreprise à une autre, pour un objectif de pilotage à la hauteur (85.87%), et pour un objectif d'amélioration (85.88%).

### 3. Mise en place des outils du contrôle de gestion

#### 3.1. Méthode de calcul des coûts

|        |       | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | Non   | 17        | 20,0        | 20,0               | 20,0               |
|        | Oui   | 68        | 80,0        | 80,0               | 100,0              |
|        | Total | 85        | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 41 : Utilisation de la méthode du calcul de coûts dans la mesure de la performance économique.**

Pour l'utilisation de la méthode du calcul de coûts dans la mesure de la performance économique, 80% des répondants ont confirmé l'utilisation de cette méthode.

|            | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Non        | 34        | 40,0        | 40,0               | 40,0               |
| Valide Oui | 51        | 60,0        | 60,0               | 100,0              |
| Total      | 85        | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 42: Utilisation de la méthode du calcul de coûts dans la mesure de la performance sociale.**

Pour l'utilisation de la méthode du calcul de coûts dans le cadre de la performance sociale, 60% des répondants ont confirmé l'utilisation de cette méthode.

|            | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Non        | 34        | 40,0        | 40,0               | 40,0               |
| Valide Oui | 51        | 60,0        | 60,0               | 100,0              |
| Total      | 85        | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 43 : Utilisation de la méthode du calcul de coûts dans le cadre de la performance environnementale.**

Pour l'utilisation de la méthode du calcul de coûts dans le cadre de la performance environnementale, 60% des répondants ont affirmé l'utilisation de cette méthode.

### 3.2. Contrôle budgétaire

|            | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Non        | 34        | 40,0        | 40,0               | 40,0               |
| Valide Oui | 51        | 60,0        | 60,0               | 100,0              |
| Total      | 85        | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 44: Utilisation du contrôle budgétaire dans la mesure de la performance économique.**

Pour l'utilisation de la méthode du contrôle budgétaire dans la mesure de la performance économique, 60% des répondants ont confirmé l'utilisation de cette méthode.

|            | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Non        | 51        | 60,0        | 60,0               | 60,0               |
| Valide Oui | 34        | 40,0        | 40,0               | 100,0              |
| Total      | 85        | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 45 : Utilisation du contrôle budgétaire dans la mesure de la performance sociale.**

Pour l'utilisation de la méthode du contrôle budgétaire dans le cadre de la performance sociale, 40% des répondants ont confirmé l'utilisation de cette méthode.

|            | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Non        | 51        | 60,0        | 60,0               | 60,0               |
| Valide Oui | 34        | 40,0        | 40,0               | 100,0              |
| Total      | 85        | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 46 : Utilisation du contrôle budgétaire dans la mesure de la performance environnementale.**

Pour l'utilisation de la méthode du contrôle budgétaire dans le cadre de la performance environnementale, 40% des répondants ont confirmé l'utilisation de cette méthode.

### 3.3. Tableaux de bord

|            | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Non        | 34        | 40,0        | 40,0               | 40,0               |
| Valide Oui | 51        | 60,0        | 60,0               | 100,0              |
| Total      | 85        | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 47 : Utilisation des tableaux de bord dans le cadre de la performance économique.**

Pour l'utilisation des tableaux de bord dans la mesure de la performance économique, 60% des répondants ont confirmé l'utilisation de cette méthode.

|            | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Non        | 17        | 20,0        | 20,0               | 20,0               |
| Valide Oui | 68        | 80,0        | 80,0               | 100,0              |
| Total      | 85        | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 48: Utilisation des tableaux de bord dans le cadre de la performance sociale.**

Pour l'utilisation des tableaux de bord dans le cadre de la performance sociale, 80% des répondants ont confirmé l'utilisation de cette méthode.

|            | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Non        | 17        | 20,0        | 20,0               | 20,0               |
| Valide Oui | 68        | 80,0        | 80,0               | 100,0              |
| Total      | 85        | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 49 : Utilisation des tableaux de bord dans le cadre de la performance environnementale.**

Pour l'utilisation des tableaux de bord dans le cadre de la performance environnementale, 80% des répondants ont confirmé l'utilisation de cette méthode.

### 3.4. Contrôle de gestion et amélioration de la performance globale

|            | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Non        | 6         | 7,1         | 7,1                | 7,1                |
| Valide Oui | 79        | 92,9        | 92,9               | 100,0              |
| Total      | 85        | 100,0       | 100,0              |                    |

**Tableau 50 : Implantation du contrôle de gestion et amélioration de la performance globale.**

Dans le cadre de l'utilisation des pratiques du contrôle de gestion pour l'amélioration de la performance globale, 92.9% des répondants ont confirmé cette hypothèse.

#### 3.4.1. Climat social

**Tableau croisé Secteur d'Activité \* Climat social**

| Effectif           |              | Climat social |      |           | Total |
|--------------------|--------------|---------------|------|-----------|-------|
|                    |              | Faible        | Fort | Très fort |       |
| Secteur d'Activité | Construction | 0             | 17   | 17        | 34    |
|                    | Industriel   | 17            | 17   | 17        | 51    |
| Total              |              | 17            | 34   | 34        | 85    |

**Tableau 51: Niveau d'amélioration du climat social.**

Selon les personnes interrogées, la mise en place des outils du contrôle de gestion d'instaurer un climat sociale favorable.

### 3.4.2. Climat environnemental

**Tableau croisé Secteur d'Activité \* Climat environnemental**

Effectif

|                    |              | Climat environnemental |      |           | Total |
|--------------------|--------------|------------------------|------|-----------|-------|
|                    |              | Faible                 | Fort | Très fort |       |
| Secteur d'Activité | Construction | 0                      | 34   | 0         | 34    |
|                    | Industriel   | 17                     | 17   | 17        | 51    |
| Total              |              | 17                     | 51   | 17        | 85    |

**Tableau 52: Niveau d'amélioration du climat environnemental.**

Selon les personnes interrogées, la mise en place des pratiques du contrôle de gestion d'instaurer un climat environnementale favorable.

### 3.4.3. Rentabilité de l'entreprise

**Tableau croisé Secteur d'Activité \* Rentabilité de l'entreprise**

Effectif

|                    |              | Rentabilité de l'entreprise |       |           | Total |
|--------------------|--------------|-----------------------------|-------|-----------|-------|
|                    |              | Faible                      | Moyen | Très fort |       |
| Secteur d'Activité | Construction | 0                           | 17    | 17        | 34    |
|                    | Industriel   | 17                          | 0     | 34        | 51    |
| Total              |              | 17                          | 17    | 51        | 85    |

**Tableau 53: Niveau d'amélioration de la rentabilité de l'entreprise.**

Selon les personnes interrogées, le contrôle de gestion s'adapte à toutes les fonctions de l'entreprise : la production, les achats, la finance, les ressources humaines et les ventes. Il développe des outils du contrôle de la coordination, de l'encadrement et des services périphériques. Ces outils améliorent la qualité de décision et donc permettent une amélioration de la rentabilité de l'entreprise.

### 3.4.4. Prise de décision managériale

**Tableau croisé Secteur d'Activité \* Prise de décision managériale**

Effectif

|                     |              | Prise de décision managériale |      |           | Total |
|---------------------|--------------|-------------------------------|------|-----------|-------|
|                     |              | Faible                        | Fort | Très fort |       |
| Secteur d'.Activité | Construction | 0                             | 17   | 17        | 34    |
|                     | Industriel   | 17                            | 0    | 34        | 51    |
| Total               |              | 17                            | 17   | 51        | 85    |

**Tableau 54 : Niveau d'amélioration de la prise de décision managériale.**

Il ressort ainsi, que les différentes entreprises enquêtées, utilisent les outils du contrôle de gestion dans le cadre de la mesure de la performance globale, sous une forme ou une autre; selon la nature de la performance qu'elle cherche à atteindre ou selon ses objectifs fixés.

## Conclusion du chapitre

Ce chapitre avait un double objectif. Il présente d'une part, la méthodologie de recherche retenue dans le cadre de cette recherche après avoir opté pour le paradigme positiviste en matière épistémologique et d'autre part, il décrit statistiquement l'échantillon d'étude.

Tout d'abord, nous avons procédé à la finalisation de notre modèle théorique via l'opérationnalisation des différentes variables de notre recherche, nous avons justifié en détail le processus d'opérationnalisation de ces variables tout en justifiant le choix de chaque échelle de mesure retenue.

Nous avons abordé, via une étude quantitative basée sur l'administration d'un questionnaire, la procédure de collecte des données en présentant l'échantillon d'étude, la phase de la conception et du pré-test du questionnaire, la structure de ce dernier, son administration, sa diffusion et sa réception.

Par la suite, nous avons présenté les statistiques descriptives appliquées sur les données récoltées auprès de 125 entreprises de la région Fès-Meknès et qui concernent la variable explicative, la variable de contrôle, et la variable à expliquer.

Le tableau ci-après notre cadre méthodologique :

|                                      |                                                                      |
|--------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|
| Positionnement épistémologique       | Le positivisme.                                                      |
| Démarche de recherche                | La démarche hypothético-déductive.                                   |
| Méthode de recherche                 | L'approche quantitative.                                             |
| Terrain d'étude                      | Les entreprises de la région Fès-Meknès.                             |
| Taille et structure de l'échantillon | 125 entreprises.                                                     |
| Outil de collecte des données        | Le questionnaire.                                                    |
| Stratégie d'analyse des données      | Analyse descriptive ; analyse exploratoire et analyse confirmatoire. |

Le chapitre suivant, sera l'occasion pour nous d'exposer et de discuter les résultats de nos analyses de données afin de construire des échelles de mesure valides et fiables, tester les hypothèses et présenter un modèle de recherche final validé empiriquement.

## **Chapitre 5 : Contrôle de gestion et amélioration de la performance globale : Validation du modèle de recherche, présentation et discussion des résultats**

Cette recherche visait à comprendre la nature et les déterminants de la relation qui existe entre les outils du contrôle de gestion et l'amélioration de la performance globale.

Pour cet objectif, nous avons procédé à deux phases :

- La première phase a porté sur la revue de la littérature, dans l'intention de cerner les concepts clés de notre recherche et de formuler des hypothèses et d'élaborer un modèle conceptuel, qui seront testés dans le cadre de la deuxième phase.
- La deuxième phase a concerné pour sa part le test des hypothèses et du modèle de recherche dans le cadre d'une étude empirique qui a porté sur un échantillon de 125 entreprises marocaines de la région Fès-Meknès.

La structuration et le design de notre humble travail de recherche scindé en cinq chapitres ont tenté d'apporter des réponses aux différentes interrogations, le premier, le deuxième et le troisième chapitre (Théoriques), ont donné le moyen de poser les jalons de la recherche empirique effectuée au niveau du deux derniers chapitres.

Nous avons tenté de mettre au clair l'intérêt du lien entre les différents outils du contrôle de gestion et l'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines. Nous étions aussi dans l'obligation d'approfondir l'investigation afin de définir, de montrer et de clarifier les déterminants et les dimensions permettant de mesurer ces corrélations.

Le présent chapitre sera une occasion de déterminer les différents résultats issus des tests de validation des échelles de mesure (section 1), avant de passer en revue à la discussion des résultats et la confirmation ou l'infirmer des hypothèses préétablies (section 2).

## **Section 1 : Résultat des tests de validation des échelles de mesure**

Pour vérifier la validité des échelles de mesure des variables latentes et tester le modèle de recherche, l'analyse factorielle exploratoire en composantes principales et la méthode de la régression linéaire ont été réalisées, dans cette recherche, sous le logiciel SPSS 21.0.

Les résultats du test de validation des échelles de mesure des variables seront présentés en deux étapes :

- Dans une première étape, on va présenter les résultats de l'étude exploratoire ;
- Dans une deuxième étape, on va présenter les résultats de l'étude confirmatoire.

### **1. Vérification de la fiabilité de l'échelle : Analyse Factorielle Exploratoire (ACP)**

La présente section a pour objet de s'assurer de la validité ainsi que de la fiabilité des échelles de mesures utilisées dans la présente recherche qui, sont issues de la revue de littérature. Certes les échelles de mesure que nous avons employées ont été testées et validées mais, dans un contexte différent de celui de notre recherche, ce qui nous a conduit à vérifier si elles mesurent efficacement les relations entre les composantes de notre étude et dans notre propre contexte.

Pour ce faire, nous nous sommes inspirés des travaux de Churchill (1979) dans lesquels il préconise de suivre un canevas bien déterminé, ou il suggère une procédure pour renforcer la validité et la fiabilité des mesures. Après avoir, sélectionné des échelles, il s'agit, dans un premier temps, de les soumettre à l'analyse factorielle exploratoire puis au test de fiabilité. Rappelons que dans la phase exploratoire de la recherche, l'analyse factorielle est utilisée pour purifier et tester l'homogénéité des échelles composant un questionnaire.

Après avoir encadré la démarche des échelles pour tester la validité et la fiabilité des échelles de mesures des variables du modèle de recherche, nous allons présenter dans ce qui suit, en détail, les résultats et les commentaires de l'estimation de la qualité des échelles obtenues par l'analyse factorielle exploratoire, effectuée pour les observations constituant notre échantillon.

#### **1.1. Analyse factorielle exploratoire de la variable de la contingence : « Facteurs de la contingence »**

### 1.1.1. Echelle de mesure de la variable « Structure de l'entreprise »

Quatorze items sont introduits dans le questionnaire pour mesurer le niveau de la « Structure de l'entreprise ». Notons que l'ensemble des items est mesuré sur une même échelle en 5 points (Echelle de LIKERT).

| Items                                                                                                                                                                       | Code    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| Conseiller les managers (gestion, exploitation...)                                                                                                                          | CG.OBJ1 |
| Prévoir (budget, plans opérationnels et stratégiques...)                                                                                                                    | CG.OBJ2 |
| Agir (mise en place et suivi des plans d'actions, contrôle budgétaire ...)                                                                                                  | CG.OBJ3 |
| Clôturer et reporter (Reporting, tableau de bord...)                                                                                                                        | CG.OBJ4 |
| Analyser les coûts (comptabilité analytique)                                                                                                                                | CG.OBJ5 |
| Faire évoluer les outils (système d'information, procédure, processus...)                                                                                                   | CG.OBJ6 |
| Développement ou lancement de nouveaux produits ou services                                                                                                                 | DDV1    |
| Embauche et licenciement                                                                                                                                                    | DDV2    |
| Choix des investissements                                                                                                                                                   | DDV3    |
| Décisions opérationnelles                                                                                                                                                   | DDV4    |
| Le dirigeant de votre entreprise participe à la prise de toutes les décisions, y compris les décisions mineures, car il considère que tout doit être contrôlé par lui-même. | DDH1    |
| Le dirigeant ne prend de décisions importantes qu'après avoir consulté ses collaborateurs.                                                                                  | DDH2    |
| Les collaborateurs consultent toujours le dirigeant avant la mise en application des décisions qu'ils prennent.                                                             | DDH3    |
| Les collaborateurs prennent seuls leurs décisions qui relèvent de leur domaine de responsabilité.                                                                           | DDH4    |

Tableau 55 : Items de mesure de la variable « Structure de l'entreprise »<sup>355</sup>.

Pour assurer la vérification factorielle des Quatorze énoncés, nous avons opté pour les tests KMO et celui de Bartlett. Les analyses effectuées montrent une valeur de KMO de 0.746 (largement supérieur à 0.5) est un test de Bartlett de 0.000 (l'erreur est inférieur à 0.05). Cela

<sup>355</sup> Elaboré par nos soins.

justifie l'utilisation d'une analyse factorielle exploratoire de la variable « Structure de l'entreprise ».

| Matrice des composantes     |                     | Qualité de représentation |            |
|-----------------------------|---------------------|---------------------------|------------|
|                             | Composante<br>Axe 1 | Initial                   | Extraction |
| CG.OBJ1                     | 0.990               | 1                         | 0.980      |
| CG.OBJ2                     | 0.964               | 1                         | 0.929      |
| CG.OBJ3                     | 0.979               | 1                         | 0.958      |
| CG.OBJ4                     | 0.979               | 1                         | 0.958      |
| CG.OBJ5                     | 0.974               | 1                         | 0.948      |
| CG.OBJ6                     | 0.990               | 1                         | 0.980      |
| DDV1                        | 0.898               | 1                         | 0.806      |
| DDV2                        | 0.717               | 1                         | 0.514      |
| DDV3                        | 0.977               | 1                         | 0.954      |
| DDV4                        | 0.721               | 1                         | 0.520      |
| DDH1                        | 0.850               | 1                         | 0.722      |
| DDH2                        | 0.902               | 1                         | 0.814      |
| DDH3                        | 0.981               | 1                         | 0.962      |
| DDH4                        | 0.884               | 1                         | 0.781      |
| Valeurs propres             | 11.826              |                           |            |
| Variance totale expliquée % | 84.473              |                           |            |
| Alpha de Cronbach %         | 98.4                |                           |            |

Les résultats de l'analyse factorielle de la variable « Structure de l'entreprise » montrent des indicateurs satisfaisants : l'alpha de Cronbach et la variance totale expliquée présentent respectivement, des valeurs 98.4% et 84.473%. Aussi nous constatons que les 14 items ont une qualité de représentation supérieure au seuil requis (0.4) et une très bonne corrélation avec le premier axe factoriel.

### 1.1.2. Echelle de mesure de la variable « Informatisation »

L'informatisation est mesurée par les deux items suivants :

| Items                                         | Code    |
|-----------------------------------------------|---------|
| L'existence d'un système d'information.       | INF     |
| Le degré d'informatisation dans l'entreprise. | DEG.INF |

**Tableau 56 : Items de mesure de la variable « Informatisation »<sup>356</sup>.**

Pour assurer la vérification factorielle des deux énoncés, nous avons opté pour les tests KMO et celui de Bartlett. Les analyses effectuées montrent une valeur de KMO de 0.56 (supérieur à 0.5) et un test de Bartlett de 0.000 (l'erreur est inférieur à 0.05). Cela justifie l'utilisation d'une analyse factorielle exploratoire de la variable « Informatisation ».

| Matrice des composantes     |                     | Qualité de représentation |            |
|-----------------------------|---------------------|---------------------------|------------|
|                             | Composante<br>Axe 1 | Initial                   | Extraction |
| INF                         | 0.975               | 1                         | 0.590      |
| DEG.INF                     | 0.975               | 1                         | 0.590      |
| Valeurs propres             | 1.90                |                           |            |
| Variance totale expliquée % | 94.98               |                           |            |
| Alpha de Cronbach %         | 58.5                |                           |            |

Les résultats de l'analyse factorielle de la variable « Informatisation » montrent des indicateurs satisfaisants : l'alpha de Cronbach et la variance totale expliquée présentent, respectivement, des valeurs 58.5% et 94.98%. Aussi nous constatons que les deux items ont une qualité de représentation supérieure au seuil requis (0.4) et une très bonne corrélation avec le premier axe factoriel.

En somme, pour le reste de l'analyse, nous allons retenir les deux items initiaux de l'échelle « Informatisation » à savoir : L'existence d'un système d'information et le degré

<sup>356</sup> Elaboré par nos soins.

d'informatisation dans l'entreprise.

### 1.1.3. Echelle de mesure de la variable « Incertitude »

L'incertitude est mesurée par les trois items suivants :

| Items                                                                           | Code     |
|---------------------------------------------------------------------------------|----------|
| Le dynamisme de l'environnement externe est très stable (évolutions lentes)     | INC.ENV1 |
| Le dynamisme de l'environnement externe est moyen (évolutions moyennes)         | INC.ENV2 |
| Le dynamisme de l'environnement externe est très dynamique (évolutions rapides) | INC.ENV3 |

Tableau 57 : Items de mesure de la variable « Incertitude »<sup>357</sup>.

Les analyses effectuées montrent une valeur de KMO de 0.753 (supérieur à 0.5) et un test de Bartlett de 0.000 (l'erreur est inférieur à 0.05). Cela justifie l'utilisation d'une analyse factorielle exploratoire de la variable « Incertitude ».

| Matrice des composantes     |                     | Qualité de représentation |            |
|-----------------------------|---------------------|---------------------------|------------|
|                             | Composante<br>Axe 1 | Initial                   | Extraction |
| INC.ENV1                    | 0.981               | 1                         | 0.961      |
| INC.ENV2                    | 0.992               | 1                         | 0.984      |
| INC.ENV3                    | 0.994               | 1                         | 0.987      |
| Valeurs propres             | 2.933               |                           |            |
| Variance totale expliquée % | 97.77               |                           |            |
| Alpha de Cronbach %         | 98.9                |                           |            |

À la lecture de ce tableau, nous constatons que l'indice d'Alpha de Cronbach de la variable « Incertitude de l'environnement » présente une valeur supérieure au seuil d'acceptabilité (> 0,06). Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour le

<sup>357</sup> Elaboré par nos soins.

facteur incertitude de l'environnement. Nous avons décidé dans cette phase de conserver l'ensemble des items qui présentent l'échelle.

#### 1.1.4. Echelle de mesure de la variable « Stratégie »

La stratégie est évaluée par les items suivants :

| Items                                                                                                                | Code |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Le degré de liaison entre les indicateurs de la performance globale et la stratégie de votre entreprise.             | STG1 |
| La relation entre la politique sociétale de l'entreprise et sa rentabilité.                                          | STG2 |
| Le degré de liaison entre les outils du contrôle de gestion et le pilotage de la performance globale de l'entreprise | STG3 |

Tableau 58 : Items de mesure de la variable « Stratégie »<sup>358</sup>.

L'analyse menée sur les items de la variable « Stratégie » montre un indice de KMO de 0.757 et une signification de Bartlett qui égale à 0, l'échelle respecte les conditions d'applications de l'analyse factorielle exploratoire de la sous-variable.

| Matrice des composantes     |                     | Qualité de représentation |            |
|-----------------------------|---------------------|---------------------------|------------|
|                             | Composante<br>Axe 1 | Initial                   | Extraction |
| STG1                        | 0.983               | 1                         | 0.967      |
| STG2                        | 0.966               | 1                         | 0.933      |
| STG3                        | 0.971               | 1                         | 0.942      |
| Valeurs propres             | 2.841               |                           |            |
| Variance totale expliquée % | 94.709              |                           |            |
| Alpha de Cronbach %         | 97.2                |                           |            |

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons qu'aucune suppression d'items ne permettrait

<sup>358</sup> Elaboré par nos soins.

d'améliorer la fiabilité de son instrument de mesure. Alpha de Cronbach est supérieur au seuil d'acceptabilité pour la stratégie de l'entreprise. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour le facteur stratégie. Nous avons décidé dans cette phase de conserver l'ensemble des items qui présentent l'échelle.

En somme, l'analyse de la fiabilité des quatre échelles de mesure constituant la variable « La contingence organisationnelle » a abouti à des valeurs d'Alpha de Cronbach très satisfaisantes et un pouvoir explicatif supérieur à 50%.

| Variable                  | Nombre d'items retenus | Variance restituée après la factorisation | Alpha de Cronbach |
|---------------------------|------------------------|-------------------------------------------|-------------------|
| Structure de l'entreprise | 14                     | 84.473                                    | 98.4              |
| Informatisation           | 2                      | 94.98                                     | 58.5              |
| Incertitude               | 3                      | 97.77                                     | 98.9              |
| Stratégie                 | 3                      | 94.709                                    | 97.2              |

Tableau 59: Mesure de la variable « Facteurs de la contingence organisationnelle »<sup>359</sup>.

#### 1.1.5. Echelle de mesure de la variable « Style de management »

Les dimensions participant à la mesure du facteur « Style de management » sont d'ordre deux:

- Les activités principales du contrôleur de gestion en matière de performance globale.
- L'utilité du contrôle de gestion en matière de performance globale.

---

<sup>359</sup> Elaboré par nos soins.

| Items                                                       | Code      |
|-------------------------------------------------------------|-----------|
| Suivi de l'action                                           | SM.CLEUR1 |
| Évaluation                                                  | SM.CLEUR2 |
| Diagnostic                                                  | SM.CLEUR3 |
| Contrôle de résultats                                       | SM.CLEUR4 |
| Amélioration du système de mesure de la performance globale | SM.CLEUR5 |
| Réduction des coûts                                         | SM.CLEUR6 |
| Outil de gestion et de planification des missions           | SM.CG1    |
| Outil d'évaluation et d'analyse des risques                 | SM.CG2    |
| Outil de pilotage                                           | SM.CG3    |
| Outil d'amélioration                                        | SM.CG4    |
| Outil d'apprentissage                                       | SM.CG5    |

**Tableau 60 : Items de mesure de la variable « Style de management »<sup>360</sup>.**

L'analyse menée sur les items de la variable « Style de management » concernant la dimension « Les activités principales du contrôleur de gestion en matière de performance globale » montre un indice de KMO de 0.662 et une signification de Bartlett qui égale à 0, l'échelle respecte les conditions d'applications de l'analyse factorielle exploratoire de la sous-variable.

---

<sup>360</sup> Elaboré par nos soins.

| Matrice des composantes     |                     | Qualité de représentation |            |
|-----------------------------|---------------------|---------------------------|------------|
|                             | Composante<br>Axe 1 | Initial                   | Extraction |
| SM.CLEUR1                   | 0.965               | 1                         | 0.932      |
| SM.CLEUR2                   | 0.967               | 1                         | 0.935      |
| SM.CLEUR3                   | 0.994               | 1                         | 0.989      |
| SM.CLEUR4                   | 0.987               | 1                         | 0.975      |
| SM.CLEUR5                   | 0.994               | 1                         | 0.989      |
| SM.CLEUR6                   | 0.985               | 1                         | 0.970      |
| SM.CG1                      | 0.961               | 1                         | 0.923      |
| SM.CG2                      | 0.979               | 1                         | 0.958      |
| SM.CG3                      | 0.976               | 1                         | 0.952      |
| SM.CG4                      | 0.990               | 1                         | 0.980      |
| SM.CG5                      | 0.918               | 1                         | 0.844      |
| Valeurs propres             | 10.445              |                           |            |
| Variance totale expliquée % | 94.956              |                           |            |
| Alpha de Cronbach %         | 98.2                |                           |            |

À l'analyse de ces tableaux nous remarquons qu'aucune suppression d'items ne permettrait d'améliorer la fiabilité de son instrument de mesure. Alpha de Cronbach est supérieur au seuil d'acceptabilité pour le style de management concernant les deux dimensions. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour le facteur style de management. Nous avons décidé dans cette phase de conserver l'ensemble des items qui présentent l'échelle.

En somme, l'analyse de la fiabilité de cette échelle de mesure constituant la variable « La contingence comportementale » a abouti à des valeurs de l'alpha de Cronbach très satisfaisant et un pouvoir explicatif important.

| Variable            | Nombre d'items retenus | Variance restituée après la factorisation | Alpha de Cronbach |
|---------------------|------------------------|-------------------------------------------|-------------------|
| Style de management | 11                     | 94.956                                    | 98.2              |

Tableau 61 : Mesure de la variable « Facteurs de la contingence comportementale »<sup>361</sup>.

## 1.2. Analyse factorielle exploratoire de la variable explicative « Les outils du contrôle de gestion »

### 1.2.1. Les résultats des tests de validation des échelles de mesure de la « Méthode de calcul des coûts »

La méthode de calcul des coûts est évaluée par les items suivants :

| Items                                                                                                 | Code |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Degré d'utilisation de la méthode dans la mesure de la performance globale.                           | CC1  |
| Degré d'utilisation de la méthode du calcul des coûts en tant qu'outil d'aide à la prise de décision. | CC2  |
| Le degré de présence des indicateurs financiers.                                                      | CC3  |
| Le degré de présence des indicateurs non-financiers.                                                  | CC4  |

Tableau 62 : Items de mesure de la variable «Méthode de calcul des coûts»<sup>362</sup>.

L'analyse menée sur les items de la variable « Méthode de calcul des coûts » montre un indice de KMO de 0.727 et une signification de Bartlett qui égale à 0, l'échelle respecte les conditions d'applications de l'analyse factorielle exploratoire de la sous-variable.

<sup>361</sup> Elaboré par nos soins.

<sup>362</sup> Elaboré par nos soins.

| Matrice des composantes     |                     | Qualité de représentation |            |
|-----------------------------|---------------------|---------------------------|------------|
|                             | Composante<br>Axe 1 | Initial                   | Extraction |
| CC1                         | 0.989               | 1                         | 0.978      |
| CC2                         | 0.992               | 1                         | 0.985      |
| CC3                         | 0.992               | 1                         | 0.985      |
| CC4                         | 0.924               | 1                         | 0.855      |
| Valeurs propres             | 3.803               |                           |            |
| Variance totale expliquée % | 95.065              |                           |            |
| Alpha de Cronbach %         | 98.3                |                           |            |

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons qu'aucune suppression d'items ne permettrait d'améliorer la fiabilité de son instrument de mesure. Alpha de Cronbach est supérieur au seuil d'acceptabilité pour la méthode de calcul des coûts. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure. Nous avons décidé dans cette phase de conserver l'ensemble des items qui présentent l'échelle.

### 1.2.2. Les résultats des tests de validation des échelles de mesure du « Contrôle budgétaire »

Le contrôle budgétaire est évalué par les items suivants :

| Items                                                                                                 | Code |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Degré d'utilisation de la méthode dans la mesure de la performance globale.                           | BDG1 |
| Degré d'utilisation de la méthode du calcul des coûts en tant qu'outil d'aide à la prise de décision. | BDG2 |
| Le degré de présence des indicateurs financiers.                                                      | BDG3 |
| Le degré de présence des indicateurs non-financiers.                                                  | BDG4 |

Tableau 63 : Items de mesure de la variable « Contrôle budgétaire »<sup>363</sup>.

L'analyse menée sur les items de la variable « Contrôle budgétaire » montre un indice de KMO de 0.677 et une signification de Bartlett qui égale à 0, l'échelle respecte les conditions d'applications de l'analyse factorielle exploratoire de la sous-variable.

<sup>363</sup> Elaboré par nos soins.

| Matrice des composantes     |                     | Qualité de représentation |            |
|-----------------------------|---------------------|---------------------------|------------|
|                             | Composante<br>Axe 1 | Initial                   | Extraction |
| BDG1                        | 0.988               | 1                         | 0.976      |
| BDG2                        | 0.988               | 1                         | 0.976      |
| BDG3                        | 0.987               | 1                         | 0.975      |
| BDG4                        | 0.910               | 1                         | 0.829      |
| Valeurs propres             | 3.757               |                           |            |
| Variance totale expliquée % | 93.913              |                           |            |
| Alpha de Cronbach %         | 97.8                |                           |            |

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons qu'aucune suppression d'items ne permettrait d'améliorer la fiabilité de son instrument de mesure. Alpha de Cronbach (97.8%) est supérieur au seuil d'acceptabilité pour le contrôle budgétaire. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure. Nous avons décidé dans cette phase de conserver l'ensemble des items qui présentent l'échelle.

### 1.2.3. Les résultats des tests de validation des échelles de mesure des « Tableaux de bord »

Les tableaux de bord sont évalués par les items suivants :

| Items                                                                                | Code |
|--------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Degré d'utilisation des indicateurs financiers.                                      | TB1  |
| Degré d'utilisation des indicateurs de performance clients.                          | TB2  |
| Degré d'utilisation des indicateurs de processus internes.                           | TB3  |
| Degré d'utilisation des indicateurs d'innovation et d'apprentissage organisationnel. | TB4  |

**Tableau 64 : Items de mesure de la variable «Tableaux de bord»<sup>364</sup>.**

L'analyse menée sur les items de la variable « Tableaux de bord » montre un indice de KMO de 0.711 et une signification de Bartlett qui égale à 0, l'échelle respecte les conditions

<sup>364</sup> Elaboré par nos soins.

d'applications de l'analyse factorielle exploratoire de la sous-variable.

| Matrice des composantes     |                     | Qualité de représentation |            |
|-----------------------------|---------------------|---------------------------|------------|
|                             | Composante<br>Axe 1 | Initial                   | Extraction |
| TB1                         | 0.997               | 1                         | 0.995      |
| TB2                         | 0.997               | 1                         | 0.995      |
| TB3                         | 0.997               | 1                         | 0.995      |
| TB4                         | 0.997               | 1                         | 0.995      |
| Valeurs propres             | 3.980               |                           |            |
| Variance totale expliquée % | 99.49               |                           |            |
| Alpha de Cronbach %         | 99.8                |                           |            |

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons qu'aucune suppression d'items ne permettrait d'améliorer la fiabilité de son instrument de mesure. Alpha de Cronbach est supérieur au seuil d'acceptabilité pour les tableaux de bord. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure. Nous avons décidé dans cette phase de conserver l'ensemble des items qui présentent l'échelle.

En somme, l'analyse de la fiabilité de cette échelle de mesure constituant la variable « Outils du contrôle de gestion » a abouti à des valeurs de l'alpha de Cronbach très satisfaisant et un pouvoir explicatif important.

| Variable                       | Nombre d'items retenus | Variance restituée après la factorisation | Alpha de Cronbach |
|--------------------------------|------------------------|-------------------------------------------|-------------------|
| La méthode de calcul des coûts | 4                      | 95.065                                    | 98.3              |
| Le contrôle budgétaire         | 4                      | 93.913                                    | 97.8              |
| Les tableaux de bord           | 4                      | 99.49                                     | 99.8              |

Tableau 65 : Mesure de la variable « Outils du contrôle de gestion »<sup>365</sup>.

### 1.3. Analyse factorielle exploratoire de la variable à expliquer « La performance globale »

#### 1.3.1. Les résultats des tests de validation des échelles de mesure de la « Performance économique »

Trois items sont introduits dans le questionnaire pour mesurer l'échelle de la « Performance économique ». Notons que l'ensemble des items est mesuré sur une même échelle en 5 points (Echelle de LIKERT).

| Items                                                                                       | Code |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| La rentabilité économique du capital utilisé par l'entreprise (ROI)                         | PE1  |
| La rentabilité financière des capitaux apportés par les propriétaires de l'entreprise (ROE) | PE2  |
| La rentabilité commerciale via le résultat rapporté au chiffre d'affaires                   | PE3  |

Tableau 66: Items de mesure de la variable « Performance économique »<sup>366</sup>.

Pour vérifier la factorisation des items, nous avons examiné, les tests de KMO ainsi que celui de Bartlett. Les résultats de l'analyse montrent une valeur de KMO de 0.739 (supérieure à 0.5) et un test de Bartlett significatif ( $0.000 < 0.05$ ). Ces résultats justifient l'utilisation d'une analyse factorielle exploratoire de la dimension « Performance économique ».

<sup>365</sup> Elaboré par nos soins.

<sup>366</sup> Elaboré par nos soins.

| Matrice des composantes     |                     | Qualité de représentation |            |
|-----------------------------|---------------------|---------------------------|------------|
|                             | Composante<br>Axe 1 | Initial                   | Extraction |
| PE1                         | 0.989               | 1                         | 0.979      |
| PE2                         | 0.994               | 1                         | 0.988      |
| PE3                         | 0.997               | 1                         | 0.994      |
| Valeurs propres             | 2.961               |                           |            |
| Variance totale expliquée % | 98.69               |                           |            |
| Alpha de Cronbach %         | 99.3                |                           |            |

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons qu'aucune suppression d'items ne permettrait d'améliorer la fiabilité de son instrument de mesure. Alpha de Cronbach est supérieur au seuil d'acceptabilité pour la performance économique. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour le facteur « Performance économique ». Nous avons décidé dans cette phase de conserver l'ensemble des items qui présentent l'échelle.

### 1.3.2. Les résultats des tests de validation des échelles de mesure de la « Performance sociale »

Trois items sont introduits dans le questionnaire pour mesurer l'échelle de la « Performance sociale ». Notons que l'ensemble des items est mesuré sur une même échelle en 5 points (Echelle de LIKERT).

| Items                         | Code |
|-------------------------------|------|
| Egalité de traitement         | PS1  |
| Bonne condition de travail    | PS2  |
| Respect des droits de l'homme | PS3  |

Tableau 67 : Items de mesure de la variable « Performance sociale »<sup>367</sup>.

<sup>367</sup> Elaboré par nos soins.

Pour vérifier la factorisation des items, nous avons examiné, les tests de KMO ainsi que celui de Bartlett. Les résultats de l'analyse montrent une valeur de KMO de 0.767 (supérieure à 0.5) et un test de Bartlett significatif ( $0.000 < 0.05$ ). Ces résultats justifient l'utilisation d'une analyse factorielle exploratoire de la variable « Performance sociale ».

| Matrice des composantes     |                     | Qualité de représentation |            |
|-----------------------------|---------------------|---------------------------|------------|
|                             | Composante<br>Axe 1 | Initial                   | Extraction |
| PS1                         | 0.983               | 1                         | 0.965      |
| PS2                         | 0.983               | 1                         | 0.986      |
| PS3                         | 0.991               | 1                         | 0.983      |
| Valeurs propres             | 2.934               |                           |            |
| Variance totale expliquée % | 97.793              |                           |            |
| Alpha de Cronbach %         | 98.9                |                           |            |

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons qu'aucune suppression d'items ne permettrait d'améliorer la fiabilité de son instrument de mesure. Alpha de Cronbach est supérieur au seuil d'acceptabilité pour la performance sociale. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour « Performance sociale ». Nous avons décidé dans cette phase de conserver l'ensemble des items qui présentent l'échelle.

### 1.3.3. Les résultats des tests de validation des échelles de mesure de la « Performance environnementale »

Trois items sont introduits dans le questionnaire pour mesurer l'échelle de la « Performance environnementale ». Notons que l'ensemble des items est mesuré sur une même échelle en 5 points (Echelle de LIKERT).

| Items                      | Code |
|----------------------------|------|
| Diminution de la pollution | PEV1 |
| Sécurité des installations | PEV2 |
| Sécurité des produits      | PEV3 |
| Epuisement des ressources  | PEV4 |

**Tableau 68 : Items de mesure de la variable « Performance environnementale »<sup>368</sup>.**

Pour vérifier la factorisation des items, nous avons examiné, les tests de KMO ainsi que celui de Bartlett. Les résultats de l'analyse montrent une valeur de KMO de 0.770 (supérieure à 0.5) et un test de Bartlett significatif ( $0.000 < 0.05$ ). Ces résultats justifient l'utilisation d'une analyse factorielle exploratoire de la variable « Performance environnementale ».

| Matrice des composantes     |                     | Qualité de représentation |            |
|-----------------------------|---------------------|---------------------------|------------|
|                             | Composante<br>Axe 1 | Initial                   | Extraction |
| PEV1                        | 0.987               | 1                         | 0.974      |
| PEV2                        | 0.976               | 1                         | 0.953      |
| PEV3                        | 0.990               | 1                         | 0.980      |
| PEV4                        | 0.992               | 1                         | 0.984      |
| Valeurs propres             | 3.891               |                           |            |
| Variance totale expliquée % | 97.274              |                           |            |
| Alpha de Cronbach %         | 99.1                |                           |            |

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons qu'aucune suppression d'items ne permettrait d'améliorer la fiabilité de son instrument de mesure. Alpha de Cronbach est supérieur au seuil d'acceptabilité pour la performance environnementale. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour le facteur « Performance environnementale ». Nous avons décidé dans cette phase de conserver l'ensemble des items qui présentent l'échelle.

<sup>368</sup> Elaboré par nos soins.

En somme, l'analyse de la fiabilité de cette échelle de mesure constituant la variable « Performance globale » a abouti à des valeurs de l'Alpha de Cronbach très satisfaisant et un pouvoir explicatif important.

| Variable                     | Nombre d'items retenus | Variance restituée après la factorisation | Alpha de Cronbach |
|------------------------------|------------------------|-------------------------------------------|-------------------|
| Performance économique       | 3                      | 98.69                                     | 99.3              |
| Performance sociale          | 3                      | 97.793                                    | 98.9              |
| Performance environnementale | 4                      | 97.274                                    | 99.1              |

Tableau 69 : Mesure de la variable « Performance Globale »<sup>369</sup>.

## 2. Vérification de la validité de l'échelle : Analyse Factorielle Confirmatoire (AFC)

Après l'étape exploratoire, nous procéderons à l'analyse confirmatoire pour confirmer la structure factorielle obtenue à l'issue des (AFE), plus précisément de l'analyse en composante principale (ACP). « *La méthode d'extraction la plus employée est l'analyse en composantes principales (ACP).* »<sup>370</sup>

Dans la présente section, nous présentons les tests des échelles de mesure de nos variables utilisées dans le modèle de recherche. Suite aux analyses exploratoires en composantes principales menées sur les variables latentes du modèle de recherche, nous réaliserons des analyses confirmatoires pour confirmer les structures factorielles obtenus en l'ACP et de valider ainsi du modèle de recherche.

Le modèle de recherche est axé sur trois concepts « Facteurs de la contingence », « Outils du contrôle de gestion » et « Performance globale ». Les analyses factorielles ont explicité l'opérationnalisation de ces construits par un ensemble de variables identifiées dans la littérature et mesurées dans le questionnaire par les items correspondants.

Pour confirmer le bon ajustement des concepts des outils du contrôle de gestion et la

<sup>369</sup> Elaboré par nos soins.

<sup>370</sup> Carricano M. et Poujol F, (2009), « *Analyse de données avec SPSS* », éditions Pearson Education France, p : 57.

performance globale, nous estimons opérer une analyse factorielle confirmatoire (AFC) afin d'étudier les liens entre ces construits.

La conduite de l'AFC est un prolongement pertinent de l'ACP. L'analyse factorielle exploratoire permet principalement de décrire les dimensions via des données. L'analyse factorielle confirmatoire, quant à elle, prend une approche inverse : à partir d'une structure initiale des données, d'un modèle, on peut vérifier le degré d'ajustement de ce dernier aux données. Elle offre la possibilité de confronter aux données collectées des hypothèses sur la nature des relations entre les variables mesurées ou items et les variables latentes ou facteurs.

## 2.1. Vérification des modèles factoriels des variables « Facteurs de la contingence » et « Outils du contrôle de gestion »

### 2.1.1. AFC de la variable « Structure »

|                                       |                                             | Structure      | Les.Outils.du.<br>Contrôle.de.<br>gestion |
|---------------------------------------|---------------------------------------------|----------------|-------------------------------------------|
| Structure                             | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | 1              | ,783**<br>,000                            |
| Les.Outils.du.Contrôle.<br>de.gestion | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | ,783**<br>,000 | 1                                         |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Structure » et « Outils du contrôle de gestion ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Structure » et « Outils du contrôle de gestion » donne une valeur qui dépasse 70%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre sous-hypothèse de recherche pour dire que la variable « Outils du contrôle de gestion » est étroitement liée à la variable « Structure » qui est liée aux indicateurs tels que ; les objectifs, le degré de la

décentralisation horizontale et le degré de la décentralisation verticale. Pour vérifier le sens de la corrélation entre les variables retenues, nous allons procéder à l'analyse de régression.

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

La régression linéaire permet de relever et de prédire l'impact des variables indépendantes sur une autre variable dépendante, c'est à dire d'expliquer comment la variable dépendante varie par rapport aux variables explicatives.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,783 <sup>a</sup> | ,614   | ,610          | 1,22841                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Structure

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 61,4%, cette valeur nous permet de dire que la variable indépendante retenue a conjointement un pouvoir explicatif important et exerce une influence importante sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------|------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1      | Régression | 294,737          | 1   | 294,737            | 195,321 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 185,605          | 123 | 1,509              |         |                   |
|        | Total      | 480,342          | 124 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Les Outils du Contrôle de gestion.

b. Valeurs prédites : (constantes), Structure

Le tableau d'ANOVA à son tour, nous permet de voir si au moins une variable indépendante retenue exerce effectivement une influence sur la variable dépendante, dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05, le seuil d'erreur accepté dans les études en sciences de gestion, donc nous pouvons dire qu'au moins une variable

explicative a une incidence sur la variable à expliquer « Outils du contrôle de gestion ».

### Coefficients

| Modèle        | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|---------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|               | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1 (Constante) | -,145                         | ,191            |                           | -,759  | ,449 |
| Structure     | 1,134                         | ,081            | ,783                      | 13,976 | ,000 |

a. Variable dépendante : Les Outils du Contrôle de gestion.

Le coefficient Bêta calculé nous permet de tester séparément l'hypothèse de la non-incidence de chaque variable indépendante sur la variable dépendante, et donne le pourcentage de contribution de chaque variable dans l'explication de la variable dépendante. D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.783, ce résultat laisse dire que la « Structure » a une influence directe sur les « Outils du contrôle de gestion ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Structure » exerce un impact apparent sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

### 2.1.2. AFC de la variable « Informatisation »

#### Corrélations

|                                       |                        | Les.Outils.du.<br>Contrôle.de.<br>gestion | Informatisatio<br>n |
|---------------------------------------|------------------------|-------------------------------------------|---------------------|
| Les.Outils.du.Contrôle.<br>de.gestion | Corrélation de Pearson | 1                                         | ,709**              |
|                                       | Sig. (bilatérale)      |                                           | ,000                |
|                                       | N                      | 125                                       | 125                 |
| Informatisation                       | Corrélation de Pearson | ,709**                                    | 1                   |
|                                       | Sig. (bilatérale)      | ,000                                      |                     |
|                                       | N                      | 125                                       | 126                 |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Informatisation » et « Outils du contrôle de gestion ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Informatisation » et « Outils du contrôle de gestion » donne une valeur qui dépasse 70%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive très forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre sous-hypothèse de recherche pour dire que la variable « Outils du contrôle de gestion » est étroitement liée à la variable « Informatisation » qui est liée à l'existence d'un système d'information ainsi que son degré d'utilisation.

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,709 <sup>a</sup> | ,503   | ,499          | 1,39302                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Informatisation

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 49,9%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Informatisation » a un pouvoir moyennement important sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1 Régression | 241,658          | 1   | 241,658            | 124,533 | ,000 <sup>b</sup> |
| 1 Résidu     | 238,684          | 123 | 1,941              |         |                   |
| Total        | 480,342          | 124 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Les Outils du Contrôle de gestion.

b. Valeurs prédites : (constantes), Informatisation

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Informatisation » a une incidence

sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle            | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|-------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|                   | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1 (Constante)     | ,443                          | ,190            |                           | 2,330  | ,021 |
| 1 Informatisation | 1,105                         | ,099            | ,709                      | 11,159 | ,000 |

a. Variable dépendante : Les Outils du Contrôle de gestion.

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.709, ce résultat laisse dire que la variable « Informatisation » a une influence directe sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Informatisation » exerce un impact apparent important sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

#### 2.1.3. AFC de la variable « Incertitude »

##### Corrélations

|                                   |                        | Les.Outils.du.<br>Contrôle.de.<br>gestion | Incertitude |
|-----------------------------------|------------------------|-------------------------------------------|-------------|
| Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion | Corrélation de Pearson | 1                                         | ,005**      |
|                                   | Sig. (bilatérale)      |                                           | ,000        |
|                                   | N                      | 125                                       | 125         |
| Incertitude                       | Corrélation de Pearson | ,005**                                    | 1           |
|                                   | Sig. (bilatérale)      | ,000                                      |             |
|                                   | N                      | 125                                       | 125         |

Le test de corrélation a donné un résultat de 0.05, cela témoigne de la non-existence d'une relation entre les deux variables à savoir : « Incertitude » et « Outils du contrôle de gestion ».

Nous pouvons constater clairement le rejet de cette sous-hypothèse.

#### 2.1.4. AFC de la variable « Stratégie »

**Corrélations<sup>b</sup>**

|                                       |                                             | Les.Outils.du.<br>Contrôle.de.<br>gestion | Stratégie      |
|---------------------------------------|---------------------------------------------|-------------------------------------------|----------------|
| Les.Outils.du.Contrôle.<br>de.gestion | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | 1                                         | ,834**<br>,000 |
| Stratégie                             | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | ,834**<br>,000                            | 1              |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Stratégie » et « Outils du contrôle de gestion ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Stratégie » et « Outils du contrôle de gestion » donne une valeur qui dépasse 80%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive très forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre sous-hypothèse de recherche pour dire que la variable « Outils du contrôle de gestion » est étroitement liée à la variable « Stratégie » qui est liée au degré de liaison entre les indicateurs de la performance globale et la stratégie de l'entreprise, le degré de liaison entre la politique sociétale de l'entreprise et sa rentabilité ainsi que le degré de liaison entre les outils du contrôle de gestion et le pilotage de la performance globale de l'entreprise .

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

**Récapitulatif des modèles**

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,834 <sup>a</sup> | ,696   | ,693          | 1,09033                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Stratégie

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 69,3%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Stratégie » a un pouvoir important « Outils du contrôle de gestion ».

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1 Régression | 334,118          | 1   | 334,118            | 281,052 | ,000 <sup>b</sup> |
| Résidu       | 146,224          | 123 | 1,189              |         |                   |
| Total        | 480,342          | 124 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Les Outils du Contrôle de gestion.

b. Valeurs prédites : (constantes), Stratégie

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Stratégie » a une incidence sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle        | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|---------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|               | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1 (Constante) | -,225                         | ,167            |                           | -1,352 | ,179 |
| Stratégie     | ,874                          | ,052            | ,834                      | 16,765 | ,000 |

a. Variable dépendante : Les Outils du Contrôle de gestion.

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.834, ce résultat laisse dire que la variable « Stratégie » a une influence directe sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Stratégie » exerce un impact apparent important sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

#### 2.1.5. AFC de la variable « Style de management »

**Corrélations<sup>b</sup>**

|                                       |                                             | Les.Outils.du.<br>Contrôle.de.<br>gestion | Style.de.<br>Management |
|---------------------------------------|---------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------------------|
| Les.Outils.du.Contrôle.<br>de.gestion | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | 1                                         | ,792**<br>,000          |
| Style.de.Management                   | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | ,792**<br>,000                            | 1                       |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Style de management » et « Outils du contrôle de gestion ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Style de management » et « Outils du contrôle de gestion » donne une valeur qui dépasse 70%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive très forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre sous-hypothèse de recherche pour dire que la variable « Outils du contrôle de gestion » est étroitement liée à la variable « Style de management » qui est liée au degré de liaison entre les indicateurs de la performance globale et la stratégie de l'entreprise, le degré de liaison entre la politique sociétale de l'entreprise et sa rentabilité ainsi que le degré de liaison entre les outils du contrôle de gestion et le pilotage de la performance globale de l'entreprise .

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

**Récapitulatif des modèles**

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,792 <sup>a</sup> | ,628   | ,625          | 1,20562                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Style de Management.

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 62,5%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Style de management » a un pouvoir important sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1 Régression | 301,560          | 1   | 301,560            | 207,470 | ,000 <sup>b</sup> |
| Résidu       | 178,782          | 123 | 1,454              |         |                   |
| Total        | 480,342          | 124 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Les Outils du Contrôle de gestion.

b. Valeurs prédites : (constantes), Style de Management.

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Style de management » a une incidence sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle              | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|---------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|                     | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1 (Constante)       | -,098                         | ,184            |                           | -,532  | ,596 |
| Style de Management | ,770                          | ,053            | ,792                      | 14,404 | ,000 |

a. Variable dépendante : Les Outils du Contrôle de gestion.

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.792, ce résultat laisse dire que la variable « Style de management » a une influence directe sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Style de management » exerce un impact apparent important sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

#### 2.1.6. AFC des variables « Facteurs de la contingence » et « Outils du contrôle de gestion »

### 2.1.6.1. AFC des variables « Facteurs de la contingence organisationnelle » et « Outils du contrôle de gestion »

#### Corrélations<sup>b</sup>

|                                              |                        | Facteurs de la Contingence organisationnelle | Les Outils du Contrôle de gestion |
|----------------------------------------------|------------------------|----------------------------------------------|-----------------------------------|
| Facteurs de la Contingence organisationnelle | Corrélation de Pearson | 1                                            | ,790**                            |
|                                              | Sig. (bilatérale)      |                                              | ,000                              |
| Les Outils du Contrôle de gestion            | Corrélation de Pearson | ,790**                                       | 1                                 |
|                                              | Sig. (bilatérale)      | ,000                                         |                                   |

\*\*. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Facteurs de la contingence organisationnelle » et « Outils du contrôle de gestion ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Facteurs de la contingence organisationnelle » et « Outils du contrôle de gestion » donne une valeur qui dépasse fortement 70%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre première hypothèse de recherche pour dire que la variable « Outils du contrôle de gestion » est étroitement liée à la variable « Facteurs de la contingence organisationnelle ».

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,790 <sup>a</sup> | ,651   | ,602          | 1,0522                          |

a. Valeurs prédites : (constantes), Facteurs de la Contingence organisationnelle.

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 79%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Facteurs de la contingence organisationnelle » a un pouvoir important sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1 Régression | 235,340          | 1   | 235,340            | 236,361 | ,000 <sup>b</sup> |
| Résidu       | 122,962          | 119 | 1,021              |         |                   |
| Total        | 358,302          | 120 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Les Outils du Contrôle de gestion.

b. Valeurs prédites : (constantes), Facteurs de la Contingence organisationnelle.

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Facteurs de la contingence organisationnelle » a une incidence sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle                                        | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|-----------------------------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|                                               | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1 (Constante)                                 | -,573                         | ,172            |                           | -3,521 | ,000 |
| Facteurs de la Contingence organisationnelle. | 1,422                         | ,062            | ,772                      | 16,005 | ,000 |

a. Variable dépendante : Les Outils du Contrôle de gestion.

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.772, ce résultat laisse dire que la variable « Facteurs de la contingence organisationnelle » a une influence directe sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Facteurs de la contingence organisationnelle » exerce un impact apparent important sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

### 2.1.6.2. AFC des variables « Facteurs de la contingence comportementale » et « Outils du contrôle de gestion »

#### Corrélations<sup>b</sup>

|                                             |                        | Facteurs de la Contingence comportementale | Les Outils du Contrôle de gestion |
|---------------------------------------------|------------------------|--------------------------------------------|-----------------------------------|
| Facteurs de la Contingence comportementale. | Corrélation de Pearson | 1                                          | ,772**                            |
|                                             | Sig. (bilatérale)      |                                            | ,000                              |
| Les Outils du Contrôle de gestion           | Corrélation de Pearson | ,772**                                     | 1                                 |
|                                             | Sig. (bilatérale)      | ,000                                       |                                   |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Facteurs de la contingence comportementale » et « Outils du contrôle de gestion ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Facteurs de la contingence comportementale » et « Outils du contrôle de gestion » donne une valeur qui dépasse fortement 70%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre deuxième hypothèse de recherche pour dire que la variable « Outils du contrôle de gestion » est étroitement liée à la variable « Facteurs de la contingence comportementale ».

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,772 <sup>a</sup> | ,624   | ,599          | 1,0420                          |

a. Valeurs prédites : (constantes), Facteurs de la Contingence comportementale.

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 77.2%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Facteurs de la contingence comportementale » a un pouvoir important sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1 Régression | 230,580          | 1   | 230,580            | 231,591 | ,000 <sup>b</sup> |
| Résidu       | 120,999          | 119 | 1,011              |         |                   |
| Total        | 351,579          | 120 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Les Outils du Contrôle de gestion.

b. Valeurs prédites : (constantes), Facteurs de la Contingence comportementale.

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Facteurs de la contingence comportementale » a une incidence sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle                                      | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|---------------------------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|                                             | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1 (Constante)                               | -,571                         | ,170            |                           | -3,111 | ,000 |
| Facteurs de la Contingence comportementale. | 1,411                         | ,059            | ,760                      | 15,995 | ,000 |

a. Variable dépendante : Les Outils du Contrôle de gestion.

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.760, ce résultat laisse dire que la variable « Facteurs de la contingence comportementale » a une influence directe sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Facteurs de la contingence comportementale » exerce un impact apparent important sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

### 2.1.6.3. Récapitulatif AFC des variables « Facteurs de la contingence » et « Outils du contrôle de gestion »

#### Corrélations<sup>b</sup>

|                                   |                        | Facteurs de la Contingence. | Les Outils du Contrôle de gestion |
|-----------------------------------|------------------------|-----------------------------|-----------------------------------|
| Facteurs de la Contingence.       | Corrélation de Pearson | 1                           | ,893**                            |
|                                   | Sig. (bilatérale)      |                             | ,000                              |
| Les Outils du Contrôle de gestion | Corrélation de Pearson | ,893**                      | 1                                 |
|                                   | Sig. (bilatérale)      | ,000                        |                                   |

\*\*. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Facteurs de la contingence » et « Outils du contrôle de gestion ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Facteurs de la contingence » et « Outils du contrôle de gestion » donne une valeur qui dépasse fortement 80%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive très forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre première hypothèse principale de recherche pour dire que la variable « Outils du contrôle de gestion » est étroitement lié à la variable « Facteurs de la contingence ».

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,839 <sup>a</sup> | ,704   | ,802          | 1,07440                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Facteurs de la Contingence.

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 80,2%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Facteurs de la contingence » a un pouvoir très important sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1 Régression | 338,358          | 1   | 338,358            | 293,117 | ,000 <sup>b</sup> |
| Résidu       | 141,984          | 123 | 1,154              |         |                   |
| Total        | 480,342          | 124 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Les Outils du Contrôle de gestion.

b. Valeurs prédites : (constantes), Facteurs de la Contingence.

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Facteurs de la contingence » a une incidence sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle                        | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|-------------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|                               | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| (Constante)                   | -,681                         | ,186            |                           | -3,664 | ,000 |
| 1 Facteurs de la Contingence. | 1,333                         | ,078            | ,839                      | 17,121 | ,000 |

a. Variable dépendante : Les Outils du Contrôle de gestion.

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.839, ce résultat laisse dire que la variable « Facteurs de la contingence » a une influence directe sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Facteurs de la contingence » exerce un impact apparent important sur la variable « Outils du contrôle de gestion ».

## 2.2. Vérification des modèles factoriels des variables « Outils du contrôle de gestion » et « Performance globale »

### 2.2.1. AFC des variable « Performance économique » et « Méthode de calcul des coûts »

**Corrélations<sup>b</sup>**

|                                |                                             | P.<br>Economique | La.Méthode.<br>de.Calcul.<br>coûts |
|--------------------------------|---------------------------------------------|------------------|------------------------------------|
| P.Economique                   | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | 1                | ,853**<br>,000                     |
| La.Méthode.de.Calcul.<br>coûts | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | ,853**<br>,000   | 1                                  |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Performance économique » et « Méthode de calcul des coûts ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Performance économique » et « Méthode de calcul des coûts » donne une valeur qui dépasse 80%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive très forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre sous-hypothèse de recherche pour dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » est étroitement liée à la variable « Performance économique », mesuré en termes de rentabilité économique, rentabilité financière et de rentabilité commerciale.

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,853 <sup>a</sup> | ,727   | ,725          | 1,09071                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), La Méthode de Calcul coûts.

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 72,5%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » a un pouvoir important « Performance économique ».

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1 Régression | 392,808          | 1   | 392,808            | 330,186 | ,000 <sup>b</sup> |
| Résidu       | 147,517          | 124 | 1,190              |         |                   |
| Total        | 540,325          | 125 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Performance Economique

b. Valeurs prédites : (constantes), La Méthode de Calcul coûts.

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » a une incidence sur la variable « Performance économique ».

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle                      | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|-----------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|                             | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1 (Constante)               | 1,117                         | ,138            |                           | 8,099  | ,000 |
| La Méthode de Calcul coûts. | ,804                          | ,044            | ,853                      | 18,171 | ,000 |

a. Variable dépendante : Performance Economique

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.853, ce résultat laisse dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » a une influence directe sur la variable « Performance économique ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » exerce un impact apparent important sur la variable « Performance économique ».

#### 2.2.2. AFC des variables « Performance sociale » et « Méthode de calcul des coûts »

**Corrélations<sup>b</sup>**

|                                |                                             | La.Méthode.<br>de.Calcul.<br>coûts | P.Sociale      |
|--------------------------------|---------------------------------------------|------------------------------------|----------------|
| La.Méthode.de.Calcul.<br>coûts | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | 1                                  | ,736**<br>,000 |
| P.Sociale                      | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | ,736**<br>,000                     | 1              |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Performance sociale » et « Méthode de calcul des coûts ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Performance sociale » et « Méthode de calcul des coûts » donne une valeur qui dépasse 70%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre sous-hypothèse de recherche pour dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » est étroitement liée à la variable « Performance sociale », mesuré en terme d'égalité de traitement, bonnes condition de travail et respect des droits de l'homme.

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

**Récapitulatif des modèles**

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,736 <sup>a</sup> | ,542   | ,538          | 1,44011                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), La Méthode de Calcul coûts.

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 53,8%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » a un pouvoir

moyennement important « Performance sociale ».

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1 Régression | 304,173          | 1   | 304,173            | 146,667 | ,000 <sup>b</sup> |
| Résidu       | 257,165          | 124 | 2,074              |         |                   |
| Total        | 561,338          | 125 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Performance Sociale

b. Valeurs prédites : (constantes), La Méthode de Calcul coûts.

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » a une incidence sur la variable « Performance sociale ».

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle |                             | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|--------|-----------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|        |                             | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1      | (Constante)                 | 1,368                         | ,182            |                           | 7,510  | ,000 |
|        | La Méthode de Calcul coûts. | ,707                          | ,058            | ,736                      | 12,111 | ,000 |

a. Variable dépendante : Performance Sociale

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.736, ce résultat laisse dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » a une influence directe sur la variable « Performance sociale ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » exerce un impact apparent sur la variable « Performance sociale ».

#### 2.2.3. AFC des variables « Performance environnementale » et « Méthode de calcul des coûts »

### Corrélations<sup>b</sup>

|                                |                                             | La.Méthode.<br>de.Calcul.<br>coûts | P.<br>Environneme<br>ntale |
|--------------------------------|---------------------------------------------|------------------------------------|----------------------------|
| La.Méthode.de.Calcul.<br>coûts | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | 1                                  | ,679**<br>,000             |
| P.Environnementale             | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | ,679**<br>,000                     | 1                          |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Performance environnementale » et « Méthode de calcul des coûts ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Performance environnementale » et « Méthode de calcul des coûts » donne une valeur qui dépasse 60%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive moyennement forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre sous-hypothèse de recherche pour dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » est étroitement liée à la variable « Performance environnementale » mesuré en terme de diminution de la pollution, sécurité des installations, sécurité des produits et épuisement des ressources.

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,679 <sup>a</sup> | ,461   | ,457          | 1,58774                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), La Méthode de Calcul coûts.

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 45,7%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » a un pouvoir

moyennement faible sur la variable « Performance environnementale ».

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1 Régression | 267,760          | 1   | 267,760            | 106,215 | ,000 <sup>b</sup> |
| Résidu       | 312,594          | 124 | 2,521              |         |                   |
| Total        | 580,354          | 125 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Performance Environnementale

b. Valeurs prédites : (constantes), La Méthode de Calcul coûts.

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » a une incidence sur la variable « Performance environnementale ».

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle                        | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|-------------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|                               | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| (Constante)                   | 1,612                         | ,201            |                           | 8,028  | ,000 |
| 1 La Méthode de Calcul coûts. | ,664                          | ,064            | ,679                      | 10,306 | ,000 |

a. Variable dépendante : Performance Environnementale

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.679, ce résultat laisse dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » a une influence directe sur la variable « Performance environnementale ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » exerce un impact apparent sur la variable « Performance environnementale ».

#### 2.2.4. AFC des variables « Performance économique » et « Contrôle budgétaire »

### Corrélations<sup>b</sup>

|                        |                                             | P.<br>Economique | Le.Contrôle.<br>Budgétaire |
|------------------------|---------------------------------------------|------------------|----------------------------|
| P.Economique           | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | 1                | ,764**<br>,000             |
| Le.Contrôle.Budgétaire | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | ,764**<br>,000   | 1                          |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Performance économique » et « Contrôle budgétaire ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Performance économique » et « Contrôle budgétaire » donne une valeur qui dépasse 70%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive très forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre sous-hypothèse de recherche pour dire que la variable « Contrôle budgétaire » est étroitement liée à la variable « Performance économique ».

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,764 <sup>a</sup> | ,584   | ,581          | 1,34636                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Le Contrôle Budgétaire.

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 58,1%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Contrôle budgétaire » a un pouvoir moyennement important sur la variable « Performance économique ».

### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1 Régression | 315,552          | 1   | 315,552            | 174,080 | ,000 <sup>b</sup> |
| Résidu       | 224,773          | 124 | 1,813              |         |                   |
| Total        | 540,325          | 125 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Performance Economique

b. Valeurs prédites : (constantes), Le Contrôle Budgétaire.

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Contrôle budgétaire » a une incidence sur la variable « Performance économique ».

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle                  | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|-------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|                         | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1 (Constante)           | 1,359                         | ,167            |                           | 8,127  | ,000 |
| Le Contrôle Budgétaire. | ,747                          | ,057            | ,764                      | 13,194 | ,000 |

a. Variable dépendante : Performance Economique

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.764, ce résultat laisse dire que la variable « Contrôle budgétaire » a une influence directe sur la variable « Performance économique ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Contrôle budgétaire » exerce un impact apparent important sur la variable « Performance économique ».

#### 2.2.5. AFC des variables « Performance sociale » et « Contrôle budgétaire »

##### Corrélations<sup>b</sup>

|                          |                                             | Le. Contrôle. Budgétaire | P. Sociale     |
|--------------------------|---------------------------------------------|--------------------------|----------------|
| Le. Contrôle. Budgétaire | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | 1                        | ,711**<br>,000 |
| P. Sociale               | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | ,711**<br>,000           | 1              |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Performance sociale » et « Contrôle budgétaire ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Performance sociale » et « Contrôle budgétaire » donne une valeur qui dépasse 70%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre sous-hypothèse de recherche pour dire que la variable « Contrôle budgétaire » est étroitement liée à la variable « Performance sociale ».

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,711 <sup>a</sup> | ,505   | ,501          | 1,49719                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Le Contrôle Budgétaire.

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 50,1%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Contrôle budgétaire » a un pouvoir moyennement important « Performance sociale ».

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1 Régression | 283,383          | 1   | 283,383            | 126,421 | ,000 <sup>b</sup> |
| 1 Résidu     | 277,955          | 124 | 2,242              |         |                   |
| Total        | 561,338          | 125 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Performance Sociale

b. Valeurs prédites : (constantes), Le Contrôle Budgétaire.

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Méthode de calcul des coûts » a une incidence sur la variable « Performance sociale ».

**Coefficients<sup>a</sup>**

| Modèle                 | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|                        | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1 (Constante)          | 1,477                         | ,186            |                           | 7,941  | ,000 |
| Le Contrôle Budgétaire | ,708                          | ,063            | ,711                      | 11,244 | ,000 |

a. Variable dépendante : Performance Sociale.

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.711, ce résultat laisse dire que la variable « Contrôle budgétaire » a une influence directe sur la variable « Performance sociale ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Contrôle budgétaire » exerce un impact apparent sur la variable « Performance sociale ».

## 2.2.6. AFC des variables « Performance environnementale » et « Contrôle budgétaire »

**Corrélations<sup>b</sup>**

|                          |                        | Le. Contrôle.<br>Budgétaire | P.<br>Environnementale |
|--------------------------|------------------------|-----------------------------|------------------------|
| Le. Contrôle. Budgétaire | Corrélation de Pearson | 1                           | ,709 <sup>**</sup>     |
|                          | Sig. (bilatérale)      |                             | ,000                   |
| P. Environnementale      | Corrélation de Pearson | ,709 <sup>**</sup>          | 1                      |
|                          | Sig. (bilatérale)      | ,000                        |                        |

<sup>\*\*</sup>. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Performance environnementale » et « Contrôle budgétaire ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Performance environnementale » et « Contrôle budgétaire » donne une valeur qui dépasse 70%. Cela veut

dire qu'il existe une corrélation positive moyennement forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre sous-hypothèse de recherche pour dire que la variable « Contrôle budgétaire » est étroitement liée à la variable « Performance environnementale ».

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,709 <sup>a</sup> | ,503   | ,499          | 1,52527                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Le Contrôle Budgétaire.

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 49,9%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Contrôle budgétaire » a un pouvoir moyennement faible sur la variable « Performance environnementale ».

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1 Régression | 291,875          | 1   | 291,875            | 125,460 | ,000 <sup>b</sup> |
| Résidu       | 288,479          | 124 | 2,326              |         |                   |
| Total        | 580,354          | 125 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Performance Environnementale.

b. Valeurs prédites : (constantes), Le Contrôle Budgétaire.

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Contrôle budgétaire » a une incidence sur la variable « Performance environnementale ».

**Coefficients<sup>a</sup>**

| Modèle                  | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|-------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|                         | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1 (Constante)           | 1,603                         | ,189            |                           | 8,458  | ,000 |
| Le Contrôle Budgétaire. | ,719                          | ,064            | ,709                      | 11,201 | ,000 |

a. Variable dépendante : Performance Environnementale

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.709, ce résultat laisse dire que la variable « Contrôle budgétaire » a une influence directe sur la variable « Performance environnementale ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Contrôle budgétaire » exerce un impact apparent sur la variable « Performance environnementale ».

**2.2.7. AFC des variables « Performance économique » et « Tableaux de bord »**

**Corrélations<sup>b</sup>**

|                      |                        | Les.Tableaux.<br>de.Bord | P.<br>Economique |
|----------------------|------------------------|--------------------------|------------------|
| Les.Tableaux.de.Bord | Corrélation de Pearson | 1                        | ,711**           |
|                      | Sig. (bilatérale)      |                          | ,000             |
| P.Economique         | Corrélation de Pearson | ,711**                   | 1                |
|                      | Sig. (bilatérale)      | ,000                     |                  |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Performance économique » et « Tableaux de bord ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Performance économique » et « Tableaux de bord » donne une valeur qui dépasse 70%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre sous-hypothèse de recherche pour dire que la variable « Tableaux de bord » est étroitement liée à la variable « Performance économique ».

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,711 <sup>a</sup> | ,506   | ,502          | 1,46854                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Les Tableaux de Bord.

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 50,2%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Tableaux de bord » a un pouvoir moyennement important sur la variable « Performance économique ».

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1 Régression | 271,906          | 1   | 271,906            | 126,080 | ,000 <sup>b</sup> |
| Résidu       | 265,262          | 123 | 2,157              |         |                   |
| Total        | 537,168          | 124 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Performance Economique.

b. Valeurs prédites : (constantes), Les Tableaux de Bord.

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Tableaux de bord » a une incidence sur la variable « Performance économique ».

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle                | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|-----------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|                       | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1 (Constante)         | 1,643                         | ,172            |                           | 9,578  | ,000 |
| Les Tableaux de Bord. | ,656                          | ,058            | ,711                      | 11,229 | ,000 |

a. Variable dépendante : Performance Economique.

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.711, ce résultat laisse dire que la variable « Tableaux de bord » a une influence directe sur la variable « Performance

économique ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Tableaux de bord » exerce un impact apparent important sur la variable « Performance économique ».

## 2.2.8. AFC des variables « Performance sociale » et « Tableaux de bord »

**Corrélations<sup>b</sup>**

|                      |                                             | Les.Tableaux.<br>de.Bord | P.Sociale      |
|----------------------|---------------------------------------------|--------------------------|----------------|
| Les.Tableaux.de.Bord | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | 1                        | ,802**<br>,000 |
| P.Sociale            | Corrélation de Pearson<br>Sig. (bilatérale) | ,802**<br>,000           | 1              |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Performance sociale » et « Tableaux de bord ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Performance sociale » et « Tableaux de bord » donne une valeur qui dépasse 80%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive très forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre sous-hypothèse de recherche pour dire que la variable « Tableaux de bord » est étroitement liée à la variable « Performance sociale ».

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,662 <sup>a</sup> | ,438   | ,834          | 1,59935                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Les Tableaux de Bord.

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 83,4%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Tableaux de bord » a un pouvoir très important « Performance sociale ».

### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D      | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|--------|-------------------|
| 1 Régression | 245,570          | 1   | 245,570            | 96,004 | ,000 <sup>b</sup> |
| 1 Résidu     | 314,622          | 123 | 2,558              |        |                   |
| Total        | 560,192          | 124 |                    |        |                   |

a. Variable dépendante : Performance Sociale.

b. Valeurs prédites : (constantes), Les Tableaux de Bord.

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Tableaux de bord » a une incidence sur la variable « Performance sociale ».

### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle                  | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t     | Sig. |
|-------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|-------|------|
|                         | A                             | Erreur standard | Bêta                      |       |      |
| 1 (Constante)           | 1,747                         | ,187            |                           | 9,352 | ,000 |
| 1 Les Tableaux de Bord. | ,624                          | ,064            | ,812                      | 9,798 | ,000 |

a. Variable dépendante : Performance Sociale

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.812, ce résultat laisse dire que la variable « Tableaux de bord » a une influence directe sur la variable « Performance sociale ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Tableaux de bord » exerce un impact apparent sur la variable « Performance sociale »

### 2.2.9. AFC des variables « Performance environnementale » et « Tableaux de bord »

### Corrélations

|                      |                        | Les.Tableaux.<br>de.Bord | P.<br>Environneme<br>ntale |
|----------------------|------------------------|--------------------------|----------------------------|
| Les.Tableaux.de.Bord | Corrélation de Pearson | 1                        | ,813**                     |
|                      | Sig. (bilatérale)      |                          | ,000                       |
|                      | N                      | 125                      | 125                        |
| P.Environnementale   | Corrélation de Pearson | ,813**                   | 1                          |
|                      | Sig. (bilatérale)      | ,000                     |                            |
|                      | N                      | 125                      | 125                        |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive forte entre les deux variables à savoir : « Performance environnementale » et « Tableaux de bord ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Performance environnementale » et « Tableaux de bord » donne une valeur qui dépasse 80%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive très forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre sous-hypothèse de recherche pour dire que la variable « Tableaux de bord » est étroitement liée à la variable « Performance environnementale ».

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,593 <sup>a</sup> | ,351   | ,796          | 1,74736                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Les Tableaux de Bord.

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 79,6%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Tableaux de bord » a un pouvoir important sur la

variable « Performance environnementale ».

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D      | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|--------|-------------------|
| 1 Régression | 203,427          | 1   | 203,427            | 66,626 | ,000 <sup>b</sup> |
| Résidu       | 375,550          | 123 | 3,053              |        |                   |
| Total        | 578,977          | 124 |                    |        |                   |

a. Variable dépendante : Performance Environnementale

b. Valeurs prédites : (constantes), Les Tableaux de Bord.

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Tableaux de bord » a une incidence sur la variable « Performance environnementale ».

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle                | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t     | Sig. |
|-----------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|-------|------|
|                       | A                             | Erreur standard | Bêta                      |       |      |
| 1 (Constante)         | 2,000                         | ,204            |                           | 9,797 | ,000 |
| Les Tableaux de Bord. | ,568                          | ,070            | ,803                      | 8,163 | ,000 |

a. Variable dépendante : Performance Environnementale

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.803, ce résultat laisse dire que la variable « Tableaux de bord » a une influence directe sur la variable « Performance environnementale ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Tableaux de bord » exerce un impact apparent sur la variable « Performance environnementale ».

#### 2.2.10. AFC des variables « Outils du contrôle de gestion » et « Performance globale »

### Corrélations

|                        |                        | Les.Tableaux.<br>de.Bord | La.<br>Performance.<br>Globale |
|------------------------|------------------------|--------------------------|--------------------------------|
| Les.Tableaux.de.Bord   | Corrélation de Pearson | 1                        | ,894**                         |
|                        | Sig. (bilatérale)      |                          | ,000                           |
|                        | N                      | 125                      | 125                            |
| La.Performance.Globale | Corrélation de Pearson | ,894**                   | 1                              |
|                        | Sig. (bilatérale)      | ,000                     |                                |
|                        | N                      | 125                      | 125                            |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le test de corrélation a donné des résultats très significatifs qui témoignent de l'existence d'une relation positive très forte entre les deux variables à savoir : « Outils du contrôle de gestion » et « Performance globale ».

Nous pouvons constater clairement que le coefficient de corrélation entre: « Outils du contrôle de gestion » et « Performance globale » donne une valeur qui dépasse fortement 80%. Cela veut dire qu'il existe une corrélation positive très forte entre ces variables, donc toute augmentation de l'une implique une augmentation de l'autre et vice versa.

Sur la base de ces résultats nous progressons dans la validation de notre deuxième hypothèse principale de recherche pour dire que la variable « Performance globale » est étroitement liée à la variable « Outils du contrôle de gestion ».

Pour déterminer le sens de la relation entre nos variables et vérifier notre hypothèse, nous avons mené une analyse de régression linéaire entre les variables.

Les résultats de l'analyse ont été comme suit :

### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,805 <sup>a</sup> | ,649   | ,826          | 1,24537                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Les Outils du Contrôle de gestion.

Le tableau récapitulatif du modèle nous donne une valeur R-deux ajustée de 82,6%, cette valeur nous permet de dire que la variable « Outils du contrôle de gestion » a un pouvoir très

important sur la variable « Performance globale ».

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------|------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1      | Régression | 352,041          | 1   | 352,041            | 226,985 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 190,766          | 123 | 1,551              |         |                   |
|        | Total      | 542,808          | 124 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : La Performance Globale.

b. Valeurs prédites : (constantes), Les Outils du Contrôle de gestion.

Dans notre cas nous avons un niveau de signification de 0,00 qui est inférieur à 0,05 le seuil d'erreur accepté, donc nous pouvons dire que la variable « Outils du contrôle de gestion » a une incidence sur la variable « Performance globale ».

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle |                                    | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|--------|------------------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|        |                                    | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1      | (Constante)                        | 1,211                         | ,161            |                           | 7,529  | ,000 |
|        | Les Outils du Contrôle de gestion. | ,856                          | ,057            | ,805                      | 15,066 | ,000 |

a. Variable dépendante : La Performance Globale.

D'après le tableau nous pouvons dégager une relations d'influence statistiquement significative à un niveau de 0,000 avec un coefficient de 0.805, ce résultat laisse dire que la variable « Outils du contrôle de gestion » a une influence directe sur la variable « Performance globale ».

De ce résultat nous pouvons dire que la variable « Outils du contrôle de gestion » exerce un impact apparent important sur la variable « Performance globale ».

Globalement, cette section a permis de clôturer ce travail de recherche en évaluant les liens entre les différentes variables de notre modèle de recherche à l'aide de la méthode de corrélation et de régression linéaire simple et de dégager les différents relations d'influence qui existent.

## Section 2 : Discussion des résultats et mise en perspective managériale

Suite à l'étape exploratoire et aux différentes ACP menées sur les construits composant le modèle de recherche, les échelles de mesure apparaissent stables. A ce stade, il convient de confirmer ces conclusions en intégrant l'ensemble des concepts au sein d'un seul et même modèle. Dans cette perspective, nous procédons à l'évaluation du modèle de mesure afin de valider les qualités psychométriques des instruments de mesure mobilisés (validité et fiabilité).

Autrement, nous présentons successivement les résultats du modèle de base et les résultats du modèle avec l'effet modération de la variable « Outils du contrôle de gestion ».

Nous nous procédons, dans la présente section au test des hypothèses formulées précédemment (rejet ou validation) en se basant sur le coefficient de chemin qui aide à trouver la relation entre les différentes variables du modèle.

Par la suite, une discussion des résultats collectés dans l'ensemble des étapes empiriques est nécessaire tout en assurant une confrontation avec les postulats théoriques cités et en proposant des pistes de recherches futures ainsi que les limites de notre recherche.

## **1. Impact des facteurs de la contingence sur les outils du contrôle de gestion**

### **1.1. Impact des facteurs de la contingence organisationnelle sur les outils du contrôle de gestion**

#### **1.1.1. Impact de la taille d'entreprise sur les outils du contrôle de gestion**

Cette hypothèse propose de tester que la taille d'entreprise a un impact positif sur les outils du contrôle de gestion. La corrélation entre les deux variables est significative au seuil de 0,480. Il ressort de ces résultats que l'hypothèse H1A est validée.

En conclusion, les entreprises marocaines de grande taille utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.

#### **1.1.2. Impact du secteur d'activité sur les outils du contrôle de gestion**

La deuxième hypothèse stipule que les outils du contrôle de gestion dans les entreprises industrielles marocaines sont plus développés que celles des entreprises d'autres secteurs. Les

résultats montrent que la corrélation entre les deux variables est significative au seuil de 0,520, ce qui signifie que l'hypothèse H1B est validée.

En conclusion, les entreprises industrielles marocaines utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.

### **1.1.3. Impact de l'âge d'entreprise sur les outils du contrôle de gestion**

Cette hypothèse propose de s'assurer si l'âge d'entreprise a un impact sur les outils du contrôle de gestion.

Les résultats montrent que la corrélation entre les deux variables n'est pas significative au seuil de 0,002.

Par conséquent, l'hypothèse H1C est rejetée.

### **1.1.4. Impact de la structure d'entreprise sur les outils du contrôle de gestion**

Cette quatrième hypothèse stipule que plus la structure des entreprises marocaines est décentralisée, plus le degré de développement des outils du contrôle de gestion est élevé. En effet, la corrélation entre les deux variables est significative au seuil de 0,783. Par conséquent, l'hypothèse H1D est validée.

En conclusion, les entreprises marocaines décentralisées utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.

### **1.1.5. Impact de l'informatisation sur les outils du contrôle de gestion**

Cette cinquième hypothèse suggère que l'existence d'un système d'information impacte positivement la diversité d'utilisation des outils du contrôle de gestion. La corrélation entre les deux variables est significative au seuil de 0,709. Par conséquent, l'hypothèse H1E est validée.

En conclusion, entreprises marocaines intégrant un système d'information utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.

#### **1.1.6. Impact de l'incertitude de l'environnement sur les outils du contrôle de gestion**

Cette hypothèse stipule que plus l'environnement des entreprises marocaines est incertain et complexe, plus le degré de développement des outils du contrôle de gestion est élevé. Les résultats montrent que la corrélation (0.005) entre les deux variables n'est pas significative. Par conséquent l'hypothèse H1F est rejetée.

#### **1.1.7. Impact de la stratégie sur les outils du contrôle de gestion**

Cette hypothèse suggère qu'il existe une relation significative entre les stratégies poursuivies par le dirigeant et le degré de développement des outils du contrôle de gestion. Les résultats montrent que la corrélation entre les deux variables est significative au seuil de 0,834. Par conséquent, l'hypothèse H1G est validée.

En conclusion, les entreprises marocaines ayant une stratégie bien définie utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.

### **1.2. Impact des facteurs de la contingence comportementale sur les outils du contrôle de gestion**

#### **1.2.1. Impact du type de formation du contrôleur de gestion sur les outils du contrôle de gestion**

Cette hypothèse suggère que les outils du contrôle de gestion sont plus développés lorsque le contrôleur de gestion dispose d'une formation adéquate. Les résultats montrent que la corrélation entre les deux variables n'est pas significative avec un seuil de 0.001.

Par conséquent, l'hypothèse H2A est rejetée.

#### **1.2.2. Impact de type de formation du dirigeant sur les outils du contrôle de gestion**

Cette hypothèse suggère que les outils du contrôle de gestion sont plus développés lorsque le dirigeant dispose d'une formation adéquate. Les résultats montrent que la corrélation entre les deux variables n'est pas significative avec un seuil de -0.676.

Par conséquent, l'hypothèse H2B est rejetée.

### **1.2.3. Impact du style de management sur les outils du contrôle de gestion**

Cette hypothèse stipule qu'il existe une relation significative entre le style de management du dirigeant et le degré de développement des outils du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines. En effet, la corrélation entre les deux variables est très significative avec un seuil de 0.792. Par conséquent, l'hypothèse H2C est validée.

En conclusion, dirigeant ayant un style de management adéquat utilise davantage les outils du contrôle de gestion.

Les relations qui ont été mises en évidence entre les facteurs de la contingence (organisationnelle et comportementale) ainsi que les outils du contrôle de gestion de notre échantillon permettent d'évaluer dans quelle mesure les hypothèses relatives aux facteurs de la contingence sont confirmées ou infirmées (Tableau suivant).

| <b><i>Hypothèses des variables des facteurs de la contingence</i></b>                   |                                    |                                                                                                                                       |         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| <b><i>Hypothèses des variables des facteurs de la contingence organisationnelle</i></b> |                                    |                                                                                                                                       |         |
| H1A                                                                                     | Taille                             | Les entreprises marocaines de grande taille utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.                                    | Validée |
| H1B                                                                                     | Secteur                            | Les entreprises industrielles marocaines utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.                                       | Validée |
| H1C                                                                                     | Age                                | Les entreprises marocaines âgées utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.                                               | Rejetée |
| H1D                                                                                     | Structure                          | Les entreprises marocaines décentralisées utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.                                      | Validée |
| H1E                                                                                     | Informatisation                    | Les entreprises marocaines intégrant un système d'information utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.                  | Validée |
| H1F                                                                                     | Incertitude                        | Les entreprises marocaines opérant dans un environnement incertain et complexe utilisent davantage les outils du contrôle de gestion. | Rejetée |
| H1G                                                                                     | Stratégie                          | Les entreprises marocaines ayant une stratégie bien définie utilisent davantage les outils du contrôle de gestion.                    | Validée |
| <b><i>Hypothèses des variables des facteurs de la contingence comportementale</i></b>   |                                    |                                                                                                                                       |         |
| H2A                                                                                     | Formation du contrôleur de gestion | Le contrôleur de gestion ayant une formation adéquate utilise davantage les outils du contrôle de gestion.                            | Rejetée |
| H2B                                                                                     | Formation du dirigeant             | Le dirigeant ayant une formation adéquate utilise davantage les outils du contrôle de gestion.                                        | Rejetée |
| H2C                                                                                     | Style de management                | Le dirigeant ayant un style de management adéquat utilise davantage les outils du contrôle de gestion.                                | Validée |

Tableau 70 : Synthèse des hypothèses relatives aux variables des facteurs de la contingence.

En guise de conclusion, la première hypothèse stipule qu'il existe une relation significative entre les facteurs de la contingence organisationnelle et les outils du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines. En effet, la corrélation entre les deux variables est très significative avec un seuil de 0.893.

Par conséquent, l'hypothèse H1 est validée.

La deuxième hypothèse stipule qu'il existe une relation significative entre les facteurs de la contingence comportementale et les outils du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines. En effet, la corrélation entre les deux variables est très significative avec un seuil de 0.781.

Par conséquent, l'hypothèse H2 est validée.

| <b><i>Hypothèse concernant l'impact des facteurs de la contingence sur les outils du contrôle de gestion.</i></b> |                                                                                                  |                                                                                                                                                        |         |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| H1                                                                                                                | L'impact des facteurs de la contingence organisationnelle sur les outils du contrôle de gestion. | Les facteurs de la contingence organisationnelle exercent un effet significatif sur les outils du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines. | Validée |
| H2                                                                                                                | L'impact des facteurs de la contingence comportementale sur les outils du contrôle de gestion.   | Les facteurs de la contingence comportementale exercent un effet significatif sur les outils du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines.   | Validée |

**Tableau 71 : Synthèse des hypothèses relatives à l'influence des facteurs de la contingence sur les outils du contrôle de gestion.**

## **2. Impact des outils du contrôle de gestion sur la performance globale des entreprises marocaines**

### **2.1. Impact de la méthode du calcul des coûts sur la performance économique**

Cette hypothèse stipule qu'il existe une relation significative entre la méthode du calcul des coûts et la performance économique dans les entreprises marocaines. En effet, la corrélation entre les deux variables est très significative avec un seuil de 0.853. Par conséquent, l'hypothèse H3A est validée.

En conclusion, le contrôle de gestion à travers la méthode du calcul des coûts constitue un facteur d'amélioration de la performance économique des entreprises marocaines.

### **2.2. Impact de la méthode du calcul des coûts sur la performance sociale**

Cette hypothèse stipule qu'il existe une relation significative entre la méthode du calcul des coûts et la performance sociale dans les entreprises marocaines. En effet, la corrélation entre les deux variables est très significative avec un seuil de 0.736. Par conséquent, l'hypothèse H3B est validée.

En conclusion, le contrôle de gestion à travers la méthode du calcul des coûts constitue un facteur d'amélioration de la performance sociale des entreprises marocaines.

### **2.3. Impact de la méthode du calcul des coûts sur la performance environnementale**

Cette hypothèse stipule qu'il existe une relation significative entre la méthode du calcul des coûts et la performance environnementale dans les entreprises marocaines. En effet, la corrélation entre les deux variables est très significative avec un seuil de 0.679. Par conséquent, l'hypothèse H3C est validée.

En conclusion, le contrôle de gestion à travers la méthode du calcul des coûts constitue un facteur d'amélioration de la performance environnementale des entreprises marocaines.

### **2.4. Impact du contrôle budgétaire sur la performance économique**

Cette hypothèse stipule qu'il existe une relation significative entre le contrôle budgétaire et la

performance économique dans les entreprises marocaines. En effet, la corrélation entre les deux variables est très significative avec un seuil de 0.764. Par conséquent, l'hypothèse H3D est validée.

En conclusion, le contrôle de gestion à travers le contrôle budgétaire constitue un facteur d'amélioration de la performance économique des entreprises marocaines.

## **2.5. Impact du contrôle budgétaire sur la performance sociale**

Cette hypothèse stipule qu'il existe une relation significative entre le contrôle budgétaire et la performance sociale dans les entreprises marocaines. En effet, la corrélation entre les deux variables est très significative avec un seuil de 0.711. Par conséquent, l'hypothèse H3E est validée.

En conclusion, le contrôle de gestion à travers le contrôle budgétaire constitue un facteur d'amélioration de la performance sociale des entreprises marocaines.

## **2.6. Impact du contrôle budgétaire sur la performance environnementale**

Cette hypothèse stipule qu'il existe une relation significative entre le contrôle budgétaire et la performance environnementale dans les entreprises marocaines. En effet, la corrélation entre les deux variables est très significative avec un seuil de 0.709. Par conséquent, l'hypothèse H3F est validée.

En conclusion, le contrôle de gestion à travers le contrôle budgétaire constitue un facteur d'amélioration de la performance environnementale des entreprises marocaines.

## **2.7. Impact des tableaux de bord sur la performance économique**

Cette hypothèse stipule qu'il existe une relation significative entre les tableaux de bord et la performance économique dans les entreprises marocaines. En effet, la corrélation entre les deux variables est très significative avec un seuil de 0.711. Par conséquent, l'hypothèse H3G est validée.

En conclusion, le contrôle de gestion à travers les tableaux de bord constitue un facteur d'amélioration de la performance économique des entreprises marocaines.

## **2.8. Impact des tableaux de bord sur la performance sociale**

Cette hypothèse stipule qu'il existe une relation significative entre les tableaux de bord et la performance sociale dans les entreprises marocaines. En effet, la corrélation entre les deux variables est très significative avec un seuil de 0.802. Par conséquent, l'hypothèse H3H est validée.

En conclusion, le contrôle de gestion à travers les tableaux de bord constitue un facteur d'amélioration de la performance sociale des entreprises marocaines.

## **2.9. Impact des tableaux de bord sur la performance environnementale**

Cette hypothèse stipule qu'il existe une relation significative entre les tableaux de bord et la performance environnementale dans les entreprises marocaines. En effet, la corrélation entre les deux variables est très significative avec un seuil de 0.813. Par conséquent, l'hypothèse H3I est validée.

En conclusion, le contrôle de gestion à travers les tableaux de bord constitue un facteur d'amélioration de la performance environnementale des entreprises marocaines.

De ce qui précède, on peut conclure qu'il existe une relation significative entre les outils du contrôle de gestion et la performance globale des entreprises marocaines.

Les relations qui ont été mises en évidence entre les outils du contrôle de gestion (la méthode du calcul des coûts, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord) ainsi que la performance globale (performance économique, performance sociale et performance environnementale) permettent d'évaluer dans quelle mesure nos hypothèses seront confirmées ou infirmées (Tableau suivant).

| <i>Hypothèses des variables des outils du contrôle de gestion.</i> |                              |                                                                                                                                                                    |         |
|--------------------------------------------------------------------|------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| <i>Hypothèses des variables de la méthode du calcul des coûts.</i> |                              |                                                                                                                                                                    |         |
| H3A                                                                | Performance économique       | Le contrôle de gestion à travers la méthode du calcul des coûts constitue un facteur d'amélioration de la performance économique des entreprises marocaines.       | Validée |
| H3B                                                                | Performance sociale          | Le contrôle de gestion à travers la méthode du calcul des coûts constitue un facteur d'amélioration de la performance sociale des entreprises marocaines.          | Validée |
| H3C                                                                | Performance environnementale | Le contrôle de gestion à travers la méthode du calcul des coûts constitue un facteur d'amélioration de la performance environnementale des entreprises marocaines. | Validée |
| <i>Hypothèses des variables du contrôle budgétaire.</i>            |                              |                                                                                                                                                                    |         |
| H3D                                                                | Performance économique       | Le contrôle de gestion à travers le contrôle budgétaire constitue un facteur d'amélioration de la performance économique des entreprises marocaines.               | Validée |
| H3E                                                                | Performance sociale          | Le contrôle de gestion à travers le contrôle budgétaire constitue un facteur d'amélioration de la performance sociale des entreprises marocaines.                  | Validée |
| H3F                                                                | Performance environnementale | Le contrôle de gestion à travers le contrôle budgétaire constitue un facteur d'amélioration de la performance environnementale des entreprises marocaines.         | Validée |
| <i>Hypothèses des variables des tableaux de bord.</i>              |                              |                                                                                                                                                                    |         |
| H3G                                                                | Performance économique       | Le contrôle de gestion à travers les tableaux de bord constitue un facteur d'amélioration de la performance économique des entreprises marocaines.                 | Validée |
| H3H                                                                | Performance sociale          | Le contrôle de gestion à travers les tableaux de bord constitue un facteur d'amélioration de la performance sociale des entreprises marocaines.                    | Validée |
| H3I                                                                | Performance environnementale | Le contrôle de gestion à travers les tableaux de bord constitue un facteur d'amélioration de la performance environnementale des entreprises marocaines.           | Validée |

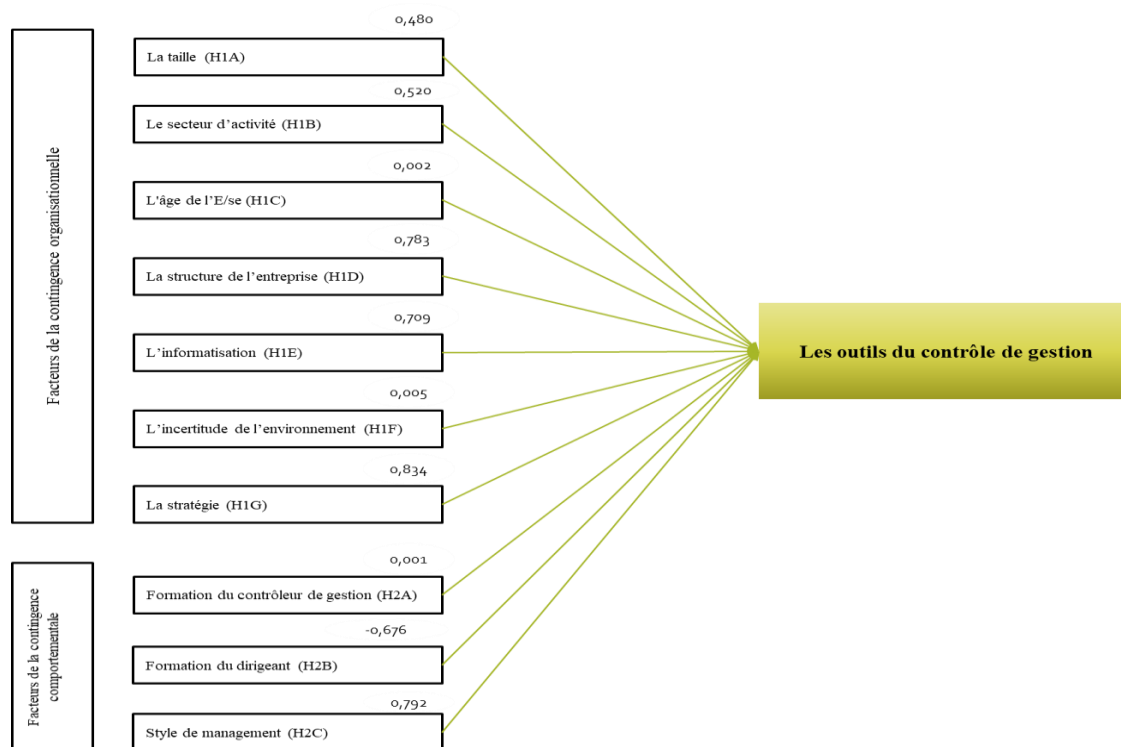
Tableau 72 : Synthèse des hypothèses relatives outils du contrôle de gestion.

En guise de conclusion, la troisième hypothèse stipule qu'il existe une relation significative entre les outils du contrôle de gestion et l'amélioration de la performance globale dans les entreprises marocaines. En effet, la corrélation entre les deux variables est très significative avec un seuil de 0.894.

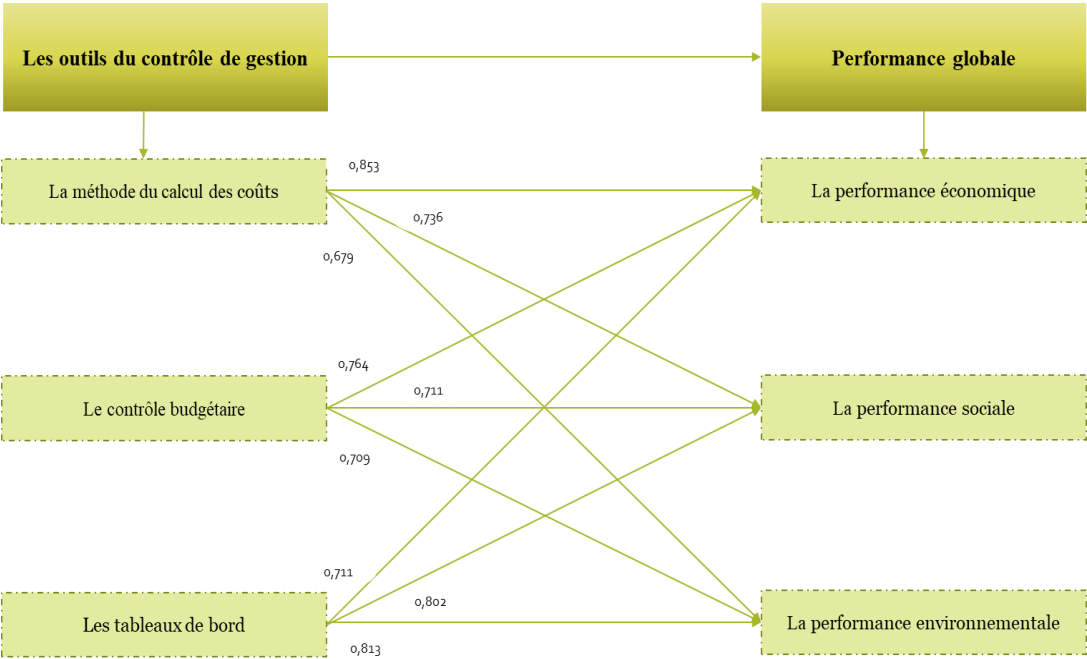
Par conséquent, l'hypothèse H3 est validée.

| <b><i>Hypothèse concernant l'impact des outils du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines.</i></b> |                                                                                                                      |                                                                                                                                   |         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| H3                                                                                                                                                      | L'impact des outils du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines. | Le contrôle de gestion, via ses outils, constitue un facteur d'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines. | Validée |

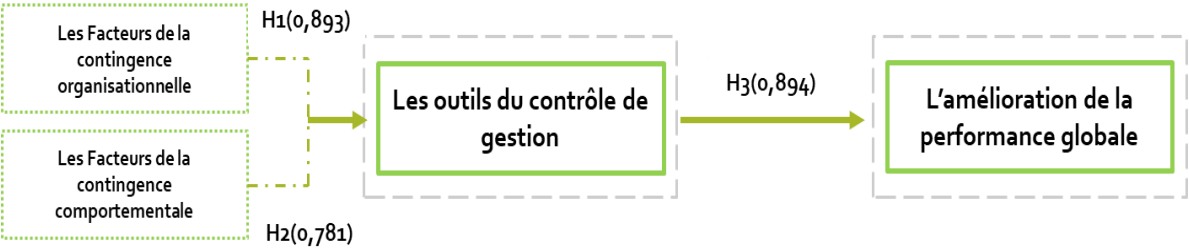
**Tableau 73 : Hypothèse concernant l'impact des outils du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines.**



**Figure 34 : Modèle de recherche final validé (L'impact des facteurs de la contingence sur les outils du contrôle de gestion).**



**Figure 35 : Modèle de recherche final validé (L’impact des outils du contrôle de gestion dans l’amélioration de la performance globale).**



**Figure 36 : Modèle de recherche final validé.**

### 3. Synthèse des résultats

L'amélioration de la performance globale de l'entreprise marocaine demeure son principal moyen de s'assurer sa croissance et sa pérennité. Pour se faire, plusieurs outils peuvent être avancés par les chercheurs et les professionnels du contrôle de gestion en vue de permettre aux entreprises de se doter de leviers devant leur permettre de mieux mesurer, piloter et améliorer leur performance globale.

En effet, on assistait depuis un peu de temps à des évolutions expliquées d'une part, par les mutations du contexte organisationnel et d'autre part par les exigences de l'environnement externe marqué par l'instabilité et l'incertitude. Force, donc, est de constater que le champ d'intervention du contrôle de gestion s'élargit de plus en plus pour intégrer plusieurs dimensions.

Ainsi, son rôle en matière de pilotage et d'amélioration de la performance globale de l'entreprise, autrefois basé sur la performance économique, a évolué vers le pilotage de la performance sociale et environnementale. En effet, la prise en compte, dans le processus managérial, des objectifs sociaux et environnementaux a permis d'intégrer les dimension sociale et environnementale dans le système du contrôle de gestion. Par conséquent, on est passé d'un rôle de pilotage de la performance essentiellement économique vers un pilotage de la performance globale. Ainsi, en réponse aux préoccupations du développement durable, nous assistons actuellement à l'émergence d'un nouveau contrôle de gestion appelé contrôle de gestion durable ou éco-contrôle. Ce dernier propose d'adapter les outils du contrôle de gestion pour en faire des instruments de mesure et de gestion de la performance sociétale de l'entreprise.

Cependant, mesurer et piloter la performance globale de l'entreprise nécessite de faire appel aux outils du contrôle de gestion. Mais au-delà de ces techniques, il faut solliciter l'aide et la participation des managers, des contrôleurs de gestion et des dirigeants d'entreprise dans la manière de mener à bien ce processus.

Dans le cadre de la présente recherche, nous avons essayé de démontrer le rôle et l'apport des outils du contrôle de gestion dans la mesure, le pilotage et l'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines.

### ➤ **Méthode de calcul des coûts et amélioration de la performance globale**

La littérature prête beaucoup d'avantages significatifs à la méthode du calcul des coûts et surtout la méthode ABC par rapport aux méthodes traditionnelles du calcul de coûts. Parmi les avantages significatifs de cette méthode sont le calcul des coûts complets plus précis, la production d'informations précises sur les causes des coûts nécessaires à la prise de décisions pour le pilotage de la performance globale.

En effet, notre étude empirique a démontré que l'utilisation de la méthode du calcul des coûts, qu'il soit au niveau financier ou au niveau non-financier, permet d'améliorer le contrôle des coûts et le pilotage de la performance globale. Il a aussi été déclaré que cette méthode a permis d'avoir une compréhension plus approfondie sur les liens de causalité des coûts, une meilleure connaissance de la rentabilité des clients et une mesure de la performance plus exacte.

L'étude empirique a aussi confirmé que la méthode du calcul des coûts est une source d'informations significatives pour la prise de décision, la fixation des prix et la mesure de la rentabilité des produits. Elle permet aux managers et aux dirigeants d'entreprises de disposer d'un outil d'aide à la prise de décisions stratégiques et opérationnelles, afin d'améliorer le profit de l'entreprise, ainsi que sa gestion quotidienne sur le moyen et long terme. Il se présente comme un outil qui permet de fournir aux managers des informations plus précises sur l'optimisation des activités et processus, les produits et services et la rentabilité des produits et clients.

De ce qui précède, la méthode du calcul des coûts constitue un élément incontournable pour la mesure de la performance surtout financière. Cependant, elle seule, ne va pas permettre d'attribuer à l'amélioration de la performance globale. Associé à d'autres outils du contrôle de gestion, elle peut contribuer à l'optimisation et l'amélioration de cette performance globale.

### ➤ **Contrôle budgétaire et amélioration de la performance globale**

La littérature sur le contrôle de gestion a accordé une large part, ces dernières années, au rôle du contrôle budgétaire dans la mesure de la performance globale.

Dans un contexte pareil, les entreprises sont confrontées à des mutations profondes dans leur environnement tant sur le plan national que sur le plan international; par conséquent, elles sont appelées à se maintenir et à se développer. Elles devront, à cet effet, être exigeantes dans leur gestion afin d'anticiper l'évolution de l'environnement, d'en gérer ses incertitudes et de s'y adapter. Pour parvenir à s'adapter à leur nouveau contexte, un système de contrôle budgétaire performant s'impose et constitue un outil indispensable pour toute entreprise cherchant à survivre et à être performante. En effet, la préparation du budget est une partie inhérente du processus de contrôle de gestion ; cela est dû au fait que ce processus débute par l'établissement des objectifs globaux de l'organisation et l'élaboration des stratégies convenables pour atteindre ses objectifs. La négociation des objectifs et même des normes selon lesquelles les managers jugeront la qualité des résultats s'avère utile.

Les budgets sont établis pour les responsables à atteindre les objectifs de l'entreprise. C'est un guide de chaque utilisateur puisqu'il rassemble l'ensemble des ressources de l'entreprise et explique comment les utiliser d'une façon optimale afin d'atteindre les objectifs tracés. Le contrôle budgétaire constitue un outil de contrôle à priori sur lequel les responsables s'organisent et prennent des décisions et aussi une référence d'évaluation de l'entreprise puisqu'il mesure la performance par rapport à la bonne ou la mauvaise exécution des budgets.

L'étude empirique démontre que les managers doivent s'assurer que les moyens qui ont été mis en œuvre sont bien conformes à leurs plans, après avoir au préalable planifié pour atteindre leurs objectifs. Puis, ils doivent comparer les résultats réels aux résultats prévus pour entreprendre les mesures correctives nécessaires.

#### ➤ **Tableaux de bord et amélioration de la performance globale**

A une ère où la concurrence s'exerce sur plusieurs facteurs et où les risques d'entreprise se multiplient, la réussite de l'entreprise ne se traduit plus strictement en terme d'augmentation du bénéfice ou du rendement sur capital investi. La performance devient multicritère et sa mesure doit tenir compte de cette caractéristique.

En effet, notre investigation empirique a démontré d'une part, que le tableau de bord est un outil central, alternatif aux d'autres outils du contrôle de gestion (à savoir la méthode de calcul des coûts et le contrôle budgétaire), pour d'autres, il s'agit d'un outil parmi d'autres

parce qu'il n'est pas suffisamment complet.

En effet, le tableau de bord à travers ses différentes formes est un outil complémentaire à d'autres méthodes ou démarches du contrôle de gestion, afin de profiter pleinement des complémentarités des différentes méthodes.

La BSC avancé par Kaplan et Norton, permet de regrouper l'ensemble des indicateurs de performance (financière et non financière) que peut avoir une entreprise en quatre axes recouvrant les dimensions suivantes : les résultats financiers, la satisfaction de clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel. Les dimensions sont construites sur la base de la vision de la stratégie de l'entreprise et sont dépendantes les unes des autres. La BSC est le seul outil évolutif et approprié pour intégrer des préoccupations sociétales dans le système de contrôle de gestion traditionnelle et cela suite aux principales raisons suivantes :

- La traduction des objectifs de l'entreprise en indicateurs pour faciliter la mesure de la performance globale ;
- L'adaptabilité de cet outil (il peut intégrer différentes facettes de la performance) ;
- C'est un dispositif de référence en termes de pilotage et de contrôle de la performance globale de l'entreprise.

En effet, malgré les propositions d'adaptation de la BSC, la mesure d'une performance intégrée reste problématique. La question est de savoir comment intégrer les dimensions sociétales aux dimensions traditionnelles. En effet lorsqu'une entreprise veut utiliser la BSC pour piloter et mesurer son empreinte sociétale, il est nécessaire qu'elle ait au préalable une mission et une stratégie RSE. L'architecture de la BSC durable à adopter dépend du type d'engagement sociétal volontairement pris par l'entreprise. Il est possible d'envisager soit un découplage du système sociétal par rapport au système traditionnel, soit une intégration des dimensions sociétales et traditionnelles.

Le rôle des outils du contrôle de gestion dans la mise en place d'un système de mesure, de pilotage et d'amélioration de la performance globale est capital. Il s'agit principalement d'intégrer des indicateurs variés « financiers et non-financiers » qui permettent aux

entreprises de mieux gérer la performance dans sa globalité. D'où, le défi majeur est donc d'essayer de proposer un cadre conceptuel spécifique pour cette pratique en émergence du contrôle de gestion durable et de positionner les outils existants dans ce cadre.

L'objectif étant en premier lieu que la RSE ne soit ni un mythe et encore moins une mystification mais une pratique concrète. Pour ce faire, le processus d'institutionnalisation cherche à aboutir, selon les termes du groupe, à des managers responsables, formés aux valeurs de la RSE véhiculées dans l'entreprise et aidées par des technologies managériales innovantes ou plus anciennes.

Par ailleurs, le contrôle de gestion est souvent confronté à de multiples forces d'opposition : la résistance au changement, les comportements individualistes, les directions autoritaires, la méfiance des opérationnels, l'insuffisance des compétences, l'opacité des règles, l'absence de crédibilité de la fonction. Malgré ces difficultés, chaque entreprise a intérêt à mettre en place un système de pilotage de la performance globale, adapté à ses spécificités et permettant ainsi d'arriver à une situation d'équilibre à la fois entre la performance de nature économique, sociale et environnementale. D'où la nécessité d'adapter les outils classiques du contrôle de gestion et de construire un système de contrôle de gestion « sur mesure », adapté à chaque entreprise, qui devra être le résultat d'une démarche d'apprentissage progressive et collective.

A travers notre investigation littéraire et empirique, on assiste bel et bien, à un contrôle de gestion toujours en construction. Le contrôle de gestion existe maintenant depuis de nombreuses décennies et, malgré cela, ses outils semblent encore évoluer, et même plus, ils semblent parfois continuellement en cours de réinvention. Le système du contrôle de gestion reste un système imparfait qui ne mesurera jamais tout à fait une performance globale et ne permettra jamais de piloter automatiquement l'organisation. L'aspect humain à ce niveau reste fondamental et d'un grand appui pour un bon pilotage réussi de l'organisation.

## Conclusion du chapitre

Le dernier chapitre de cette thèse a porté sur la validation du modèle de la recherche ainsi que la discussion des résultats obtenus. L'objectif était de poursuivre la discussion théorique entamée dans les premiers chapitres.

Nous avons cherché à contribuer à cette littérature, en apportant quelques enseignements et observations tirés de la réalité du terrain.

Au regard de nos travaux portant sur les outils du contrôle de gestion, il paraît que son utilité dans la mesure, le pilotage et l'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines, est dépendante de certains facteurs de la contingence, tels que l'informatisation, la décentralisation structurelle et le secteur d'activité. Cependant, les facteurs comme l'incertitude de l'environnement et l'âge n'exercent aucune influence sur les outils du contrôle de gestion dans l'échantillon globale.

Un contrôle de gestion orienté vers la RSE désigne alors un système de mesure et de pilotage intégrant la finalité de la RSE. Il s'agit d'un dispositif visant à améliorer la performance globale de l'entreprise, à accroître de manière permanente sa richesse et sa valeur, ainsi que celles de toutes ses parties prenantes.

La conclusion générale de cette thèse reviendra sur ces résultats. Elle portera également sur les contributions théoriques et managériales apportées par ce travail, ainsi que sur les perspectives que cette thèse pourra ouvrir.

## CONCLUSION GENERALE

Notre travail de recherche vise à étudier l'impact des outils du contrôle de gestion sur la performance globale des entreprises marocaines.

Pour ce faire, nous avons défini, les principaux concepts mobilisés dans le cadre théorique de cette recherche. Nous avons d'abord présenté le concept du contrôle de gestion ainsi que ses différents construits. Ensuite, nous avons mis l'accent sur les différents facteurs de la contingence (organisationnelle et comportementale), avant de décortiquer les différents aspects de la performance globale.

Au cours du présent travail, nous avons cherché à déterminer la relation existante entre les facteurs de la contingence (organisationnelle et comportementale) et les outils du contrôle de gestion d'une part, et la relation existante ces outils du contrôle de gestion et l'amélioration de la performance globale d'autre part.

Suite à l'investigation théorique portant sur les éléments clés dans notre problématique, nous sommes parvenus à identifier dix variables des facteurs de la contingence à savoir (la taille, l'âge, le secteur, la structure, l'informatisation, l'incertitude, la stratégie, la formation du dirigeant, la formation du contrôleur de gestion et le style de management), coté outils du contrôle de gestion, nous avons abordé la méthode de calcul des coûts, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord.

Suivons un raisonnement hypothético-déductif, nous sommes parvenus à construire notre modèle conceptuel. En conséquence, nous avons dénombré trois variables, une contingente, une explicative et une à expliquer. Ces variables ont été intégrées dans notre modèle de recherche afin de déterminer l'impact des outils du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance globale.

A l'issue de la revue de littérature, nous avons montré, le cadre méthodologique choisi ainsi que le positionnement épistémologique adopté. Puis, nous avons présenté les instruments, la stratégie d'analyse de données utilisée pour opérationnaliser notre modèle au niveau du terrain.

L'investigation auprès d'un échantillon composé de 125 entreprises marocaines de la région Fès-Meknès été effectuée par l'administration d'un questionnaire de recherche par différentes

voies (face à face, Internet, téléphone...). Les données ainsi collectées ont été soumises à différentes analyses : un premier niveau d'analyse exploratoire opéré avec le logiciel SPSS 21.0, puis un deuxième niveau d'analyse confirmatoire en adoptant la méthode de la corrélation et de la régression. Ces deux étapes d'analyse statistique consistaient à valider nos échelles de mesure et de tester les hypothèses du modèle structurel.

Autrement, ces opérations, nous ont permis de s'assurer de la validité et de la fiabilité des échelles de mesures retenues. Par ailleurs, le test empirique de notre modèle nous a permis de confirmer certaines de nos hypothèses de recherche.

Pour conclure, nous présentons un bilan intégrant les apports pratiques et méthodologiques de notre travail de recherche. Nous soulignons également ses principales limites. Enfin, nous suggérons des réflexions susceptibles de représenter des voies de recherches ultérieures.

## **1. Apports de la recherche**

Les apports de notre recherche commencent avec la démarche d'investigation qui met à contribution différentes approches théoriques, dans le but de comprendre et d'essayer de répondre à notre problématique de recherche, à savoir :

**« Dans quelle mesure les outils du contrôle de gestion peuvent-ils constituer un véritable facteur d'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines? »**

Les apports de notre recherche se situent à trois niveaux ; théorique, méthodologique et empirique.

### **1.1. Apports théoriques**

Les apports théoriques majeurs de la présente recherche sont résumés en deux volets :

➤ Le premier apport théorique lié à notre recherche réside dans l'aspect explicatif de l'analyse de la relation entre les outils du contrôle de gestion et la performance globale à travers la théorie de la contingence. Dans le but de comprendre et de résoudre cette problématique complexe, cette étude s'est inscrit dans une logique cumulative permettant aussi d'enrichir les travaux antérieurs qui étudient la problématique relative aux nouveaux défis du système de mesure de la performance globale.

En effet, peu d'études académiques ont été publiées sur les outils du contrôle de gestion en matière de mesure d'une performance multidimensionnelle en particulier dans le contexte marocain. En revanche, des enquêtes sur l'influence des outils du contrôle de gestion sur la performance globale, ainsi que des articles de réflexion sur l'évolution et la rénovation des outils du contrôle de gestion paraissent à intervalles réguliers dans des revues professionnelles.

➤ Le deuxième apport théorique de notre recherche s'attache à l'élaboration d'un modèle théorique intégrateur explicatif des outils du contrôle de gestion. En analysant une littérature riche et variée portant sur les outils du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines, nous avons identifié dix variables explicatives et une variable intermédiaire. Ces variables ont été intégrées dans notre modèle conceptuel. Après la première partie théorique, nous avons procédé à une étude empirique.

L'étude a porté sur la région Fès-Meknès. Après le recueil des données auprès de 125 entreprises marocaines, celles-ci ont été soumises à une analyse exploratoire opérée sous le logiciel SPSS 21. Cette analyse nous a permis de vérifier la qualité de nos échelles. L'étude révèle que les contingences, sont généralement reliées à la pratique de cette fonction. Ces facteurs de contingence déterminent donc l'apport du contrôle de gestion, et influencent l'amélioration de la performance globale dans les entreprises marocaines.

L'évolution de ses outils et du champ d'application du contrôle de gestion montre bien qu'il s'agit d'une technique qui n'a pas épuisé toutes ses potentialités. Par conséquent, nous avons pu mettre en évidence les contraintes qui entravent la bonne application du contrôle de gestion et les conditions d'efficacité.

## **1.2. Apports méthodologiques**

Sur le plan méthodique, notre recherche doctorale consiste à fournir une détermination conceptuelle de l'amélioration de la performance globale par le biais des outils du contrôle de gestion. Ainsi, en alliant revue de littérature et propos mis en commun des répondants (étude quantitative), nous sommes parvenus à présenter un cadre conceptuel reliant les trois outils du contrôle de gestion (la méthode de calcul des coûts, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord) avec l'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines.

En plus, l'état de l'art, nous a permis de constater qu'il y a un nombre très réduit d'études sur la relation entre le contrôle de gestion et l'amélioration de la performance globale l'entreprise. D'autant plus que, la majorité de ces études sont théoriques. Notre recherche pour sa part, présente l'avantage d'une étude quantitative, qui nous a donné la possibilité de construire un instrument de mesure valide, sous forme d'un questionnaire pour s'assurer de la qualité de mesure des concepts.

De là, l'utilisation des différents facteurs explicatifs suggérés dans la littérature, mais ~~pas~~ testés, est un apport supplémentaire de notre travail.

En effet, l'opérationnalisation de nos variables nous a permis de contribuer à la validation des échelles retenues dans le contexte marocain. Ce qui a permis d'aboutir à des échelles présentant des caractéristiques psychométriques satisfaisantes en exploitant, dans un premier moment, une analyse exploratoire (ACP) et, dans un deuxième moment, une analyse confirmatoire appuyée sur la corrélation et la régression.

### 1.3. Apports empiriques

Sur le plan empirique, la confirmation de plusieurs hypothèses de recherche permet de valider notre modèle de recherche. D'un point de vue empirique, cette recherche peut aboutir à plusieurs enseignements, tant pour les managers d'entreprises, les contrôleurs de gestion que pour les dirigeants d'entreprise.

➤ Le premier apport pratique relatif à notre travail concerne notre outil d'investigation. En effet, le questionnaire de recherche que nous avons développé à partir des travaux antérieurs, peut être considéré comme un outil de diagnostic et d'évaluation des outils du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines.

➤ Le deuxième apport pratique de notre recherche porte sur l'explication des outils du contrôle de gestion. En effet, notre travail, a contribué à mieux comprendre la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines, en mettant en avant les facteurs qui les influencent et les expliquent. Cette compréhension est importante dans la mesure où elle permet aux dirigeants et aux contrôleurs de gestion de mieux mesurer la performance globale.

Pour les managers de ces entreprises, comme pour les autres managers au Maroc, il est important pour nous qu'ils saisissent l'importance du contrôle de gestion dans l'amélioration

de la performance globale et l'importance de l'adapter à leurs stratégies sociétales.

Le recours aux outils du contrôle de gestion se produit souvent par un événement déclencheur qui peut être par exemple : un besoin de changer, un changement de dirigeant, la mise en place d'un nouveau management, un malaise dans le climat sociétal, des dysfonctionnements, le souci d'amélioration de l'image et la mise en œuvre d'une politique sociétale.

Notre recherche a été conçue comme une étude adoptant une approche hypothético-déductive. La collecte et l'exploitation des données collectées nous ont permis de répondre à notre question de recherche. Ainsi, ont été confirmées les hypothèses :

- *La validité du lien entre les facteurs de la contingence (organisationnelle et comportementale) et les outils du contrôle de gestion.*
- *L'impact positif des outils de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines.*

Après avoir synthétisé les résultats des tests des hypothèses de notre recherche, on peut affirmer que la présence du contrôle de gestion dans la mesure, le pilotage et l'amélioration de la performance globale est contingente. Il doit être adapté aux exigences des facteurs de la contingence organisationnelle (taille, le secteur d'activité, la structure, l'informatisation et la stratégie) et de la contingence comportementale (style de management) de l'entreprise.

Dans des conditions contingentes favorables, la performance globale des entreprises est plus importante lorsque les outils du contrôle de gestion sont utilisés davantage.

## **2. Limites de la recherche**

Ces différents apports et résultats sont cependant à relativiser compte tenu des limites de notre recherche.

Les principales limites de la présente thèse, sont de deux catégories, d'un côté, les limites théoriques inhérentes à la nature même du sujet (contrôle de gestion et performance globale), et d'un autre, les limites méthodologiques plus générales, concernant la démarche empirique adoptée.

### **2.1. Limites théoriques**

Par le présent travail, nous avons été confrontés à plusieurs limites conceptuelles, qui réside dans la tentative de conceptualisation des variables introduites dans le modèle. Il serait plus convenable d'adopter des mesures objectives pour les différents construits notamment pour notion assez ambiguë à savoir la performance globale.

En effet, la difficulté de conceptualisation constitue un véritable défi pour tout chercheur qui se lance sur un sujet de recherche émergent.

Ainsi, en gestion, il est difficile de présenter des indicateurs de mesure uniques et standards, le chercheur a une panoplie de solutions pour traiter la même problématique. Dans notre cas, la performance globale ainsi que les outils du contrôle de gestion, sont des notions assez riches et comporte un nombre important de composantes difficile, voire impossible de les encadrer toutes. C'est pour cette raison que nous avons fait des choix, appuyés par certaines recommandations d'auteurs en vue d'optimiser l'analyse.

Globalement, on peut avancer les trois limites suivantes :

- La littérature que nous avons mobilisée, tiens compte de plusieurs approches. Elles ont nécessité un long processus de codage visant à explorer les différentes dimensions mises en avant lors de notre étude terrain. Les dimensions liées à notre question de recherche sont assez compte tenu des délais. D'ailleurs, d'autres dimensions pourraient être étudiées avec notre terrain de recherche et les éléments recueillis, comme le changement organisationnel lié à l'intégration de la RSE.
- La deuxième limite concerne le sujet de la recherche à savoir la RSE et la performance globale. Il s'agit d'un concept valise, qui n'est pas stable et qui change dans le temps et dans l'espace comme cela a été largement évoqué dans cette recherche. La perception de la performance globale évolue avec le temps au Maroc en fonction de l'évolution du contexte mise en œuvre par les entreprises. Ce décalage fait que des événements futurs peuvent avoir un effet sur les comportements de certaines variables étudiées.
- La troisième limite théorique réside dans la non-prise en compte de toutes les variables des facteurs de la contingence susceptible d'influencer les outils du contrôle de gestion. Plusieurs facteurs n'ont pu être pris en compte de manière exhaustive : ainsi les aspects psychologiques de la personnalité du dirigeant, le style décisionnel de la direction (Child,

1975 ; Gordon et Miller, 1976), ou encore l'influence d'une culture ou de l'histoire de l'entreprise, n'ont pas été retenus dans notre modèle de recherche. Le modèle étudié, comme tout autre, est une abstraction et une simplification de la réalité. De ce fait, de nombreux facteurs ont été écartés, puisque nous avons opéré une sélection des variables à intégrer dans le modèle conceptuel à partir des analyses théoriques repérées dans la revue de littérature. D'autres choix de variables auraient pu être effectués et globalement, d'autres cadres théoriques et d'autres approches conceptuelles pourraient être utilisés dans le cadre de cette recherche.

## 2.2. Limites méthodologiques

➤ La première limite liée à la taille de l'échantillon : la validité externe d'une recherche suppose que les résultats sur un échantillon puissent être représentatifs de l'ensemble de la population et conjugués sur d'autres terrains. Or, même avec un échantillon de 125 entreprises de la région Fès-Meknès, cela reste toujours difficile à généraliser, aussi bien que la période de la collecte des données s'est coïncidé avec la pandémie Covid19, ce qui a nui au bon déroulement de l'enquête. Cela restreint les possibilités de généralisation des résultats. Donc, pour repousser cette limite, la réalisation d'une recherche analogique sur un échantillon plus important serait d'un grand intérêt.

➤ La deuxième limite dont nous pouvons faire état, est relative au mode de recueil des données. Il s'agit dans notre cas de l'enquête par questionnaire. Ce mode de recueil présente un certain nombre de limites : La plus importante est que les réponses obtenues sont le reflet de la perception ou de l'opinion d'une seule personne. Dans ce sens, il peut y avoir un décalage considérable entre les discours et les pratiques effectives.

➤ La troisième limite tient compte de la mesure de la performance globale, qui est une pratique qui a été très peu évoqué dans le contexte marocain.

La mise en évidence des limites théoriques et méthodologiques relatives à cette recherche nous amène à relever quelques pistes de recherches qu'il paraît prometteur de poursuivre dans le futur dans l'objectif d'améliorer l'appareil de recherche actuel.

## 3. Perspectives pour de nouvelles pistes de recherches

Une thèse qui se termine, ouvre d'autres voies de recherche, dont l'intérêt est de réduire les limites et enrichir les travaux effectués dans la thèse.

Les résultats de notre recherche confirment la nécessité d'appréhender le contrôle de gestion dans les entreprises marocaines comme un outil de mesure, de pilotage et d'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines.

Un des prolongements naturels de ce travail serait donc de collecter davantage d'informations et d'en diversifier les sources pour mieux appréhender de façon plus précise la place de la fonction contrôle de gestion dans les entreprises marocaines. Ce travail ouvre donc la voie à la réalisation d'études de cas longitudinales, intégrant de longues périodes d'observation et/ou d'entretiens menés auprès de différents types de population au sein de chacune de ces entreprises. En effet, pour repousser les limites des résultats empiriques, la réalisation d'une recherche analogue sur un échantillon plus important serait également d'un grand intérêt.

En définitive, cette recherche a pu confirmer, infirmer ou compléter les conclusions de recherches antérieures. L'analyse des résultats obtenus souligne la nécessité d'approfondir et d'élargir notre problématique de recherche dans différents contextes d'études. Ces perspectives contribueraient à enrichir les explications déclenchées dans ce travail pour mieux comprendre l'utilité de la fonction contrôle de gestion par ses deux aspects (managérial et instrumentale) dans la mesure, le pilotage et l'amélioration de la performance globale.

## **BIBLIOGRAPHIE**

### **Articles et publications:**

ABERNETHY M, LILLIS A. (1995), «The impact of manufacturing flexibility on management control system design», '*Accounting, Organizations and Society*'.

AIKEN L S, WEST S.G. (1991), «Multiple Regression: Testing and Interpreting Interactions», Newbury Park, CA: SAGE Publications.

AMBEC S, LANOIE P. (2009), « Performance environnementale et économique de l'entreprise », , *Revue Economie et Prévision*., N° 190-191.

ANDRÉ P, DELISLE CE, REVÉRET J-P. (2003), « L'évaluation Des Impacts Sur l'environnement: Processus, Acteurs et Pratique Pour Un Développement Durable ». Presses inter Polytechnique.

ANTHONY R.N. (1988), «The Management Control Function», Harvard Business School Press, Boston.

ATKINSON A., WATERHOUSSE J. H., WELLS R. B., (1997), « Bâtir les nouveaux indicateurs de performance globale », ,*L'expansion Management Review*., Décembre.

AVENIER M.J. (1987), « Complémentarité et fragilité des méthodes de recherche en gestion », Colloque IAE de Lyon.

BACHET D., ROCHEFORT T. (1996), « Performance globale : vers une croissance en valeur », ,*le mensuel de l'agence nationale pour l'amélioration des conditions de travail*., Avril, n° 215.

BARET P. (2006), « L'évaluation contingente de la Performance Globale des Entreprises: Une méthode pour fonder un management socialement responsable? » 2ème journée de recherche du CEROS.

BARON R.M. et KENNY D.A. (1986), « The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations », *Journal of Personality and Social Psychology*.

BARRAUX J. (1997), « Entreprise et performance globale : outils, évaluation, pilotage », Commissariat générale du plan, Paris, Economica.

BASLY S. (2015), « L'implication de la famille-proprétaire et l'exportation dans la PME : L'orientation internationale du dirigeant a-t-elle une influence ? », *Revue Internationale PME*,.

BELDI A, CHEFCHI W. (2007), « Conception d'un outil de mesure de la performance : divergence entre contrôleurs de gestion et managers ». Cas d'un groupe industriel français, *congrès de l'AFC*, décembre.

BERGER-DOUCE S. (2014) , « Capacité dynamique d'innovation responsable et performance globale : Etude longitudinale dans une PME industrielle ». *RIMHE : Revue Interdisciplinaire Management, Homme & Entreprise*,.

BERGERON H. (2000), « Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ? », 21<sup>ème</sup> Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers.

BERLAND N. (2007), « A quoi servent les indicateurs de la RSE ? Limites et modalités d'usage » , *Espace Mendès France*,.

BERLAND N. (2008), « On ne gère bien que ce que l'on mesure », *Petit bréviaire des idées reçues en management*, La découverte.

BERLAND N. et DOHOU-RENAUD A. (2007), « Mesure de la performance globale des entreprises », 28<sup>ème</sup> congrès de l'AFC, Mai, IAE de Poitiers.

BESSIRE D. (2000), « Du tableau de bord au pilotage : l'entreprise au risque de se perdre », Congrès de l'Association française de comptabilité, Angers.

BOIRAL O., CROTEAU G., (2004), « Du développement durable à l'entreprise durable, ou l'effet Tour Babel », *Les presses de l'Université Laval*, Québec.

BOITIER M. (2002), « *Le contrôle de gestion : une fonction aux prises avec les transformations organisationnelles et techniques des entreprises* ». Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université des sciences sociales – Toulouse

BOLLECKER M. (2001), « Les contrôleurs de gestion : des hommes de liaison ? », *Revue*

*Direction et Gestion*, N°188-189, juillet.

BOLLECKER M. (2007), « Vers des systèmes de mesure des performances sociétales »  
L'apport des conventions, *Revue française de gestion*,.

BOUQUIN H. , PESQUEUX Y. (1999). « Vingt ans de contrôle ou le passage d'une  
technique à une discipline », *Comptabilité Contrôle et Audit*.

BOURGUIGNON A. (1995), « Peut-on définir la performance ? », *Revue Française de  
Comptabilité*, juillet- août.

BOURGUIGNON A. (1997), « Sous les pavés, la plage... ou les multiples fonctions du  
vocabulaire comptable : l'exemple de la performance », *Comptabilité Contrôle Audit*, mars,  
Vol. 3, Numéro 1.

BOURGUIGNON A. (2000), « Performance et contrôle de gestion », *Encyclopédie de  
Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Ed. Economica.

BOUTTI R. (2003), « La mise à niveau organisationnelle dans les entreprises marocaines: la  
conduite et l'accompagnement d'un projet de changement ». , *Revue marocaine d'Audit et  
de Développement*, n° 16.

BOUTTI R. (2010), « Développement Durable : l'entreprise marocaine face à ses  
responsabilités sociales ». , *Revue Africa Compliance*, n° 1, septembre.

CAPPELLETTI L. (2006), « Le contrôle de gestion socio-économique de la performance :  
enjeux, conception et implantation », *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 9, N° 1.

CAPRON M., QUAIREL F., (2006) « Evaluer les stratégies de développement durable des  
entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale », *Revue de l'Organisation  
Responsable*, n° 1, ed. Eska.

CAUVIN E., NEUNREUTHER B. (2009), « La contribution du contrôle de gestion au  
management de la valeur », *Revue française de gestion*, n° 196.

CAUVIN et BESCOS (2004), « L'évaluation des performances dans les entreprises françaises  
: une étude empirique », Actes du 25ème Congrès de l'Association Francophone de  
Comptabilité, Orléans, 12-14 mai.

CHAPELLIER P. (1994), « Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier II.

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*, Vol. 28, N° 2/3.

CHIAPELLO E. (1996), « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 2, Volume 2, septembre.

CRUTZEN N., VAN CAILLIE D. (2010), « Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise: Quelques pistes d'adaptation des outils existants », *Humanisme et Entreprise*,.

DÁVILA A, EPSTEIN MJ, MANZONI JF, eds. (2014), «Performance Measurement and Management Control: Behavioral Implications and Human Actions». Bingley: Emerald.

DEGOS J-G. (2009), « Aux origines du contrôle de gestion : modèles conceptuels de référence et outils incontournables », *Revue marocaine de Contrôle de Gestion*, Premier Numéro.

DEJEAN F., MARTINEZ I. (2009), « Communication environnementale des entreprises du SBS120: déterminants et conséquences sur le coût du capital-actions », *Revue Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 15-volume 1.

DENIS J-P., (2002), « Retour sur les pratiques d'articulation entre le contrôle et la stratégie - Une perspective ago-antagoniste », *Acte de L'AIMS*.

DORBES H. (2004), « Le tableau de bord prospectif, une nouvelle approche du pilotage pour les PME avec le « balanced scorecard » », *Dossier Gestion d'entreprise*.

DOYLE P., (1994), « Il n'y a de saine performance que dans l'équilibre », *L'expansion Management Review* n° 74, pp : 38-47.

EL-HILA.R, AMAAZOUL.H, (2012), « La responsabilité sociétale des entreprises au Maroc : entre mérites et limites », *Dossier de recherche en économie et gestion*, N°1.

ERRAMI Y. (2007), « Les systèmes de contrôle traditionnels et modernes: articulation et modes

FÜLÖP G., HERNÁDI B. H., (2014), « Sustainability accounting: A success factor in corporate sustainability strategy », *International Journal of Economics and Management Engineering*, vol. 4, no 1.

GARRIGA, E. AND MELE, D. (2004), « Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory », *Journal of Business, Ethics*

GERMAIN C, TREBUCQ S. (2004), « La performance globale de l'entreprise et son pilotage: quelques réflexions », *Semaine sociale Lamy*.

GERMAIN C. (2004), « La contingences des systèmes de mesure de la performance: les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol.7, N° 1, mars.

GERMAIN C. (2005), « La conception des systèmes de contrôle de gestion: les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance », congrès de l'AFC.

GERMAIN C. et GATES S. (2007), « Le niveau de développement des indicateurs de responsabilité sociale dans les outils de pilotage de contrôle de gestion : une analyse des pratiques des entreprises », Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.

GERMAIN C., GATES S. (2010), « L'engagement des parties prenantes internes dans les démarches de Responsabilité Globale (RG) : l'intégration des indicateurs de RG dans les outils de pilotage du contrôle de gestion », *Management et Avenir*,.

GERVAIS M., THERNET G. (1998), « Planification, gestion budgétaire et turbulence », *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 1, N° 3, septembre.

GOSSELIN M. (1997), «The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing », *"Accounting, Organizations and Society"*.

HELLUY A., DURAND X. (2003), « Repères pour un contrôle de gestion orienté développement durable », Communication à l'atelier développement durable de l'AIMS.

IGALENS, J., GOND, J.P. (2003), « La mesure de la performance sociale de l'entreprise :

une analyse critique et empirique des données ARESE » , *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, n° 50.

KAPLAN R. S., NORTON D. P. (2000), «Having trouble with your strategy? Then map it », *Harvard Business Review*.

KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1992), «The Balanced Scorecard – Measure that drive performance», *Harvard Business Review*, February.

KENNERLEY M. et NEELY A. (2003), « Measuring performance in a changing business environment », *International Journal of Operations and Production Management*.

LACROIX M. (1998), « De la représentation des immatériels en comptabilité », *Revue Comptabilité-Contrôle-Audit*,.

LAMBERT C, SPONEM S. (2009), « La fonction contrôle de gestion: proposition d'une typologie ». *Revue Comptabilité-Contrôle-Audit*,.

LANGFIELD-SMITH K., (1997), « Management control systems and strategy: a critical review», *Accounting, Organization and Society*, Volume 22, n°2.

LAURIOL J. (2004), « Le développement durable à la recherche d'un corps de doctrine ». *Revue française de gestion*,.

LEBAS M., (1995a), « Oui, il faut définir la performance », *Revue française de comptabilité*, n° 269, Juillet Août.

LORINO P. (2000), « Le balanced scorecard revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance, exemple d'une entreprise énergétique », *Congrès de l'Association française de comptabilité*, Metz.

MAIGNAN, I., FERRELL, O.C., HULT, G.T.M. (1999), « Corporate Citizenship: Cultural Antecedents and Business Benefits », *Journal of the Academy of Marketing Science*, Fall, Vol. 27, n°4.

MALINA M.A., SELTO F.H. (2004), « Choice and change of measures in performance measurement models », *Management Accounting Research*, Vol. 15.

MARQUET-PONDEVILLE S. (2003), « Le Contrôle de gestion environnemental: Une approche théorique contingente et une étude empirique du cas des entreprises manufacturières belges », Presses universitaires de Louvain.

MAUREL C, TENSAOUT M. (2014), « Proposition d'un modèle de représentation et de mesure de la performance globale ». ,*Comptabilité - Contrôle – Audit*,.

MCWILLIAMS, A. ET SIEGEL, D. (1997), « The role of money managers in assessing corporate social responsibility research », *Journal of Investing*, Winter.

MEIER GUIZANI C, BRUNHES-FAURE M. (2002), « De la construction budgétaire au pilotage de la performance », *Revue Échanges*, n° 191, août-septembre.

MÉVELLEC P. (1998), « Le contrôle de gestion à la recherche d'une nouvelle assise : de la mise en œuvre d'outils à la modernisation des organisations », *Management et organisation des entreprises*, n°287, Septembre-Octobre

MEYSSONNIER F., (2008), « Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat », *Comptabilité Contrôle Audit* , Tome 14 – Volume 2.

MORIN E., GUINDON M., BOULIANNE É. (1996), « Mesurer la performance de l'entreprise », *Gestion*, vol 21, n°3, Septembre.

NARO G., (2004), « Contrôle de gestion et structuration des politiques sociales des entreprises », in R. Pérez (Coord.), *Management de la compétitivité et de l'emploi*, L'Harmattan.

NARO G., NOGUERA F. (2008), « L'intégration du développement durable dans le pilotage stratégique de l'entreprise : enjeux et perspectives des Sustainability Balanced Scorecards », *Revue de l'organisation responsable*, Volume 3.

NARO G., TRAVAILLÉ D. (2011), « Le BSC à l'épreuve de l'expérience. De l'assemblage d'un « puzzle » et construction d'un « Lego » », *Revue française de gestion*, N° 211.

NEELY A. (1999), « The performance measurement revolution: why now and what next? » *International Journal of Operations and Production Management*.

PADIOLEAU, J-G. (1989) : « L'éthique est-elle un outil de gestion ? », Revue Française de Gestion.

POINCELOT E., WEGMANN G. (2005), « Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance: analyse théorique », *,Comptabilité, Contrôle, Audit,,* Vol. 11, N° 2, décembre.

QUAIREL F., (2006), « Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) », *,Comptabilite, Controle, Audit Et Institution,,* Afc, Tunis.

SAGHROUN J., SEGLEM J.Y. (2008), « À la recherche de la performance globale de l'entreprise: la perception des analystes financiers ». *,Comptabilité-Contrôle Audit,,*

SAULQUIN J.Y, SCHIER G, (2005), « La RSE comme obligation/occasion de revisiter le concept de performance ? », Congrès Grefige, Nancy.

SUPIZET J. (2002), « Total Balanced Scorecard, un pilotage aux instruments », *,L'Informatique Professionnelle,,* N° 209, décembre.

VILLARMOIS (DE LA) O. (1998), « Le concept de performance et sa mesure », Actes des XIVème Journées des IAE, Nantes, tome2, vol.2.

WARTICK, S.L. & COCHRAN, P.L. (1985), « The evolution of the corporate social performance model », *Academy of Management Review*, vol. 10.

ZUINDEAU B. (2000) « *Développement Durable et Territoire* ». Presses Univ. Septentrion.

### **Ouvrages:**

AKROUT F. (2010), *,Les méthodes des équations structurelles,,* Imprimerie Coopi, 1<sup>ère</sup> édition, Tunis.

ALAZARD C., SÉPARI S. (2010), *, Contrôle de gestion, Manuel et applications,,* Edition Dunod.

AMINATS A. (1999), *,La crise du contrôle de gestion comme crise des savoirs gestionnaires,,* Edition Vuibert, Paris.

AMINE A. (2002), *,Le statut de la mesure en sciences de gestion,,* in N. Mourgues (éd.),

BARTHE N. (2011), *RSE: entre globalisation et développement durable*,. Edition. Bruxelles: De Boeck

BAUDIN M. (2009), *Le Développement Durable: Nouvelle Idéologie Du XXIe Siècle*,. Paris: Harmattan.

BERLAND N. et SIMON F-X (2010), *Le contrôle de gestion en mouvement – Etat de l’art et meilleures pratiques*,. Eyrolles, Paris.

BERLAND N., DE RONGÉ Y. (2010), *Contrôle de gestion. Perspectives stratégiques et managériales*,. Paris, Pearson.

BESCOS P.-L. et MENDOZA C. (1994), *Le management de la performance*,. Editions Comptables Malesherbes, Paris

BOUQUIN H. (2004), *Le contrôle de gestion*,. PUF, 6ème édition.

BOUQUIN H. (2011), *Les fondements du contrôle de gestion*, P.U.F. 4ème édition.

BOUQUIN H. (1994) *Les Fondements Du Contrôle de Gestion*,. Presses universitaires de France ».

BOUQUIN H. (1997), *Les Fondements du contrôle de gestion*,. PUF.

BOUQUIN H. (1999), *Contrôle et Stratégie*,. in B. Collasse (coord.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle, Audit*, Economica.

BOUQUIN H. (2001), *Contrôle de gestion*,. Presses

BOUQUIN H., (1986), *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d’entreprise*,. Editions PUF, Paris.

BURLAUD A., TELLER R., CHATELAIN-PONROY S., MIGNON S., WALLISER E. (2004), *Contrôle de gestion*,. Vuibert

CAPRON M., QUAIREL-LANOIZELEE F. (2007), *La responsabilité sociale d’entreprise*,. Editions La Découverte, Collection Repères, Paris.

CARRICANO M., al. (2010), *Analyse de données avec SPSS*,. 2<sup>e</sup> édition, Pearson

CHANDELIER J. (2004). *Les systèmes de mesure de la performance*, éditions d'Organisation.

ECCLES R.G. (1999), *Les systèmes de mesure de la performance*, Harvard Business Review, Éditions de l'Organisation.

FERNANDEZ A. (2008), *Les nouveaux tableaux de bord des managers : le projet décisionnel dans sa totalité*, Éditions d'Organisation, Quatrième édition, Paris.

GERVAIS M. (2000), *Contrôle de gestion*, Économica, 7<sup>e</sup> édition, Paris.

GIRAUD F., SAULPIC O., NAULLEAU G., DELMOND M-H. et BESCOS P-L. (2002), *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, Gualino éditeur.

GUEDJ N. (2001), *Le contrôle de gestion ; pour améliorer la performance de l'entreprise*, Éditions d'Organisation.

HIRSCH D., al. (2013), *Le grand livre du contrôle de gestion*, éditions Eyrolles

KAPLAN R. S., NORTON D. P. (1999), *Le tableau de bord prospectif : un système de pilotage de la performance*, Éditions d'Organisation, Paris.

KAPLAN R. S., NORTON D. P. (2001), *Comment utiliser le tableau de bord prospectif? Pour créer une organisation orientée stratégie*, Éditions d'Organisation, Paris.

KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1998), *Le tableau de bord prospectif* », Editions des Organisations, traduit de: «The Balanced Scorecard», Harvard Business School Press.

KAPLAN R.S., NORTON D.P. (2003), *Le tableau de bord prospectif* ,, Éditions d'Organisation, Paris.

KAPLAN R.S., NORTON D.P. (2007). *L'alignement stratégique*, Paris: Editions Eyrolles

KHEMAKHEM A. (1976) *La Dynamique Du Contrôle de Gestion*,. Dunod.

LAUZEL P, Teller R. (1980), *Contrôle de Gestion et Budgets*,. Sirey.

LAZZERI Y, Moustier E. (2008), *Le développement durable: du concept à la mesure*,. Paris: L'Harmattan

LÖNING H, PESQUEUX Y, CHIAPELLO E, al. (1998), *Le Contrôle de Gestion*,. Vol 20. Dunod Paris.

LÖNING H., al. (2008), *Le contrôle de gestion*,. 3<sup>e</sup> édition Dunod

LÖNING H., MALLERET V., MÉRIC J., PESQUEUX Y., CHIAPELLO E., MICHEL D., SOLÉ A. (2003), *Le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre*,. Dunod, 2<sup>ème</sup> édition, Paris.

LORINO P. (1991) *Le Contrôle de Gestion Stratégique: La Gestion Par Les Activités*,. Dunod Paris.

LORINO P. (2003), *Méthodes et pratiques de la performance*,. Éditions d'Organisations.3<sup>e</sup> édition. Paris.

LUSTHAUS C., ADRIEN M.H., ANDERSON G., CARDEN F. (1999), *Améliorer la performance organisationnelle*,. Manuel d'auto-évaluation, CRDI 1999.

MALO J.L. (2000), *Tableaux de bord*,. Edition; *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, Paris.

MALO J.L., MATHÉ J.C. (1998), *L'essentiel du contrôle de gestion*,. Editions d'Organisation, Paris.

MARTORY B. (2012), *Contrôle de gestion sociale*,. 6<sup>ème</sup> édition, Vuibert

MÉLÈSE J. (1990), *Approche systématique des organisations : vers l'entreprise à complexité humaine*,. Éditions d'Organisation.

MENDOZA C, Bescos P.L. (1994), , *Le Management de La Performance*,. Comptables. Paris: Malesherbes.

MERCHANT K., VAN DER STEDE W. (2007), *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*,. 2<sup>e</sup> éditions. Prentice Hall.

MINTZBERG H. (1979), *Structure et dynamique des organisations*,. Les Éditions d'organisation, Paris.

MOLHO D, FERNANDEZ-POISSON D. (2009), *Tableaux de bord, outils de performance*,.

Paris: Eyrolles.

MORIN E. M., SAVOIE A., BEAUDIN G., (1994), *L'efficacité de l'organisation, théories, représentations et mesures*, Gaëtan Morin Editeur.

NOBRE T. (2001), *Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME*, Finance Contrôle Stratégie, Vol. 4, N° 2, juin

RODIER J-P (1999), *Les systèmes de mesure de la performance*, Éditions d'Organisation, Paris.

ROY F. et MARCHESNAY M. (2005), *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Editions EMS.

SELMER C. (1998), *Concevoir le tableau de bord: outil de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision*, Paris: Dunod.

VOYER P, Voyer P. (1999), *Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance*, Edition : Sainte-Foy, Québec: Presses de l'Université du Québec.

WEGMANN G. (2000) *Les tableaux de bord stratégiques: Analyse comparative d'un modèle nord-américain et d'un modèle suédois*, Gestion.

### **Theses:**

AKRICH S. (2006) « Contribution à la compréhension de l'apport du contrôle de gestion à la performance des entreprises marocaines », Doctorat en sciences de gestion, Université CADI AYYAD, FSJES, Marrakech.

ATTOUCH H. (2016), « Stratégies organisationnelles, environnement perçu et performance globale des entreprises industrielles marocaines ». Université Med 5, FSJES AGDAL.RABAT.

BERGERON H. (1996), « Différenciation des systèmes de données et représentations en contrôle de gestion. Essai d'observation et d'interprétation », Thèse de Doctorat, Soutenance: 5 avril 1996, Montpellier, Université de Montpellier II - Sciences et Techniques du Languedoc.

BOUAMAMA M. (2009), « L'influence de la mise en place du contrôle de gestion sur la performance du secteur public : Cas des collectivités locales », mémoire de master 2

recherche, Université de bordeaux.

BOUAMAMA M. (2016), « Nouveaux défis du système de mesure de la performance: cas des TABLEAUX de bord ». Thèse de doctorat, l'université de bordeaux

CAMBON J. (2007), « Vers une nouvelle méthodologie de mesure de la performance des systèmes de management de la santé-sécurité au travail », Thèse de doctorat en sciences et Génie des Activités à Risques, Ecole des Mines de Paris.

DAVID G. (2006). « Les rôles du contrôle et des contrôleurs de gestion financiers dans les grandes entreprises », Mémoire présenté en vue de l'obtention de l'habilitation à diriger des recherches en sciences de gestion, Université Paris IX Dauphine.

ESSID M. (2009), « Les mécanismes de contrôle de la performance globale: le cas des indicateurs non financiers de la RSE ». Thèse de doctorat, Université Paris-Sud - Faculté Jean Monnet.

ORY J-F. (2015), « Contrôle et pilotage de la performance globale des universités. Une approche par les parties prenantes : l'exemple du développement durable ». Thèse, Université de reims champagne-ardenne.

PENDARIES M. (2011), « Le pilotage par la valeur de la performance des organisations : cas des entreprises industrielles gérées par affaire ». Thèse, Université de la méditerranée – Aix – Marseille II.

TAOUKIF FE-Z. (2015), « Analyse perceptuelle des déterminants de l'engagement sociétal des entreprises marocaines labellisées RSE : de la performance au développement durable - cas du Maroc ». Thèse de doctorat, université My Ismail, Meknes.

TOUCHAIS L. (1998), « Les pratiques de contrôle de gestion des activités exportatrices dans les moyennes entreprises industrielles bretonnes », thèse, Université de Rennes I.

WEGMANN G. (2009), « Investigations autour du potentiel stratégique du contrôle de gestion : réflexions théoriques, empiriques et exploratoires », Mémoire présenté en vue de l'obtention de l'habilitation à diriger des recherches en sciences de gestion, Université de Bourgogne, LEG/FARGO, UMR CNRS 5118.



## **LISTE DES FIGURES**

|                                                                                                                                                                      |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Figure 1 : Le cadre conceptuel du modèle de recherche. ....                                                                                                          | 16  |
| Figure 2 : L'organisation générale de la thèse.....                                                                                                                  | 18  |
| Figure 3: Processus de la gestion.....                                                                                                                               | 22  |
| Figure 4: Boucle de H.A Simon (1945).....                                                                                                                            | 24  |
| Figure 5 : Les leviers de SIMONS (1995).....                                                                                                                         | 26  |
| Figure 6 : Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage.....                                                                               | 27  |
| Figure 7: Triangle de contrôle de gestion.....                                                                                                                       | 29  |
| Figure 8 : Les quatre objectifs du contrôle interne selon le référentiel COSO2.....                                                                                  | 37  |
| Figure 9 : Le modèle des trois lignes de maîtrise des activités de l'organisation. ....                                                                              | 39  |
| Figure 10 : Relation contrôle de gestion et contrôle interne dans l'organisation. ....                                                                               | 41  |
| Figure 11: Les principes de calcul de la méthode du direct costing. ....                                                                                             | 49  |
| Figure 12 : La répartition des coûts indirects. ....                                                                                                                 | 52  |
| Figure 13: L'Activity-Based-Costing (ABC). ....                                                                                                                      | 53  |
| Figure 14 : Les quatre dimensions du Balanced Scorecard.....                                                                                                         | 62  |
| Figure 15: Les objectifs du développement durable.....                                                                                                               | 75  |
| Figure 16 : Classement des motivations empirique d'engagement dans la RSE.....                                                                                       | 100 |
| Figure 17 : Schéma de la RSE au Maroc.....                                                                                                                           | 115 |
| Figure 18 : La performance. ....                                                                                                                                     | 123 |
| Figure 19 : La boucle du pilotage de la performance. ....                                                                                                            | 125 |
| Figure 20 : D'une vision étroite de la performance à une vision plus globale. ....                                                                                   | 126 |
| Figure 21 : Le développement durable.....                                                                                                                            | 129 |
| Figure 22 : La performance globale ....                                                                                                                              | 133 |
| Figure 23: Les quatre pôles de questionnement des recherches sur les rôles du contrôle et la nature de son articulation avec la stratégie.....                       | 142 |
| Figure 24 : Les trois dimensions critiques d'un système de pilotage de la performance organisationnelle. ....                                                        | 149 |
| Figure 25 : La boucle du contrôle de gestion appliquée à la relation contrôle/apprentissage. ....                                                                    | 163 |
| Figure 26 : Architecture du Balanced Scorecard.....                                                                                                                  | 194 |
| Figure 27: L'influence non significative du management dissocié de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion..... | 208 |
| Figure 28: L'influence significative du management intégré de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction de contrôleur de gestion.....      | 210 |
| Figure 29: Les questions de l'épistémologie. ....                                                                                                                    | 217 |
| Figure 30 : Design de la recherche. ....                                                                                                                             | 221 |
| Figure 31 : Performance globale de l'entreprise (Reynaud, 2003) ....                                                                                                 | 259 |
| Figure 32 : Modèle conceptuel du lien entre les facteurs de la contingence (organisationnelle et comportementale) et les outils du contrôle de gestion. ....         | 260 |
| Figure 33 : Modèle conceptuel du lien entre les outils du contrôle de gestion et la performance globale. ....                                                        | 261 |
| Figure 34 : Modèle de recherche final validé (L'impact des facteurs de la contingence sur les outils du contrôle de gestion). ....                                   | 343 |
| Figure 35 : Modèle de recherche final validé (L'impact des outils du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance globale). ....                        | 344 |
| Figure 36 : Modèle de recherche final validé. ....                                                                                                                   | 344 |

## **LISTE DES TABLEAUX**

|                                                                                                                                        |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tableau 1 : La décomposition du contrôle organisationnel.....                                                                          | 30  |
| Tableau 2 : Les interfaces du contrôle de gestion. ....                                                                                | 31  |
| Tableau 3 : Distinction entre coûts directs et coûts indirect.....                                                                     | 51  |
| Tableau 4 : Les rôles du contrôle budgétaire.....                                                                                      | 57  |
| Tableau 5 : Niveaux et nature des responsabilités sociales de l'entreprise. ....                                                       | 83  |
| Tableau 6 : Opérationnalisation des principes de la RSE dans les stratégies managériales des entreprises marocaines. ....              | 113 |
| Tableau 7 : Matrice de la performance environnementale. ....                                                                           | 132 |
| Tableau 8: Les modes de contrôle. ....                                                                                                 | 139 |
| Tableau 9: Comparaison du paradigme du contrôle et du paradigme du pilotage. ....                                                      | 146 |
| Tableau 10 : Approches dissociée et intégrée du management de la responsabilité sociétale. ....                                        | 169 |
| Tableau 11: Outils du management de la responsabilité sociétale. ....                                                                  | 169 |
| Tableau 12 : Profils de contrôleurs de gestion issus de la littérature. ....                                                           | 205 |
| Tableau 13 : Les profils théoriques de contrôleur de gestion en situations de management de la responsabilité sociétale.....           | 211 |
| Tableau 14 : Les valeurs de l'Alpha de Cronbach. ....                                                                                  | 231 |
| Tableau 15 : Tableau des critères retenus dans l'analyse factorielle exploratoire. ....                                                | 232 |
| Tableau 16: Les niveaux de notre recherche. ....                                                                                       | 237 |
| Tableau 17: Comparaison entre les méthodes d'investigation. ....                                                                       | 238 |
| Tableau 18: Nombre des questionnaires envoyés et restitués. ....                                                                       | 243 |
| Tableau 19 : Opérationnalisation du construit « facteurs de la contingence organisationnelle ».....                                    | 252 |
| Tableau 20 : Opérationnalisation du construit « facteurs de la contingence comportementale ». ....                                     | 254 |
| Tableau 21 : Opérationnalisation du construit « Contrôle de gestion ». ....                                                            | 258 |
| Tableau 22 : Opérationnalisation du construit « Amélioration de la performance globale ». ....                                         | 260 |
| Tableau 23 : Répartition des entreprises enquêtées par secteur d'activité. ....                                                        | 262 |
| Tableau 24 : Répartition des entreprises enquêtées par taille.....                                                                     | 262 |
| Tableau 25 : Répartition des entreprises enquêtées par intégration du développement durable. ....                                      | 263 |
| Tableau 26 : Répartition des entreprises enquêtées par secteur d'activité / développement durable. .                                   | 263 |
| Tableau 27 : Répartition des entreprises par l'existence d'un département dédié RSE. ....                                              | 263 |
| Tableau 28 : Répartition des entreprises par l'existence d'un département dédié RSE selon le secteur d'activité. ....                  | 264 |
| Tableau 29 : Existence de la fonction contrôle de gestion. ....                                                                        | 264 |
| Tableau 30 : Répartition des entreprises enquêtées par secteur d'activité / existence d'une cellule CG. ....                           | 265 |
| Tableau 31 : Rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion. ....                                                        | 265 |
| Tableau 32 : Les objectifs de la création de la fonction contrôle de gestion.....                                                      | 265 |
| Tableau 33 : Existence d'un système d'information à l'entreprise. ....                                                                 | 266 |
| Tableau 34 : Degré d'informatisation selon le secteur d'activité. ....                                                                 | 267 |
| Tableau 35 : Dynamisme de l'environnement. ....                                                                                        | 267 |
| Tableau 36 : Le degré de liaison entre les indicateurs de la performance globale et la stratégie de l'entreprise.....                  | 268 |
| Tableau 37 : Le degré de liaison entre la politique sociétale de l'entreprise et sa rentabilité. ....                                  | 268 |
| Tableau 38 : Le degré de liaison entre les outils du contrôle de gestion et le pilotage de la performance globale de l'entreprise..... | 269 |
| Tableau 39: Formation du contrôleur de gestion.....                                                                                    | 269 |

|                                                                                                                                                             |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tableau 40: Type de formation du dirigeant. ....                                                                                                            | 270 |
| Tableau 41 : Utilisation de la méthode du calcul de coûts dans la mesure de la performance économique. ....                                                 | 273 |
| Tableau 42: Utilisation de la méthode du calcul de coûts dans la mesure de la performance sociale. ....                                                     | 274 |
| Tableau 43 : Utilisation de la méthode du calcul de coûts dans le cadre de la performance environnementale. ....                                            | 274 |
| Tableau 44: Utilisation du contrôle budgétaire dans la mesure de la performance économique. ....                                                            | 274 |
| Tableau 45 : Utilisation du contrôle budgétaire dans la mesure de la performance sociale. ....                                                              | 274 |
| Tableau 46 : Utilisation du contrôle budgétaire dans la mesure de la performance environnementale. ....                                                     | 275 |
| Tableau 47 : Utilisation des tableaux de bord dans le cadre de la performance économique. ....                                                              | 275 |
| Tableau 48: Utilisation des tableaux de bord dans le cadre de la performance sociale. ....                                                                  | 275 |
| Tableau 49 : Utilisation des tableaux de bord dans le cadre de la performance environnementale. ...                                                         | 276 |
| Tableau 50 : Implantation du contrôle de gestion et amélioration de la performance globale. ....                                                            | 276 |
| Tableau 51: Niveau d'amélioration du climat social. ....                                                                                                    | 276 |
| Tableau 52: Niveau d'amélioration du climat environnemental. ....                                                                                           | 277 |
| Tableau 53: Niveau d'amélioration de la rentabilité de l'entreprise. ....                                                                                   | 277 |
| Tableau 54 : Niveau d'amélioration de la prise de décision managériale. ....                                                                                | 278 |
| Tableau 55 : Items de mesure de la variable « Structure de l'entreprise ». ....                                                                             | 282 |
| Tableau 56 : Items de mesure de la variable « Informatisation ». ....                                                                                       | 284 |
| Tableau 57 : Items de mesure de la variable « Incertitude ». ....                                                                                           | 285 |
| Tableau 58 : Items de mesure de la variable « Stratégie ». ....                                                                                             | 286 |
| Tableau 59: Mesure de la variable « Facteurs de la contingence organisationnelle ». ....                                                                    | 287 |
| Tableau 60 : Items de mesure de la variable « Style de management ». ....                                                                                   | 288 |
| Tableau 61 : Mesure de la variable « Facteurs de la contingence comportementale ». ....                                                                     | 290 |
| Tableau 62 : Items de mesure de la variable « Méthode de calcul des coûts ». ....                                                                           | 290 |
| Tableau 63 : Items de mesure de la variable « Contrôle budgétaire ». ....                                                                                   | 291 |
| Tableau 64 : Items de mesure de la variable « Tableaux de bord ». ....                                                                                      | 292 |
| Tableau 65 : Mesure de la variable « Outils du contrôle de gestion ». ....                                                                                  | 294 |
| Tableau 66: Items de mesure de la variable « Performance économique ». ....                                                                                 | 294 |
| Tableau 67 : Items de mesure de la variable « Performance sociale ». ....                                                                                   | 295 |
| Tableau 68 : Items de mesure de la variable « Performance environnementale ». ....                                                                          | 297 |
| Tableau 69 : Mesure de la variable « Performance Globale ». ....                                                                                            | 298 |
| Tableau 70 : Synthèse des hypothèses relatives aux variables des facteurs de la contingence. ....                                                           | 337 |
| Tableau 71 : Synthèse des hypothèses relatives à l'influence des facteurs de la contingence sur les outils du contrôle de gestion. ....                     | 338 |
| Tableau 72 : Synthèse des hypothèses relatives outils du contrôle de gestion. ....                                                                          | 342 |
| Tableau 73 : Hypothèse concernant l'impact des outils du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance globale des entreprises marocaines. .... | 343 |

## **LISTE DES ANNEXES**

|                                                                                                                                                 |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Annexe 1 : Questionnaire.....</b>                                                                                                            | <b>379</b> |
| <b>Annexe 2 : Résultats du test de fiabilité des échelles de mesure relatives aux principaux facteurs de contingence de l'échantillon .....</b> | <b>386</b> |
| <b>Annexe 3 : Résultats du test de validité des échelles de mesure relatives aux principaux facteurs de contingence de l'échantillon .....</b>  | <b>392</b> |
| <b>Annexe 4 : Résultats du test de validité des échelles de mesure relatives aux outils du contrôle de gestion.....</b>                         | <b>397</b> |

## **TABLE DES MATIERES**

|                                                                                                                                                  |                        |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|
| <b>SOMMAIRE .....</b>                                                                                                                            | <b>5</b>               |
| <b>ABRÉVIATION .....</b>                                                                                                                         | <b>7</b>               |
| <b>INTRODUCTION GENERALE .....</b>                                                                                                               | <b>8</b>               |
| <br><b>CHAPITRE 1 : FONDAMENTAUX DU CONTROLE DE GESTION .....</b>                                                                                | <br><b>19</b>          |
| Section 1 : Contrôle de gestion : Revue de littérature .....                                                                                     | 21                     |
| 1. Approche conceptuelle du contrôle de gestion .....                                                                                            | 21                     |
| 2. Pôles et objectifs du contrôle de gestion .....                                                                                               | 28                     |
| Section 2 : Position du contrôle de gestion par rapport aux autres fonctions de l'entreprise .....                                               | 34                     |
| 1. Contrôle interne : Un processus du contrôle organisationnel .....                                                                             | 35                     |
| 2. Audit interne : Un outil au service du gouvernement d'entreprise .....                                                                        | 41                     |
| Section 3 : Outils du contrôle de gestion .....                                                                                                  | 45                     |
| 1. Méthode de calcul des coûts .....                                                                                                             | 46                     |
| 2. Contrôle budgétaire .....                                                                                                                     | 55                     |
| 3. Tableaux de bord .....                                                                                                                        | 58                     |
| <br><b>CHAPITRE 2 : VERS UNE NOUVELLE PRATIQUE MANAGERIALE:<br/>L'INTEGRATION DES PRINCIPES DE LA RSE POUR UNE PERFORMANCE<br/>GLOBALE .....</b> | <br><br><br><b>68</b>  |
| Section 1 : Du Développement Durable à la Responsabilité Sociétale des Entreprises : Cadre<br>théorique .....                                    | <br>70                 |
| 1. Genèse du concept du Développement Durable .....                                                                                              | 70                     |
| 2. Genèse du concept de la Responsabilité Sociétale des Entreprises .....                                                                        | 75                     |
| Section 2 : Du Développement Durable à la Responsabilité Sociétale des Entreprises : Cadre<br>d'analyse .....                                    | <br>84                 |
| 1. RSE : Une interface entre l'entreprise et la société .....                                                                                    | 84                     |
| 2. RSE au Maroc : Un phénomène en plein essor .....                                                                                              | 88                     |
| Section 3 : Vers une déclinaison managériale de la RSE et réouverture de la notion de la performance<br>globale .....                            | <br>116                |
| 1. Performance : Une notion ambiguë aux externalités différentes .....                                                                           | 116                    |
| 2. D'une approche financière à une approche globale de la performance .....                                                                      | 125                    |
| <br><b>CHAPITRE 3 : CONTROLE DE GESTION : FACTEUR D'AMELIORATION DE LA<br/>PERFORMANCE GLOBALE .....</b>                                         | <br><br><br><b>136</b> |
| Section 1 : Cadre d'analyse des systèmes de pilotage de la performance globale .....                                                             | 138                    |
| 1. Renouvellement de la pensée du contrôle de gestion .....                                                                                      | 138                    |
| 2. De la notion du contrôle à la notion du pilotage en contrôle de gestion : Cadre conceptuel .....                                              | 145                    |
| Section 2 : Pilotage de la performance globale : Soubassements théoriques .....                                                                  | 150                    |
| 1. Théorie de la contingence .....                                                                                                               | 151                    |
| 2. Théorie néo-institutionnelle .....                                                                                                            | 159                    |
| 3. Théorie d'apprentissage organisationnel .....                                                                                                 | 161                    |
| Section 3 : Contrôle de gestion : Un outil d'amélioration de la performance globale .....                                                        | 166                    |
| 1. Management dissocié/intégré de la responsabilité sociétale et les outils de gestion associés .....                                            | 167                    |

|                                                                                                                                                                       |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2. Modèles de pilotage de la performance globale : Modération du contrôle de gestion classique.....                                                                   | 173        |
| 3. Profil du contrôleur de gestion en fonction des modalités d'amélioration de la performance globale...                                                              | 204        |
| <b>CHAPITRE 4 : CHAMP METHODOLOGIQUE : CONCEPTION ET INSTRUMENTATION EMPIRIQUE .....</b>                                                                              | <b>214</b> |
| <b>Section 1 : Posture épistémologique et choix méthodologique .....</b>                                                                                              | <b>215</b> |
| 1. Présentation de la méthodologie de recherche retenue.....                                                                                                          | 215        |
| 2. Stratégie d'analyse des données de la recherche.....                                                                                                               | 221        |
| <b>Section 2 : Finalisation du modèle théorique et opérationnalisation des variables .....</b>                                                                        | <b>234</b> |
| 1. Processus de conception du questionnaire .....                                                                                                                     | 235        |
| 2. Opérationnalisation des construits et présentation des hypothèses de recherche .....                                                                               | 243        |
| <b>Section 3 : Description de l'échantillon de l'étude.....</b>                                                                                                       | <b>261</b> |
| 1. Répartition des entreprises enquêtées .....                                                                                                                        | 261        |
| 2. Facteurs de la contingence de la fonction contrôle de gestion .....                                                                                                | 264        |
| 3. Mise en place des outils du contrôle de gestion .....                                                                                                              | 273        |
| <b>CHAPITRE 5 : CONTROLE DE GESTION ET AMELIORATION DE LA PERFORMANCE GLOBALE : VALIDATION DU MODELE DE RECHERCHE, PRESENTATION ET DISCUSSION DES RESULTATS .....</b> | <b>280</b> |
| <b>Section 1 : Résultat des tests de validation des échelles de mesure .....</b>                                                                                      | <b>281</b> |
| 1. Vérification de la fiabilité de l'échelle : Analyse Factorielle Exploratoire (ACP).....                                                                            | 281        |
| 2. Vérification de la validité de l'échelle : Analyse Factorielle Confirmatoire (AFC) .....                                                                           | 298        |
| <b>Section 2 : Discussion des résultats et mise en perspective managériale .....</b>                                                                                  | <b>332</b> |
| 1. Impact des facteurs de la contingence sur les outils du contrôle de gestion.....                                                                                   | 333        |
| 2. Impact des outils du contrôle de gestion sur la performance globale des entreprises marocaines .....                                                               | 339        |
| 3. Synthèse des résultats.....                                                                                                                                        | 345        |
| <b>CONCLUSION GENERALE .....</b>                                                                                                                                      | <b>351</b> |
| <b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>                                                                                                                                            | <b>359</b> |
| <b>LISTE DES FIGURES.....</b>                                                                                                                                         | <b>373</b> |
| <b>LISTE DES TABLEAUX .....</b>                                                                                                                                       | <b>374</b> |
| <b>LISTE DES ANNEXES .....</b>                                                                                                                                        | <b>376</b> |
| <b>TABLE DES MATIERES .....</b>                                                                                                                                       | <b>377</b> |
| <b>ANNEXES.....</b>                                                                                                                                                   | <b>379</b> |

## ANNEXES

### Annexe 1 : Questionnaire

UNIVERSITE SIDI MOHAMED  
BENABDALLAH  
Faculté des Sciences Juridiques Économiques &  
Sociales  
- Fès -

Laboratoire de recherche « Entrepreneuriat et  
Dynamique Economique des Territoires et des  
Organisations »  
- ERMOT -

Depuis une vingtaine d'années les entreprises ont décidé d'intégrer de manière volontaire des préoccupations sociales et environnementales au sein de leurs activités, c'est ainsi qu'est née la responsabilité sociale et environnementale des entreprises (la RSE) et par la suite la modification du terme « Performance Globale ». Aujourd'hui nous nous interrogeons sur la manière dont les entreprises mesurent et améliorent cette performance globale. Le contrôle de gestion, via ses outils, constitue un élément incontournable pour cette fonction.

Le questionnaire ci-dessous est à destination des exécutants du métier du contrôle de gestion et a pour objectif de mieux cerner les différentes facettes d'amélioration de la performance globale via les outils du contrôle de gestion.

Merci de répondre à ce questionnaire pour votre entreprise uniquement.

### QUESTIONNAIRE

#### I. Développement durable, Responsabilité Sociétale et Performance Globale des entreprises :

##### 1. Développement Durable et RSE :

a. Votre entreprise intègre le développement durable dans sa stratégie ?

- ☐ Oui  
☐ Non

b. Y-a-t-il un service ou un département dédié à la RSE -concrétisation du développement durable au sein de l'entreprise- ?

- ☐ Oui  
☐ Non

##### 2. Performance Globale :

Étant donné que la performance d'une entreprise ne peut plus se juger selon la seule perspective financière. Et que la performance globale inclut, en dehors de la dimension économique, des dimensions sociales et environnementales, c-à-d les aspects de la RSE. Veuillez répondre aux questions suivantes :

a. Sur la base de quels indicateurs évaluez-vous la performance économique ?

|                                                                                             | Niveau d'accord |   |   |   |   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|---|---|---|---|
|                                                                                             | 1               | 2 | 3 | 4 | 5 |
| La rentabilité économique du capital utilisé par l'entreprise (ROI)                         |                 |   |   |   |   |
| La rentabilité financière des capitaux apportés par les propriétaires de l'entreprise (ROE) |                 |   |   |   |   |
| La rentabilité commerciale via le résultat rapporté au chiffre d'affaires                   |                 |   |   |   |   |

b. Sur la base de quels indicateurs évaluez-vous la performance sociale ?

|                       | Niveau d'accord |   |   |   |   |
|-----------------------|-----------------|---|---|---|---|
|                       | 1               | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Egalité de traitement |                 |   |   |   |   |

|                               |  |  |  |  |  |
|-------------------------------|--|--|--|--|--|
| Bonne condition de travail    |  |  |  |  |  |
| Respect des droits de l'homme |  |  |  |  |  |

c. Sur la base de quels indicateurs évaluez-vous la performance environnementale ?

|                            | Niveau d'accord |   |   |   |   |
|----------------------------|-----------------|---|---|---|---|
|                            | 1               | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Diminution de la pollution |                 |   |   |   |   |
| Sécurité des installations |                 |   |   |   |   |
| Sécurité des produits      |                 |   |   |   |   |
| Epuisement des ressources  |                 |   |   |   |   |

II. Fonction du contrôle de gestion et facteurs de la contingence :

3. La structure de l'entreprise :

a. Existe-il une cellule de contrôle de gestion ?

- ☐ Oui  
☐ Non

b. A quel département est affilié le service contrôle de gestion ?

- ☐ Direction générale  
☐ Direction contrôle de gestion  
☐ Direction financière et comptable

c. Selon vous, les principaux objectifs de la création de la fonction contrôle de gestion ?

|                                                                            | Niveau d'accord |   |   |   |   |
|----------------------------------------------------------------------------|-----------------|---|---|---|---|
|                                                                            | 1               | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Conseiller les managers (gestion, exploitation...)                         |                 |   |   |   |   |
| Prévoir (budget, plans opérationnels et stratégiques...)                   |                 |   |   |   |   |
| Agir (mise en place et suivi des plans d'actions, contrôle budgétaire ...) |                 |   |   |   |   |
| Clôturer et reporter (Reporting , tableau de bord...)                      |                 |   |   |   |   |
| Analyser les coûts (comptabilité analytique)                               |                 |   |   |   |   |
| Faire évoluer les outils (système d'information, procédure, processus...)  |                 |   |   |   |   |

d. Les décisions suivantes sont généralement prises à quel niveau de direction ?  
(Plusieurs cases peuvent être cochées):

|                                                             | Cadres<br>Opérationnels1 | Cadres<br>Fonctionnels2 | Direction<br>générale3 | Autres |
|-------------------------------------------------------------|--------------------------|-------------------------|------------------------|--------|
| Développement ou lancement de nouveaux produits ou services |                          |                         |                        |        |
| Embauche et licenciement                                    |                          |                         |                        |        |
| Choix des investissements                                   |                          |                         |                        |        |
| Décisions opérationnelles                                   |                          |                         |                        |        |

NB. Voici des exemples de ce que l'on peut retrouver dans chacune des catégories :

- (1) Cadres opérationnels : les chefs d'équipe, chef d'atelier, responsable de service, etc.  
(2) Cadre fonctionnels : responsable commercial, financier, de ventes, des achats, etc.  
(3) Direction générale (DG) ou au-dessus de la DG : dirigeant, propriétaire, conseil d'administration, comité de gestion, etc.

e. Veuillez préciser quel est votre degré d'accord vis-à-vis des affirmations suivantes :

|                                                                                                                                                               | Niveau d'accord |   |   |   |   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|---|---|---|---|
|                                                                                                                                                               | 1               | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Le dirigeant de votre entreprise participe à la prise de toutes les décisions, y compris les décisions mineures, car il considère que tout doit être contrôlé |                 |   |   |   |   |

|                                                                                                                 |  |  |  |  |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| par lui-même.                                                                                                   |  |  |  |  |  |
| Le dirigeant ne prend de décisions importantes qu'après avoir consulté ses collaborateurs.                      |  |  |  |  |  |
| Les collaborateurs consultent toujours le dirigeant avant la mise en application des décisions qu'ils prennent. |  |  |  |  |  |
| Les collaborateurs prennent seuls leurs décisions qui relèvent de leur domaine de responsabilité.               |  |  |  |  |  |

**4. Le degré d'informatisation :**

a. L'entreprise dispose d'un système d'information?

- ☐ Oui  
☐ Non

b. Si oui pouvez-vous évaluer le degré d'informatisation dans votre société :

|             |        |       |      |           |
|-------------|--------|-------|------|-----------|
| Très faible | Faible | Moyen | Fort | Très fort |
|             |        |       |      |           |

**5. L'incertitude de l'environnement :**

a. Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc. ) est :

|                                     | Niveau d'accord |   |   |   |   |
|-------------------------------------|-----------------|---|---|---|---|
| Très stable (évolutions lentes)     | 1               | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Moyen (évolutions moyennes)         |                 |   |   |   |   |
| Très dynamique (évolutions rapides) |                 |   |   |   |   |

**6. La stratégie de l'entreprise :**

a. Quel est le degré de liaison entre les indicateurs de la performance globale et la stratégie de votre entreprise ?

|             |        |       |      |           |
|-------------|--------|-------|------|-----------|
| Très faible | Faible | Moyen | Fort | Très fort |
|             |        |       |      |           |

b. La politique sociétale de l'entreprise est-elle, selon vous, un facteur important de sa rentabilité ?

|             |        |       |      |           |
|-------------|--------|-------|------|-----------|
| Très faible | Faible | Moyen | Fort | Très fort |
|             |        |       |      |           |

c. Quel est le degré de liaison entre les outils du contrôle de gestion et le pilotage de la performance globale de l'entreprise ?

|             |        |       |      |           |
|-------------|--------|-------|------|-----------|
| Très faible | Faible | Moyen | Fort | Très fort |
|             |        |       |      |           |

**7. La formation du dirigeant :**

- ☐ De type gestionnaire  
☐ De type non gestionnaire  
☐ Autres (spécifiez)

**8. La formation du contrôleur de gestion :**

- ☐ Ingénieur  
☐ Diplômés des hautes écoles de commerce  
☐ Diplômés de l'université  
☐ Autres (spécifiez)

**9. Style de Management :**

a. Pour vous, en matière de performance globale le contrôleur de gestion doit faire très attention au :

|                   | Niveau d'accord |   |   |   |   |
|-------------------|-----------------|---|---|---|---|
|                   | 1               | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Suivi de l'action |                 |   |   |   |   |
| Évaluation        |                 |   |   |   |   |

|                                                             |  |  |  |  |  |
|-------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| Diagnostic                                                  |  |  |  |  |  |
| Contrôle de résultats                                       |  |  |  |  |  |
| Amélioration du système de mesure de la performance globale |  |  |  |  |  |
| Réduction des coûts                                         |  |  |  |  |  |

b. En matière de performance globale, le contrôle de gestion est un :

|                                                   | Niveau d'accord |   |   |   |   |
|---------------------------------------------------|-----------------|---|---|---|---|
|                                                   | 1               | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Outil de gestion et de planification des missions |                 |   |   |   |   |
| Outil d'évaluation et d'analyse des risques       |                 |   |   |   |   |
| Outil de pilotage                                 |                 |   |   |   |   |
| Outil d'amélioration                              |                 |   |   |   |   |
| Outil d'apprentissage                             |                 |   |   |   |   |

III. Les outils du contrôle de gestion au service de la performance globale :

10. Évaluez vous et mesurez vous la performance économique à travers la méthode du calcul des coûts ?

☐ Oui

☐ Non

**Si oui :**

|                                                                                                       | La méthode du calcul des coûts |   |   |   |   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|---|---|---|---|
|                                                                                                       | 1                              | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Degré d'utilisation de la méthode dans la mesure de la performance économique.                        |                                |   |   |   |   |
| Degré d'utilisation de la méthode du calcul des coûts en tant qu'outil d'aide à la prise de décision. |                                |   |   |   |   |
| Le degré de présence des indicateurs financiers.                                                      |                                |   |   |   |   |
| Le degré de présence des indicateurs non-financiers.                                                  |                                |   |   |   |   |

11. Évaluez vous et mesurez vous la performance économique à travers le contrôle budgétaire?

☐ Oui

☐ Non

**Si oui :**

|                                                                                         | Le contrôle budgétaire |   |   |   |   |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|---|---|---|---|
|                                                                                         | 1                      | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Degré d'utilisation de la méthode dans la mesure de la performance économique.          |                        |   |   |   |   |
| Degré d'utilisation contrôle budgétaire en tant qu'outil d'aide à la prise de décision. |                        |   |   |   |   |
| Le degré de présence des indicateurs financiers.                                        |                        |   |   |   |   |
| Le degré de présence des indicateurs non-financiers.                                    |                        |   |   |   |   |

12. Évaluez vous et mesurez vous la performance économique à travers les tableaux de bord?

☐ Oui

☐ Non

**Si oui :**

|                                                 | Les tableaux de bord |   |   |   |   |
|-------------------------------------------------|----------------------|---|---|---|---|
|                                                 | 1                    | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Degré d'utilisation des indicateurs financiers. |                      |   |   |   |   |

|                                                                                      |  |  |  |  |  |
|--------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| Degré d'utilisation des indicateurs de performance clients.                          |  |  |  |  |  |
| Degré d'utilisation des indicateurs de processus internes.                           |  |  |  |  |  |
| Degré d'utilisation des indicateurs d'innovation et d'apprentissage organisationnel. |  |  |  |  |  |

**13.** Évaluez vous et mesurez vous la performance sociale à travers la méthode du calcul des coûts ?

- ☐ Oui  
☐ Non

**Si oui :**

|                                                                                                       | La méthode du calcul des coûts |   |   |   |   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|---|---|---|---|
|                                                                                                       | 1                              | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Degré d'utilisation de la méthode dans la mesure de la performance sociale.                           |                                |   |   |   |   |
| Degré d'utilisation de la méthode du calcul des coûts en tant qu'outil d'aide à la prise de décision. |                                |   |   |   |   |
| Le degré de présence des indicateurs financiers.                                                      |                                |   |   |   |   |
| Le degré de présence des indicateurs non-financiers.                                                  |                                |   |   |   |   |

**14.** Évaluez vous et mesurez vous la performance sociale à travers le contrôle budgétaire?

- ☐ Oui  
☐ Non

**Si oui :**

|                                                                                         | Le contrôle budgétaire |   |   |   |   |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|---|---|---|---|
|                                                                                         | 1                      | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Degré d'utilisation de la méthode dans la mesure de la performance sociale.             |                        |   |   |   |   |
| Degré d'utilisation contrôle budgétaire en tant qu'outil d'aide à la prise de décision. |                        |   |   |   |   |
| Le degré de présence des indicateurs financiers.                                        |                        |   |   |   |   |
| Le degré de présence des indicateurs non-financiers.                                    |                        |   |   |   |   |

**15.** Évaluez vous et mesurez vous la performance sociale à travers les tableaux de bord?

- ☐ Oui  
☐ Non

**Si oui :**

|                                                                                      | Les tableaux de bord |   |   |   |   |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|---|---|---|---|
|                                                                                      | 1                    | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Degré d'utilisation des indicateurs financiers.                                      |                      |   |   |   |   |
| Degré d'utilisation des indicateurs de performance clients.                          |                      |   |   |   |   |
| Degré d'utilisation des indicateurs de processus internes.                           |                      |   |   |   |   |
| Degré d'utilisation des indicateurs d'innovation et d'apprentissage organisationnel. |                      |   |   |   |   |

**16.** Évaluez vous et mesurez vous la performance environnementale à travers la méthode du calcul des coûts ?

- ☐ Oui  
☐ Non

**Si oui :**

|  | La méthode du calcul des coûts |   |   |   |   |
|--|--------------------------------|---|---|---|---|
|  | 1                              | 2 | 3 | 4 | 5 |

|                                                                                                       |  |  |  |  |  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| Degré d'utilisation de la méthode dans la mesure de la performance environnementale.                  |  |  |  |  |  |
| Degré d'utilisation de la méthode du calcul des coûts en tant qu'outil d'aide à la prise de décision. |  |  |  |  |  |
| Le degré de présence des indicateurs financiers.                                                      |  |  |  |  |  |
| Le degré de présence des indicateurs non-financiers.                                                  |  |  |  |  |  |

**17.** Évaluez-vous et mesurez-vous la performance environnementale à travers le contrôle budgétaire?

- ☐ Oui  
☐ Non

**Si oui :**

|                                                                                         | Le contrôle budgétaire |   |   |   |   |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|---|---|---|---|
|                                                                                         | 1                      | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Degré d'utilisation de la méthode dans la mesure de la performance environnementale.    |                        |   |   |   |   |
| Degré d'utilisation contrôle budgétaire en tant qu'outil d'aide à la prise de décision. |                        |   |   |   |   |
| Le degré de présence des indicateurs financiers.                                        |                        |   |   |   |   |
| Le degré de présence des indicateurs non-financiers.                                    |                        |   |   |   |   |

**18.** Évaluez-vous et mesurez-vous la performance environnementale à travers les tableaux de bord ?

- ☐ Oui  
☐ Non

**Si oui :**

|                                                                                      | Les tableaux de bord |   |   |   |   |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|---|---|---|---|
|                                                                                      | 1                    | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Degré d'utilisation des indicateurs financiers.                                      |                      |   |   |   |   |
| Degré d'utilisation des indicateurs de performance clients.                          |                      |   |   |   |   |
| Degré d'utilisation des indicateurs de processus internes.                           |                      |   |   |   |   |
| Degré d'utilisation des indicateurs d'innovation et d'apprentissage organisationnel. |                      |   |   |   |   |

**19.** Est-ce que vous constatez un changement après l'implantation des outils du contrôle de gestion dans votre organisation ?

- ☐ Oui  
☐ Non

**Si oui, A quel niveau :**

|                                   | Niveau d'accord |   |   |   |   |
|-----------------------------------|-----------------|---|---|---|---|
|                                   | 1               | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Le climat social.                 |                 |   |   |   |   |
| Le climat environnemental.        |                 |   |   |   |   |
| La rentabilité de l'entreprise.   |                 |   |   |   |   |
| La prise de décision managériale. |                 |   |   |   |   |

**IV.** Informations générales :

- 1.** Présentation de l'entité d'accueil :
  - a.** Raison sociale de l'entité d'accueil :
  - b.** Date de création :
  - c.** Effectifs de l'entreprise :

- ☐ De 10 à 99
- ☐ De 100 à 199
- ☐ Plus de 200

2. Présentation de l'interviewé :

a. Fonction :

3. Secteur d'activité :

a. Quel est le secteur d'activité de l'entreprise ?

- ☐ Industriel
- ☐ Construction
- ☐ Service

## Annexe 2 : Résultats du test de fiabilité des échelles de mesure relatives aux principaux facteurs de contingence de l'échantillon

### 1. Informatisation :

| Statistiques de fiabilité |                   |
|---------------------------|-------------------|
| Alpha de Cronbach         | Nombre d'éléments |
| ,585                      | 2                 |

| Indice KMO et test de Bartlett                                  |         |
|-----------------------------------------------------------------|---------|
| Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin. | ,500    |
| Khi-deux approximé                                              | 202,412 |
| Test de sphéricité de Bartlett ddl                              | 1       |
| Signification de Bartlett                                       | ,000    |

| Variance totale expliquée |                           |                  |           |                                                   |                  |           |
|---------------------------|---------------------------|------------------|-----------|---------------------------------------------------|------------------|-----------|
| Composante                | Valeurs propres initiales |                  |           | Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus |                  |           |
|                           | Total                     | % de la variance | % cumulés | Total                                             | % de la variance | % cumulés |
| 1                         | 1,899                     | 94,956           | 94,956    | 1,899                                             | 94,956           | 94,956    |
| 2                         | ,101                      | 5,044            | 100,000   |                                                   |                  |           |

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

#### Matrice des composantes<sup>a</sup>

|        | Composante |
|--------|------------|
|        | 1          |
| INF    | ,974       |
| DEGINF | ,974       |

Méthode d'extraction :

Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

### 2. Incertitude :

### Statistiques de fiabilité

|                   |                   |
|-------------------|-------------------|
| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
| ,989              | 3                 |

### Indice KMO et test de Bartlett

|                                                                 |         |
|-----------------------------------------------------------------|---------|
| Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin. | ,753    |
| Khi-deux approximé                                              | 793,741 |
| Test de sphéricité de Bartlett                                  | ddl     |
| Signification de Bartlett                                       | ,000    |

### Variance totale expliquée

| Composante | Valeurs propres initiales |                  |           | Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus |                  |           |
|------------|---------------------------|------------------|-----------|---------------------------------------------------|------------------|-----------|
|            | Total                     | % de la variance | % cumulés | Total                                             | % de la variance | % cumulés |
| 1          | 2,933                     | 97,770           | 97,770    | 2,933                                             | 97,770           | 97,770    |
| 2          | ,057                      | 1,915            | 99,686    |                                                   |                  |           |
| 3          | ,009                      | ,314             | 100,000   |                                                   |                  |           |

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

### Matrice des composantes<sup>a</sup>

|         | Composante |
|---------|------------|
|         | 1          |
| INCENV1 | ,981       |
| INCENV2 | ,992       |
| INCENV3 | ,994       |

Méthode d'extraction :

Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

3. Structure :

### Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,984              | 14                |

### Variance totale expliquée

| Composante | Valeurs propres initiales |                  |           | Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus |                  |           |
|------------|---------------------------|------------------|-----------|---------------------------------------------------|------------------|-----------|
|            | Total                     | % de la variance | % cumulés | Total                                             | % de la variance | % cumulés |
| 1          | 11,826                    | 84,473           | 84,473    | 11,826                                            | 84,473           | 84,473    |
| 2          | 1,099                     | 7,853            | 92,326    |                                                   |                  |           |
| 3          | ,492                      | 3,515            | 95,841    |                                                   |                  |           |
| 4          | ,282                      | 2,011            | 97,852    |                                                   |                  |           |
| 5          | ,162                      | 1,159            | 99,011    |                                                   |                  |           |
| 6          | ,070                      | ,500             | 99,510    |                                                   |                  |           |
| 7          | ,041                      | ,292             | 99,802    |                                                   |                  |           |
| 8          | ,028                      | ,198             | 100,000   |                                                   |                  |           |
| 9          | 1,037E-013                | 1,263E-013       | 100,000   |                                                   |                  |           |
| 10         | 1,017E-013                | 1,121E-013       | 100,000   |                                                   |                  |           |
| 11         | 1,002E-013                | 1,016E-013       | 100,000   |                                                   |                  |           |
| 12         | 1,000E-013                | 1,002E-013       | 100,000   |                                                   |                  |           |
| 13         | -1,000E-013               | -1,002E-013      | 100,000   |                                                   |                  |           |
| 14         | -1,018E-013               | -1,130E-013      | 100,000   |                                                   |                  |           |

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

### Matrice des composantes<sup>a</sup>

|        | Composante |
|--------|------------|
|        | 1          |
| CGOBJ1 | ,990       |
| CGOBJ2 | ,964       |
| CGOBJ3 | ,979       |
| CGOBJ4 | ,979       |
| CGOBJ5 | ,974       |
| CGOBJ6 | ,990       |
| DDV1   | ,898       |
| DDV2   | ,717       |
| DDV3   | ,977       |
| DDV4   | ,721       |
| DDH1   | ,850       |
| DDH2   | ,902       |
| DDH3   | ,981       |

|      |      |
|------|------|
| DDH4 | ,884 |
|------|------|

Méthode d'extraction :

Analyse en composantes  
principales.

a. 1 composantes extraites.

4. Stratégie :

#### Statistiques de fiabilité

| Alpha de<br>Cronbach | Nombre<br>d'éléments |
|----------------------|----------------------|
| ,972                 | 3                    |

#### Indice KMO et test de Bartlett

|                                                                 |         |
|-----------------------------------------------------------------|---------|
| Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin. | ,757    |
| Khi-deux approximé                                              | 514,363 |
| Test de sphéricité de Bartlett ddl                              | 3       |
| Signification de Bartlett                                       | ,000    |

#### Variance totale expliquée

| Composante | Valeurs propres initiales |                  |           | Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus |                  |           |
|------------|---------------------------|------------------|-----------|---------------------------------------------------|------------------|-----------|
|            | Total                     | % de la variance | % cumulés | Total                                             | % de la variance | % cumulés |
| 1          | 2,841                     | 94,709           | 94,709    | 2,841                                             | 94,709           | 94,709    |
| 2          | ,109                      | 3,642            | 98,351    |                                                   |                  |           |
| 3          | ,049                      | 1,649            | 100,000   |                                                   |                  |           |

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

#### Matrice des composantes<sup>a</sup>

|      | Composante |
|------|------------|
|      | 1          |
| STG1 | ,983       |
| STG2 | ,966       |
| STG3 | ,971       |

Méthode d'extraction :  
Analyse en composantes  
principales.  
a. 1 composantes  
extraites.

## 5. Style de management :

### Statistiques de fiabilité

| Alpha de<br>Cronbach | Nombre<br>d'éléments |
|----------------------|----------------------|
| ,982                 | 5                    |

### Variance totale expliquée

| Composante | Valeurs propres initiales |                  |           | Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus |                  |           |
|------------|---------------------------|------------------|-----------|---------------------------------------------------|------------------|-----------|
|            | Total                     | % de la variance | % cumulés | Total                                             | % de la variance | % cumulés |
| 1          | 10,445                    | 94,956           | 94,956    | 10,445                                            | 94,956           | 94,956    |
| 2          | ,250                      | 2,273            | 97,229    |                                                   |                  |           |
| 3          | ,166                      | 1,509            | 98,738    |                                                   |                  |           |
| 4          | ,084                      | ,766             | 99,504    |                                                   |                  |           |
| 5          | ,055                      | ,496             | 100,000   |                                                   |                  |           |
| 6          | 1,046E-013                | 1,418E-013       | 100,000   |                                                   |                  |           |
| 7          | 1,015E-013                | 1,140E-013       | 100,000   |                                                   |                  |           |
| 8          | 1,006E-013                | 1,056E-013       | 100,000   |                                                   |                  |           |
| 9          | -1,010E-013               | -1,091E-013      | 100,000   |                                                   |                  |           |
| 10         | -1,013E-013               | -1,120E-013      | 100,000   |                                                   |                  |           |
| 11         | -1,017E-013               | -1,158E-013      | 100,000   |                                                   |                  |           |

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

### Matrice des composantes<sup>a</sup>

|          | Composante |
|----------|------------|
|          | 1          |
| SMCG1    | ,961       |
| SMCG2    | ,979       |
| SMCG3    | ,976       |
| SMCG4    | ,990       |
| SMCG5    | ,918       |
| SMCLEUR1 | ,965       |
| SMCLEUR2 | ,967       |
| SMCLEUR3 | ,994       |
| SMCLEUR4 | ,987       |

|          |      |
|----------|------|
| SMCLEUR5 | ,994 |
| SMCLEUR6 | ,985 |

Méthode d'extraction : Analyse  
en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

### Annexe 3 : Résultats du test de validité des échelles de mesure relatives aux principaux facteurs de contingence de l'échantillon

#### 1. Informatisation :

##### Corrélations<sup>b</sup>

|                                   |                        | Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion | Informatisation |
|-----------------------------------|------------------------|-----------------------------------|-----------------|
| Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion | Corrélation de Pearson | 1                                 | ,709**          |
|                                   | Sig. (bilatérale)      |                                   | ,000            |
| Informatisation                   | Corrélation de Pearson | ,709**                            | 1               |
|                                   | Sig. (bilatérale)      | ,000                              |                 |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

b. Incomplètes = 125

##### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,709 <sup>a</sup> | ,503   | ,499          | 1,39302                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Informatisation

##### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------|------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1      | Régression | 241,658          | 1   | 241,658            | 124,533 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 238,684          | 123 | 1,941              |         |                   |
|        | Total      | 480,342          | 124 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion

b. Valeurs prédites : (constantes), Informatisation

#### 2. Incertitude :

##### Corrélations<sup>b</sup>

|  | Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion | Incertitude |
|--|-----------------------------------|-------------|
|--|-----------------------------------|-------------|

|                                   |                        |        |        |
|-----------------------------------|------------------------|--------|--------|
| Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion | Corrélation de Pearson | 1      | ,005** |
|                                   | Sig. (bilatérale)      |        | ,000   |
| Incertitude                       | Corrélation de Pearson | ,005** | 1      |
|                                   | Sig. (bilatérale)      | ,000   |        |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

b. Incomplètes = 125

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,815 <sup>a</sup> | ,664   | ,662          | 1,14481                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Incertitude

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------|------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1      | Régression | 319,140          | 1   | 319,140            | 243,509 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 161,202          | 123 | 1,311              |         |                   |
|        | Total      | 480,342          | 124 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion

b. Valeurs prédites : (constantes), Incertitude

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle |             | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|--------|-------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|        |             | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1      | (Constante) | -,160                         | ,174            |                           | -,920  | ,359 |
|        | Incertitude | ,800                          | ,051            | ,815                      | 15,605 | ,000 |

a. Variable dépendante : Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion

### 3. Structure :

#### Corrélations<sup>b</sup>

|  |           |                                       |
|--|-----------|---------------------------------------|
|  | Structure | Les.Outils.du.Co<br>ntrôle.de.gestion |
|--|-----------|---------------------------------------|

|                                   |                        |        |        |
|-----------------------------------|------------------------|--------|--------|
| Structure                         | Corrélation de Pearson | 1      | ,783** |
|                                   | Sig. (bilatérale)      |        | ,000   |
| Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion | Corrélation de Pearson | ,783** | 1      |
|                                   | Sig. (bilatérale)      | ,000   |        |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

b. Incomplètes = 125

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,783 <sup>a</sup> | ,614   | ,610          | 1,22841                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Structure

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------|------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1      | Régression | 294,737          | 1   | 294,737            | 195,321 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 185,605          | 123 | 1,509              |         |                   |
|        | Total      | 480,342          | 124 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion

b. Valeurs prédites : (constantes), Structure

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle |             | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|--------|-------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|        |             | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1      | (Constante) | -,145                         | ,191            |                           | -,759  | ,449 |
|        | Structure   | 1,134                         | ,081            | ,783                      | 13,976 | ,000 |

a. Variable dépendante : Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion

#### 4. Stratégie :

#### Corrélations<sup>b</sup>

|                                   |                        |                                       |           |
|-----------------------------------|------------------------|---------------------------------------|-----------|
|                                   |                        | Les.Outils.du.Co<br>ntrôle.de.gestion | Stratégie |
| Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion | Corrélation de Pearson | 1                                     | ,834**    |
|                                   | Sig. (bilatérale)      |                                       | ,000      |

|           |                        |        |   |
|-----------|------------------------|--------|---|
| Stratégie | Corrélation de Pearson | ,834** | 1 |
|           | Sig. (bilatérale)      | ,000   |   |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

b. Incomplètes = 125

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,834 <sup>a</sup> | ,696   | ,693          | 1,09033                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Stratégie

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------|------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1      | Régression | 334,118          | 1   | 334,118            | 281,052 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 146,224          | 123 | 1,189              |         |                   |
|        | Total      | 480,342          | 124 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion

b. Valeurs prédites : (constantes), Stratégie

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle |             | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|--------|-------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|        |             | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1      | (Constante) | -,225                         | ,167            |                           | -1,352 | ,179 |
|        | Stratégie   | ,874                          | ,052            | ,834                      | 16,765 | ,000 |

a. Variable dépendante : Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion

### 5. Style de management :

#### Corrélations<sup>b</sup>

|                                   |                        | Les.Outils.du.Co<br>ntrôle.de.gestion | Style.de.Manage<br>ment |
|-----------------------------------|------------------------|---------------------------------------|-------------------------|
| Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion | Corrélation de Pearson | 1                                     | ,792**                  |
|                                   | Sig. (bilatérale)      |                                       | ,000                    |
| Style.de.Management               | Corrélation de Pearson | ,792**                                | 1                       |

|  |                   |      |  |
|--|-------------------|------|--|
|  | Sig. (bilatérale) | ,000 |  |
|--|-------------------|------|--|

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

b. Incomplètes = 125

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,792 <sup>a</sup> | ,628   | ,625          | 1,20562                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Style.de.Management

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------|------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1      | Régression | 301,560          | 1   | 301,560            | 207,470 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 178,782          | 123 | 1,454              |         |                   |
|        | Total      | 480,342          | 124 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion

b. Valeurs prédites : (constantes), Style.de.Management

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle |                     | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|--------|---------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|        |                     | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1      | (Constante)         | -,098                         | ,184            |                           | -,532  | ,596 |
|        | Style.de.Management | ,770                          | ,053            | ,792                      | 14,404 | ,000 |

a. Variable dépendante : Les.Outils.du.Contrôle.de.gestion

## Annexe 4 : Résultats du test de validité des échelles de mesure relatives aux outils du contrôle de gestion

### 1. La méthode de calcul des coûts

#### Corrélations<sup>b</sup>

|                            |                        | P.Economique | La.Méthode.de.C<br>alcul.coûts |
|----------------------------|------------------------|--------------|--------------------------------|
| P.Economique               | Corrélation de Pearson | 1            | ,853**                         |
|                            | Sig. (bilatérale)      |              | ,000                           |
| La.Méthode.de.Calcul.coûts | Corrélation de Pearson | ,853**       | 1                              |
|                            | Sig. (bilatérale)      | ,000         |                                |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

b. Incomplètes = 126

#### Variables introduites/supprimées<sup>a</sup>

| Modèle | Variables<br>introduites                    | Variables<br>supprimées | Méthode |
|--------|---------------------------------------------|-------------------------|---------|
| 1      | La.Méthode.de.C<br>alcul.coûts <sup>b</sup> |                         | Entrée  |

a. Variable dépendante : P.Economique

b. Toutes variables requises saisies.

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard<br>de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|------------------------------------|
| 1      | ,853 <sup>a</sup> | ,727   | ,725          | 1,09071                            |

a. Valeurs prédites : (constantes), La.Méthode.de.Calcul.coûts

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des<br>carrés | ddl | Moyenne des<br>carrés | D       | Sig.              |
|--------|------------|---------------------|-----|-----------------------|---------|-------------------|
| 1      | Régression | 392,808             | 1   | 392,808               | 330,186 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 147,517             | 124 | 1,190                 |         |                   |
|        | Total      | 540,325             | 125 |                       |         |                   |

a. Variable dépendante : P.Economique

b. Valeurs prédites : (constantes), La.Méthode.de.Calcul.coûts

**Coefficients<sup>a</sup>**

| Modèle                     | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|----------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|                            | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1 (Constante)              | 1,117                         | ,138            |                           | 8,099  | ,000 |
| La.Méthode.de.Calcul.coûts | ,804                          | ,044            | ,853                      | 18,171 | ,000 |

a. Variable dépendante : P.Economique

**Corrélations<sup>b</sup>**

|                            |                        | La.Méthode.de.C<br>alcul.coûts | P.Sociale |
|----------------------------|------------------------|--------------------------------|-----------|
| La.Méthode.de.Calcul.coûts | Corrélation de Pearson | 1                              | ,736**    |
|                            | Sig. (bilatérale)      |                                | ,000      |
| P.Sociale                  | Corrélation de Pearson | ,736**                         | 1         |
|                            | Sig. (bilatérale)      | ,000                           |           |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

b. Incomplètes = 126

**Récapitulatif des modèles**

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,736 <sup>a</sup> | ,542   | ,538          | 1,44011                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), La.Méthode.de.Calcul.coûts

**ANOVA<sup>a</sup>**

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1 Régression | 304,173          | 1   | 304,173            | 146,667 | ,000 <sup>b</sup> |
| 1 Résidu     | 257,165          | 124 | 2,074              |         |                   |
| 1 Total      | 561,338          | 125 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : P.Sociale

b. Valeurs prédites : (constantes), La.Méthode.de.Calcul.coûts

**Coefficients<sup>a</sup>**

| Modèle                     | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|----------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|                            | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1 (Constante)              | 1,368                         | ,182            |                           | 7,510  | ,000 |
| La.Méthode.de.Calcul.coûts | ,707                          | ,058            | ,736                      | 12,111 | ,000 |

a. Variable dépendante : P.Sociale

#### Corrélations<sup>b</sup>

|                            |                        | La.Méthode.de.Calcul.coûts | P.Environmentale |
|----------------------------|------------------------|----------------------------|------------------|
| La.Méthode.de.Calcul.coûts | Corrélation de Pearson | 1                          | ,679**           |
|                            | Sig. (bilatérale)      |                            | ,000             |
| P.Environmentale           | Corrélation de Pearson | ,679**                     | 1                |
|                            | Sig. (bilatérale)      | ,000                       |                  |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

b. Incomplètes = 126

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,679 <sup>a</sup> | ,461   | ,457          | 1,58774                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), La.Méthode.de.Calcul.coûts

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------|------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1      | Régression | 267,760          | 1   | 267,760            | 106,215 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 312,594          | 124 | 2,521              |         |                   |
|        | Total      | 580,354          | 125 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : P.Environmentale

b. Valeurs prédites : (constantes), La.Méthode.de.Calcul.coûts

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle | Coefficients non standardisés |  | Coefficients standardisés | t | Sig. |
|--------|-------------------------------|--|---------------------------|---|------|
|--------|-------------------------------|--|---------------------------|---|------|

|   |                            | A     | Erreur standard | Bêta |        |      |
|---|----------------------------|-------|-----------------|------|--------|------|
| 1 | (Constante)                | 1,612 | ,201            |      | 8,028  | ,000 |
|   | La.Méthode.de.Calcul.coûts | ,664  | ,064            | ,679 | 10,306 | ,000 |

a. Variable dépendante : P.Environmentale

## 2. Le contrôle budgétaire

### Corrélations<sup>b</sup>

|                        |                        | P.Economique | Le.Contrôle.Bud<br>gétaire |
|------------------------|------------------------|--------------|----------------------------|
| P.Economique           | Corrélation de Pearson | 1            | ,764**                     |
|                        | Sig. (bilatérale)      |              | ,000                       |
| Le.Contrôle.Budgétaire | Corrélation de Pearson | ,764**       | 1                          |
|                        | Sig. (bilatérale)      | ,000         |                            |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

b. Incomplètes = 126

### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard<br>de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|------------------------------------|
| 1      | ,764 <sup>a</sup> | ,584   | ,581          | 1,34636                            |

a. Valeurs prédites : (constantes), Le.Contrôle.Budgétaire

### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des<br>carrés | ddl | Moyenne des<br>carrés | D       | Sig.              |
|--------|------------|---------------------|-----|-----------------------|---------|-------------------|
| 1      | Régression | 315,552             | 1   | 315,552               | 174,080 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 224,773             | 124 | 1,813                 |         |                   |
|        | Total      | 540,325             | 125 |                       |         |                   |

a. Variable dépendante : P.Economique

b. Valeurs prédites : (constantes), Le.Contrôle.Budgétaire

### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle | Coefficients non standardisés | Coefficients<br>standardisés | t | Sig. |
|--------|-------------------------------|------------------------------|---|------|
|--------|-------------------------------|------------------------------|---|------|

|   |                        | A     | Erreur standard | Bêta |        |      |
|---|------------------------|-------|-----------------|------|--------|------|
| 1 | (Constante)            | 1,359 | ,167            |      | 8,127  | ,000 |
|   | Le.Contrôle.Budgétaire | ,747  | ,057            | ,764 | 13,194 | ,000 |

a. Variable dépendante : P.Economique

#### Corrélations<sup>b</sup>

|                        |                        | Le.Contrôle.Bud<br>gétaire | P.Sociale |
|------------------------|------------------------|----------------------------|-----------|
| Le.Contrôle.Budgétaire | Corrélation de Pearson | 1                          | ,711**    |
|                        | Sig. (bilatérale)      |                            | ,000      |
| P.Sociale              | Corrélation de Pearson | ,711**                     | 1         |
|                        | Sig. (bilatérale)      | ,000                       |           |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

b. Incomplètes = 126

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard<br>de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|------------------------------------|
| 1      | ,711 <sup>a</sup> | ,505   | ,501          | 1,49719                            |

a. Valeurs prédites : (constantes), Le.Contrôle.Budgétaire

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des<br>carrés | ddl | Moyenne des<br>carrés | D       | Sig.              |
|--------|------------|---------------------|-----|-----------------------|---------|-------------------|
| 1      | Régression | 283,383             | 1   | 283,383               | 126,421 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 277,955             | 124 | 2,242                 |         |                   |
|        | Total      | 561,338             | 125 |                       |         |                   |

a. Variable dépendante : P.Sociale

b. Valeurs prédites : (constantes), Le.Contrôle.Budgétaire

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle |             | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients<br>standardisés | t     | Sig. |
|--------|-------------|-------------------------------|-----------------|------------------------------|-------|------|
|        |             | A                             | Erreur standard | Bêta                         |       |      |
| 1      | (Constante) | 1,477                         | ,186            |                              | 7,941 | ,000 |

|                        |      |      |      |        |      |
|------------------------|------|------|------|--------|------|
| Le.Contrôle.Budgétaire | ,708 | ,063 | ,711 | 11,244 | ,000 |
|------------------------|------|------|------|--------|------|

a. Variable dépendante : P.Sociale

#### Corrélations<sup>b</sup>

|                        |                        | Le.Contrôle.Budgétaire | P.Environnementale |
|------------------------|------------------------|------------------------|--------------------|
| Le.Contrôle.Budgétaire | Corrélation de Pearson | 1                      | ,709**             |
|                        | Sig. (bilatérale)      |                        | ,000               |
| P.Environnementale     | Corrélation de Pearson | ,709**                 | 1                  |
|                        | Sig. (bilatérale)      | ,000                   |                    |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

b. Incomplètes = 126

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,709 <sup>a</sup> | ,503   | ,499          | 1,52527                         |

a. Valeurs prédites : (constantes), Le.Contrôle.Budgétaire

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D       | Sig.              |
|--------|------------|------------------|-----|--------------------|---------|-------------------|
| 1      | Régression | 291,875          | 1   | 291,875            | 125,460 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 288,479          | 124 | 2,326              |         |                   |
|        | Total      | 580,354          | 125 |                    |         |                   |

a. Variable dépendante : P.Environnementale

b. Valeurs prédites : (constantes), Le.Contrôle.Budgétaire

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle |                        | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés | t      | Sig. |
|--------|------------------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
|        |                        | A                             | Erreur standard | Bêta                      |        |      |
| 1      | (Constante)            | 1,603                         | ,189            |                           | 8,458  | ,000 |
|        | Le.Contrôle.Budgétaire | ,719                          | ,064            | ,709                      | 11,201 | ,000 |

a. Variable dépendante : P.Environnementale

### 3. Les tableaux de bord

#### Corrélations<sup>b</sup>

|                      |                        | Les.Tableaux.de<br>.Bord | P.Economique |
|----------------------|------------------------|--------------------------|--------------|
| Les.Tableaux.de.Bord | Corrélation de Pearson | 1                        | ,711**       |
|                      | Sig. (bilatérale)      |                          | ,000         |
| P.Economique         | Corrélation de Pearson | ,711**                   | 1            |
|                      | Sig. (bilatérale)      | ,000                     |              |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

b. Incomplètes = 125

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard<br>de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|------------------------------------|
| 1      | ,711 <sup>a</sup> | ,506   | ,502          | 1,46854                            |

a. Valeurs prédites : (constantes), Les.Tableaux.de.Bord

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle |            | Somme des<br>carrés | ddl | Moyenne des<br>carrés | D       | Sig.              |
|--------|------------|---------------------|-----|-----------------------|---------|-------------------|
| 1      | Régression | 271,906             | 1   | 271,906               | 126,080 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 265,262             | 123 | 2,157                 |         |                   |
|        | Total      | 537,168             | 124 |                       |         |                   |

a. Variable dépendante : P.Economique

b. Valeurs prédites : (constantes), Les.Tableaux.de.Bord

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Modèle |                      | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients<br>standardisés | t      | Sig. |
|--------|----------------------|-------------------------------|-----------------|------------------------------|--------|------|
|        |                      | A                             | Erreur standard | Bêta                         |        |      |
| 1      | (Constante)          | 1,643                         | ,172            |                              | 9,578  | ,000 |
|        | Les.Tableaux.de.Bord | ,656                          | ,058            | ,711                         | 11,229 | ,000 |

a. Variable dépendante : P.Economique

**Corrélations<sup>b</sup>**

|                      |                        | Les.Tableaux.de<br>.Bord | P.Sociale |
|----------------------|------------------------|--------------------------|-----------|
| Les.Tableaux.de.Bord | Corrélation de Pearson | 1                        | ,802**    |
|                      | Sig. (bilatérale)      |                          | ,000      |
| P.Sociale            | Corrélation de Pearson | ,802**                   | 1         |
|                      | Sig. (bilatérale)      | ,000                     |           |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

b. Incomplètes = 125

**Récapitulatif des modèles**

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard<br>de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|------------------------------------|
| 1      | ,662 <sup>a</sup> | ,438   | ,834          | 1,59935                            |

a. Valeurs prédites : (constantes), Les.Tableaux.de.Bord

**ANOVA<sup>a</sup>**

| Modèle |            | Somme des<br>carrés | ddl | Moyenne des<br>carrés | D      | Sig.              |
|--------|------------|---------------------|-----|-----------------------|--------|-------------------|
| 1      | Régression | 245,570             | 1   | 245,570               | 96,004 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 314,622             | 123 | 2,558                 |        |                   |
|        | Total      | 560,192             | 124 |                       |        |                   |

a. Variable dépendante : P.Sociale

b. Valeurs prédites : (constantes), Les.Tableaux.de.Bord

**Coefficients<sup>a</sup>**

| Modèle |                      | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients<br>standardisés | t     | Sig. |
|--------|----------------------|-------------------------------|-----------------|------------------------------|-------|------|
|        |                      | A                             | Erreur standard | Bêta                         |       |      |
| 1      | (Constante)          | 1,747                         | ,187            |                              | 9,352 | ,000 |
|        | Les.Tableaux.de.Bord | ,624                          | ,064            | ,812                         | 9,798 | ,000 |

a. Variable dépendante : P.Sociale

**Corrélations<sup>b</sup>**

|                      |                        | Les.Tableaux.de<br>.Bord | P.Environnemen<br>tale |
|----------------------|------------------------|--------------------------|------------------------|
| Les.Tableaux.de.Bord | Corrélation de Pearson | 1                        | ,813**                 |
|                      | Sig. (bilatérale)      |                          | ,000                   |
| P.Environnementale   | Corrélation de Pearson | ,813**                   | 1                      |
|                      | Sig. (bilatérale)      | ,000                     |                        |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

b. Incomplètes = 125

**Récapitulatif des modèles**

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard<br>de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|------------------------------------|
| 1      | ,593 <sup>a</sup> | ,351   | ,796          | 1,74736                            |

a. Valeurs prédites : (constantes), Les.Tableaux.de.Bord

**ANOVA<sup>a</sup>**

| Modèle |            | Somme des<br>carrés | ddl | Moyenne des<br>carrés | D      | Sig.              |
|--------|------------|---------------------|-----|-----------------------|--------|-------------------|
| 1      | Régression | 203,427             | 1   | 203,427               | 66,626 | ,000 <sup>b</sup> |
|        | Résidu     | 375,550             | 123 | 3,053                 |        |                   |
|        | Total      | 578,977             | 124 |                       |        |                   |

a. Variable dépendante : P.Environnementale

b. Valeurs prédites : (constantes), Les.Tableaux.de.Bord

**Coefficients<sup>a</sup>**

| Modèle |                      | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients<br>standardisés | t     | Sig. |
|--------|----------------------|-------------------------------|-----------------|------------------------------|-------|------|
|        |                      | A                             | Erreur standard | Bêta                         |       |      |
| 1      | (Constante)          | 2,000                         | ,204            |                              | 9,797 | ,000 |
|        | Les.Tableaux.de.Bord | ,568                          | ,070            | ,803                         | 8,163 | ,000 |

a. Variable dépendante : P.Environnementale