

LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE : COMMENT LES MANAGERS MAROCAINS UTILISENT DES PRATIQUES DE CONTROLE INNOVANTES POUR CONDUIRE UN RENOUVELLEMENT STRATEGIQUE DANS LES ENTREPRISES ?

MANTOUZI SARA

Doctorante en sciences de gestion
Ecole nationale de commerce et de gestion de Casablanca
Laboratoire de Recherche Prospective en Finance et Gestion (LRPFG)
Université HASSAN II – CASABLANCA
Mantouzi.sarah@gmail.com

Résumé

L'innovation managériale est aujourd'hui perçue comme un levier de performance et de compétitivité, elle permet aux entreprises de s'adapter à leur environnement ce qui entraînerait un accroissement de l'efficacité et de l'efficience des processus internes.

A cet effet, Il est important d'étudier le comportement des contrôleurs de gestion dans un environnement turbulent pour construire un modèle qui nous permettra d'appréhender comment les managers marocains utilisent des pratiques de contrôle innovantes pour conduire un renouvellement stratégique dans les entreprises.

Mots clés : Innovation, performance, contrôle de gestion, pratiques innovantes, outils de contrôle, stratégie, éthique, responsabilité sociale des entreprises.

Abstract

Managerial innovation is perceived as a lever of performance and competitiveness, it allows companies to adapt to their environment which would increase the efficiency and effectiveness of internal processes.

For this purpose, it is important to study the behavior of management controllers in a turbulent environment, to build a model that will allow us to understand how Moroccan managers use innovative control practices to drive strategic renewal in companies.

Keywords: Innovation, performance, management control, innovative practices, control tools, strategy, ethics, corporate social responsibility.

INTRODUCTION

L'internationalisation et la mondialisation des marchés constituent le nouveau challenge des entreprises. En effet, l'évolution des technologies de l'information et de la communication a rapproché les distances et a éliminé les frontières, réduisant ainsi le monde en un grand marché dans lequel les informations, les capitaux et les marchandises circulent facilement et rapidement. Ces mutations apportent certainement de nouvelles perspectives, mais surtout de nouveaux défis à cause de l'apparition des nouvelles contraintes.

Pour pouvoir surmonter la complexité de ce nouvel environnement, les organisations doivent réapprendre à gérer le présent pour pouvoir maîtriser l'incertitude de l'avenir. En effet, la gamme des produits s'élargit, le cycle de vie des produits se réduit, les réactions des concurrents sont rapides, les prix sont de plus en plus volatils.

L'anticipation est devenue essentielle, et les outils du contrôle n'ont pas échappé à ce besoin. De nouveaux outils viennent enrichir les pratiques du contrôle de gestion à un rythme de plus en plus élevé (Activity-Based Costing ABC/ABM, ABB, balanced scorecard ou tableaux de bord stratégiques, ...).

Aujourd'hui, la problématique du contrôle de gestion devient celle de la créativité, c'est-à-dire la capacité de ce dernier à créer de la valeur ajoutée et à influencer les acteurs pour qu'ils mettent en œuvre des actions concrètes permettant d'exploiter les ressources par les réductions des coûts.

Les pratiques traditionnelles du contrôle de gestion sont de moins en moins pertinentes dans un environnement en perpétuelle mutation. Or, La situation du contrôle de gestion au Maroc, appelle deux commentaires : l'implantation des systèmes de contrôle de gestion au niveau des entreprises marocaines reste très limitée à cause du déficit de culture managériale et d'information sur les apports d'une telle fonction. Sans oublier le faible poids accordé à cette fonction en termes de positionnement hiérarchique et sa dotation en ressources suffisantes.

Ce constat nous conduit à poser une question principale : Comment les managers marocains utilisent des pratiques de contrôle innovantes pour conduire un renouvellement stratégique dans les entreprises ?

Notre objectif est d'étudier l'adoption des innovations managériales en contrôle de gestion au sein des entreprises marocaines à travers l'introduction des indicateurs (RSE, management d'éthique, qualité...) et définir comment contextualiser ces indicateurs au sein de ces organisations. En effet, les travaux de recherche sur les pratiques innovantes du contrôle de gestion adaptées aux particularités des entreprises marocaines sont limités, il serait important d'étudier les systèmes de mesure de la performance pour détecter la place occupée par ces indicateurs et évaluer leur relation avec la stratégie. L'objet de cet article est de proposer un modèle explicatif susceptible d'analyser le comportement des contrôleurs de gestion dans un environnement turbulent, déterminer leur capacité d'adaptation à la complexité qui relève de la mondialisation et de l'accroissement de la concurrence, d'identifier les déterminants du recours aux indicateurs innovants, expliquer la réelle motivation des entreprises à les intégrer dans le système du contrôle de gestion et d'appréhender leur impact sur l'efficacité stratégique de l'entreprise.

Dans cet article, nous allons établir une remise en cause des outils traditionnels du contrôle de gestion, en présentant l'évolution des pratiques du contrôle de gestion et les apports théoriques. Dans une deuxième partie, nous allons déterminer les pratiques innovantes en donnant l'exemple de l'introduction des indicateurs du management d'éthique et la RSE, et par la suite nous allons construire notre modèle théorique.

1- REMISE EN CAUSE DES OUTILS TRADITIONNELS DU CONTROLE DE GESTION POUR LA MESURE DE LA PERFORMANCE.

On assiste aujourd'hui à un renouvellement des pratiques de gestion dans les entreprises visant à instaurer des stratégies proactives. Cette tendance crée une remise en cause des critères traditionnels de performance et des outils de contrôle dans l'objectif est la réalisation d'un élargissement des critères et des périmètres de prise des décisions.

1-1- EVOLUTION DES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION.

L'examen de la littérature nous permet de constater que le contrôle de gestion a été défini d'une manière différente par chaque auteur, et ceci ne fait que retracer l'évolution de la conception même du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion apparaissait comme le garant du « non gaspillage » avec la définition du (R.N. Anthony 1965) qui considère que : « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans la réalisation des objectifs de l'organisation* ».

En 1988, R.N. Anthony offre une vision un peu différente et précise du contrôle de gestion comme « *processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* ». Ouchi (1979) propose un nouveau mode de contrôle par socialisation (contrôle clanique) ¹alignant les intérêts des individus avec ceux de l'organisation (Langevin P. et Naro G. 2003).

Face à la complexité de l'environnement due à la mondialisation et à l'internationalisation des marchés. Les pratiques du contrôle doivent s'adapter à ces évolutions pour assurer la performance interne et externe des organisations. De nombreux travaux ont montré l'effet des variables de contingence sur les caractéristiques des systèmes et outils de contrôle. La façon dont les outils du contrôle de gestion sont utilisés et évalués varie notamment suivant la taille de l'entreprise, l'incertitude à laquelle elle est confrontée, le type de stratégie qu'elle poursuit, etc. Il est donc raisonnable de penser que, en fonction des situations contingentes différentes, des critiques elles-mêmes différentes puissent être exprimées.

Le degré d'incertitude a été l'une des principales variables de contingence mobilisées pour remettre en cause les systèmes de contrôle de gestion utilisés par les entreprises. Pour Berland (2001), il est difficile d'établir des prévisions fiables et la fixation des objectifs budgétaires devient un exercice délicat du fait de l'incertitude.

En tout état de cause, l'incertitude influence les modalités suivant lesquelles les budgets sont utilisés et probablement aussi la façon dont ils sont perçus. Ainsi, en environnement turbulent, le budget ne peut plus être utilisé comme instrument de mise en œuvre d'objectifs stables, mais plutôt comme outil d'analyse et de simulation permettant d'anticiper et/ou d'exploiter les changements de l'environnement en facilitant notamment l'expression des

¹ *Le contrôle par le clan (ou la tradition) : il s'impose quand il n'est pas possible d'établir de règles de production, et quand les résultats définitifs ne sont pas disponibles. Il repose sur des rites, des coutumes, sur une forte socialisation des individus, internalisant le contrôle en chacun d'entre eux par son adhésion, plus au moins volontaire, aux principes et valeurs de l'organisation. C'est le cas des activités de recherche et développement, des hôpitaux, etc.*

compétences locales et l'émergence des stratégies adaptées (Gervais et Thenet, 1998 ; Gervais, 2000). Or, dans un environnement turbulent, les stratégies efficaces sont le résultat d'une série de décisions souvent initiées par des cadres de niveaux intermédiaires au contact des marchés et des technologies (Barwise, 1997). Nous passons alors d'une vision purement mécaniste, à une vision où l'influence des acteurs est primordiale.

Robert Simons (1995) définit le contrôle de gestion comme « *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* ». Ainsi, Simons décrit, les systèmes de contrôle « diagnostic » comme « *les systèmes d'informations formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation, et corriger les déviations par rapport aux standards définis de performance* » (p.59). Ce type de contrôle est réalisé à travers un nombre important d'indicateurs reflétant les différentes dimensions de la performance. L'auteur considère que le contrôle « diagnostic » correspond au contrôle de gestion dit classique, car il est le sujet de la majeure partie de la littérature en contrôle de gestion. Les exemples les plus parlants sont les plans et les budgets (P.61). Il décrit ensuite les systèmes de contrôle « interactifs » comme « *les systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés* » (p.95). Nous assistons alors à une introduction des indicateurs physiques ou opérationnels à côté des indicateurs financiers ou comptables.

Henri Bouquin situe le contrôle de gestion comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle d'exécution (ou opérationnel), « *garant de la cohérence entre la stratégie et le quotidien* ». Selon lui, « *la position clé du contrôle de gestion ne réduit pas son rôle à une dimension technique de coordination, de planification et de suivi : elle l'amène, et ce sont les conditions posées à son succès, à viser des fonctions de motivation-évaluation et d'éducation des acteurs concernés* ».

Selon Philippe Lorino (1991), le contrôle de gestion:

- *Gère non seulement les coûts mais aussi la valeur par la construction d'indicateurs de performance,*
- *Gère le changement dans une dynamique de progrès continu, par une pratique permanente d'analyse et de diagnostic,*
- *Construit les moyens du pilotage, assurant la convergence des comportements.*

Cette perspective remet en cause la vision traditionnelle du contrôle de gestion. En effet, ce dernier devient non seulement un système d'analyse et de suivi mais aussi un système de pilotage qui a pour vocation d'orienter les comportements afin de traduire la stratégie en actions.

1-2- APPORTS THEORIQUES EN CONTROLE DE GESTION

Dans notre étude nous allons explorer trois modèles théoriques à savoir : la théorie néo-institutionnelle, la théorie de contingence, et la théorie instrumentale.

1-2-1- la théorie néo-institutionnelle en contrôle de gestion

La théorie néo-institutionnelle trouve ses origines en sociologie, avec les travaux de Selznick (1949), qui montre que le comportement et la structure des organisations dépendent non seulement des contraintes internes, mais aussi des contraintes culturelles et sociales.

Cette approche s'est développée en théorie des organisations dans les années 1980 (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1983). Le fondement de la théorie stipule que les organisations adoptent des structures pour répondre aux attentes externes (Meyer et Rowan, 1977). Les organisations cherchent à préserver leur légitimité à travers l'adoption des pratiques responsables socialement valorisées (chartes éthiques, plan de préservation de l'environnement...) pour faire face aux contraintes placées sur elles.

Le niveau d'analyse de la théorie néo-institutionnelle est défini par DiMaggio et Powell (1983) comme un ensemble d'organisations qui « *agrégées, constituent une aire de vie institutionnelle reconnue: fournisseurs clés, consommateurs de ressources et produits, institutions réglementaires, et autres organisations qui produisent des services ou produits similaires* » (p.148-149). On peut y ajouter les organismes gouvernementaux, les groupements d'intérêt, les associations professionnelles, l'opinion publique, la presse économique, etc. Au sein de son champ organisationnel, l'entreprise est soumise à des contraintes (Powell et DiMaggio, 1991) qui vont influencer son évolution. Celles-ci sont de nature coercitive (lois et réglementations qui affectent de nombreux aspects du comportement de l'organisation), normative (les normes professionnelles. Il s'agit pour (DiMaggio et Powell, 1983) « *le combat des membres d'une occupation pour définir les conditions et les méthodes de leur travail pour contrôler la production des producteurs, pour établir une base cognitive et la légitimation de l'autonomie de leur activité* ») et mimétique (l'impact de la concurrence qui amènent les entreprises à copier les modes de fonctionnement des entreprises qui ont réalisé un succès).

Cependant, L'adoption de certaines pratiques managériales est parfois irrationnelle, dans le cas de l'absence d'un lien direct entre la pratique adoptée et l'activité principale de l'organisation, et devient une source de coûts supplémentaires. Ceci est expliqué par Meyer et Rowan (1977, p.341) : « pour maintenir leur conformité cérémonielle, les organisations qui reflètent des règles institutionnelles tendent à éloigner leurs structures formelles des incertitudes liées aux activités techniques en se couplant de façon relâchée, introduisant des espaces entre leurs structures formelles et les activités de travail proprement dites ». Ainsi, « les règles catégoriques entrent en conflit avec la logique d'efficacité. Les organisations sont souvent confrontées à ce dilemme lié au fait que les activités célébrant les règles institutionnalisées bien qu'elles comptent comme des dépenses cérémonielles vertueuses, sont des coûts purs du point de vue de l'efficacité », Meyer et Rowan (1977, p.355).

L'approche théorique néo-institutionnelle met l'accent sur l'impact de l'environnement et sa capacité à influencer l'adoption des pratiques au sein des organisations qui cherchent la performance. Or, certaines pratiques peuvent être jugées de douteuses lorsqu'elles sont mal placées. Ces observations nous conduisent à poser les hypothèses suivantes :

Hyp 1 : L'intégration des pratiques innovantes en contrôle de gestion est nécessaire quand la réglementation et les normes professionnelles sont contraignantes.

Hyp 2 : L'introduction des indicateurs RSE et éthiques est effectuée dans un objectif de recherche de légitimité.

Hyp 3 : La dépendance à un groupe pousse les entreprises à recourir à des indicateurs RSE et éthiques dans un objectif de reporting externe.

1-2-2- La théorie de la contingence en contrôle de gestion

Selon Pierre Pariente (1998), le contrôle de gestion ne se réduit plus aujourd'hui à des procédures budgétaires bien codifiées et à des systèmes d'information comptable normalisés. La fonction du contrôle de gestion qui pouvait être considérée comme universelle, invariante, quel que soit le type d'organisation où elle se déployait, subit aujourd'hui une remise en cause importante. Cette remise en cause se traduit par l'apparition de nouveaux concepts qui ont sensiblement fait évoluer la discipline ou qui traduisent son évolution, comme le target costing, les modèles d'apprentissage organisationnels, des tableaux de bord à la demande assouplis par des procédures informatiques et multimédia de type EIS.

La théorie de la contingence en contrôle de gestion est, de ce fait, devenue un des éléments fondamentaux de la rénovation de la discipline (Dent, 1990). Il s'agit d'introduire un système d'information et de gestion intégrant des facteurs de contingence.

Selon (Sponem, 2002), la théorie de contingence explique les systèmes de contrôle de gestion en fonction de son environnement technique, ces systèmes sont adoptés par les entreprises qui cherchent une efficacité organisationnelle. Cette approche permet d'appréhender les systèmes de contrôle et leurs relations avec les caractéristiques intrinsèques de l'entreprise (Covaleski et al., 1996). En effet, le contexte organisationnel joue un rôle important dans le choix des pratiques de contrôle des entreprises.

- **La taille :**

Merchant (1981), Kalika (1987), Jorissen et al. (1997) montrent que plus la taille est importante plus les techniques budgétaires sont sophistiquées. A cet effet, la taille influence le contenu des outils de contrôle de gestion. Selon Jorissen et al. (1997), l'utilisation des indicateurs de performance non financiers est importante dans les grandes entreprises. Nobre (2001) confirme ce point à travers sa recherche, dans laquelle il montre que la variable taille explique le choix des pratiques de pilotage des entreprises. En effet, l'adoption des tableaux de bord intégrant des mesures physiques reste faible dans les entreprises de moins de 100 salariés par rapport aux grandes entreprises. Cela nous conduit à construire l'hypothèse suivante :

Hyp 4 : La mesure de la performance est d'autant plus « intégrante » que la taille des entreprises est grande.

- **L'incertitude de l'environnement :**

Chapman (1997), Hartmann (2000) ont conclu qu'il existe un lien entre l'environnement et les caractéristiques des systèmes adoptés par les entreprises. Gordon et Narayan (1984), Chenhall et Morris (1986) dans leurs observations ont constaté que l'incertitude de l'environnement entraîne le recours aux informations non financières. Gosselin et Dubé (2002) ont distingué deux types d'entreprises : les entreprises « prospectrices » qui sont confrontées à l'incertitude de l'environnement et mettent en place des mesures de performance non financières, et les entreprises « défenderesses » qui œuvrent dans un environnement stable et moins complexe. Notre hypothèse est la suivante :

Hyp 5 : Face à l'incertitude accrue de leur environnement externe, les entreprises tendent à intégrer des pratiques innovantes dans leurs systèmes de contrôle de gestion.

- **La structure organisationnelle :**

La structure organisationnelle constitue «*des moyens employés pour diviser le travail entre des tâches distinctes et pour ensuite assurer leur coordination*» (H.Mintzberg, 1982).

La définition de la structure organisationnelle impacte l'efficacité du travail, la motivation des collaborateurs, les flux de partage d'informations et le système de contrôle (Chenhall, 2003) (Kalika, 1987) démontre que les entreprises qui adoptent une politique de différenciation et ayant une structure décentralisées disposent d'un système de contrôle plus développé. Cette conclusion rejoint celle de Bruns et Waterhouse (1975) qui indique que les entreprises décentralisées utilisent des pratiques budgétaires plus sophistiquées. Merchant (1981) a également constaté que les entreprises décentralisées disposent d'un processus budgétaire plus complexe et formalisé. Nous proposerons donc l'hypothèse suivante :

Hyp 6 : Le recours aux pratiques innovantes en contrôle de gestion est plus élevé que la structure est décentralisée.

- **La stratégie :**

L'objectif du contrôle de gestion est d'assurer l'efficacité stratégique de l'organisation. Cette efficacité dépend de la capacité des indicateurs de performance à construire des informations qui peuvent aider dans le processus d'aide à la décision. Nous parlons du degré de corrélation entre les stratégies et les indicateurs de performance (Nanni et al., 1992).

En effet, plusieurs recherches ont démontré que les entreprises adoptant une stratégie de différenciation, utilisent souvent des indicateurs non financiers pour gérer leur performance (Shank et Govindarajan, 1993; Essid, 2009). Nous pouvons donc construire l'hypothèse suivante :

Hyp 7 : Les pratiques innovantes en contrôle de gestion basées sur des indicateurs non financiers sont plus présentes dans les outils de pilotage des entreprises qui adoptent une stratégie de différenciation.

- **La culture**

L'impact de la culture sur le comportement des organisations et son efficacité a été démontré par la théorie de contingence (Chenhall, 2003). En effet, la culture, et par conséquent l'ensemble des comportements qui distinguent un groupe d'individus, influence la vision d'entreprise et son degré d'engagement. Cependant, (Chenhall, 2003) a montré que la culture influence les systèmes de contrôle adoptés à l'intérieur de l'entreprise. Nous proposerons donc l'hypothèse suivante :

Hyp 8 : L'introduction des pratiques innovantes basées sur des valeurs éthiques et sociétale dans le processus de contrôle est d'autant plus élevée quand l'entreprise adopte une culture imprégnée de valeurs.

1-2-3- La théorie instrumentale

Les travaux de Vygotski constituent un apport majeur dans la conception particulière de l'outil. Ce dernier développé par Vygotski (1930), repose sur deux éléments importants : le caractère sociotechnique des phénomènes psychologiques et le concept d'activité médiatisée qui postule que toute activité humaine est médiatisée par des artefacts.

Vygotski (1934) indique que les phénomènes psychologiques ont un caractère socio-historique. En conséquence, ils sont d'ordre social à deux niveaux : ils dépendent d'une part des échanges avec d'autres personnes, et donc de l'expérience sociale ; d'autre part, ils sont façonnés et engendrés par des objets socialement construits, qualifiés d'artefacts. Ces artefacts structurent la modalité d'interaction entre l'individu et son environnement.

Selon Lev Vygotski (1997) : « *Pour expliquer de manière satisfaisante le travail en tant qu'activité de l'homme appropriée à une fin, nous ne pouvons-nous contenter de dire qu'il a pour origine les buts, les problèmes qui se posent à l'homme, mais nous devons l'expliquer par l'emploi des outils, par l'application de moyens originaux sans lesquels le travail n'aurait pu apparaître* ».

Les outils de gestion appartiennent généralement à une catégorie d'outils particulière, les outils symboliques et ils sont régis par des règles de construction et d'utilisation. De plus, Ils jouent un rôle important dans la conception de l'organisation, ils sont adaptés à sa conjoncture et produisent un système de significations qui fonde socialement l'organisation. Nous pouvons construire l'hypothèse suivante :

Hyp 9 : Les outils issus des pratiques innovantes en contrôle de gestion prennent en considération le changement de la conjoncture et favorisent les interactions des individus avec l'environnement.

2- L'INNOVATION MANAGERIALE EN CONTROLE DE GESTION

L'innovation managériale est aujourd'hui perçue comme un levier de performance et de compétitivité. Tout comme l'innovation technologique, elle apporterait à l'entreprise un surplus de valeur vis-à-vis de la concurrence.

Dans les années 1960, les chercheurs se sont intéressés aux innovations qui n'ont pas un caractère technologique. Ces auteurs ont introduit le terme « innovation administrative ou

organisationnelle ». Evan (1966) a proposé la définition suivante : « *L'innovation administrative est une idée novatrice qui se rapporte au recrutement du personnel, à l'allocation des ressources, à la définition des tâches, au mode de management ou à la valorisation du personnel* » (p. 51).

Kimberly (1981) est le premier chercheur qui a utilisé la notion innovation managériale, « *Une innovation managériale est un programme, un produit ou une technique qui est perçue comme nouveau par l'individu ou le groupe d'individus considérant son adoption et qui au sein de l'organisation ou elle est mise en affecte la nature, la localisation, la qualité et/ou la quantité de l'information disponible pour la prise de décision* ».

Damanpour (1984) a expliqué que les innovations administratives impactent le système social d'une organisation. Dans le même sens, il a expliqué que les innovations managériales sont indirectement reliées aux activités basiques de production de l'organisation, et requièrent des changements dans l'organisation et dans les processus (Damanpour, 1988). Van de Ven (1986) a défini l'innovation managériale comme une idée nouvelle qui peut découler d'une combinaison d'idées anciennes ou d'un schéma qui modifie le présent ou une approche unique nouvellement perçue par les individus concernés (p 591). Rogers (1995) a lié l'innovation managériale à la perception de la nouveauté par les individus ou les organisations.

Selon Alcouffe (2004) « *une innovation managériale est une combinaison nouvelle des moyens, matériels et/ou conceptuels, déjà existants et/ou nouveaux, par rapport à l'état de l'art de la gestion au moment où elle apparaît pour la première fois et qui permet de mettre en œuvre une technique de gestion qui peut être perçue comme plus ou moins nouvelle par l'individu ou toute autre unité d'analyse la considérant* ».

Cependant, l'innovation managériale est plus difficile à identifier par rapport à l'innovation technologique car elle est plus tacite et subjective. A cet effet, Hamel (2006) a donné la définition suivante : « *L'innovation managériale peut être définie comme un écart important par rapport aux principes, processus et pratiques traditionnels de management, ou comme un écart par rapport aux formes organisationnelles courantes qui changent significativement la façon dont le travail managérial est réalisé. En le disant simplement, l'innovation managériale change la façon dont les managers font ce qu'ils font.* » (p. 75).

Birkinshaw, Hamel et Mol (2008) ont lié l'innovation managériale à l'atteinte des buts de l'organisation. Ils ont précisé que « *L'innovation managériale est l'introduction d'une nouveauté dans une organisation établie, qui représente un changement organisationnel*

particulier. Dans son sens le plus large, alors, l'innovation managériale peut être définie comme une différence dans la forme, la qualité ou l'état des activités managériales au fil du temps dans une organisation, où le changement est nouveau ou sans précédent par rapport au passé. » (p. 826).

Par ailleurs, nous pouvons qualifier d'innovation managériale, les outils de contrôle de gestion destinés aux managers pour les aider à prendre les décisions afin d'assurer une performance multidimensionnelle qui couvre les différents aspects de l'entreprise (financiers, sociaux, environnementaux...).

En effet, la remise en cause des outils du contrôle de gestion à travers l'introduction d'un certain nombre de nouveautés au niveau des pratiques de gestion, atteste que le contrôle de gestion est un domaine où l'innovation est fortement présente.

De nouveaux outils ont vu le jour, permettant aux managers de s'adapter à l'évolution de l'environnement et aux problématiques qui en découlent en vue d'assurer la performance des entreprises.

Dans les années 1980, L'*Activity Based Costing* (comptabilité à base d'activités) a été proposé par des professeurs de Harvard (R. Cooper et R. S. Kaplan) et par le CAM-I (consortium de grandes entreprises essentiellement américaines). Cet instrument constitue une réponse à la rigidité de la comptabilité de gestion traditionnelle. Le Target Costing inventé par Toyota en 1965, et diffusé dans le reste du monde dans les années 1990, représente une démarche qui vise à réduire les coûts des produits sur l'ensemble de leur cycle de vie tout en satisfaisant aux exigences du consommateur en matière de qualité et de fiabilité (Y. Kato). En 1992, le Balanced Scorecard (BSC) lancé par Kaplan et Norton traduit la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui constitue la base d'un système de pilotage de la stratégie. La méthode EVA (valeur économique ajoutée) permet d'évaluer la valeur créée par l'entreprise et mettre en cohérence les objectifs des managers avec ceux des actionnaires. Elle a été présentée par la société de conseil Stern, Stewart and co.

Pourtant, le contrôle de gestion ne peut être limité à une somme de techniques et d'outils. Il est en effet un système dont la responsabilité incombe à l'ensemble des managers qui doivent introduire des pratiques éthiques et citoyennes devenues essentielles pour se différencier et s'adapter aux changements de l'environnement.

2-1- L'ENGAGEMENT ETHIQUE COMME INDICATEUR DU CONTROLE DE GESTION

Les différents scandales des dernières années ont poussé les entreprises à adopter des réflexions sur l'importance de l'éthique. En effet, le scandale d'Enron a réveillé la conscience d'éthique dans les entreprises du monde entier.

La notion d'éthique renvoie à l'importance d'une bonne conduite des affaires et aux valeurs avec lesquelles les individus et les organisations interagissent. L'engagement éthique devient alors un choix stratégique permettant à l'entreprise et ses dirigeants d'être responsable vis-à-vis des individus et de son environnement.

Cependant, il existe un lien très fort entre éthique et contrôle de gestion. Selon (Anthony 1988) « *Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies* ». Cette définition montre que le contrôle permet de s'assurer de l'application de la stratégie. Dans le même sens d'idées H. Bouquin (1995) exprime :« *Il conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes* ».

La prise en compte des préoccupations éthiques dans la définition des stratégies incite à réfléchir sur le rôle que peut jouer le contrôle de gestion comme garant de la bonne application des stratégies.

2-1-1- Ethique et gouvernance actionnariale

L'éthique régit la conduite des relations entre les dirigeants et les actionnaires. A cet effet, l'éthique régule les conflits d'intérêt, la légitimité du pouvoir, et assure la transparence des décisions et des résultats.

Dans ce cas, l'éthique définit les obligations des dirigeants envers les biens et les informations de l'entreprise en privilégiant l'intérêt social. L'objectif principal d'une telle vision est de s'assurer que les actionnaires obtiennent un juste retour sur investissement. La protection des intérêts des actionnaires contribuera à améliorer le bien-être collectif.

Pour Friedman (1970), la seule responsabilité de l'entreprise est de maximiser sa richesse et donc celle de ses propriétaires. Cette maximisation entrainera l'amélioration du bien-être social.

La *corporate governance* répond à une logique de marché financier qui exige la disponibilité d'une information exacte. Cependant, les interactions de l'entreprise avec son environnement remettent en cause les méthodes classiques de gestion.

2-1-2- Les avantages d'un management d'éthique.

La définition d'une éthique constitue une mesure préventive qui vise à assurer la pérennité de l'entreprise (Supizet 2002). En effet, une gestion durable est conditionnée par un investissement dans l'éthique (économique, sociale, environnementale...) à travers l'établissement d'une charte de valeurs traduite en actions concrètes.

Cependant, la délégation de gestion nécessite une confiance réciproque. Un dirigeant ne peut pas tout contrôler, il doit faire confiance à ses collaborateurs et faire preuve d'un comportement exemplaire.

Le type de contrôle exercé au sein d'une entreprise détermine la vision du contrôleur de gestion qui peut adopter soit une approche contractualiste ou conventionnaliste. La première est orientée vers le passé et consiste à surveiller. Le contrôle de gestion peut être défini selon cette approche comme « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie » (Gervais, 2000).

Or, l'approche conventionnaliste repose sur l'importance de l'information dans le processus de prise de décision et de la mise en place de la stratégie (Guedj, 2000). Le contrôleur de gestion adopte une perspective de conseiller, il informe et assiste les opérationnel dans le processus d'aide à la décision.

A cet effet, le contrôle de gestion devient non seulement un système d'analyse mais aussi un système de pilotage qui a pour vocation d'orienter les comportements afin de traduire la stratégie en actions. Dans ce cadre, nous pouvons définir le pilotage de la performance éthique comme un indicateur du système de contrôle permettant de vérifier la conformité des évaluations réalisées avec la charte des valeurs définie par l'entreprise.

2-2- L'INTRODUCTION DE LA RSE DANS LE SYSTEME DE GESTION DE LA PERFORMANCE

Dans un contexte de développement durable, Le recours aux indicateurs non financiers devient une nécessité pour assurer une gestion efficace de la performance. En effet, cette dernière ne se limite pas aux informations comptable et financière (Depoers et al. 2002).

Les indicateurs non financiers complètent les indicateurs financiers (Kaplan et Norton 2003), ils sont orientés vers des préoccupations sociales (Martory, 1999) et écologiques (Oxibar et Déjean, 2003).

Plusieurs référentiels relatifs aux indicateurs de développement durable ont été mis en place comme l'ISO 26000. Ces indicateurs contribuent à l'amélioration de l'image de

l'entreprise à travers des communications externes et à l'efficacité de la performance interne quand ils sont instrumentalisés dans le système de management. La stratégie RSE est déclinée au sein de l'entreprise par l'intermédiaire des systèmes de contrôle qui permettent d'assurer la cohérence de celle-ci avec les pratiques de l'entreprise.

Les indicateurs RSE doivent prendre en considération la préservation de l'environnement global en s'intéressant aux problèmes des changements climatiques. Ils doivent assurer une croissance soutenable à travers la maîtrise des ressources, l'accès aux biens vitaux et la valorisation des patrimoines locaux... et un développement sociétal soutenable en améliorant les conditions de vie, l'éducation, la santé et l'aménagement du territoire.

Callens et Tyteca (1999) proposent un certain nombre d'indicateurs RSE permettant à l'entreprise d'être socialement responsable et de piloter une performance globale.

Selon l'étude effectuée par (Germain et Gates 2007) la moyenne des entreprises qui utilisent des indicateurs RSE reste faible par rapport aux autres indicateurs de performance les plus classiques et les indicateurs RSE sont les moins reliés aux objectifs stratégiques.

Dans les années 80 Jonhson et Kaplan ont introduit les informations non financières dans les outils de contrôle de gestion et plus particulièrement dans le balanced scorecard. Cet outil combine entre les mesures financières et non financières, il regroupe quatre dimensions les résultats financiers, la satisfaction des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel. Cependant, la satisfaction des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel ne constituent que des moyens qui permettent l'atteinte des objectifs financiers et la satisfaction des attentes des actionnaires.

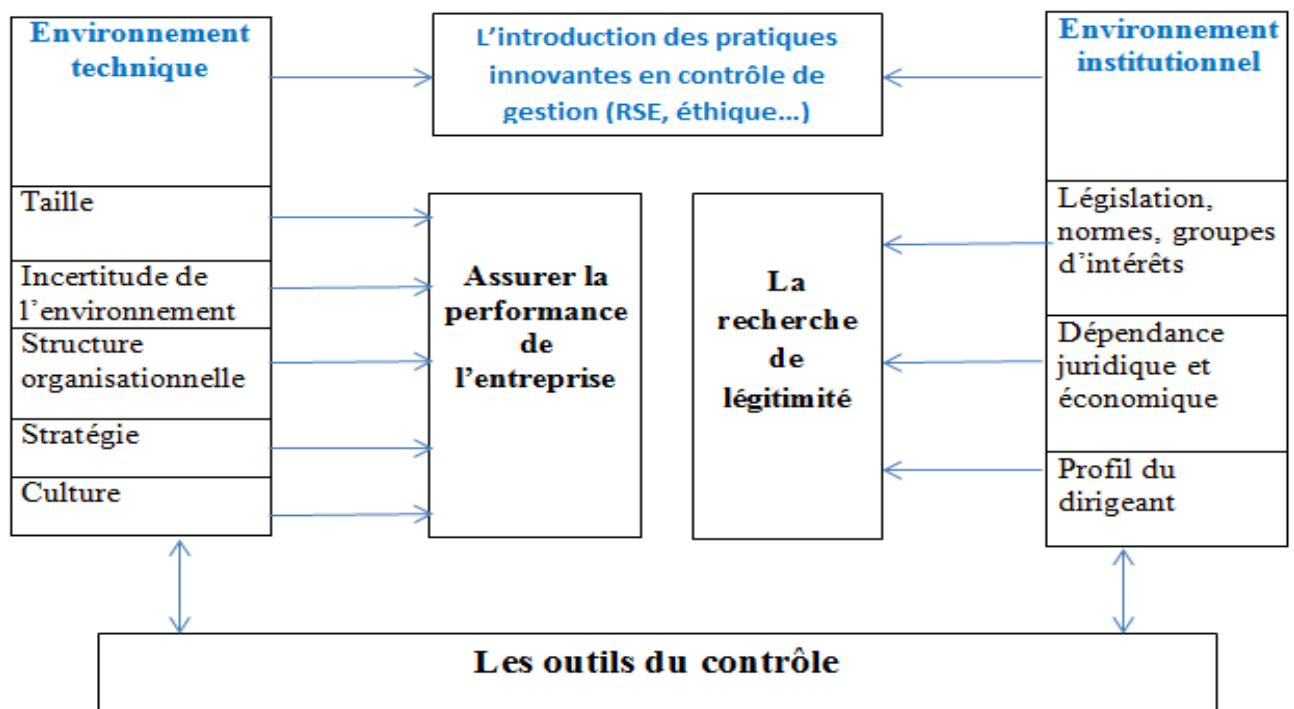
Plusieurs auteurs ont proposé d'adapter le BSC pour qu'il puisse mesurer la performance globale. Kaplan et Norton (2001) suggère de matérialiser la RSE par l'introduction d'indicateurs sur l'axe «processus internes» et d'étendre l'axe client en regroupant tous les partenaires de l'entreprise. Hockerts (2001) propose l'élaboration d'un Sustainability Balanced Scorecard (S.B.S.C.) qui se base sur des indicateurs d'évaluation de la performance environnementale et sociétale. Bieker (2002) propose d'ajouter un cinquième axe sociétal. Supizet (2002) propose le Total Balanced Scorecard (T.B.S.C.) qui explique les relations entre les différentes parties prenantes : les actionnaires, les clients, les usagers, l'entreprise elle-même en tant que personne morale, les partenaires, le personnel et la collectivité. Les différentes adaptations apportées à cet outil pour assurer la performance

sociétale restent liées à la réalisation de la performance financière. Dans le même sens Le navigateur Skandia constitue un tableau de bord composé de 5 axes (Axe financier; Axe client; Axe humain; Axe processus; Axe innovation et développement). Le capital intellectuel (l'axe humain) contient autant d'indicateurs que pour les autres dimensions de la performance. Or, le capital intellectuel ne représente qu'une partie de la performance sociale, celle liée aux salariés de l'entreprise.

3- CONSTRUCTION DU MODELE EXPLICATIF

La présentation de quelques repères dans la littérature nous permet de construire un modèle qui présente les motivations qui poussent les entreprises à intégrer des pratiques innovantes dans le processus du contrôle de gestion : pour assurer la performance de l'entreprise ou pour une raison de légitimité. Or, la validation de ce modèle dans le contexte marocain nous amène à réaliser une étude empirique de nature quantitative.

Figure 1 : Modèle théorique explicatif



Réalisé par nous-même.

CONCLUSION

Le postulat du départ était de remettre en cause les outils traditionnels du contrôle de gestion et de rénover les systèmes de contrôle. La littérature mise en avant dans cette partie théorique insiste sur le lien avec le pilotage stratégique qui s'est renforcé et devenu primordial. En effet, la stratégie et le choix des outils de pilotage conditionnent le succès d'un processus du contrôle de gestion. Par conséquent, la problématique de l'évaluation de la performance s'est largement enrichie.

La problématique se fixait sur l'adoption des pratiques innovantes pour conduire un renouvellement stratégique dans le contexte des entreprises marocaines. L'idée principale était d'étudier l'adoption des innovations managériales en contrôle de gestion au sein des entreprises marocaines à travers l'introduction des indicateurs (RSE, management d'éthique, qualité...) et déterminer comment contextualiser ces indicateurs sur le tissu des entreprises marocaines.

A travers l'exploration des trois modèles théoriques (la théorie néo-institutionnelle, la théorie de contingence, et la théorie instrumentale) nous avons pu construire un modèle qui

permet de définir les raisons de recours à des pratiques innovantes. En effet, l'incertitude de l'environnement, la taille de l'entreprise, la structure organisationnelle choisie, la culture interne, constituent un ensemble d'éléments qui poussent les entreprises à se différencier en intégrant certaines pratiques dans le processus de contrôle de gestion. Or, l'environnement institutionnel conditionne également le choix d'introduire un certain nombre d'indicateurs pour des raisons de recherche de légitimité et de reporting externe. A cet effet, les outils adoptés doivent s'adapter avec l'ensemble de ces restrictions et favoriser les interactions des individus avec l'environnement.

En outre, la situation conjoncturelle actuelle nous pousse à réfléchir sur des indicateurs de natures éthiques, qui reposent sur des valeurs de transparence et de la bonne conduite des affaires, ainsi que des indicateurs RSE devenus essentiels dans un contexte de développement durable.

Cependant, la validation de notre modèle théorique dépend de la réalisation d'une étude empirique de nature quantitative.

Bibliographie

- Anthony R.N. (1965), *"Planning and control system a frame work for analysis"*, Boston, Harvard University Press.
- Bieker T. (2002), *"Managing corporate sustainability with the Balanced Scorecard: Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management"*, Oikos PhD summer academy.
- Birkinshaw J., Hamel G., Mol M.J. (2008). *"Management innovation"*, *Academy of Management Review*, vol. 33, n° 4, p. 825-845.
- 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.
- Derujinsky-Laguecir, Aziza, Anja Kern, et Philippe Lorino. (2011) « Une approche instrumentale des indicateurs de performance », *Management & Avenir*, vol. 42, no. 2, pp. 111-132.

- *Essid, M. (2009), "Les mécanismes de contrôle de la performance globale : le cas des indicateurs non financiers de la RSE", Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris-Sud.*
- *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", Actes du 28e Congrès de l'AFC, Poitiers.*
- *Gervais, M. (2000), « Contrôle de gestion », Paris, Economica, 7ème édition ;*
- *Hamel G. (2006). "The why, what and how of management innovation", Harvard Business Review, vol. 84, n° 2, p. 72-84.*
- *Hartmann F. (2000), « The Appropriateness of RAPM: Towards the Further Development of Theory », Accounting, Organizations and Society, vol. 25, n° 4-5, p. 451-482.*
- *Henri Bouquin et Yvon Pesqueux, Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline, Dans Comptabilité - Contrôle - Audit 1999/3 (Tome 5), pages 93 à 105.*
- *J. DENT, "Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research", Accounting, Organizations and Society, 1990, n° 15: 3-25.*
- *J.W.Meyer, B. Rowan (1977), "Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony", American Journal of Sociology, Vol.83, n°2, p.340-363.*
- *Kalika M. (1987), Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances, Économica.*
- *Kaplan R.S. et Norton D.P. (2001), "Comment utiliser le tableau de bord prospectif ? Pour créer une organisation orientée stratégie", Éditions d'organisation.*
- *Kaplan R.S., Norton, D.P. (2003), "Le tableau de bord prospectif ", Les Editions d'Organisation, 311 pages.*
- *Langevin P. et Naro G. (2003) : « Contrôle et comportements : une revue de la littérature anglo-saxonne ». Congrès AFC-CCA.*
- *Merchant K. (1981), « The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behaviour and Performance », The Accounting Review, vol. 56, n° 4, October, p. 813-829.*
- *Mokhtari B., Asdiou A. (2016), l'intégration des indicateurs de la RSE dans les systèmes de contrôle: recherche d'efficience et d'efficacité ou recherche de légitimité*

? Proposition d'un modèle explicatif, *Revue D'études en Management et Finance D'Organisation* N°1 mars.

- Nanni, A.J., Dixon, J.R. and Vollman, T.E. (1992), "Integrated performance measurement: management accounting to support the new manufacturing realities", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 4, Fall, pp.1-19
- Philippe Lorino (1991), *Le contrôle de gestion stratégique – La gestion par les activités*, Dunod Entreprise.
- Simons R. (1995), *levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press.
- Supizet, J. (2002), « *Le management de la performance durable* », Paris, Editions d'Organisation.
- Youssef E. (2007) « *Les systèmes de contrôle traditionnels et modernes : articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises, «comptabilité et environnement* » Paris.
- Zakaria E. (2012), *Le contrôle de gestion indicateur de l'engagement éthique de l'entreprise : Perspective Institutionnelle. Cas d'une filiale française d'un conglomérat allemand*, 4ème Journée d'Etude en Contrôle de Gestion de Nantes.