

## **De l'impact du contrôle Sur la performance de la PME marocaine**

**Boualem ALIOUAT**

Université Côte d'Azur - GRM

**Abdeslam CHRAIBI**

ENCG, Université Abdelmalek Essaadi. Tanger

**Rafia FRIJ**

ESCG Tanger - Maroc

### **Résumé :**

Il est désormais avéré que les outils de contrôle contribuent à la bonne gouvernance et gestion des entreprises et des organisations. Le contrôle de gestion fait partie de ces pragmatiques reconnues, mais il est encore trop souvent considéré comme un simple outil de mesure de la performance des entreprises. A ce titre, la conception qu'on en a, notamment pour les PME, reste limitative. En revanche, les nombreux auteurs qui soutiennent l'intérêt des pratiques de contrôle de gestion pour les PME n'ont jamais vraiment démontré, par des analyses approfondies, l'impact qu'aurait un tel contrôle sur la performance des entreprises, notamment les PME en économie émergente. Cette carence concerne tout particulièrement l'impact potentiel sur les résultats de ces entreprises en termes d'efficacité commerciale ou organisationnelle sur les procédures et les procédures. A travers une analyse empirique portant sur l'étude d'un échantillon représentatif de 75 PME marocaines, nous mesurons ici l'impact du contrôle de gestion, lorsqu'il est mis en pratique, sur la performance de ces organisations. Nous observons ainsi, comme pour les grandes entreprises, à travers nos résultats empiriques un lien effectif et significatif entre les attributs du contrôle de gestion et les performances de la PME dans ses variables d'efficacité commerciale ou organisationnelle sur les procédures et les procédures.

**Mots clés :** Contrôle de gestion, Performance, PME en économie émergente



## The impact of control on the performance of moroccan smes

### Abstract:

It is now proven that control tools contribute to the good governance and management of companies and organizations. Management control is one of these recognized pragmatics, but it is still too often considered as a simple tool for measuring business performance. As such, the conception we have of it, especially for SMEs, remains limiting. On the other hand, the many authors who support the interest of management control practices for SMEs have never really demonstrated, through in-depth analyses, the impact that such control would have on the performance of companies, especially SMEs. in the emerging economy. This deficiency particularly concerns the potential impact on the results of these companies in terms of commercial or organizational efficiency on procedures and procedures. Through an empirical analysis based on the study of a representative sample of 75 Moroccan SMEs, we measure here the impact of management control, when put into practice, on the performance of these organizations. We thus observe, as for large companies, through our empirical results an effective and significant link between the attributes of management control and the performance of the SME in its variables of commercial or organizational efficiency on procedures and procedures.

**Keywords:** Management control, Performance, SMEs in Emerging Economy

### Introduction

Le contrôle de gestion a pour mission de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie d'entreprise adoptée, et les moyens mis en œuvre pour sa réalisation. Les approches récentes des théories de l'organisation mettent en relief plusieurs caractéristiques du fonctionnement de l'entreprise qui donnent un sens nouveau au contrôle de gestion. En premier lieu, l'approche systémique qui considère l'organisation comme un système, consiste à la définir comme un ensemble de parties prenantes en interaction. L'approche systémique apporte au contrôle de gestion deux visions nécessaires, une vision globale et une vision cybernétique. Dans une vision globale, le contrôle de gestion apparaît comme un instrument indispensable au pilotage ; Du point de vue cybernétique, la circulation de l'information nécessaire au contrôle doit former une boucle fermée permettant

d'évaluer les actions, et s'adapter à une conduite future grâce aux performances passées. En second lieu, d'après les théoriciens de la contingence des années 1980, le contrôle de gestion doit s'adapter aux besoins d'information de l'organisation et ne pas être transposé de la même manière dans toutes les entreprises. Enfin, selon l'approche évolutionniste, l'organisation réagit à son environnement et s'adapte grâce à ses compétences d'"apprentissage". Le contrôle de gestion peut, par remises en cause de ses objectifs, de ses rôles et de ses techniques, devenir un levier du changement et d'apprentissage organisationnel. Cette évolution conduit à bousculer le concept de contrôle de gestion, du contrôle a posteriori suivi le cas échéant d'une sanction vers un contrôle basé sur le suivi, le conseil, le pilotage et l'apprentissage organisationnel. Finalement, Le contrôle de gestion semble osciller entre deux conceptions différentes mais non forcément mutuellement exclusives l'une de l'autre (Malo et Mathé, 1998) : (1) une logique de confortement (compliance and control pour conformité et vérification). Il s'agira alors pour le contrôle de gestion de vérifier que le comportement des acteurs de l'organisation est conforme à des normes préétablies de performance et (2) une logique de changement (learning and growth pour apprentissage et croissance). Le contrôle de gestion devra alors permettre d'explorer les voies de croissance possible, d'organiser le changement et de saisir les opportunités de croissance rentable pour l'entreprise en intégrant des dimensions sociales et de systèmes d'information, intégrant des données non financières en contrôle de gestion. Dans le cadre d'un environnement instable, les procédures prévoient des mesures correctives qui permettent de maintenir la situation sous contrôle. Bollecker (2000) souligne que dans la littérature, la détection et l'analyse des écarts se font arithmétiquement afin de dégager les écarts négatifs et de connaître leurs causes par l'apprentissage. Cependant, pour Garvin (1993), les entreprises doivent également analyser leur succès et en tirer des enseignements. Ainsi, pour Simmons, de nouvelles opportunités sont à exploiter grâce aux écarts positifs. De telles évolutions vont par conséquent influencer l'évolution du contrôleur de gestion et de sa fonction.

Plusieurs chercheurs se sont préoccupés du contrôle de gestion, d'autres ont analysé les spécificités des PME, mais les recherches relatives au contrôle de gestion dans les PME restent encore rares. Depuis quelques années, on a vu apparaître un certain nombre de travaux portant sur l'existence du contrôle de gestion dans le contexte des PME. (Chapellier, 1997 ; Fernandez 1996 ; Van Caillie, 2002 ; Lavigne, 2002 ; Nobre 2001). La fonction contrôle de gestion dans

les PME est souvent sous structurée (Fournier, 1992). Elle est souvent assimilée à la fonction comptable ou financière. Plusieurs études montrent que, pour la plupart des dirigeants, le système de contrôle de gestion est défini, par le système de comptabilité conçu principalement pour rendre compte aux autorités fiscales. Cependant on ne doit pas considérer que la fonction de contrôle de gestion, dans une PME, n'existe pas. Dans ce contexte particulier, elle est souvent associée à d'autres fonctions. La position dans l'organigramme est fonction du nombre de personnes et des services mis en place : d'une part, ce peut être le comptable qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle, et d'autre part, c'est le dirigeant personnellement qui souhaite coordonner et suivre les activités.

C'est précisément le contexte de cet article qui traite du contrôle de la PME marocaine qui fait face aujourd'hui à un environnement de plus en plus hostile, complexe, incertain et en perpétuelle mutation : comme partout les concurrents sont plus nombreux et les clients plus exigeants. Ce nouveau contexte a transformé le concept de performance en outil stratégique et celui du contrôle de gestion, en processus de mise en œuvre de ladite stratégie.

Un système de comptabilité analytique doit être approprié aux spécificités de la PME. Bien que la majorité des PME débutent leur activité sans avoir un système de comptabilité analytique, son utilité apparaît au propriétaire-dirigeant, au fur et à mesure que l'activité se développe. Toutes les entreprises qui opèrent dans un même secteur n'ont pas les attentes identiques vis-à-vis de la comptabilité analytique. Selon la taille les moyennes entreprises ont besoin d'un système plus complexe qui leur permet de prendre des décisions sur le coût et les prix de leurs produits. Quel que soit la taille de l'entreprise un système de comptabilité analytique, simple, efficace, flexible et adapté à l'activité est fondamental pour la planification, le contrôle et la prise de décision dans l'entreprise. Par ailleurs, l'instabilité croissante de l'environnement, la complexité de plus en plus grande des organisations et l'interdépendance de plus en plus forte de leurs activités ont poussé à repenser radicalement les fondements du paradigme "classique" du contrôle et par là-même la donne du pilotage des entreprises. Cette remise en cause s'est traduite par l'émergence d'un nouveau paradigme, celui de pilotage de la performance.

Au cours des dernières décennies, praticiens et théoriciens ont donc réfléchi aux outils permettant d'améliorer et de mieux mesurer la performance des organisations (Lorino et Demeestère 2013 ; Ernult, 2005). Ils ont notamment mis en évidence que la notion même de performance ne se limite pas nécessairement à la "performance financière" à court terme mais qu'elle peut en réalité avoir

plusieurs dimensions, telles que : la qualité, les coûts, la satisfaction des clients, la réactivité, l'innovation, qui sont autant d'éléments sur lesquels se construit la compétitivité d'une entreprise en fonction de sa stratégie.

Par ailleurs, il est courant de ne considérer les PME que comme des entités où l'informel organisationnel règne, alors que dans les grandes entreprises les méthodes seraient plus canoniques. Cependant qu'il est globalement admis aujourd'hui que dans des environnements et des chaînes de valeurs économiques de plus en plus globalisés et complexes, les organisations, et particulièrement les petites et moyennes entreprises (PME) doivent adapter leurs modes de fonctionnement et optimiser l'information comptable (Keasey et Watson, 1991 ; Graham, 1994 ; Abi Azar, 2005). Il semble néanmoins que ces contraintes ne soient pas toujours assimilées par les managers de PME. Dans les PME, en effet, certaines études font état d'une prédilection des managers pour des sources d'information orales, informelles, voire arbitraires (Lamine Dia, 1991 ; Colot et Michel, 1996). Il est observé par exemple, dans les PME, une forme d'absence d'organisation du travail et de contrôle, et plus précisément un manque d'arbitrage pratique entre le choix des outils formels de contrôle de gestion et les exigences managériales. Ce type de résultats a spécifiquement été observé dans le cadre des PME marocaines (Aliouat et al., 2017). Cependant, les styles de gestion des dirigeants de ces organisations ont évolué ces vingt dernières années, et ont commencé à intégrer le concept de performance. Certaines PME, sans doute plus performantes que d'autres, sont désormais qualifiées de PME en croissance (Meyssonnier, 2015), parfois avec l'idée sous-jacente qu'elles deviendront des entreprises de taille intermédiaire (ETI). Ces dernières sont censées résister aux crises organisationnelles et économiques contredisant ainsi les stéréotypes relatifs aux modes de gestion traditionnels des PME. C'est ce qui nous amène à nous réinterroger sur les techniques de gestion actuelles des dirigeants de PME, notamment quant aux pratiques de contrôle de gestion dans les PME marocaines car au Maroc, le paysage économique et industriel ne peut être dissocié de celui des PME qui constituent environ 95% de son tissu productif, industriel et serviciel.

La nécessité de développer des recherches en contrôle de gestion dans le contexte de la PME s'est régulièrement imposée. De nombreux auteurs insistent plus particulièrement sur l'intérêt de l'étude de la phase d'introduction du contrôle de gestion dans les organisations (McMahon et Holmes, 1991 ; Chenhall, Langfield-Smith, 1998 ; Luft et Shields, 2003 ; Wilkin et Chenhall, 2019). Trois axes d'analyse peuvent être envisagés pour comprendre cette thématique : technique, cognitive ou sociologique. Un premier axe d'analyse technique conduit

à s'intéresser aux instruments de l'ingénierie de gestion qu'il convient de mettre en place. Le deuxième axe, celui de la dimension cognitive, met en lumière les phénomènes de formation et d'apprentissage puisque les conventions en place dans l'organisation devront évoluer lors de l'introduction du contrôle de gestion (Solle, 2001). Un troisième axe d'analyse prône une approche sociologique qui mettrait l'accent sur le rôle et le comportement des acteurs. La performance constitue le deuxième fondement de notre investigation. Omniprésente dans toutes les sphères de l'activité humaine, la performance joue un rôle primordial dans les analyses de la situation économique et financière des entreprises. Celles-ci doivent affronter les nouvelles caractéristiques de leurs environnements, telles que l'intensification de la concurrence, la mondialisation ou l'internationalisation des marchés. La performance de l'entreprise est donc une notion subjective qui pourra avoir une multitude de définitions. Le changement contextuel marque une évolution conceptuelle de la performance : la performance est la réussite de l'exécution de la stratégie dans son processus (Kaplan et Norton, 1999) ; elle est aussi la réalisation des objectifs organisationnels (Bourguignon, 1995, 2000) ; elle est enfin la réalisation des objectifs stratégiques (Lorino, 2003) à l'issue de son processus.

Cela nous amène à nous poser un certain nombre de questions. Ainsi, comment, dans le contexte environnemental actuel, fortement concurrentiel, les managers des PME dirigent leurs entreprises pour pouvoir assurer la pérennité de leur organisation ? Mieux, comment les dirigeants de ces PME contrôlent leur gestion ? Quels sont les outils de contrôle qui facilitent le pilotage des entreprises ? Quels sont les outils de contrôle qui, par le pilotage des entreprises, permettent d'assurer la performance d'une entreprise ?

De ces différentes interrogations nous dégageons notre question principale de recherche : compte tenu du contexte de la PME marocaine où le contrôle de gestion apparaît explicitement comme un mécanisme d'aide à la prise de décisions, quelle information fournir aux managers pour qu'ils prennent les meilleures décisions ?

## **I. Contrôle et performance de la pme : contextualisation théorique**

Il nous faut dans un premier temps évoquer le cas de la PME au Maroc pour situer la recherche dans son contexte, notamment dans sa dimension essentiellement industrielle où l'information informelle, voire arbitraire, peut prendre parfois une dimension significative. Nous développerons ensuite notre approche du contrôle de gestion, tel qu'il sera abordé dans notre analyse empirique.

### *1.1. La PME marocaine comme objet de recherche*

Les PME constituent 95% du tissu productif marocain occupant plus de 50% des effectifs employés, et représentent 50% de l'investissement, 30% des exportations et 40% de la production. Cependant, toutes les études concordent aujourd'hui sur le fait que 96 % des PME marocaines sont même apparentées à des TPE dont une grande partie de microentreprises réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 3 MDH (280 000 euros environ). Il ne s'agit pas d'une particularité marocaine. Au sein même de l'Union Européenne, les TPE représentent 92 % des quelques 21 millions de petites entreprises recensées.

Néanmoins, la PME marocaine souffre d'un manque considérable dans les ressources humaines qualifiées, caractérisées par le manque d'encadrement, d'orientation et de formation professionnelle. Ces facteurs s'accumulent pour expliquer la sous-capitalisation des PME marocaines, et leur faible contribution à la création de la valeur ajoutée (pas plus de 20%). D'autre part, la majorité des PME marocaines n'accordent pas une grande importance au respect des règles de transparence et de crédibilité sur leurs états financiers et sont par conséquent peu nombreuses à tenir une comptabilité régulière et à communiquer leurs résultats annuels.

L'originalité de notre apport est précisément de traiter de l'économie de la région de Tanger-Tétouan Al Hoceima que nous investiguons tout particulièrement parce qu'elle puise sa croissance et son développement dans la solidité du tissu des PME/PMI qui ne cesse de s'élargir, à mesure que des secteurs de PME commencent à s'affirmer dans les zones industrielles de la région par des pratiques de plus en plus performantes. Cependant, elles ne sont jamais investiguées sous l'angle des pratiques de contrôle de gestion comme sources de performance.

### *1.2. Contrôle de Gestion comme enjeu de performance pour la PME*

Au cours de la dernière décennie, plusieurs recherches théoriques et empiriques ont été réalisées sur le lien entre le contrôle de gestion et la performance organisationnelle. Cappelletti et Khouatra (2009) ont examiné les apports d'un système de contrôle de gestion dans des entreprises de petite taille. L'approche utilisée consistait à implanter un système de contrôle de gestion au sein de 350 offices de notaires en France sur une période de six ans. Le choix s'est porté sur ce type d'entreprises car elles n'ont été concernées par le contrôle de gestion que

très récemment, vu leur petite taille. La méthodologie de recherche choisie prenait en compte deux types de modèles, l'un qualitatif et l'autre quantitatif. Ils se sont basés sur cinq variables expliquant la réussite de l'implantation : les compétences de l'intervenant ; la taille de l'entreprise ; l'implication du dirigeant de l'entreprise; les compétences en contrôle de gestion du dirigeant et les compétences en contrôle de gestion de l'encadrement de l'entreprise.

Les résultats ont montré qu'un système de contrôle de gestion peut être un vecteur d'amélioration des performances sociales et économiques pour de telles entreprises. L'implantation d'un système de contrôle de gestion adapté au sein d'entreprises libérales selon une méthodologie miniaturisée permet d'améliorer la performance au sein de ces structures.

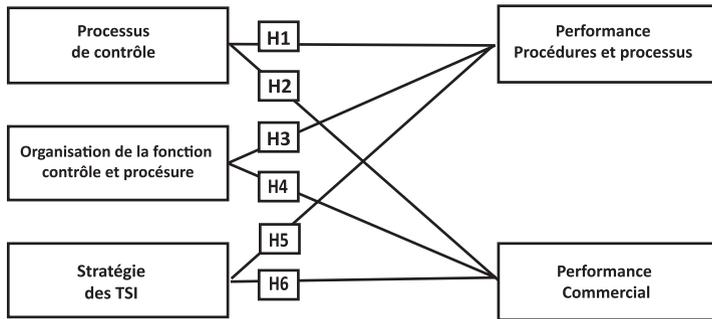
L'état des recherches présentées ci-dessus permet de montrer le lien entre le contrôle de gestion et la performance, l'outil de gestion utilisé n'étant pas toujours défini ou n'étant pas toujours le tableau de bord. Il convient à présent de se questionner sur le lien entre le contrôle de gestion et la performance dans le contexte de la PME, puisque tel est le cœur de notre problématique de recherche.

## **Ii. Analyse empirique**

Notre objet de recherche constitue une vérification de l'apport du contrôle de gestion à la performance des petites et moyennes entreprises marocaines, qui constituent le pilier du tissu économique marocain, et notamment celles de la région Nord Maroc.

La problématique de notre recherche pose ainsi le questionnement suivant : Comment le contrôle de gestion influence-t-il la performance des PME marocaines, notamment dans l'articulation des composantes du contrôle de gestion (organisation, processus et Technologies des Systèmes d'Information (TSI)) et de la performance des organisations (PME marocaines en l'occurrence) ?

Notre approche théorique nous a amené à poser 6 hypothèses schématisées ainsi : cf. Figure 1) :



**Figure 1: Modèle Synthétique de l'articulation des hypothèses de recherche**

Pour traiter notre problématique, le modèle synthétique de notre recherche est ainsi composé d'une part de variables explicatives, notamment le processus de contrôle, l'organisation et la procédure et les stratégies des TSI, et d'autre part, de variables à expliquer touchant à la performance représentée selon 2 types : les processus et procédures et la performance commerciale.

Les relations de causalité existant entre les variables explicatives et celles à expliquer nous ont permis de construire notre modèle hypothétique de recherche qui se décline en 6 hypothèses comme suit dans le tableau 1 :

**Tableau 1: Modèle hypothétique de recherche**

H	<b>Articulation des hypothèses de Recherche</b>
<b>H.1</b>	Les processus de contrôle de gestion influence positivement la performance des processus et procédure des PME marocaines
<b>H.2</b>	La performance commerciale des PME marocaines est positivement influencée par le processus de contrôle de gestion
<b>H.3</b>	La performance des procédures et processus des PME est liée positivement à l'organisation de la fonction de contrôle de gestion
<b>H.4</b>	L'organisation de la fonction de contrôle de gestion a un impact positif sur la performance commerciale des PME
<b>H.5</b>	Les TSI ont un impact positif sur la performance Procédures et processus des PME
<b>H.6</b>	La stratégie des TSI est positivement reliée à la performance commerciale des PME

Afin de vérifier chacune des hypothèses émises, nous avons eu recours à un questionnaire composé de deux parties (avec échelle de mesure de Lickert 5 points pour 75 entreprises). La première partie de l'étude est consacrée à l'étude des variables explicatives retenues dans le modèle synthétique. Il s'agit des pratiques du contrôle de gestion adoptées au sein des entreprises interrogées. L'autre partie tente de discerner les avantages éventuels du contrôle de gestion au sein des PME installées dans la région du Nord du Maroc (Hypothèse Générale), avantages qui ont plusieurs dimensions : la performance commerciale, la performance financière et la performance des procédures et processus. Après une analyse descriptive des données nous avons opté pour l'analyse factorielle confirmatoire. Il s'agit de vérifier la qualité d'ajustement du modèle de recherche par une AFC de premier ordre, et de deuxième ordre pour l'ensemble des dimensions constituant le modèle de recherche retenu en utilisant le logiciel Lisrel, et au test des hypothèses lorsqu'il s'est agi de vérifier les hypothèses descriptives et les hypothèses explicatives du modèle ainsi que l'hypothèse universelle de recherche par la méthode des équations structurelles avec le logiciel SmartPLS.

Les résultats retenus sont largement satisfaisants. L'évaluation de la fiabilité interne nous donne des indices ou des résultats qui dépassent de loin le seuil retenu par les auteurs de ce domaine et qui est de 0,7. L'évaluation aussi de la validité convergente permet bien évidemment d'avoir une validité convergente satisfaisante ce qui permet de retenir les résultats obtenus par l'analyse factorielle de premier ordre de la variable Performance des PME. L'AFC de second ordre appliquée aux construits de la dimension performance des PME, les résultats sont toujours satisfaisants : L'évaluation de la fiabilité interne et de la validité convergente permet de confirmer ce fait.

Pour vérifier les hypothèses de notre modèle de recherche trois analyses ont été effectuées :

- ▶ L'impact du processus de contrôle sur la performance des PME
- ▶ L'impact de l'organisation de contrôle de gestion sur la performance des PME
- ▶ L'impact de la stratégie des TSI sur la performance des PME

### *II.1. Mesure des processus de contrôle et de la performance*

Un modèle d'analyse causale entre le processus de contrôle comme dimension explicative et la dimension performance « procédure et processus » comme dimension expliquée a abouti à des résultats globalement satisfaisants. Les résultats de cette analyse sont présentés dans la figure 2.

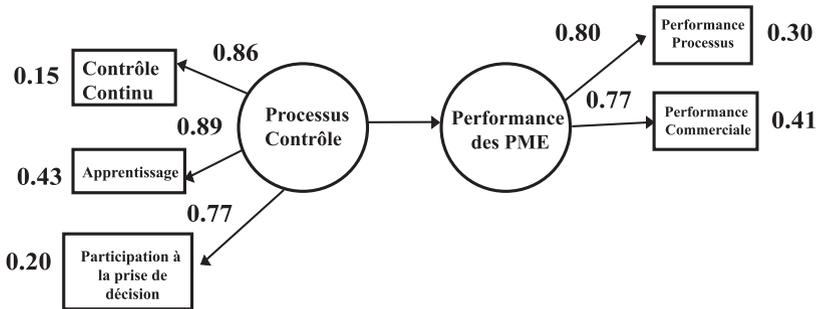


Figure 2: L'analyse de l'impact du processus de contrôle sur la performance des PME

Dans le présent modèle 60.5% de la variance totale de la dimension processus de contrôle compte pour expliquer 77% de la variation de la performance des PME. De ce fait, on peut conclure qu'une entreprise adopte un processus de contrôle basé sur le contrôle continu, apprentissage organisationnel et la participation à la prise de décision permet de favoriser la performance des PME.

## II.2. Observation d'une organisation émergente du contrôle de gestion impactant la performance

L'organisation du contrôle de gestion est composée de quatre dimensions principales (Formalisation des procédures, engagement, confiance, résolution des problèmes).

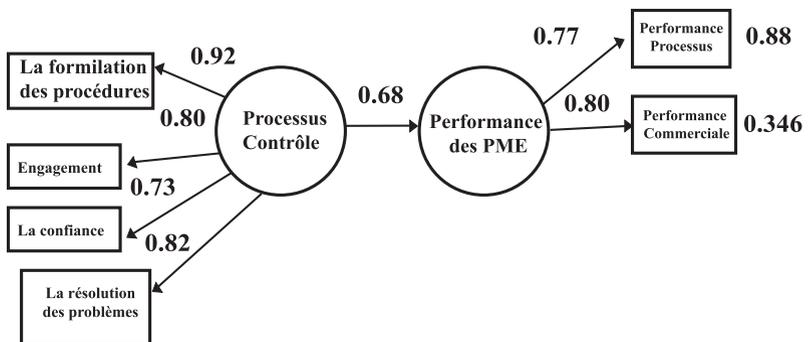


Figure 3: L'analyse amont de l'impact aval de la fonction contrôle de gestion sur la performance des PME

Les résultats de l'évaluation des indices d'ajustement globaux de ce modèle aux données empiriques sont les suivants : dans le présent modèle, 64% de la variation de la dimension « organisation de la fonction contrôle de gestion » est prise en compte pour 74% de la variation de la performance des PME. Ces résultats nous permettent de conclure que le développement d'une organisation lié à la fonction contrôle de gestion caractérisée par une formalisation des procédures, la confiance entre les partenaires, l'engagement et l'intention de résoudre les problèmes, renforce la performance des PME.

### II.3. La dimension stratégique des TSI et la performance des PME

Les résultats de l'évaluation (cf. figure 4) des indices d'ajustement globaux de ce modèle aux données empiriques permettent d'observer que les valeurs des indices sont acceptables. Par ailleurs, la valeur de la statistique Chi-Deux est de 33.03 avec 12 degrés de liberté, elle est significative avec  $p = 0.000$ . La probabilité que le modèle s'ajuste aux données apparaît satisfaisante. L'analyse du présent modèle permet de conclure que 60.5% de la variance de la dimension stratégie des TSI est prise en compte pour expliquer 59% de la variation de la performance des PME. L'adoption d'une stratégie des TSI au sein de l'entreprise est requise pour améliorer l'efficacité des PME en matière de performance processus et procédures, et de performance commerciale.

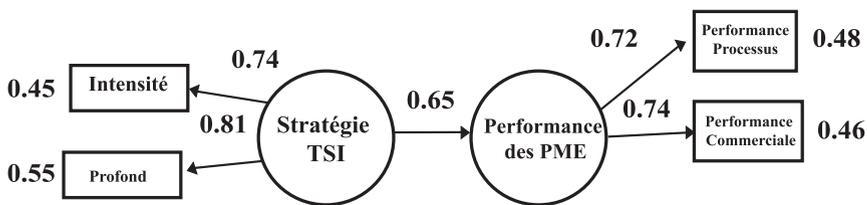


Figure 4: L'analyse de l'impact de la stratégie des TSI sur la performance des PME

De ce fait, après une analyse par équations structurelles sous le logiciel Smart.PLS des hypothèses descriptives du modèle hypothétique on peut tirer les conclusions suivantes :

► Les hypothèses H.1 (les processus de contrôle de gestion influencent positivement la performance des processus et procédure est positivement vérifiée), et H.2 (la performance commerciale chez les PME marocaines est positivement influencée par le processus de contrôle de gestion est positivement vérifiée) sont corroborées.

► Les hypothèses H.3 (l'organisation de la fonction contrôle de gestion a un impact positif sur la performance des processus et procédure des PME) et H.4 (la performance commerciales des PME est liée positivement à l'organisation de la fonction contrôle de gestion) sont positivement vérifiées ;

► Les hypothèses H.5 (la stratégie des TSI est positivement reliée avec la performance des processus et procédures des PME) et H.6 (les TSI ont un impact positif sur la performance commerciale des PME est positivement et statistiquement vérifié) sont validées.

En deuxième lieu, nous procédons à la vérification de l'hypothèse universelle retenue : l'apport de contrôle de gestion à la performance des PME. Le test de Student donne aussi des variables qui sont également satisfaisantes, ce qui nous permet ainsi de retenir la qualité des résultats qui ont été communiqués précédemment. En fin de compte, on peut affirmer que nous validons notre hypothèse générale de recherche.

Ce qui permet d'accepter l'hypothèse générale de recherche est fondé sur le fait que le contrôle de gestion basé sur l'organisation de la fonction contrôle de gestion, le processus de contrôle et une stratégie des TSI, influencent positivement la performance des PME (performance processus et procédure, et performance commerciale).

## **Conclusion**

Dans le cadre de cette recherche, nous avons observé que, contrairement aux travaux qui négligent la relation entre contrôle et performance pour les PME, la fonction contrôle de gestion peut remplir des rôles divers dans les PME tels que la centralisation du pouvoir entre les mains de la direction, l'aide à la décision pour les dirigeants, le rôle discret de vérification, l'instrument de mesure de la légitimation de toutes les décisions, la formalisation des managers et même un rôle catalyseur de changement de l'organisation. Dans un contexte d'évolution des pratiques et des conceptions des systèmes de contrôle de gestion dans les PME, on est amené à s'interroger sur la pertinence, l'efficacité et l'efficacé des systèmes de contrôle de gestion que les PME au Maroc peuvent mettre en place pour assurer le suivi de

leurs objectifs sur le court et long terme car cette recherche pose de nouveaux défis majeurs : des dimensions élargies de la performance, des outils et des mécanismes à inventer, des indicateurs non financiers venant compléter et préciser, si besoin est, les limites des indicateurs financiers traditionnels, etc. En ce sens, nous avons pu notamment observer de très bons taux de diffusion de certains outils de pilotage de la performance dans leur ensemble (Tableau de bord de pilotage : ABM, OVAR, BSC). Ainsi, non seulement les pratiques de contrôle de gestion se structurent de plus en plus dans les PME marocaines, mais encore on mesure nettement l'impact de cet outil sur la performance de ces dernières tant sur le plan commercial que sur le plan organisationnel par l'amélioration de ses processus et ses procédures. Le contrôle de gestion, par ses pratiques structurantes, jouerait un rôle déterminant dans l'amélioration des cadres gestionnaires, managériaux et politiques des PME, ces derniers influant alors positivement ses éléments de performance.



## Références

- Alazar, C., Separi S., (2006), « DECF Contrôle de Gestion », Edition Dunod, Paris.
- Aliouat B., Frij R., Chraïbi A., (2017), Évaluation prospective de la performance et enjeu de développement : cas du Balanced Scorecard appliqué à la filière textile-habillement au Maroc, *Revue Internationale des Sciences de l'Organisation*, Vol.4, juillet-décembre. PP. 25-61.
- Barrette, J. et Berard J., (2000), « Gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations », *Revue Internationale de Gestion*, volume 24, numéro 4.
- Berland, N., (2004), " Mesurer et piloter la performance", Editions de la Performance, Paris.
- Berliner C., Brimson J., (2000), "Cost management for today's advanced manufacturing", 1988, Boston, Harvard Business School Press.
- Bollecker M., (2000), Suivi des réalisations en contrôle de gestion et apprentissage organisationnel, Cahier de recherche N° 2000-02.
- Bouquin, H., (1992), « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », Vanves : Edicef, Paris,
- Bouquin, H., (2008), « Le contrôle de gestion », 8ème édition, PUF, Paris.
- Bouquin, H., Pesqueux Y. (1999), « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », *Les vingt ans de l'AFC*.
- Bourguignon, A., (1995), « Peut-on définir la performance ? », *Revue Française de Comptabilité*, juillet- août.
- Bourguignon, A., (2000). Performance et contrôle de gestion", *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, sous la direction de Bernard Colasse, Economica, Paris.
- Cappelletti, L. & Khouatra, D. (2009), *L'implantation d'un système de contrôle*

de gestion au sein d'entreprises libérales : cas des offices de notaires. Comptabilité - Contrôle - Audit, tome 15(1), 79-103. doi:10.3917/cca.151.0079.

Cappelletti, L., (2006), Le contrôle de gestion socio-économique de la performance : enjeux, conception et implantation, Revue Finance Contrôle Stratégie – Volume 9, N° 1.

- Chandler, A.D., (1992), « Organisation et performance des entreprises », T1, Editions d'organisation, Paris.

- Chenhall R. and Langfield-Smith K. (1998). “Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study”, Management Accounting Research, vol. 9, n°1, pp. 1-19.

- Corformat, D., Helluy A., Baron P., (2000), "La mutation du contrôle de gestion", Edition d'Organisation, Paris.

- Direction de la Politique Économique Générale, (2000) « PME au Maroc : éclairage et propositions », Ministère de l'Économie et des Finances, Document de travail N° 50, Mars.

- Ernult, J., (2005), « Lepilotage delaperformances », Cahiers du CEREN dix(2005) pages 24-31.

- Garvin D., 1993 Construire une organisation intelligente, Harvard l'Expansion, Automne.

- Germain, Ch., (2004), La contingence des systèmes de mesure de la performance: les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME, Revue Finance Contrôle Stratégie – Volume 7, N° 1.

- Hammoumi, S., Président de la commission PME Marocaines, (2012), Rencontres des PME Ibéro-Américaines et d'Afrique du Nord, à Madrid sous le thème « la PME Marocaine : levier de développement économique et d'innovation ».

[http://www.finances.gov.ma/depf/publications/en\\_catalogue/doctravail/doc\\_texte\\_integral/dt50.pdf](http://www.finances.gov.ma/depf/publications/en_catalogue/doctravail/doc_texte_integral/dt50.pdf)

- Kaplan, R.S., Norton D.P., (1996), Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard, Boston, Harvard Business School Press, 1996.

- Kaplan, R.S., Norton D.P., (1999), « Les systèmes de mesure de la performance », Editions d'organisation, Paris.
- Levin, A.Y., Minton J.W., (1986), « Determining Organizational Performance: Another Look, And an Agenda for Research », Management Science, Vol 32, n°5, 1986.
- Lorino, P., (2003), « Méthodes et pratiques de la performance: le pilotage par les processus et les compétences. », Editions d'Organisation, Paris.
- Lotfi, M., Jamal Y., (1997), "Les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises industrielles marocaines : contribution à l'étude des systèmes d'information et de mesure des performances", D.E.S, Université Hassan II, Casablanca.
- MEYSSONNIER F., (2015), « Quel contrôle de gestion pour les start-ups ? », Comptabilité Contrôle Audit, 2015/2 (Tome 21), p. 33-61. DOI : 10.3917/cca.212.0033. URL : <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2015-2-page-33.htm>
- Mounadi D., (2011), Conseil déontologique des valeurs mobilières : Les PME restent incapables d'accéder à la Bourse, Revue Aujourd'hui.Ma, Mai.
- Payette, A., (1996), « Efficacité des gestionnaires et des organisations », Dunod, Paris.
- Rahmouni, A.F.A., (2013), La mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises : Caractéristiques et facteurs d'adoption et de succès Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Toulon.
- Raviart, D., Tahon C., (1999), "Comment piloter la performance", in "Dialogues autour de la performance en entreprise : les enjeux", ECOSIP, Editions L'Harmattan, Paris.
- Solle G., 2001 Concilier autonomie et contrôle: l'apport de l'ABC, Actes de l'AFC Metz.
- Wilkin, C. & Chenhall, R., (2019). Information Technology Governance: Reflections on the Past and Future Directions. Journal of Information Systems. 34. 10.2308/isys-52632.

