

Systèmes de contrôle de gestion et culture organisationnelle : Une analyse par étude de cas multiples dans les grandes entreprises marocaines

Management control systems and organizational culture: A multiple-case study analysis of large Moroccan companies

LAKHYARI Hamza

Doctorant et Chercheur en Science de Gestion

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales

Université Cadi Ayyad

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'études en Management des Organisations et

Droit de L'entreprise

Maroc

LOULID Mohamed

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales

Université Cadi Ayyad

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'études en Management des Organisations et

Droit de L'entreprise

Date de soumission : 17/06/2025

Date d'acceptation : 09/08/2025

Pour citer cet article :

LAKHYARI H. & LOULID M. (2025) « Systèmes de contrôle de gestion et culture organisationnelle : Une analyse par étude de cas multiples dans les grandes entreprises marocaines », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 8 : Numéro 3 » pp : 1506 - 1532

Résumé :

La question de l'adaptation des systèmes de contrôle de gestion avec leur environnement est très importante. Toutefois, il existe peu d'articles qui ont traité cette interaction dans le contexte marocain. Cet article vise à étudier l'influence de la culture organisationnelle sur les systèmes de contrôle de gestion et cela en optant pour une approche d'étude de cas multiples traitants cette relations trois grandes entreprises opérant dans différents secteurs. En effet, cet article suit une approche qualitative combinant une revue de littérature dans laquelle nous avons analysé la culture organisationnelle au vu du modèle de « Competing Values Framework », aussi nous avons mobilisé la théorie de la contingence pour étudier l'interaction « systèmes de contrôle de gestion et culture organisationnelle. Quant à la méthodologie adoptée, nous avons procédé par une méthodologie qualitative notamment à travers la méthode d'étude de cas multiples en utilisant des entretiens semi-directifs comme outil de collecte de données. A travers les résultats de notre étude, il apparait important de prise en considération de la culture organisationnelle dans la conception d'un système de contrôle de gestion performant.

Mots clés : Culture organisationnelle ; contrôle de gestion ; Competing values framework ; Contingence ; Alignement culture.

Abstract:

Although the literature on management control systems (MCS) is vast, limited research has addressed the relationship between MCS and their organizational environment within the Moroccan context. This study seeks to fill that gap by examining the influence of organizational culture on the design and functioning of management control systems. To achieve this, we undertook a theoretical exploration grounded in the Competing Values Framework, which serves as the model for analyzing organizational culture, and the contingency theory, which provides the conceptual lens for understanding the interaction between MCS and organizational culture. A qualitative research approach was adopted, specifically employing a multiple case study methodology. The study focused on three large Moroccan companies operating in diverse sectors, enabling a cross-sectional analysis of cultural impact on management control practices. Our findings underscore the critical importance of incorporating organizational culture into the configuration and development of effective management control systems.

Key words: Organizational culture; management control; competing values framework; contingency theory; Cultural Alignment.

Introduction

Face à un environnement en mutation constante, l'idée d'un modèle universaliste des systèmes de contrôle de gestion a été largement remise en question par plusieurs auteurs, notamment ceux issus de l'école de la contingence, tels que Galbraith (1973), Woodward (1965) et Perrow (1967). Dans cette perspective, il apparaît essentiel de prendre en compte les caractéristiques propres à chaque organisation pour concevoir un système de contrôle de gestion pertinent et efficace.

À cet égard, Lorino (1997) souligne avec justesse que « face à la complexité et à l'instabilité des situations de pilotage, aucun modèle universaliste ne peut apporter des réponses satisfaisantes » (Lorino, 1997, p. 51). Partant de ce constat, il en découle que les systèmes de contrôle de gestion doivent nécessairement s'adapter aux spécificités et aux exigences de chaque organisation afin de remplir efficacement leur mission, qui consiste principalement à décliner la stratégie (Anthony, 1988 ; Bouquin, 1996), mais également à piloter les activités, les processus et les actions des membres de l'organisation (Bouquin, 2011 ; Simons, 1995).

La littérature regorge d'études traitant de la contingence des systèmes de contrôle de gestion. Toutefois, ces recherches se concentrent majoritairement sur un nombre restreint de variables, telles que la taille, la structure, la technologie ou encore l'environnement externe (Lassoued, 2005, p. 1). Or, d'autres facteurs peuvent exercer une influence significative sur la configuration des systèmes de contrôle de gestion. Parmi ces facteurs, la culture organisationnelle suscite une attention particulière.

Schein (2010) définit la culture organisationnelle comme: « The pattern of basic assumptions that a given group has invented, discovered, or developed in learning to cope with its problems of external adaptation and internal integration, and that have worked well enough to be considered valid, and, therefore, to be taught to new members as the correct way to perceive, think, and feel in relation to those problems » (Schein, 2004, p. 17). Cette définition met en évidence le fait que la culture de l'entreprise repose essentiellement sur des valeurs et principes partagés par ses membres. Ces croyances communes favorisent un climat de travail harmonieux, réduisent les incompréhensions et instaurent des normes organisationnelles cohérentes.

Les systèmes de contrôle de gestion doivent donc s'ajuster aux spécificités culturelles et structurelles de l'organisation afin d'optimiser sa performance (Galbraith, 1973). Dans une logique similaire, l'organisation elle-même doit s'adapter à son environnement pour améliorer sa performance globale (Lawrence & Lorsch, 1967 ; Burns & Stalker, 1961).

Cependant, les recherches portant sur l'influence de la culture organisationnelle sur les systèmes de contrôle de gestion demeurent relativement peu nombreuses, en particulier dans le contexte marocain. C'est dans cette optique que nous avons jugé pertinent de mener une étude exploratoire sur l'impact de la culture d'entreprise dans la conception des systèmes de contrôle de gestion au sein des grandes entreprises marocaines.

Dès lors, la question de recherche que nous formulons est la suivante :

« Comment la culture organisationnelle influence-t-elle les systèmes de contrôle de gestion ? »

Cette recherche vise à explorer, à travers une approche qualitative, certaines caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion, notamment en matière de centralisation, d'outils utilisés, de choix des indicateurs de performance, et de positionnement hiérarchique du contrôleur.

Pour ce faire, nous adoptons une démarche scientifique rigoureuse. En effet, la recherche en sciences de gestion peut être définie comme « une action organisée, systématique et critique, découlant d'un questionnement scientifique autour d'un problème donné, en vue de produire des réponses, des solutions, ou de nouvelles connaissances et théories à partir de l'analyse d'un objet de recherche » (Ben Aïssa, 2001, p. 4). Ainsi, notre travail s'articulera autour de deux volets complémentaires : une première partie consacrée à la revue de la littérature, et une seconde partie dédiée à l'étude empirique.

1. Revue de littérature :

1.1. Systèmes de contrôle de gestion :

1.1.1. Contrôle de gestion : aperçu théorique :

Avant de parler des systèmes de contrôle de gestion, nous avons jugé essentiel de présenter brièvement le concept du contrôle de gestion, un aperçu historique et les définitions les plus marquantes. Le terme « Management control » a été introduit par Anthony (1965) dont la définition du contrôle de gestion est largement reprise dans la littérature (Carenys J. P.2). Il a considéré 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* » (Anthony R.N. 1965).

En 1988, Anthony a mis l'accent sur la relation entre le contrôle de gestion et la stratégie de l'entreprise en soulignant que « *Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'orga-*

nisation » (Anthony R.N.1988.P.10). Ainsi, Anthony considère que le contrôle de gestion permet la déclinaison de la stratégie de l'entreprise à tous les niveaux de l'organisation (Fasshauer I. 2012.P.33).

Dans le même ordre d'idée, Bouquin (1996) considère que « *La finalité du contrôle de gestion comme étant la nécessité de relier la stratégie au quotidien de l'entreprise, d'orienter les comportements des individus, et d'identifier les relations entre finalités et ressources* » (Errami Y. 2007.P.2). Cette conception apportée par d'Anthony (1988) et de Bouquin (1996) a été largement reprise par différents auteurs, en considérant le contrôle de gestion est l'ensemble des mécanismes, procédures et outils avec lesquelles les managers influencent le comportement des membres des organisations dans le but d'atteindre une meilleure performance ((Tannebaum, 1967 ; Collins, 1982 ; Flamholtz, 1983 ; Inzerilli and Rosen, 1983 ; Amat, 1992 ; Fisher, 1995) cité dans Carenys J. 2012.P.3).

En effet, la définition du contrôle de gestion a connu plusieurs changements, ces changements reflètent l'évolution continue de cette discipline. Ainsi, nous présentons dans le tableau 1 ci-après les définitions les plus marquantes dans la littérature du concept de contrôle de gestion :

Tableau 1 : Définition du contrôle de gestion

Auteurs	Définitions
Anthony. R. N. (1965)	« 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 »
Simon. R (1990)	« Management control systems are the formalized procedures and systems that use information to maintain or alter patterns in organizational activity »
Bouquin. H (2011)	« Le management control, c'est donc l'ensemble des dispositifs et procédures qui permettent aux managers d'avoir sinon le contrôle, du moins une certaine maîtrise de leurs propres missions et des actions de leurs équipes, formées de managers et de non-managers »

Source : Auteurs

La multitude des définitions apportées par différentes auteures nous mène à souligner le rôle important que joue le contrôle de gestion au sein des organisations, ainsi pour eux le contrôle de gestion est primordiale pour les organisations, vu le rôle qu'ils jouent en déclançant la stratégie

de l'organisation, cela par le biais de l'optimisation des ressources, la maîtrise des actions et le pilotage de la performance. (Anthony R. 1965 et 1988 ; Bouquin. H 2011 ; Simon R. 1995).

1.1.2. Systèmes de contrôle de gestion

« *Il n'existe pas de contrôle de gestion dont les outils, méthodes et principes de fonctionnement serait adapté à toutes les entreprises. Le système de contrôle de gestion doit être repensé au sein de l'entité en question en fonction de ces particularités.* » (Loulid, 2019, p2). Partant de ce constat, on peut dire que tout système de contrôle de gestion doit être configuré de façon à s'adapter aux spécificités de chaque entité (Galbraith (1973), Lawrence et Lorsch (1967), et Burns et Stalker (1961)).

En fait, Simons (1987)¹ a déclaré que le système de contrôle de gestion est considéré comme l'ensemble des processus et des systèmes formels et informels qu'utilisent l'information pour réaliser ou modifier divers modèles dans les activités d'une organisation, pour en faire, systèmes de contrôle de gestion comprennent des systèmes de planification, des systèmes de rapport et des procédures de contrôles basés sur l'utilisation de *l'information*.

Dans le même ordre d'idée, Chenhall (2003) souligne que : « *Mechanistic controls rely on formal rules, standardized operating procedures and routines. Organic systems are more flexible, responsive, involve fewer rules and standardized procedures and tend to be richer in data* » (Chenhall R. 2003. P.131-132).

Alors il, distingue deux formes principales de SCG : le système mécaniste et le système organique, on peut les regrouper dans le tableau ci-après :

¹ Adopté de : Simon R. (1987), "Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis", Accounting organizations and society, Vol. 12, No. 4, pp. 357-374, Février.

Tableau 2 : Formes des SCG

Auteurs	Système de contrôle de gestion mécaniste	Système de contrôle de gestion organique
Chenhall, 2003	Le contrôle de gestion mécaniste repose sur des règles formelles, des routines standardisées et une forte hiérarchie, avec une orientation financière marquée ;	Les systèmes organiques sont illustrant bien la flexibilité, la réactivité et la moindre formalisation du SCG organique ;
Galbraith, 1973	Il s'appuie également sur une hiérarchie claire, des programmes formels et une fixation rigoureuse des objectifs ;	Identifie des caractéristiques clés du contrôle organique : tâches autonomes, ressources lâches et relations latérales, favorisant la coordination informelle et l'agilité organisationnelle ;

Source : Auteurs

Cette conception, soutenue par Carneys (2012), privilégie la formalisation, la hiérarchie forte et la maximisation du profit. À l'inverse, le système organique est plus flexible, moins formalisé et riche en données, favorisant les interactions sociales et la coordination informelle (Chenhall, 2003, p. 131-132 ; Simon, 1995 ; Perrow, 1970). Cette distinction illustre la nécessité d'adapter le SCG aux caractéristiques structurelles et culturelles de l'organisation.

De manière analogue, il existe deux posture stratégique du système de contrôle de gestion, le premier dites proactif ayant pour but l'anticipation, en assurant une veille stratégique pour permettre aux dirigeants d'anticiper risques et changements (Ashina, 2011), le deuxième dites réactif qui une fonction corrective, fournissant des informations pour ajuster les actions en réponse aux écarts constatés : « ils ont au contraire une fonction plus informative destinée à permettre la mise en œuvre des actions correctrices » (Didier, 2008, p. 6). La tendance actuelle est à combiner ces deux approches, renforçant ainsi la capacité du SCG à soutenir l'amélioration continue de la performance.

En somme, le SCG a évolué d'un simple outil financier vers un système complexe, adaptatif et stratégique, combinant formalisation et flexibilité, fonctions réactives et proactives, et intégrant pleinement les dimensions organisationnelles et culturelles. Cette évolution renforce sa capacité à créer de la valeur ajoutée et à accompagner la performance globale des organisations dans un environnement dynamique.

1.2. La culture organisationnelle :

1.2.1. Définition et fondements théoriques :

De nombreuses études ont tenté de définir la culture organisationnelle, ce qui témoigne de son importance en tant que concept fondamental en sciences de gestion. Toutefois, la diversité des définitions recensées dans la littérature en rend l'appréhension complexe. Abdelwahed et Antit (2016, p. 3) soulignent que cette multiplicité contribue à générer des confusions et élargit considérablement le champ d'interprétation du terme.

Dans cette perspective, Kluckhohn (1952) définit la culture comme « un ensemble structuré de manières de penser, de ressentir et de réagir, acquis et transmis principalement par des symboles, constituant l'accomplissement distinctif des groupes humains, y compris leur expression dans des artefacts ; le noyau essentiel de la culture est constitué d'idées traditionnelles (c'est-à-dire historiquement dérivées et sélectionnées), et notamment des valeurs qui leur sont associées ». Cette définition met en lumière la dimension historique et symbolique de la culture en général.

Pour sa part, Schein (1984) propose une définition largement reprise dans la littérature en sciences de gestion. Il conçoit la culture organisationnelle comme : « The pattern of basic assumptions that a given group has invented, discovered, or developed in learning to cope with its problems of external adaptation and internal integration, and that have worked well enough to be considered valid, and, therefore, to be taught to new members as the correct way to perceive, think, and feel in relation to those problems » (Schein, 2004, p. 17). Selon cette conception, la culture organisationnelle résulte d'un processus collectif d'apprentissage à travers lequel les normes perçues comme efficaces sont intégrées, institutionnalisées, puis transmises aux nouveaux membres de l'organisation.

Schein (2010) actualise sa définition en insistant sur l'existence d'un « ensemble de valeurs et de croyances partagées qui permettent aux membres du groupe de comprendre et de partager leurs rôles respectifs ». Dans le même sens, Weiner (1988) affirme qu'il est pertinent de parler de culture organisationnelle lorsque les valeurs et croyances sont effectivement partagées entre les membres d'une entreprise. Schwartz et Davis (1981) ajoutent que la culture organisationnelle peut être appréhendée comme « un modèle de croyances et d'attentes partagées par les membres de l'organisation ».

Ainsi, la culture d'entreprise se définit comme un système de valeurs, de principes et de croyances partagés, permettant aux membres de l'organisation de travailler dans un climat favorable, de réduire les malentendus, et d'adopter des normes d'action cohérentes et collectivement acceptées.

Appuyant cette perspective, Thévenet (2015) propose une structuration de la culture organisationnelle autour de trois éléments essentiels :

- Premièrement, les références culturelles, qui guident les comportements des individus et sur lesquelles ils s'appuient de manière implicite dans leur prise de décision ;
- Deuxièmement, le partage collectif de ces références au sein de l'organisation, ce qui permet de construire une vision commune et d'harmoniser les pratiques ;
- Troisièmement, l'origine historique de ces références, fruit d'un apprentissage cumulatif face aux défis rencontrés par l'organisation dans le passé.

La culture organisationnelle apparaît dès lors comme le produit d'une mémoire collective façonnée par des expériences communes et des réponses jugées efficaces aux situations critiques (Thévenet, 2015, p. 49).

1.2.2. Les caractéristiques et les niveaux de la culture organisationnelle :

Partant de l'analyse des différentes définitions du concept culture organisationnelle, nous pouvons déduire que cette dernière est un système structuré de références partagées, construites historiquement par l'organisation, et qui régissent les comportements, les perceptions et les modes d'action des individus. Ce système permet de faire la distinction entre une organisation et une autre, car les valeurs sont partagées entre les collaborateurs constituant un caractère idiosyncratique (Robbins P. et Judge T. 2014. P. 249).

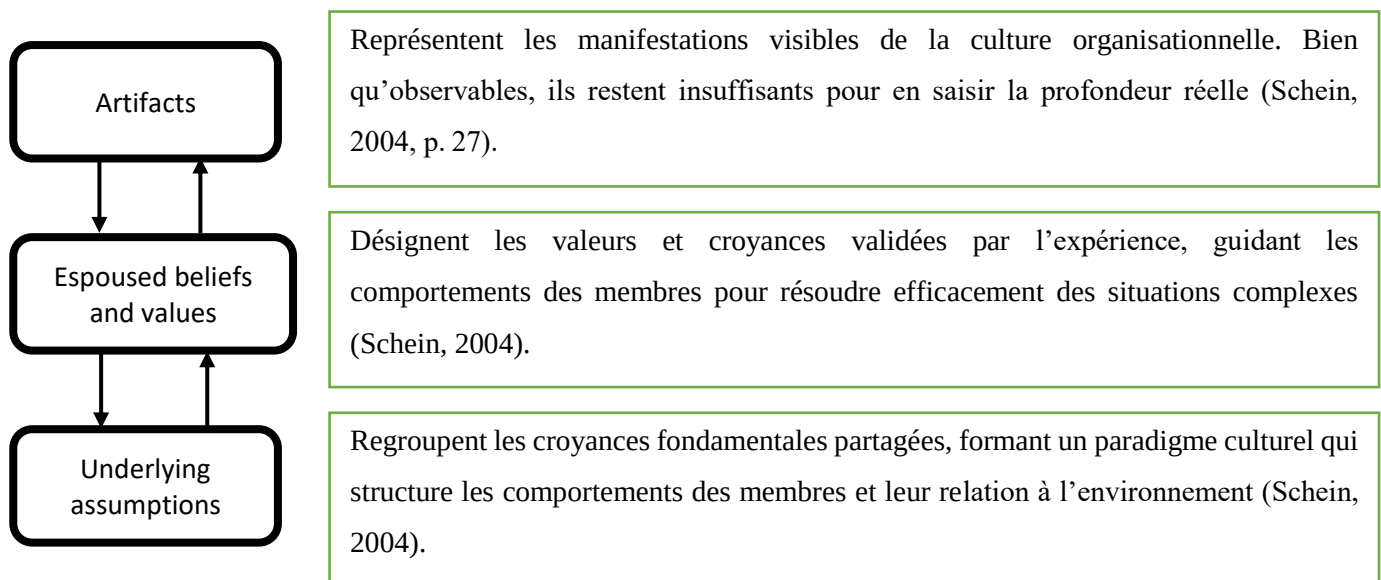
Dans leurs ouvrages, intitulé « *Essentials of Organisational behavior* », Robbins. P et Judge T ont établi une étude qui leur a permis de faire une distinction entre sept caractéristiques de la culture organisationnelle en les considérant comme étant **l'Essence de la culture organisationnelle**, en l'occurrence :

- **L'innovation et le risque** : détermine le degré des membres de l'organisation face au risque d'incertitude, et leurs capacités à prendre des décisions ;
- **L'attention aux détails** : désigne les compétences d'analyse, d'observation et de critique dont dispose les membres de l'organisations dans l'exécutions de leurs tâches ;

- **L'orientation résultats** : c'est le degré de concentration supérieure dont disposent les managers sur les résultats plutôt que la manière et la méthode utilisée ;
- **L'orientation ressources humaines** : signifie la prise en considération du bien-être des salariés dans la prise de décisions, car ils constituent la ressource la plus importantes de l'entreprise ;
- **L'orientation équipe** : renvoie à l'organisation du travail en groupes, avec répartition des rôles et objectifs partagés ;
- **L'agressivité** : exprime le niveau d'implication, d'engagement et de compétitivité des collaborateurs dans un environnement dynamique ;
- **La stabilité** : reflète la préférence pour la continuité, la sécurité et la préservation de l'existant, au détriment du changement ou de la croissance.

L'analyse des caractéristiques de la culture organisationnelle permet d'extraire les points de divergence entre les spécificités culturelles de chaque entreprise ((Robbins P. et Judge T. 2014). Un autre élément qui peut permettre d'analyser la culture organisationnelle, notamment les niveaux de la culture Schein (2014).

Figure 1 : niveaux de la culture



Source : Schein E. (2004)

L'idée de Schein via ce modèle de Schein s'est de décomposer la culture organisationnelle en trois niveaux : les artefacts visibles, les valeurs et croyances explicites, et les hypothèses fondamentales sous-jacentes (Schein, 2004). Si les artefacts sont facilement observables, ils ne

suffisent pas à comprendre la culture profonde, souvent inconsciente et stable. Les valeurs guident les comportements, tandis que les hypothèses fondamentales forment le paradigme culturel qui influence durablement les actions des membres. Cette approche souligne l'importance d'aller au-delà de la surface pour saisir la complexité des cultures organisationnelles et leur impact sur les pratiques managériales.

2. Cadre théorique :

2.1. La théorie de la contingence

En général, « Contingency theory is guided by the general orienting hypothesis that organizations whose internal features best fit the demands of their environments will achieve the best adaptation » (Scott W.R. 2003. P.96). La théorie de la contingence est qualifiée de déterministe dans la mesure où elle stipule que l'environnement influence le design de la structure organisationnelle, et que les managers n'ont qu'à subir cette influence (Milano P. 2017.P.124). Toutefois, cette vision déterministe était largement critiquée dans la littérature, nous allons présenter les détails des critiques de la théorie de la contingence après l'analyse de ses fondements et ses apports théoriques.

L'approche de la contingence est émergée durant les années 1950 (Abba M. 2018. P.40). « Its basic proposition is that organizational performance is a consequence of a "fit" between environment and internal organizational arrangements » (Van de Ven et Drazin R. 1984. P.1).

Les auteurs de l'approche contingente rejettent l'idée du « one best way » (Pock T. 2007.P.39) et s'opposent à l'idée du modèle d'organisation universel (Desreumaux A. 2015. P.131). Ainsi, ils affirment qu'il n'existe pas un système applicable de manière universelle. Par contre, il faut qu'il s'adapte avec les spécificités de son contexte pour qu'il soit performant (Schreyögg &Steinmann, 1987). Le fondement de l'approche contingente consiste ainsi à « s'éloigner d'un modèle qui serait explicatif de façon universelle et cela quel que soit précisément le terrain ». (Saussois J M. 2019. P.33).

Le concept clé de la théorie de la contingence est l'adaptation, Toutefois, le concept de l'adaptation était un des problèmes de l'approche contingente car il n'était pas bien éclairci (Van de Ven H A. et Drazin R. 1984. P.1). En effet, Van de ven et Drazin (1984) ont ajouté des éclaircissements à la définition de l'adéquation pour limiter les interprétations de ce concept dans le cadre de la théorie de la contingence. Ainsi, ils ont distingué trois approches de l'adaptation qu'on a résumé dans le tableau ci-dessous :

Tableau 3 : Les conceptions de l'adaptation dans l'approche contingente

	Sélection	Interaction	Système
Définition	Sélection naturelle : seules les organisations adaptées survivent, le <i>fit</i> est le résultat d'un processus évolutionniste	Le <i>fit</i> est la conformité à une relation contexte/design. Une base performance est le résultat d'une déviation de cette relation	Le <i>fit</i> est l'ensemble des designs d'égale performance (équifinalité : cohérence des éléments structurels entre eux et avec l'environnement)
Auteurs	Perrow(1967), Hge & al-KEN (1969)	Child (1974), Khandwalla (1974)	Miller (1981), Glbraith (1977)

Source : (Sponem S.2010. P.10)

En effet, La théorie de la contingence est souvent mobilisée dans les études portant sur les systèmes de contrôle de gestion au sein des organisations (Dent. 1990). Elle apporte une contribution significative à la compréhension des systèmes de contrôle (Covaleski et al.1996 cité dans Germain C.2004.P.36). L'approche contingente du contrôle de gestion se démarque du modèle universaliste du contrôle né de la conception taylorienne de la firme.

La contingence du contrôle de gestion se base sur le principe que le contexte organisationnel est l'un des facteurs déterminants qui expliquent les pratiques du contrôle au sein des organisation (Germain C. 2004. P.36).

Également, la contingence des systèmes de contrôle stipule qu'il n'existe pas un meilleur design du système de contrôle de gestion. Par contre le design du système dépend des facteurs du contexte (Otley D.T. 1980.P.416). En effet, « *Il n'existe pas de contrôle de gestion dont les outils, méthodes et principes de fonctionnement serait adapté à toutes les entreprises. Le système de contrôle de gestion doit être repensé au sein de l'entité en question en fonction de ces particularités* » (Loulid M. 2019. P2).

Les variables indépendantes qui se sont utilisées pour expliquer la structure organisationnelle se sont transférées vers les théories du contrôle afin d'expliquer le design et l'usage des système de contrôle (Otley D. 1980.P.5). D'ailleurs, les facteurs de contingence qui peuvent influencer le design des systèmes de contrôle de gestion sont multiples. Ainsi, nous allons essayer d'analyser les principales variables dont leur influence sur le contrôle de gestion faisait l'objet de plusieurs recherches et travaux dans la littérature.

Les théoriciens des organisations ont effectué de nombreux travaux portant sur l'étude de la contingence des systèmes de contrôle, Chiapello E. (1996) a synthétisé ces principaux travaux en fonction du type de facteur de contingence proposé dans le tableau ci-dessous :

Tableau 4 : Facteurs de contingence du contrôle : Propositions de Chiapello Eve (1996)

Auteurs	Facteurs de contingence de contrôle privilégiés
Perrow C. (1967, 1981)	Les caractéristiques du travail effectué ou la technologie adoptée
Merchant (1982) ; Ouchi (1977) ; Hofstede, (1981)	Les caractéristiques du travail, de la technologie, des outputs, objectifs et résultats
Ouchi (1980) ; Karpik (1989)	Les caractéristiques de l'échange
Burns et Stalker (1961)	Les caractéristiques de l'environnement
Child (1984) ; Mintzberg (1982, 1990)	Les modèles intégrés

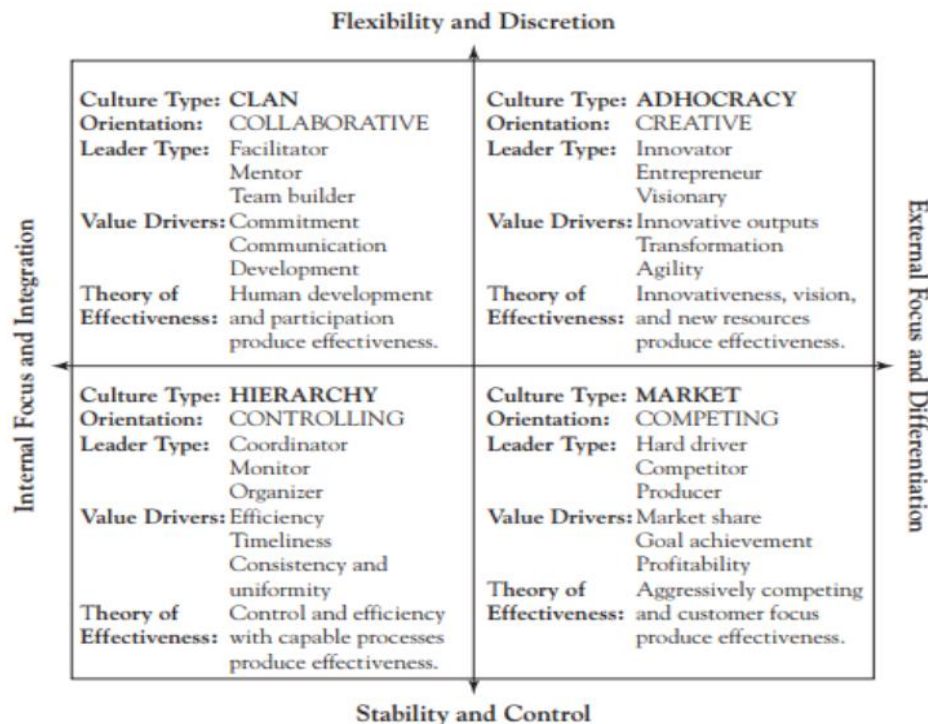
Sources : Source : Chiapello E. (1996.P62).

En effet, la littérature montre l'existence d'une forte association entre les variables de la contingence et le design du système de contrôle de gestion, Ainsi, nous allons adopter cette approche afin d'analyser l'influence que peut exercer les technologies en général et l'intelligence artificielle en particulier sur la performance des systèmes de contrôle de gestion.

2.2. Le modèle de Quinn et Cameroun (2006) : Competing Values framework

Competing values framework est un modèle tracé par les auteurs Cameroun et Quinn 2006, dans lequel ils ont tracé une matrice permettant d'analyser la culture organisationnelle. Ce cadre d'analyse a été élaboré en prenant en considération deux critères principales, notamment la dimensions et l'orientation de l'entreprise. Il comporte quatre types de culture organisationnelle, présenté ainsi :

Figure 2 : Le modèle de Quinn et Cameroun (2011)



Source : Cameroun et Quinn (2006)

Alors, le modèle de Cameroun et Quinn (2006) est composé de quatre cadrant, chacun d'eux représente un type de culture organisationnelle avec ses principales caractéristiques, on distingue notamment : la culture hiérarchique, de marché, adhocratique et la culture clan.

a) La culture hiérarchique (bureaucratique) : elle s'appuie sur le modèle organisationnel bureaucratique développé par Max Weber (1947) qui se fonde sur sept caractéristiques fondamentales, en l'occurrence : il s'agit de « *rules, specialization, meritocracy, hierarchy, separate ownership, impersonality, accountability* » (Cameron et Quinn .2006. P.37).

b) La culture de marché : En effet, ce type d'entreprises à une interaction permanente et constante avec des parties prenantes externes telles que les clients, fournisseurs ou syndicats. Ses valeurs clés sont la productivité, la compétitivité, la recherche de résultats et la maximisation des profits. (Cameron & Quinn, 2006, p. 39–40).

c) La culture clanique : Cette culture se caractérise particulièrement par l'adoption d'un style de gestion souple tout en cherchant à impliquer l'ensemble de l'organisation dans le but d'atteindre les objectifs de l'entreprise, aussi les dirigeants préfèrent opter pour le climat organisationnel à dimension familiale plutôt qu'économique.

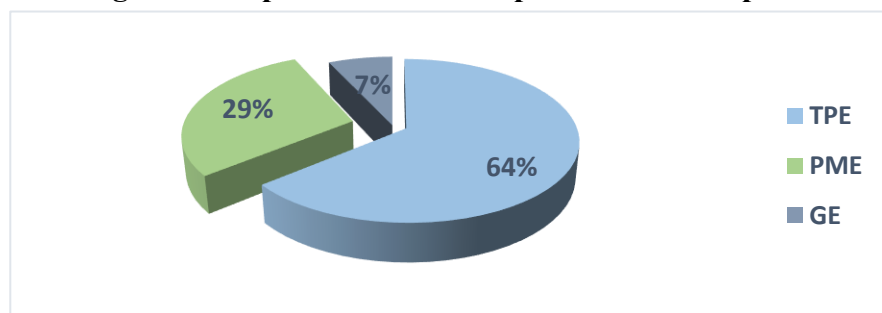
d) La culture adhocratique : La culture adhocratique est propre aux organisations évoluant dans des environnements instables et changeants. Elle valorise le dynamisme, la flexibilité, la créativité, la prise de risque et l'innovation. Le leadership dans ce type de culture exige une vision stratégique, de l'intuition et un esprit entrepreneurial. (Cameron & Quinn, 2006, p. 45).

3. Choix d'échantillon et méthodologie de recherche :

3.1. Contextualisation et choix d'échantillon :

Au Maroc, le Haut-Commissariat au Plan (HCP, 2019) définit une grande entreprise comme étant une entité dont le chiffre d'affaires dépasse 75 millions de dirhams (MDH), ou qui emploie plus de 200 salariés. Alors, pour d'apporter plusieurs éclairages sur la répartition, les caractéristiques et les dynamiques des grandes entreprises marocaines une enquête a été menée en 2019 par l'HCP² qui a permis d'établir une répartition et identifications des grandes entreprises. En effet, l'enquête a pu révéler que le tissu économique marocain est composé majoritairement de très petites entreprises (TPE) , suivies des petites et moyennes entreprises (PME) avec respectivement, 64 %, 29%, pour les grandes entreprises ne représente que 7 % du tissu entrepreneurial marocain, ce qui révèle leur faible représentativité dans l'économie nationale.

Figure 3 : Répartition des entreprises au Maroc par taille



Source : Le haut-commissariat au plan (enquête nationale auprès des entreprises, 2019)

Quant à l'âge des grandes entreprises, l'enquête a montré que 52% des grandes entreprises ont été il y a plus de 20 ans, 35 % ont entre 10 et 20 ans, finalement 13,1 % ont moins de 10 ans. On peut constater que le tissu des GE a pu développer une certaine maturité, puisque 86,9% des GE Marocaines ont plus de 10 ans.

S'agissant de leur répartition sectorielle, ces entreprises se répartissent de manière relativement équilibrée : 27,5 % dans le commerce, 25,8 % dans l'industrie, 23,8 % dans les services, et

² WWW.HCP.MA

22,9 % dans la construction. Cette distribution indique une légère prédominance des secteurs commerciaux et industriels.

Du point de vue de la gouvernance, 85 % des grandes entreprises sont dirigées par des managers de nationalité marocaine. Cela montre une forte présence de la culture managériale locale, malgré l'existence de 15 % de dirigeants étrangers.

Toutefois, Wambugu³ (2014) stipule que la question de la culture organisationnelle dans le contexte Marocain demeure un champ d'étude encore peu exploré. Certains chercheurs ont essayé de mener des études tentant néanmoins de cerner les spécificités culturelles des entreprises marocaines.

En effet, Ali et Wahabi (1995) ont souligné que certaines entreprises adoptent une culture managériale caractérisée par l'égocentrisme des dirigeants, révélant l'absence de valeurs communes. Ainsi, pour El Amrani et Chebihi (2003) il existe une forte distance hiérarchique au sein des structures Marocaines où les masculines prédominent, ainsi ils ont mentionné que l'attachement à la famille et à l'ethnie est très important. Ces éléments correspondent à un modèle de culture organisationnelle hiérarchique, selon la typologie de Cameron et Quinn (2006).

Dans la continuité, Benabdeljlil (2007), à travers une enquête menée auprès de 35 entreprises, a confirmé la centralité de la hiérarchie dans les pratiques managériales, tout en soulignant l'existence de valeurs de solidarité dans les relations entre employés, notamment ceux occupant les postes les plus opérationnels.

De leur côté, Amine A. et Amine N. (2010) ont étudié 42 PME marocaines dans le but d'acquérir une connaissance à propos de la culture organisationnelle des entreprises marocaines, ils ont pu révéler qu'il existe une tendance d'émerger vers des valeurs modernes centrées sur la qualité, la satisfaction client, l'innovation et la responsabilité. Ces résultats traduisent une ouverture progressive vers une culture organisationnelle orientée performance.

En guise de synthèse, on souligne que les principales valeurs qui sont fortement présentes dans les entreprises Marocaines sont le respect de la hiérarchie, en effet, les employés Marocains tendent à adopter des valeurs du respect des règles et des procédures formelles. Dans le même sens, la valeur du paternalisme caractérise les relations entre les employés et les dirigeants. Les valeurs de collectivismes et solidarité sont aussi des valeurs adoptées souvent dans les entreprises au Maroc.

³ Cité par Kodad & Lin, 2018

3.2. Méthodologie de recherche :

Dans le cadre de cette recherche, nous cherchons à analyser l'influence de la culture organisationnelle sur les attributions du système de contrôle de gestion au sein de grandes entreprises marocaines. Pour ce faire, nous avons adopté un positionnement épistémologique **interprétativiste**, qui nous permet d'appréhender la réalité organisationnelle à travers les perceptions et les interprétations des acteurs impliqués, en particulier les dirigeants et les contrôleurs de gestion.

La rareté des études explorant cette problématique dans le contexte marocain, caractérisé par une richesse et une complexité culturelles notables, justifie notre choix d'une **méthodologie qualitative**. Celle-ci est particulièrement adaptée pour explorer en profondeur des phénomènes peu documentés et contextualisés, en mettant l'accent sur la compréhension fine des dynamiques internes aux organisations.

Nous avons ainsi opté pour la **méthode des études de cas multiples**, jugée pertinente pour étudier un phénomène dans sa complexité contextuelle. Cette méthode permet non seulement d'approfondir l'analyse de chaque cas de manière individuelle, mais également de procéder à des comparaisons inter-cas susceptibles de faire émerger des régularités ou des spécificités. Toutefois, nous reconnaissons que cette méthode présente une limite en matière de généralisation des résultats, notamment en raison du nombre restreint de cas étudiés.

Le choix de l'échantillon s'est fondé sur des critères de **représentativité théorique**, de diversité sectorielle, de potentiel analytique et de cohérence avec notre problématique de recherche. Trois grandes entreprises marocaines issues de secteurs distincts (mines, hôtellerie, assurance) ont été sélectionnées. Ce choix, bien que partiellement contraint par des facteurs d'accès au terrain, vise à maximiser la variété des contextes organisationnels observés.

Concernant la collecte des données primaires, nous avons réalisé **neuf entretiens semi-directifs** auprès de responsables occupant des fonctions clés (contrôleurs de gestion, cadres, managers). Ce type d'entretien offre à la fois un cadre structuré pour l'investigation et une certaine souplesse permettant aux interviewés d'aborder des dimensions inattendues mais pertinentes pour la recherche. À cette fin, un **guide d'entretien élaboré de manière rigoureuse** a été conçu. Il s'organise autour de quatre axes principaux : (1) la présentation de l'entreprise, (2) les caractéristiques de la culture organisationnelle, (3) la configuration du système de contrôle de gestion, et (4) l'influence de la culture sur ce système. Ce guide a été conçu de manière évolutive, de façon à intégrer les dimensions émergentes au fil des entretiens.

Pour l'analyse des données, nous avons adopté une démarche à la fois **verticale (étude approfondie de chaque cas)** et **horizontale (analyse transversale par thématiques)**. Cette double lecture permet d'identifier à la fois les spécificités propres à chaque organisation et les logiques communes susceptibles de se dégager. Le processus d'analyse s'est appuyé sur un **codage thématique** systématique, réalisé à l'aide d'un logiciel d'analyse qualitative (tels que NVivo ou MAXQDA), afin d'assurer la traçabilité, la rigueur et la transparence du traitement des données. Malgré la robustesse méthodologique de l'étude, certaines **limites** doivent être soulignées. D'une part, la **taille réduite de l'échantillon** (trois entreprises) limite la portée généralisable des résultats. D'autre part, bien que l'anonymisation des données ait été partiellement assurée, le **profil des entreprises** reste parfois flou en raison de contraintes de confidentialité. Enfin, le **processus complet d'analyse des données** – incluant le codage, les critères de validation et le logiciel utilisé – aurait mérité d'être davantage explicité dans une version antérieure, ce que cette version s'efforce de corriger.

4. Présentation et discussion des résultats de la recherche empirique

4.1. Présentation des entreprises :

E1 :

La société « E1 » est un groupe minier Marocain implanté dans 09 pays d'Afrique, son siège social se situe au Maroc, le groupe a été créé en 1928, les métiers du groupe s'étalent sur toute la chaîne de valeur des produits miniers, le groupe assure l'exploration, l'extraction, la valorisation des minerais et la commercialisation des matières premières.

Les personnes interviewées :

- Interviewé 1	- Senior attaché de direction ;
- Interviewé 2	- Contrôleur de gestion général ;
- Interviewé 3	- Community manager ;

Présentation des résultats de l'entreprise E1 :

Les entretiens menés avec les interviewés de l'entreprise E1 ont révélé que la culture organisationnelle adoptée se fonde sur les valeurs de **respect des règles, d'engagement et d'esprit d'équipe**, cela signifie que pour l'entreprise E1 la logique de contrôle est privilégiée au détriment de la flexibilité. Quant au système de contrôle de gestion (SCDG), il est rattaché à la direction financière et se compose de quatre composantes. Ainsi, les principaux outils utilisés sont

la budgétisation et l'analyse des coûts via la méthode des sections homogènes, dans un cadre fortement formalisé.

En effet, le service de contrôle de gestion de cette entreprise se caractérise également par l'intervention de plusieurs acteurs dans les missions du contrôle de gestion même s'ils font partie d'autres service, ce qui lui confère une dimension participative. Le suivi de la performance s'effectue via l'élaboration des indicateurs de la performance qui sont principalement de nature financière, commerciale et quantitative. Ainsi on constate que la société « E1 » a une perception limitée de la notion de performance.

Alors, concernant, la relation culture organisationnelle et système de contrôle de gestion, les interviewés ont admet que la culture organisationnelle exerce une influence sur la conception du système de contrôle de gestion, mais estime que cette influence est relative, d'autres facteurs comme la nature de l'activité et la vision managériale ayant un impact plus important sur le SCG.

E2 :

La société « E1 » est un groupe minier Marocain implanté dans 09 pays d'Afrique, son siège social se situe au Maroc, le groupe a été créé en 1928, les métiers du groupe s'étalent sur toute la chaine de valeur des produits miniers, le groupe assure l'exploration, l'extraction, la valorisation des minerais et la commercialisation des matières premières.

Les personnes interviewées :

- Interviewé 1	- Cadre comptable ;
- Interviewé 2	- Contrôleur de gestion ;
- Interviewé 3	- Contrôleur de gestion ;

Présentation des résultats de l'entreprise E2 :

L'analyse du cas de l'entreprise « E2 » a révélé l'existence d'une culture organisationnelle marquée par des valeurs **d'hiérarchie**, de **contrôle**, ainsi que de **respect**, **d'engagement** et **d'implication**. En fait, le système de contrôle de gestion (SCG) de cette entreprise est directement lié à la direction générale de la société mère et supervise les services de contrôle de gestion des filiales.

En effet, Ce SCG dépasse les fonctions traditionnelles, il intègre l'assistance, le conseil et la participation à la mise en œuvre des stratégies, tout en favorisant la communication informelle. Par rapport aux responsables, ils adoptent une vision étendue de la performance, pour eux la

performance doit prendre en compte non seulement les résultats financiers et commerciaux, mais aussi la performance organisationnelle et l'efficacité des procédures internes.

Ainsi, les interviewés ont souligné que la culture organisationnelle est très importante au sein de leur entreprise. Il constitue un levier d'avantage concurrentiel et estiment qu'elle influence significativement le design du SCG. En somme, bien que la culture de « E2 » valorise le contrôle et la rigueur, son système de contrôle de gestion témoigne de flexibilité et de participation, assurant un équilibre cohérent entre valeurs et pratiques.

E3 :

L'entreprise « E3 » est une compagnie d'assurance de nationalité Marocaine, filiale d'un grand groupe national, elle commercialise des produits et services financiers d'assurance et de gestion des actifs. L'organisation emploie environ 650 collaborateurs. Elle dispose d'un réseau d'agences composé de 282 présentes dans tout le territoire Marocain.

Les personnes interviewées :

- Interviewé 1	- Contrôleur de gestion ;
- Interviewé 2	- Contrôleur interne ;
- Interviewé 3	- Responsable recouvrement ;

Présentation des résultats de l'entreprise E3 :

L'analyse du cas de l'entreprise E3 met en évidence une culture organisationnelle orientée vers la flexibilité, l'adaptabilité, la solidarité et l'amitié entre collaborateurs. Le service de contrôle de gestion, rattaché à la direction financière, assure des fonctions classiques telles que l'élaboration des budgets, l'analyse des coûts et le suivi d'indicateurs de performance, principalement financiers.

Malgré un mode de fonctionnement relativement participatif, impliquant plusieurs acteurs dans les activités de contrôle, la communication informelle y est peu développée. Les interviewés considèrent que la culture organisationnelle exerce une influence marginale sur le système de contrôle de gestion (SCDG), estimant que d'autres facteurs, comme la nature de l'activité ou la stratégie managériale, jouent un rôle plus déterminant. En conclusion, bien que la culture de l'entreprise E3 soit axée sur la flexibilité, son système de contrôle demeure traditionnel, reproduisant les caractéristiques généralement associées à des environnements culturels hiérarchiques et centrés sur le contrôle.

4.2. Discussion des résultats :

Nous avons mené neuf entretiens semi-directifs auprès de responsables issus de trois grandes entreprises marocaines opérant dans des secteurs distincts (mines, hôtellerie, assurance). Cette diversité sectorielle nous a permis de recueillir des données empiriques riches et contrastées concernant l'articulation entre **culture organisationnelle** et **système de contrôle de gestion** (SCG). Dans cette section, nous présentons et analysons les résultats obtenus, en mobilisant les cadres théoriques retenus, à savoir la **théorie de la contingence** et le **Competing Values Framework** de Quinn et Cameron (2006).

La littérature identifie la culture organisationnelle comme une variable interne clé influençant significativement le fonctionnement global des organisations, y compris leurs systèmes de contrôle. Plusieurs études soulignent l'importance d'un alignement entre les valeurs culturelles dominantes et les caractéristiques du SCG pour en optimiser la performance (Lueg, 2017 ; Schein, 2010). En effet, selon la théorie de la contingence, il n'existe pas de système de contrôle universellement efficace : sa pertinence dépend de sa capacité à s'adapter aux facteurs contextuels. Dans cette optique, les résultats empiriques issus de l'étude de cas multiples ont été confrontés au cadre théorique susmentionné. L'analyse a été conduite en articulant deux dimensions principales issues du modèle de Quinn et Cameron : **le degré de contrôle versus flexibilité**, et **l'orientation interne versus externe**. Cette grille de lecture permet d'évaluer la cohérence entre les SCG en place et les cultures organisationnelles dominantes.

Cas de l'entreprise E1 : alignement entre culture de contrôle et SCG traditionnel

L'entreprise E1 présente une culture organisationnelle fortement hiérarchisée, valorisant l'ordre, la discipline et le respect des règles. Son SCG reflète cette orientation : il repose sur des fonctions classiques telles que la budgétisation, l'analyse des coûts (méthode des sections homogènes) et le reporting financier. Le système est centralisé, rattaché à la direction financière, avec peu d'ouverture à la communication informelle ou à la contribution stratégique. Les interviewés reconnaissent l'influence des valeurs culturelles sur le SCG, bien que d'autres facteurs – notamment la nature de l'activité ou la vision managériale – soient également évoqués comme déterminants. Ce cas illustre une **cohérence forte entre culture organisationnelle et configuration du SCG**.

Cas de l'entreprise E2 : modernisation du SCG malgré une culture de contrôle

L'entreprise E2 adopte une culture de rigueur et de formalisme, similaire à E1, mais son SCG se distingue par sa modernité. Le système intègre des fonctions de pilotage stratégique, de conseil, de soutien au management, et contribue à la définition des objectifs de performance. Il est

directement rattaché à la direction générale, jouit d'une autonomie fonctionnelle et bénéficie d'une reconnaissance institutionnelle. Ce cas **remet en question l'hypothèse classique selon laquelle une culture de contrôle engendre nécessairement un SCG centralisé et rigide**. Malgré des valeurs proches de celles de E1, E2 a su concevoir un SCG **flexible et décentralisé**, perçu comme performant par les répondants. Cela montre que **la culture n'est pas le seul facteur explicatif**, et que des choix managériaux peuvent moduler cette relation.

Cas de l'entreprise E3 : décalage entre culture flexible et SCG classique

E3 se caractérise par une culture organisationnelle tournée vers l'innovation, la flexibilité et l'ouverture au changement. Pourtant, son SCG demeure classique et centré sur la performance financière, avec un rattachement hiérarchique à la direction financière. Ses missions se limitent à l'élaboration budgétaire, à l'analyse des coûts et au suivi des indicateurs financiers. Ce **décalage entre culture flexible et SCG rigide** questionne les modèles théoriques d'alignement. Les interviewés relativisent l'importance de la culture dans la conception du SCG et insistent davantage sur les contraintes structurelles, les ressources humaines disponibles ou les priorités stratégiques. Ainsi, **l'adhésion à une culture organisationnelle ne se traduit pas nécessairement dans les pratiques de gestion**, notamment lorsqu'elle se heurte à des réalités opérationnelles.

Analyse transversale et discussion critique

L'analyse croisée des trois cas met en évidence une diversité de situations. **Seule l'entreprise E1 présente une réelle cohérence entre culture et SCG**. À l'inverse, les cas de E2 et E3 révèlent une dissociation entre ces deux dimensions. Ces observations suggèrent que l'influence de la culture organisationnelle sur les systèmes de contrôle de gestion, bien que réelle, **est souvent médiatisée par d'autres variables contingentes**, telles que :

- la nature de l'activité économique,
- la trajectoire historique de l'organisation,
- les choix managériaux,
- la stratégie d'entreprise,
- ou encore les ressources disponibles.

Par ailleurs, la lecture critique des résultats révèle plusieurs **enseignements méthodologiques**. Certains cas, comme E3, ont été traités de manière plus approfondie que d'autres. De plus, **une posture réflexive** sur les conditions d'enquête, les biais possibles (ex. : biais de désirabilité sociale, contraintes d'accès, hétérogénéité des discours), et les limites inhérentes à l'étude de

cas pourrait enrichir davantage l'analyse. Cela permettrait de **nuancer l'interprétation des résultats** et de mieux cerner les conditions de validité de nos constats empiriques.

Conclusion :

Ce travail de recherche s'inscrit dans le prolongement des approches contingentes appliquées aux systèmes de contrôle de gestion, en mettant l'accent sur un facteur souvent négligé dans les études antérieures : la culture organisationnelle. Alors que la littérature s'est historiquement focalisée sur des variables structurelles ou techniques telles que la taille, la technologie ou l'environnement externe, notre étude propose d'examiner la contingence culturelle comme déterminant potentiel de la configuration des systèmes de contrôle dans le contexte spécifique des grandes entreprises marocaines.

En mobilisant la problématique suivante : « **Quelle est l'influence de la culture organisationnelle sur le système de contrôle de gestion ?** », nous avons articulé une réflexion théorique fondée sur deux piliers : (1) la définition de la culture comme ensemble de valeurs partagées structurant les comportements organisationnels, et (2) le modèle des valeurs concurrentes (Competing Values Framework) de Quinn et Cameron (2006), qui distingue quatre types de cultures (hiérarchique, clanique, adhocratique, et de marché).

L'étude empirique, de nature qualitative, s'est appuyée sur l'analyse de trois études de cas menées à partir de neuf entretiens semi-directifs. Les résultats révèlent des configurations contrastées : deux entreprises valorisent une culture de contrôle et de stabilité, tandis qu'une troisième privilégie des valeurs de flexibilité et d'innovation. Pourtant, les systèmes de contrôle en place ne suivent pas toujours cette orientation culturelle : deux cas présentent un décalage manifeste entre la culture organisationnelle dominante et le design du SCG.

Ces résultats mettent en évidence plusieurs constats majeurs :

- L'influence de la culture organisationnelle sur le SCG, bien que présente, est **souvent médiée ou atténuée** par d'autres variables de contingence : stratégie, historique organisationnel, technologie, ou encore compétences internes.
- L'**alignement théorique entre culture et SCG** n'est pas systématiquement observé, ce qui relativise les prédictions normatives issues du cadre de Quinn et Cameron.
- Les **contraintes structurelles et les choix managériaux** semblent parfois primer sur les logiques culturelles dans la conception des systèmes de contrôle.

Perspectives de recherche

Ces observations appellent plusieurs prolongements scientifiques :

- La réalisation d'**études quantitatives** sur un échantillon plus large, permettant de tester statistiquement la relation entre types de cultures et formes de contrôle.
- L'exploration du **rôle modérateur** de certaines variables clés telles que la **stratégie d'entreprise**, la **technologie** utilisée ou encore les **capacités managériales** dans la relation entre culture et SCG.
- Le recours à une **approche mixte** (qualitative et quantitative) afin d'articuler profondeur interprétative et validité généralisable.

Implications managériales

Sur le plan opérationnel, les résultats de cette recherche présentent **plusieurs implications concrètes** pour les dirigeants et les contrôleurs de gestion :

- **Diagnostiquer la culture dominante** de l'organisation avant toute révision du système de contrôle, afin d'éviter les désajustements culturels contre-productifs.
- **Favoriser un alignement progressif entre les valeurs internes et les dispositifs de pilotage**, en tenant compte des spécificités locales, notamment dans les contextes émergents comme le Maroc.
- **Ne pas surestimer l'effet mécanique de la culture** : les systèmes de contrôle efficaces sont ceux qui parviennent à articuler les valeurs partagées aux contraintes structurelles et aux objectifs stratégiques.
- **Impliquer les parties prenantes clés** (contrôleurs, managers, directions générales) dans la conception et l'évolution du SCG, afin d'assurer sa légitimité et sa durabilité.

En somme, cette étude apporte une contribution à la compréhension des **relations complexes et parfois ambivalentes entre culture organisationnelle et système de contrôle de gestion**, tout en soulignant la nécessité d'adopter des grilles de lecture contextualisées, adaptées aux réalités des entreprises marocaines contemporaines.

Bibliographie :

Abi Azar, J. (2005). *Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : cas des PMI au Liban.* Revue Comptabilité et Connaissances, 1–22, mai.

Ahsina, K. (2011). *Systèmes de contrôle de gestion et performance : essai de modélisation.* Journal du Chercheur, (9), 1–10, janvier.

Galbraith, J. R. (1974). Organization design: An information processing view. *Interfaces*, 4(3), 28–36.

Amine, A., & Amine, N. (2010). Spécificités de la culture organisationnelle de la PME marocaine : Une étude empirique. *Revue Marocaine de Gestion et d'Économie*, 2–20, janvier-mai.

Ben Aïssa, H. (2001). Quelle méthodologie de recherche appropriée pour une construction de la recherche en gestion ? Communication présentée à la *Xe Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique*, 1–27, juin.

Benabdeljlil, N. (2007). Les modes de management des entreprises au Maroc : entre contingences culturelles et économiques. *Revue Internationale PME*, 20(2), 89–122.

Bollecker, M., & Lepori, E. (2015). Les leviers de contrôle de Simons : vers une compréhension des freins à l'équilibrage diagnostic/interactif. *Revue de Comptabilité, Contrôle et Audit des Invisibles*, 1–29, mai.

Bouquin, H. (2011). *Les fondements du contrôle de gestion* (Collection Que sais-je ?). Presses Universitaires de France.

Bouquin, H., & Fiol, M. (2007). Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver. Communication présentée au *28e Congrès de l'AFC*, 101–120, mai.

Carenys, J. (2012). Management control systems: A historical perspective. *International Journal of Economy, Management and Social Sciences*, 1(1), 1–18, décembre.

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168.

Chenhall, R. H. (2006). Theorizing contingencies in management control systems research. In *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 1, pp. 163–205).

Chiapello, E. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature. *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, 51–74, février.

Didier, F. J., & Santin, S. (2008). Le design du système de contrôle de gestion des PME : une quête de stabilité adaptative. *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit entre Changement et Stabilité*, 1–31, mai.

Donaldson, L. (1987). Strategy and structural adjustment to regain fit and performance: in defense of contingency theory. *Journal of Management Studies*, 24(1), 1–24.

Flamholtz, E. (1996). Effective organizational control: A framework, applications, and implications. *European Management Journal*, 14(6), 596–611.

Germain, C. (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*, 7(1), 33–52.

Henri, J.-F. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 77–103.

HILMI, Y. (2024). L'intégration des systèmes de contrôle de gestion via les plateformes numériques. *Revue Economie & Kapital*, (25).

Lassoued, K. (2005). Relation culture d'entreprise et contrôle de gestion : Une étude empirique. *La Revue des Sciences de Gestion*, (216), 129–143, juin.

Loulid, M. (2019). Le rôle du système de contrôle de gestion dans la prévention des risques organisationnels : Cas des offices marocains à activité marchande. *Revue Marocaine de Contrôle de Gestion*, (8), 1–17.

Lueg, R. (2017). Management control systems, culture, and upper echelons: A systematic literature review on their interactions. *Corporate Ownership and Control*, 14(2–2), 312–325.

Mesbah, Y. (2016). *Les changements des systèmes de contrôle de gestion : Cas d'un échantillon des entreprises algériennes* (Thèse de doctorat). Université Abou Bekr Belkaid.

Milano, P. (2017). In Charreire Petit, S. et al. (Eds.), *Les grands auteurs en management* (3e éd.). Éditions EMS.

Moustafid, L., & Attar, M. L. (2014). Méthodologie de recherche par étude de cas dans les sciences de gestion au Maroc. Communication présentée à la conférence : *Recherche en Sciences de Gestion : Contexte, Benchmark et Nouvelles Tendances*, février.

Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413–428.

Perrow, C. (1967). A framework for the comparative analysis of organizations. *American Sociological Review*, 32(2), 194–208.

- Pfeffer, J., & Markus, M. L. (1983).** Power and the design and implementation of accounting and control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2–3), 205–218.
- Haut-Commissariat au Plan. (2019).** *Rapport de l'enquête nationale auprès des entreprises.*
- Rigar, S. M., et al. (2018).** La contingence du contrôle de gestion : Cas des offices marocains à caractère industriel et commercial. *Revue Marocaine de Contrôle de Gestion*, (1), 1–16.
- Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2012).** *Essentials of Organizational Behavior* (12e éd.). Pearson Education.
- Schein, E. H. (2004).** *Organizational Culture and Leadership* (3e éd.). Jossey-Bass.
- Schoonhoven, C. B. (1981).** Problems with contingency theory: testing assumptions hidden within the language of contingency “theory”. *Administrative Science Quarterly*, 26(3), 349–377.
- Scott, W. R. (2003).** *Organizations: Rational, Natural, and Open Systems* (5e éd.). Pearson Education.
- Simons, R. (1987).** Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357–374.
- Simons, R. (1990).** The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1–2), 127–143.
- Thévenet, M. (2015).** *La culture de l'entreprise.* Presses Universitaires de France.
- Thiétart, R. A., et al. (2014).** *Méthodes de recherche en management* (Collection Management Sup). Dunod.
- Tosi, H. L., & Slocum, J. W. (1984).** Contingency theory: Some suggested directions. *Journal of Management*, 10(1), 9–26.
- Van de Ven, A. H., & Drazin, R. (1984).** The concept of fit in contingency theory. *Strategic Management Research Center*.
- Waterhouse, J. H., & Tiessen, P. (1978).** A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 65–76.