



HAL
open science

Contribution de la gouvernance du système d'information à la performance du système de contrôle de gestion dans les entreprises de BTP : Approche par étude de cas multiples

Youssef Laajaj, Abdelghani Belakouiri, Sidi Mohamed Rigar

► To cite this version:

Youssef Laajaj, Abdelghani Belakouiri, Sidi Mohamed Rigar. Contribution de la gouvernance du système d'information à la performance du système de contrôle de gestion dans les entreprises de BTP : Approche par étude de cas multiples. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 2022, 10.5281/zenodo.5902939 . hal-03564884

HAL Id: hal-03564884

<https://hal.science/hal-03564884>

Submitted on 10 Feb 2022

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Distributed under a Creative Commons Attribution - NonCommercial - NoDerivatives 4.0 International License

Contribution de la gouvernance du système d'information à la performance du système de contrôle de gestion dans les entreprises de BTP : Approche par étude de cas multiples

Contribution of information system governance to the performance of the management control system in construction companies: Multiple case study approach

Youssef LAAJAJ, (Doctorant)

*Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'Etudes en Management des Organisations et Droit de l'Entreprise LIRE-MD
FSJES, Université Cadi Ayyad, Marrakech, Maroc*

Abdelghani BELAKOUIRI, (Enseignant-Chercheur)

*Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'Etudes en Management des Organisations et Droit de l'Entreprise LIRE-MD
FSJES, Université Cadi Ayyad, Marrakech, Maroc*

Sidi Mohamed RIGAR, (Enseignant-Chercheur)

*Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'Etudes en Management des Organisations et Droit de l'Entreprise LIRE-MD
FSJES, Université Cadi Ayyad, Marrakech, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales Adresse : Daoudiate B.P. 2380, 40000 Marrakech Cadi Ayyad Maroc, Marrakech Adresse de l'établissement 40000 Tél. : +212 5 35 46 70 84/86 laajajy@gmail.com
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	LAAJAJ, Y., BELAKOUIRI, A., & RIGAR, S. M. (2022). Contribution of information system governance to the performance of the management control system in construction companies: Multiple case study approach. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 3(1-2), 106-120. https://doi.org/10.5281/zenodo.5902939
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: December 30, 2021

Published online: January 31, 2022

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

ISSN: 2658-8455

Volume 3, Issue 1-2 (2022)

Contribution de la gouvernance du système d'information à la performance du système de contrôle de gestion dans les entreprises de BTP : approche par étude de cas multiples

Résumé :

Le système d'information est le vecteur de communication au sein de l'organisation qui relève de la responsabilité des dirigeants de l'entreprise. Pourtant, il reste rarement intégré dans l'approche de gouvernance, alors qu'il est un élément phare de la gouvernance d'entreprise. Or, la gouvernance du système d'information est un levier pour la prise de décision et la performance des services en répondant aux préoccupations des responsables et en assurant les évolutions nécessaires du système d'information et en leur permettant de répondre à des besoins de limitation des risques de conformité réglementaire, à la création de valeur ou à l'alignement stratégique. De ce fait, nous avons tenté de répondre à notre problématique qui est la suivante : Quelle est la contribution de la gouvernance du système d'information à la performance du système de contrôle de gestion dans les entreprises ?

À cet effet, en se référant à la littérature qui relie la gouvernance du système d'information et la performance de la fonction contrôle de gestion dans une étude de cas de deux entreprises marocaines faisant partie du secteur BTP, à partir d'une méthode de collecte de données qualitative à travers des guides d'entretien avec 8 responsables de deux entreprises, en analysant les données avec une analyse de contenu et une analyse lexicale à l'aide du logiciel Nvivo (version 12). Les résultats obtenus, nous ont permis de comprendre que la gouvernance du système d'information reste toujours un élément clé pour le contrôleur de gestion afin qu'il puisse suivre le mouvement de réalisation des objectifs désirés à l'aide des outils de contrôle de gestion. De ce fait, il convient au préalable de relever les difficultés rencontrées et les limites relatives à cette étude, la première limite que nous a paru intéressante à entreprendre est celle de l'équilibre et la taille de l'échantillon. Les collaborateurs sont également de plus en plus dissimulés à répondre correctement à notre étude.

Mots clés : Système d'information, gouvernance du système d'information, contrôle de gestion, performance.

Classification JEL : G30

Type de l'article : Recherche empirique

Abstract:

The information system is the vector of communication within the organization that is the responsibility of the company's managers. However, it is rarely integrated into the governance approach, even though it is a key element of corporate governance. Yet, information system governance is a lever for decision-making and departmental performance by addressing the concerns of managers and ensuring the necessary evolution of the information system and enabling them to meet needs for regulatory compliance risk mitigation, value creation or strategic alignment. As a result, we have attempted to answer our problem, which is as follows: What is the contribution of information system governance to the performance of the management control system in companies?

To this end, referring to the literature that links the governance of the information system and the performance of the management control function in a case study of two Moroccan companies that are part of the BTP sector, from a qualitative data collection method through interviews guides with 8 managers of two companies, analyzing the data with a content analysis and a lexical analysis using Nvivo software (version 12). The results obtained allowed us to understand that the governance of the information system remains a key element for the management controller so that he can follow the movement of the achievement of the desired objectives with the help of management control tools. Therefore, it is worth noting beforehand the difficulties encountered and the limits relating to this study. The first limit that we found interesting to undertake is that of the balance and size of the sample. The collaborators are also more and more concealed to answer correctly to our study.

Keywords : information system, information system governance, management control, performance.

JEL Classification: G30

Article type: Empirical Research

1. Introduction

L'émergence du pilotage par service reste une découverte majeure au début du 21^{ème} siècle. Il prend la forme d'une prise de conscience globale avec un accompagnement dans le processus et une analyse du comportement des salariés face à l'exécution des tâches pour lesquelles ils sont logés. Il est ainsi fort de constater qu'une composante de la décision d'opérer est en quelque sorte à l'intérieur de la société.

Le paradoxe est que l'accompagnement par le service augmente la qualité de l'offre et la réalisation des tâches, et en même temps, elle repose sur une aptitude d'adaptation et d'évolution afin de passer d'une modalité de fonctionnement type « exploit » à une modalité « exploitation ». S'appuyant sur cette réflexion, la modalité de pilotage par service est bien entendu essentielle aux entreprises basées sur « la gouvernance du système d'information », puisqu'elles sont encore loin d'être suffisantes face aux décisions à prendre.

La naissance de la gouvernance du système d'information est souvent confrontée par la capacité du management à imposer aux changements majeurs à la gestion d'une entreprise pour éclairer le processus qui conduit à la mise en œuvre de ces changements. Il demeure donc important de se sentir de ces changements et parfois fondamentaux. En effet, l'utilisation des systèmes d'information a été préconisée comme une occasion pour les professionnels de devenir des partenaires stratégiques de la direction générale, la mission principale était de permettre à tous les services de devenir plus efficace et de fournir une meilleure information pour la prise de décision. Pourtant, les risques n'ont jamais été aussi grands, tant pour l'entreprise que pour les services informatiques. Pour la première fois, le top management permet de reconnaître les ressources informatiques comme une base stratégique pour le fonctionnement et le développement de l'entreprise, ce passage a porté sur une logique de soutien, au sens d'un fruit stratégique.

Les dernières années ont connu des changements technologiques et des formes d'organisation du travail importantes (Caroli 2001, Greeman 2003). Une importante revue de littérature s'est constamment développée sur l'effet de la gouvernance face à ses mutations technologiques dans le cadre du système de contrôle de gestion. Aujourd'hui, les entreprises marocaines sont devant de nombreux choix en substance de gestion, d'une solution complète à divers progiciels qui permet la gestion d'un large éventail de tâches, de la gestion administrative à la gestion stratégique du contrôle de gestion. L'activité actuelle des contrôleurs de gestion aura besoin des outils gouvernés qui permettent la hiérarchisation de la création de valeur en matière des tâches ordinaires afin de suivre et piloter l'activité de l'entreprise pour une meilleure rentabilité. Ainsi, il permet de transmettre des informations pertinentes et efficaces afin de répondre aux exigences de gestion.

À cet égard, nous avons vu qu'il est pertinent de mener une étude exploratoire de la contribution de la GSI sur le système de contrôle de gestion dans le contexte marocain. Dans ce sens, notre problématique peut être formulée comme suit : « **Quelle est la contribution de la gouvernance du système d'information à la performance du système de contrôle de gestion dans les entreprises ?** ». Alors, l'objectif de notre article est d'établir un lien entre les deux concepts, la gouvernance du système d'information et le contrôle de gestion, ce qui explique l'utilisation de la méthode qualitative, avec un mode de raisonnement inductif. Nous mobilisons, ensuite, la théorie de gouvernance qui va nous fournir des explications théoriques dans le cadre du système d'information afin de faire la liaison avec le contrôle de gestion.

La première section est dédiée à la revue de littérature relative au système de contrôle de gestion. Nous mobilisons la seconde section pour exposer notre théorie celle de la gouvernance qui va nous fournir des explications théoriques dans le cadre du système d'information afin de faire une liaison entre les deux concepts. Ensuite, dans la cinquième section nous avons essayé de présenter notre protocole méthodologique en justifiant nos choix, ainsi pour que notre secteur

de recherche. Enfin nous essayons d'analyser nos résultats empiriques, discuter et interpréter lesdits résultats afin de conclure notre recherche.

2. Perception du système de contrôle de gestion

Après le lancement de l'activité de l'entreprise, elle est soumise au suivi à moyen et long terme. Dans le cadre d'analyse du contrôle de gestion, la variable contrôle habille une importance primordiale, qui peut être définie comme : « *une notion qui fait référence à divers dispositifs plus que de commandement direct par une hiérarchie* » (Bouquin H. 2011. P.12). De nombreux auteurs retiennent les conceptions d'Anthony (1965), qui a introduit le terme « **Management control** » en français « **Contrôle de gestion** », qu'il a considéré comme : « *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).

« *Il n'existe pas de contrôle de gestion dont les outils, méthodes et principes de fonctionnement seraient adaptés à toutes les entreprises. Le système de contrôle de gestion doit être repensé au sein de l'entité en question et en fonction de ces particularités* » (Loulid M. 2019. P2). Pour faire le parallèle, nous parlons d'un contrôle de gestion avec une finalité ou un caractère qui doit être adapté aux spécificités de la société. Conformément à Anthony, le contrôle de gestion devient rétrospectif, mais également proactif. Par conséquent, les caractéristiques du système de contrôle de gestion diffèrent d'une organisation à l'autre, l'argument en faveur de la personnalité adaptative qui caractérise ce système est dû au cadre théorique contingent qui exprime qu'il n'y a pas de manière parfaite de s'organiser, d'une part (Galbraith J. 1973). D'autre part, l'organisation doit s'adapter avec son environnement pour réussir (Lawrence et Lorsch (1967).

D'ailleurs, Simon (1995) stipule qu'il existe deux formes de contrôle : contrôle mécanique et contrôle organique, ces deux types sont complémentaires et ne sont pas opposés (Didier F.J. 2008). Le contrôle de gestion mécaniste se caractérise par la présence d'une hiérarchie, des dispositifs, des règles et des procédures. En outre, il est plus concerné à la budgétisation, et qui est de nature patriarcale où la décision et le pouvoir sont centrales. Par contre, le système de contrôle de gestion de type organique est en interaction continue avec la stratégie de l'entreprise (Simon R. 1995). Cette forme correspond en fait à des agencements structurels plus réactifs et flexibles, alors l'autre type s'intéresse au modèle bureaucratique traditionnel.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion continue à se développer et s'ajuster aux perturbations environnementales, il s'enrichit d'être à la fois proactif et réactif, pour valoriser la contribution au sein de la société et permettre aux managers et aux responsables de s'assurer de la performance de l'entité. Le contrôle de gestion est proactif, car est une partie clé du processus d'amélioration de la stratégie (Ahsina K. 2011.P.3), qui sert à vérifier les actions et réduire les risques menés à l'amélioration du système de management de la politique sécurité. Au contraire, le système de contrôle de gestion réactif et introverti ont une fonction plus informative visant à permettre la mise en place des actions correctrices.

3. La relation système de contrôle de gestion - performance - technologie de l'information et de la communication

Plusieurs recherches ont pu montrer que la performance du système de contrôle de gestion apporte une performance élevée aux entreprises. Par définition, la performance du CG est tout et seulement ce qui participe à atteindre les objectifs stratégiques (Philippe LORINO, 2000, P : 18), de cette sorte la performance présente la clé du pilotage d'une organisation de la raison qu'elle a un caractère purement multidimensionnel. Cette dernière est également dénommée par « **performance élargie** » ou « **performance globale** » qui indiquent trois sens : l'action, le résultat et le succès. Cependant, cette approche procède à un examen global pour

assurer un bon pilotage de la performance, cet examen concerne trois niveaux fondamentaux : économiques, sociales et environnementales (Baret, 2006).

Ces dernières années, la fonction contrôle de gestion au sein des organisations a subi de profonds changements au niveau du développement rapide des technologies de l'information. Dans laquelle les technologies de l'information sont tangibles en termes de prix et de facilité l'utilisation afin d'engendrer une augmentation massive de leur utilisation en comptabilité et en finance. De plus, de nombreuses études affirment que l'utilisation des technologies de l'information a un impact direct sur les utilisateurs tel que la motivation, la créativité et l'indépendance dans l'exécution du travail (Pinsonneault et al., 1992; Lafortune et McNeil, 1993; Zuboff, 1988; Danzinger et Kraemer, 1986).

Cependant, l'utilisation intensive de certaines applications informatiques peut entraîner une dégradation de performance. Mais, l'augmentation de l'intensité d'utilisation de nombreuses applications informatiques cherche à améliorer la qualité des informations entre la stratégie et les objectifs privilégiés par le contrôle de gestion. Dans ce cadre, l'usage des technologies de l'information permet de progresser la qualité des informations internes sans punir la qualité des informations externes utilisées pour la gestion stratégique des firmes. Ainsi, l'exploitation des TI s'avère essentielle dans un environnement instable, compliqué et hautement informatique qui nécessite le perfectionnement dans le partage de l'information dans l'organisation caractérisée par une certaine hiérarchie et une homogénéisation avec les paramètres. Par voie de conséquence, les TIC ouvrent de nouvelles opportunités en termes de coordination et d'organisation à travers la fonction de contrôle de gestion.

4. La gouvernance du système d'information

Dans le cadre d'analyse de l'approche de gouvernance et d'analyser ses caractéristiques et son évolution de la gouvernance d'entreprise jusqu'à la gouvernance du SI. Nous présentons aussi les fondements théoriques de la théorie de la gouvernance en faisant une revue sur les axes de cette approche, ainsi nous allons souligner la relation entre la variable gouvernance et système d'information.

4.1. L'origine de la gouvernance de système d'information

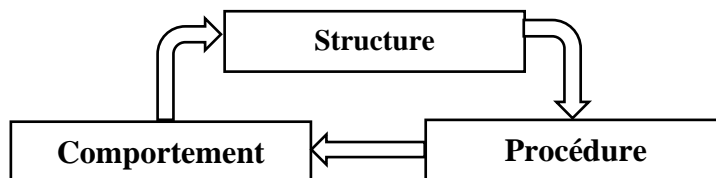
Avant de parler de la gouvernance d'entreprise, il serait mieux de mettre la lumière sur ce que nous entendons par la théorie de gouvernance, depuis décennies d'années, l'apparition du terme gouvernance a pris l'ampleur au niveau de la nouvelle réalité de la gestion. Son origine s'inscrit dans le cadre de l'analyse de Berle et Means en 1932, puis elle était exposée dans l'article « *The nature of the firm* » de Ronald Coase en 1937. Par définition, la gouvernance est fondamentalement un cadre qui cherche à combiner les compagnies, les relations, les règles et les comportements afin d'avoir des relations mutuelles et ensuite des décisions généreuses.

Cependant, en 1997, la naissance de la notion « *gouvernance d'entreprise* » au cœur de la gestion de la banque mondiale ou l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) suite à des crises financières comme celle la société Enron (2001) aux États-Unis et celle de la Société Générale (2008) en France. Ces crises sont d'origine de deux constats qui s'est rattachée de la structure de propriété au niveau de performance : le premier aspect renvoie de la dissemblance d'intérêts qui existe entre les apporteurs des capitaux et le dirigeant, le deuxième est opérationnel, revenant au manque d'efficacité et de transparence au niveau de contrôles et des mesures fiables de la performance d'une compagnie.

Tout cela a invité les sociétés à utiliser la gouvernance pour régler les effets néfastes de la mondialisation des marchés et pour garantir un encouragement idéal des ressources. Cette théorie est étroitement basée sur un modèle de gestion liée à la séparation entre les titulaires de droits (actionnaires) et les agents chargés de la gestion de ces derniers (administrateurs). Certains experts ont résumé le principe de la Gouvernance d'Entreprise à partir trois mots clés :

Structure, Procédure, Comportement (SPC). De ce fait, la doctrine de la gouvernance d'entreprise a gagné sa pertinence au niveau de son usager dans les différents domaines que ça soit science, droit, politique, gestion, économie et social, ainsi que l'accélération de la cadence des volontés nationales et internationales et la communication avec les parties prenantes.

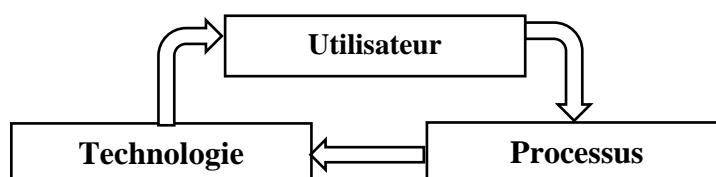
Figure 1 : Gouvernance d'entreprise (SPC)



Source : « IT Gouvernance : Maîtrise d'un système d'information », Georgel, Frederic, 2005, P : 4.

A partir des années 2000, les propriétaires veulent des systèmes plus confidentiels et sécurisés pour l'audit, le contrôle et l'amélioration de la rentabilité des services informatiques, de cela la dérivé de la notion de « IT governance » pour évoluer le schéma structurel abîmé dans la Gouvernance d'Entreprise (SPC) et fournir un cadre adapté à la stratégie et à la gouvernance de l'entreprise, autrement dit l'application de la gouvernance du système d'information fait partie au principe de la gouvernance de l'entreprise. Donc, la gouvernance du SI concerne les processus d'audit et de contrôle pour développer les systèmes dans le but de création de valeur et de clarté. Le nouveau schéma structurel utilisé dans la gouvernance des systèmes d'information se présente par : **Utilisateur, Processus, Technologie (UPT)**, dans le cadre de délivrer un service et mettre en œuvre les moyens et la stratégie correspondants à l'accomplissement de la mission qui leur sont destinées.

Figure 2 : Gouvernance du système d'information



Source : « IT Gouvernance : Maîtrise d'un système d'information », Georgel, Frederic, 2005, P : 12.

Ceci permet de générer une adéquation des services qui assure les modalités de pilotage par service qui est nécessaire au bon fonctionnement des organisations se basant sur la GSI afin d'atteindre la performance attendue au niveau de chaque service.

4.2. Le contrôle de gestion acteur de la gouvernance du système d'information

Le Cigref a donné une définition dans son Livre Blanc (septembre, 2002) : « la gouvernance décrit comment gérer et contrôler un système. Ainsi, la gouvernance du SI est l'alliance du pilotage (s'assurer que les décisions d'aujourd'hui sont correctement préparées pour demain) et du contrôle (mesurer l'écart par rapport à ce qui était planifié) ». D'après cette définition, la réflexion sur la gouvernance des systèmes d'information vise à améliorer les performances et à réduire les risques à travers la recherche des principes et des valeurs adéquates à mettre en place et l'exposition des procédures. De ce fait, le système d'information est forcément une manière de gouvernance, cette collaboration a pour but de clarifier les relations entre acteurs et rendre les décisions plus transparente, ainsi il recouvre l'objectif organisationnel et décisionnel, l'esprit de communication et la réalité technique.

En outre, Erik Guldentops indique que : « les conseils d'administration et les équipes de direction doivent se garantir que les technologies de l'informatique contribuent pertinemment à l'enrichissement de l'entreprise, qu'elle comporte des risques minimales et que ses pratiques sont conformes aux objectifs de l'entreprise » (Georgel, Frederic, Dunod, 2005, pages : 14). La

doctrine de gouvernance a pu démontrer que le top management est au cœur des orientations stratégiques des systèmes d'information et de l'accompagnement d'un changement en soi même. Erik met l'accent à la fois sur le changement de position des ressources informatiques de la société, mais aussi sur l'intégration de nouveaux paramètres dans ses dimensions fonctionnelles telles que la performance et l'efficacité économiques et stratégiques puisque le SI est le nœud de l'entité et fait partie du système de contrôle de gestion. De même, il ne sera pas possible d'assurer un alignement stratégique sans la participation du partage de valeur et comprendre la manière et la stratégie dont elle se décline pour définir le progrès d'une amélioration global.

Le système de contrôle de gestion est chargé d'organiser un modèle de système de gestion d'une compagnie basé sur le schéma directeur de cette dernière ou le schéma directeur des systèmes d'information tout en incluant les besoins opérationnels des différents managers. De sorte que la gouvernance des SI s'intéresse à une tâche plus intéressante afin de concevoir l'ingénierie du contrôle de gestion qui doit intégrer la réglementation de la bonne pratique et la bonne gestion. En effet, le fait de gouverner un système d'information estime d'avoir une anticipation pour apprécier les opportunités et les risques du système de CG d'après les orientations stratégiques de la société. Elle cherchera aussi à garantir que tous les processus de support sont optimisés en termes du référentiel et de performance.

Puis, la gouvernance sollicite la communication entre les parties prenantes selon le niveau hiérarchique, pour garantir que les substances de la démarche sont soutenues, conçues, diffusées et suivies. Par conséquent, le contrôle de gestion joue un rôle crucial dans l'implémentation d'une gouvernance efficace et compatible avec le contexte économique, pour devenir un acteur de création de valeur et de la communication financière. Enfin, s'assurer de la bonne adaptation de la gouvernance aux réalités des procédures de contrôle de gestion, de l'environnement de l'entreprise et surtout de ses acteurs. Les procédures de la gouvernance du SI suppose de respecter l'enchaînement pour garantir le système du contrôle de gestion au top management.

5. Méthodologie de recherche

Dans la production des connaissances, nous avons explicité, au cours de notre recherche, la présentation et la description de la démarche méthodologique que nous avons adoptée pour répondre à notre problématique de recherche. Nous inscrivons donc notre travail dans le cadre d'une recherche qui s'appuie sur la démarche qualitative qui dépend particulièrement de la nature exploratoire de notre sujet. Cette méthode est généralement utilisée pour avoir une grande capacité d'investir à l'intérieur de la pensée du sujet et également pour fournir une compréhension approfondie des questions de recherche qui englobent les perspectives de la population étudiée et le contexte dans lequel ils vivent.

Concernant le moyen de collecte des données, nous avons privilégié les entretiens semi-directifs, considérés comme une technique participant au développement de connaissance et permettant de favoriser les approches qualitatives interprétativistes. Ainsi, notre guide d'entretien est structuré autour de trois grands axes, d'une manière à assurer une chronologie d'événements pour comprendre et identifier la perception des collaborateurs vis-à-vis notre problématique de recherche.

Après l'identification des collaborateurs, les entretiens ont été réalisés en face à face et individuellement, avec une durée moyenne qui varie entre 30 et 40 minutes. Nous avons également effectué un enregistrement vocal pour assurer l'objectivité du chercheur et exploiter la richesse des informations recueillies. La collecte des données et la retranscription des entretiens objectivement et intégralement, nous avons opté pour l'analyse de contenu à travers l'analyse horizontale et verticale afin d'analyser les entretiens menés dans le cadre de notre étude. Enfin, une analyse lexicale à l'aide du logiciel (Nvivo version 12) a été adoptée pour renforcer et enrichir notre recherche.

Tableau 1 : Caractéristiques de l'échantillon

	Entretien	Fonction	Niveau d'études	Ancienneté	Durée d'entretien (min)
Société A	Entretien 1	Responsable administratif et financier	Master en Contrôle de Gestion et Système d'Information	15ans	45
	Entretien 2	Comptable	Technicien Comptabilité d'Entreprise	6ans	32
	Entretien 3	Assistante contrôle de gestion du Holding	Diplôme ENCG bac+5 en Gestion financière et Comptable	2ans et demi	28
	Entretien 4	Responsable trésorier du holding	Master en Management et Finance International	16ans	47
Société B	Entretien 5	Chef département Contrôle de Gestion	Master en Audit et Ingénierie financière	20ans	60
	Entretien 6	Contrôleur interne et risque de management	DES bac+4	25ans	55
	Entretien 7	Chef département division système d'information	Licence en Informatique et Electronique (bac+4)	13 ans	30
	Entretien 8	Chef département Finance et Gestion de Trésorerie	Master Ingénierie Financière	10ans	42

Source : Auteurs

6. Présentation des résultats

Au niveau de cette section, nous avons présenté les résultats de l'analyse des discours collectés auprès de nos interviewés, pour ce faire, nous avons fait appel à la méthode de l'analyse de contenu thématique qui consiste de sa part à mener, dans un premier temps, une analyse horizontale permettant de faire une synthèse par entretien, et dans un deuxième temps, une analyse verticale qui nous permettra d'analyser l'ensemble des entretiens par axe en fournissant une synthèse globale par axe. Ainsi, nous avons opté pour la méthode de l'analyse lexicale à l'aide du logiciel d'analyse des données qualitatives Nvivo (version 12).

6.1. Axe 1 : caractéristique du système de contrôle de gestion

L'analyse textuelle du discours des collaborateurs nous a permis d'identifier quelques concepts fréquemment utilisés, le tableau ci-dessous expose la fréquence d'utilisation de certains concepts.

Figure 3 : Requête de fréquence de mots axe 1

Mot	Longueur	Nombre	Pourcentage pondéré (%)
Gestion	7	33	1,82
Contrôle	8	28	1,54
Suivi	5	14	0,77
Reporting	9	13	0,72



Source : Auteurs via Nvivo 12

Il ressort clairement du tableau ci-dessus que les mots les plus fréquemment utilisés par les personnes interrogées sont (gestion, contrôle, suivi, reporting), ce que l'analyse de contenu a déjà confirmé dans le contexte du système de contrôle de gestion assure le suivi de la performance. De ce fait, ces concepts constituent certainement une contribution dans l'organisation des deux sociétés, qui fait évidemment l'objet du premier thème de notre entretien. Les dirigeants des deux entreprises estiment qu'il était nécessaire d'instaurer la fonction de contrôle de gestion dès le démarrage pour respecter les normes et les exigences des holdings auxquelles ces entreprises sont attachées et du marché. Ainsi que la fonction contrôle de gestion est attachée directement à la hiérarchie du groupe et ne figure pas au niveau de l'organigramme des filiales, puisque le pilotage du groupe relève une mission du holding.

« On dispose d'un contrôle de gestion au niveau de notre groupe depuis 2006 et au niveau de notre filiale depuis 2010. Aujourd'hui comme tous les holdings au Maroc font du pilotage et non pas tout ce qui est opérationnel pour avoir une vue sur l'ensemble des filiales. L'adoption du système de CG signifie un moyen de mesure de l'efficacité des actions de l'entreprise en conformité avec les objectifs fixés » (Interviewé 4).

En ce qui concerne l'organisation du service de contrôle de gestion, nos interlocuteurs affirment que chaque filiale dispose d'un seul département de contrôle de gestion avec un seul responsable. Ce dernier est attaché directement au département financier et comptable du holding, celui-ci a pour mission le suivi de la performance de l'activité de l'entreprise par le biais des budgets et l'analyse des écarts entre les réalisations et les objectifs désirés pour amener les actions correctives et réaliser le reporting approprié.

« Un seul département de contrôle de gestion avec un seul responsable qui est attaché au service de CG du groupe, dont sa mission est la planification des reportings et il intervient dans tout ce qui est budget afin de déterminer les écarts positifs et négatifs. Aussi, le pilotage qui permet à la société d'améliorer le rapport entre tous les moyens engagés et les résultats obtenus dans le but de déterminer une stratégie bien orientée. » (Interviewé 7).

Concernant la stratégie déployée au sein de chaque entreprise, nos interlocuteurs affirment que chaque filiale opte pour les trois stratégies à la fois (domination par les coûts, d'innovation et de technologie, de différenciation et de coopération), car, en tant que leaders du marché, les entreprises doivent se différencier par rapport au marché en termes d'innovation et de développement. Par contre, deux interlocuteurs ont fait l'exception dans ce point, en affirmant que les stratégies de l'entreprise auxquelles ils appartiennent sont régies par la loi, puisqu'elle est une société étatique et n'ont pas l'autorité de choisir leur stratégie.

Finalement, les outils de contrôle de gestion utilisés par les entreprises, nos interlocuteurs affirment qu'ils optent pour les outils classiques tels que : les tableaux de bord, les plans d'action, les tableaux Canvas qui sont bien structurés avec le groupe ainsi que des logiciels permettant de fournir de l'information aux contrôleurs de gestion et prendre une vision sur la situation des budgets. Ceci à l'aide des systèmes d'information qui présentent une source fiable

des informations qui aide le contrôleur de gestion de mieux assurer son suivi des réalisations dans le temps réel.

6.2. Axe 2 : la gouvernance du système d'information

Via ce deuxième thème, nous comptons analyser la perception de la gouvernance du système d'information et sa hiérarchie au sein des deux entreprises « E1 » et « E2 ».

À cet égard, nous avons interrogé les collaborateurs à propos de leur perception de la mise en place des ERP régissant les comportements des collaborateurs envers leur système. Les résultats indiquent que les interviewés perçoivent la mise en place des ERP et leurs dispositions régissent dans le comportement et la manière favorable pour effectuer ses tâches, ainsi les interlocuteurs de Ménara Préfa indiquent que le schéma directeur du groupe détermine la version du système en relation avec la taille de chaque filiale. Dès lors, on comprend que le système d'information favorise le respect des règles et du schéma directeur. Par exemple l'un de nos interviewés stipule que :

« Sage X3 est un système intégré qui relie entre tous les départements pour centraliser l'information dans le service comptabilité et contrôle de gestion, ainsi il donne l'accès aux différents partenaires pour travailler ensemble » (Interviewé 1).

« C'est un système qui veille à l'égalité des dépenses des organismes publics, ainsi au niveau du sauvegarde vu qu'il est quotidien et rassemble les données de l'ensemble du groupe par des mesures de sécurité et des normes internationales. » (Interviewé 6).

Par rapport à la stratégie du système d'information et du contrôle de gestion au niveau des deux sociétés, les interviewés ont souligné que la stratégie du système est au cœur de la stratégie de la société afin d'avoir une corrélation positive entre les moyens engagés et les résultats désirés.

« Le système d'information est essentiel dans la stratégie de l'entreprise, car il est déjà intégré et qui est paramétré selon l'activité de l'entreprise par exemple : SAP couvre la totalité des fonctions d'immobilier à travers un paramétrage et un développement spécifique. » (Interviewé 7).

« L'absence d'un système d'information comme une personne sans objectif, c'est-à-dire au cœur de la stratégie de l'entreprise existe un système d'information, d'après cette idée on peut confirmer qu'il existe une forte corrélation entre les deux. » (Interviewé 2).

Les interviewés ont confirmé que la gouvernance d'un système d'information définit les missions respectives, les règles du jeu, les organes et les outils de régulation dans le but d'atteindre les objectifs voulus. Tandis que le respect de ces formalités améliore la performance et la prise de décision. Dans la perspective de partage d'information, la première entreprise considère ce dernier est unilatéral par contre Al Omarane le voit multilatéral. L'ensemble des interviewés ont confirmé également que la gouvernance du SI s'appuie sur le même référentiel ISO 27001 de sécurité.

6.3. Axe 3 : relation de la gouvernance du SI, système de contrôle de gestion et performance

Suivant le même ordre d'idée, ce troisième axe est consacré à l'étude de la contribution de la gouvernance du SI, qui constitue un élément clé, sur le système de contrôle de gestion. Pour ce faire, nous avons interrogé les interviewés sur un ensemble d'éléments qui nous a permis d'identifier facilement leurs perceptions. Ces éléments ont apporté sur la hiérarchie des ressources informatiques, les indicateurs de mesure de performance ainsi que la contribution de la gouvernance dans le top management. Nous avons essayé également de comprendre cette contribution à travers l'analyse lexicale.

Figure 4 : Requête de fréquence de mots axe 3

Mot	Longueur	Nombre	Pourcentage pondéré (%)
Indicateurs	11	22	1,96
Gouvernance	11	21	1,88
Ressources	10	9	0,80
Décision	8	7	0,62



Source : Auteurs via Nvivo 12

Dans l'optique des ressources informatiques, les collaborateurs affirment que ces ressources sont accessibles à des mises à jour régulières et des changements évolutifs, ce qui permet à la société de profiter d'un système bien sécurisé et modifier l'infrastructure des ressources technologiques. Dans le même sens, un interviewé a ajouté que l'emploi des ressources informatique se manifeste dans le traitement de l'information afin d'amélioration l'efficacité du métier.

« L'architecture des ressources informatiques fait une sorte pour répondre aux besoins de notre activité. Certes, l'architecture des ressources informatiques est parfaite dans le sens d'amélioration de l'efficacité du traitement et de partage de l'information, qu'ils ont se basés sur les défaillances de l'ancien système » (Interviewé 8).

Les interviewés ont mentionné que la gouvernance fait partie du top management chose qui se voit en termes de la prise de décision. Ceci indique que la finalité de la gouvernance applique un management participatif et que le contrôleur de gestion dispose des indicateurs de performance qui les aide à prendre une décision très efficace.

« Oui, on met en place des systèmes et en même temps une gouvernance pour tout ce qui est gestion à côté de la sécurité du système dans la raison d'avoir une valeur ajoutée de la transmission de l'information ce qui donne une valeur pour une décision très efficace. » (Interviewé 4)

Les collaborateurs de la société B indiquent que les indicateurs de mesure de performance sont de type : physiques, commerciaux et financiers également des indicateurs des ressources humaines. Tandis que les collaborateurs que la deuxième société présente les indicateurs de type purement financier. Enfin, l'ensemble de nos interlocuteurs affirment l'implantation d'une gouvernance identique sur l'ensemble du groupe.

7. Discussion des résultats

Après avoir présenté les résultats de notre étude exploratoire, nous avons consacré cette section à l'analyse et à la discussion des résultats obtenus dans la recherche empirique en les comparant avec nos conclusions théoriques. Pour ce faire, nous allons discuter les résultats de chaque thème étudié de manière séparée.

7.1. Axe 1 : le système de contrôle de gestion

Notre revue de littérature nous a appris que le contrôle de gestion est le processus par lequel les responsables s'assurent de l'utilisation efficace et efficiente des ressources allouées au fonctionnement de l'entreprise, dans le but de réaliser les buts désirés par l'entreprise (Anthony, 1965). Ces contrôles s'expliquent par la semblance financière et reposent principalement sur des outils tels que les budgets, tableaux de bord ou les outils de mesures de la performance financière (Ittner et Larcher, 1995).

Nous avons constaté dans la partie théorique que le système de contrôle de gestion est une variable clé en termes de suivi en intégrant les dimensions extrafinancières supplémentaires avec une orientation à long terme et permettant à la fois à l'entreprise et aux individus de s'adapter à leur environnement sur le long terme. Ainsi nous a permis de conclure que les caractéristiques du système de contrôle de gestion permettent d'améliorer le niveau de performance. Nombreux sont les outils qui ont vu de l'importance pour servir le suivi et le pilotage de l'activité de l'entreprise, comme : les plans stratégiques, les plans opérationnels, comptabilité analytique, analyse des coûts, reporting et les tableaux de bord afin de répondre à ces besoins.

En revanche, les résultats issus du terrain, montrent que le système de contrôle de gestion des deux entreprises « A » et « B » ont des caractéristiques similaires et partagées, c'est-à-dire qu'elles ont le même rattachement hiérarchique, autrement dit le service de contrôle de gestion est lié à la direction financière de la holding. Les contrôleurs se chargent surtout des missions d'élaboration du budget, reporting, analyse des écarts et élaboration des tableaux de bords. Nous avons remarqué que le personnel de la société B ne se charge pas de l'adoption de la stratégie ou bien la contribution à sa formulation puisque la société est étatique, donc la loi qui régit la stratégie.

Par ailleurs, on sait que le positionnement hiérarchique renvoie à l'importance de contrôle de gestion dans l'entreprise, donc, lorsque ce service dépend de la direction financière du groupe, il se charge seulement à des aspects financiers généralement l'analyse des coûts et le suivi des indicateurs de la performance ce qui garantit la réponse à notre problématique de recherche. Concernant le partage d'information et la formalisation des procédures de la communication des informations au sein des services en question, dans la société « IT », la connexion d'information est unilatérale. Par contre, le cas de la société « B » la dimension de la communication peut prendre une forme multidimensionnelle.

7.2. Axe 2 : la gouvernance du système d'information

En deuxième lieu, la revue de littérature nous a permis d'explorer les dimensions d'interdépendance qui gouvernent les systèmes d'information en l'occurrence les ERP (Entreprise Resource Planning). Pour cela, la littérature relie les technologies de l'information avec l'apprentissage organisationnel (ST- hilaire (2005), Millet(2008)), afin d'élaborer des nouvelles connaissances et compétences ainsi de créer des conditions adéquates à l'acquisition.

La gouvernance du système d'information, à travers ses dimensions, assure l'amélioration de la qualité de l'information interne ainsi que la performance du personnel. Or, le système d'information joue un rôle suprême dans l'activité et la vie de l'entreprise. Le bon fonctionnement du système contribue à la rationalisation et à la croissance, qui peuvent aussi être l'origine de la performance. Il est nécessaire de développer une stratégie pour aligner les besoins et attentes de l'entreprise avec la stratégie du système d'information déployé. Pourtant, plusieurs chercheurs s'accordent sur le renforcement de la GSI par des référentiels tels que : ITIL, COBIT, la famille ISO...

Sur le plan pratique, la société A déploie l'ERP Sage X3 pour certifier les sources des données et avoir un système intégré. Tandis que, la société B déploie SAP suite au moins-disant du marché. En effet, les deux sociétés affirment que le système d'information est le principal outil du déclenchement de l'information, mais aussi comme moyen d'automatisation et de génération des écritures comptables afin de produire les états financiers. Ainsi, l'une des missions fondamentales du système d'information est de fournir aux responsables des informations adéquates pour contrôler leurs activités et leur prise de décision. En ce qui concerne la question de la relation entre la stratégie du SI et la stratégie de l'entreprise, tous les interviewés ont confirmé qu'il existe une corrélation positive forte entre les deux, c'est-à-dire que la stratégie du SI est au cœur de la stratégie de l'entreprise.

La perception de la valeur ajoutée du SI se manifeste dans la qualité de travail du contrôleur et la gestion des objectifs. Les interviewés de la société B ajoutent que la perception de la valeur ajoutée est un élément clé de la gouvernance qui se renvoie à la semblance de chaque étape de la procédure des appels d'offre dans le cœur du système d'information. L'ensemble de nos collaborateurs signale que le risque majeur est l'existence des virus et des attaques extérieures. Dans ce sens, les entreprises font l'objet de notre étude sont certifiées par le même référentiel de sécurité ISO 27001.

7.3. Axe 3 : relation de la gouvernance du SI, système de contrôle de gestion et performance

Rappelons que notre troisième thème concerne la contribution de la gouvernance du système d'information à la performance du contrôle de gestion. Lors de la revue de littérature, nous avons tenté de mettre en avant que la gouvernance du système d'information relève la responsabilité des gouvernants de l'entreprise, un outil d'aide à la décision et une réponse aux préoccupations importantes des contrôleurs de gestion pour assurer les évolutions nécessaires en termes des tâches effectuées, dans un premier temps, et leur permettre de répondre à des besoins de conformité réglementaire, de création de valeur ou d'alignement et de limitation des risques. Alors, la gouvernance du système d'information doit trouver une réponse outillée à travers l'intermédiaire des applications de l'ERP.

Les résultats dégagés lors de l'analyse de ce thème marquent que les ressources informatiques explorent différentes interactions pouvant être utiles pour le système du contrôle de gestion, le partage d'informations et l'apprentissage qui peuvent survenir au sein des entreprises. Les ressources informatiques sont intéressées principalement par les différentes bases de données que le système est capable de générer au sein des organisations, d'une part. D'autre part, le système de contrôle de gestion peut être renforcé à travers la production et la mobilisation des connaissances nouvelles dans l'environnement du système d'information. D'une manière générale, les deux entreprises s'intéressent à des dimensions financières et des indicateurs de performance permettant au top management de prendre les décisions.

8. Conclusion

La gouvernance du système d'information est un objet de nombreuses recherches scientifiques. L'intérêt du présent article était d'appréhender le caractère et le fonctionnement adaptatif de ces systèmes. L'idée principale de cet article est d'expliquer l'influence de la gouvernance du système d'information sur la variable de contrôle de gestion. Cependant, plusieurs dimensions de la gouvernance peuvent contribuer à la performance du contrôle de gestion. La revue de littérature a mis l'accent à la fois sur le changement de position des ressources informatiques de la société, mais aussi sur l'intégration de nouveaux paramètres dans ses dimensions fonctionnelles telles que la performance et l'efficacité économiques et stratégiques puisque le SI est le nœud de l'entité. De même, il ne sera pas possible d'assurer un alignement stratégique sans la participation, le partage de valeur et la compréhension de la manière et la stratégie dont elle se décline pour définir le progrès d'une amélioration globale. Donc, la gouvernance du SI s'installe par sa nature au niveau du top management.

On peut noter que la gouvernance du système d'information peut assister à l'implémentation d'une politique de gestion, qui dispose d'un schéma directeur disposant des informations essentielles au diagnostic et la mesure de la performance que ça soit économique, sociale ou environnementale au niveau du système de contrôle de gestion, suivant les facteurs clés de succès du système d'information et de contrôle de gestion pour garantir un développement durable dans la stratégie de l'entreprise. Les approches disciplinaires de la gouvernance reposent sur l'asymétrie d'information entre les porteurs de fonds et les agents ainsi que sur l'hypothèse qu'il existe une information objective et transparente pour tout un espace purement

parfait dans le but d'un bon système de contrôle. La bonne décision est au cœur de la gouvernance des SI, donc, suite à ces véritables décisions le contrôleur garantit la performance de ces tâches grâce à la gouvernance.

Notre partie pratique a une vision exploratoire du thème de la gouvernance du SI et son apport à la performance du SCG dans les entreprises Marocaines. Ainsi, nous avons présenté le contexte national par rapport à notre thématique, puis nous avons procédé par une méthodologie qualitative via la méthode d'étude de cas multiples, ensuite nous avons effectué une analyse de contenu et une analyse lexicale. Par la suite, nous avons mené des entretiens semi-directifs auprès des responsables des deux entreprises, puis nous avons opté à l'analyse des résultats obtenus. Les résultats empiriques auxquels nous avons abouti sont : tout d'abord, les deux entreprises sont rattachées hiérarchiquement à la direction financière du groupe. Ensuite, le système d'information est le principal outil du déclenchement de l'information, un moyen d'automatisation et de génération des écritures comptables afin de produire les états financiers. Puis, l'existence d'une corrélation positive entre la stratégie du système d'information et celle de l'entreprise, cela se voit au niveau du paramétrage de la GSI qui implique un alignement stratégique et création de valeur. Et finalement, la gouvernance du SI permet à l'entreprise de réaliser ses objectifs dans le but de créer une valeur ajoutée qui se voit au niveau des indicateurs de performance. Alors que cette valeur ajoutée indique la performance du système de contrôle de gestion.

Le but de notre recherche était d'analyser la contribution de la gouvernance du système d'information sur la performance du contrôle de gestion. En effet, la recherche nous a permis de comprendre l'importance de la gouvernance du système d'information en tant qu'un concept stratégique affectant le fonctionnement des services et de l'organisation qui doit être pris en compte dans la prise de décision et les choix stratégiques. Cependant, nous considérons qu'il est important de mettre en œuvre la gouvernance des SI : en choisissant des référentiels de bonnes pratiques, création des systèmes de gestion des risques liés aux services des systèmes d'information et considérer les systèmes d'information est au cœur de création de la valeur.

Notre recherche, comme tout travail de recherche a des limites au-delà de la portée du chercheur, dont la première est l'équilibre et la taille de l'échantillon. En fait, nous aurions dû prendre plus de deux entreprises du même secteur, mais nous n'avons pas pu répondre à cette norme souhaitée. La seconde limite est la mobilisation d'une théorie unique qui est largement critiquée dans la littérature. Enfin, la gouvernance du système d'information est un concept stratégique, dont les collaborateurs sont de plus en plus dissimulés à répondre correctement à notre étude.

Références :

- (1) Albiges, B. et All. (2002). *Alignement stratégique du système d'information : Comment faire du système d'information un atout pour l'entreprise ?* Rapports publiés par le Club Informatique des Grandes Entreprises Françaises.
- (2) Anthony R.N. (1965). *Planning and control systems, A Framework for analysis*, 1er édition, (Boston, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University), pages: 16-18.
- (3) Boitier, M. (2002). L'influence des technologies de l'information et de la communication sur la fonction contrôle de gestion : une analyse sociotechnique. *A.T.E.R. Université Toulouse 1*, pages : 1-5, fihalshs-00584446f.
- (4) Boulafourd, B. (2018). La gouvernance des systèmes d'information au Maroc : une étude empirique. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, Laboratoire de Recherche en Performances Économiques et Logistiques, Université Abdelmalek Essaadi.

- (5) Bouquin H. (2011), *Les fondements du contrôle de gestion*, (collection que sais-je, Édition presses universitaires de France, Paris).
- (6) Boussay, J. et al. (2015). La gouvernance des systèmes d'information et son impact sur les organisations. Laboratoire Traitement de l'information, faculté des sciences Ben M'Sik, LAMSAD, Ecole Supérieure de Technologie de Berrechid, Université Hassan 1^{er}. Pages : 3-8.
- (7) Cappelletti, et al. (2014), *Toute la fonction Contrôle de gestion : Savoirs. Savoir-faire. Savoir-être*, (Editeur : Dunod), ISBN : 978-2-10-071574- 9.
- (8) Cavelius, F., Endenich, C. et Zicari, A (2018). *L'impact de la digitalisation sur le rôle du contrôleur de gestion*. Transitions numériques et informations comptables, Nantes, France, pages : 4-9, fihal-01907810.
- (9) Charreaux, G. et Wirtz P. (2006), *Gouvernance des entreprises : nouvelles perspectives*, (Economica Paris).
- (10) Desiré-Luciani, et al. (2013). *Le grand livre du contrôle de gestion* », page : 111.
- (11) Georgel, F. (2005), *IT Gouvernance : Maîtrise d'un système d'information*, (Editeur : Dunod), ISBN : 978-2-10-008312-1.
- (12) Godener, A., Fornerino, M. et Ray, D. (2008). *La satisfaction des utilisateurs du contrôle de gestion et leur performance managériale*. La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France.
- (13) Hennink, et al. (2010), *Qualitative Research Methods*, (Editeur : SAGE Publications), ISBN : 978-1-4129-2225-8.
- (14) Phelizon, R. et Rouhier, S. (2002). *Gouvernance du système d'information*. Rapports publiés par le Club Informatique des Grandes Entreprises Françaises.
- (15) Quemener, Y. (2010), *Contrôle de gestion et gouvernance : des espaces pour penser*, (Management Prospective Ed), ISSN 1768-5958.
- (16) Simon R. (1995), *The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives*, (Accounting, organizations and society, Vol. 15, No. 1-2).
- (17) Tedjini, A., Morley, C. et Soulier, E. (2004). *Le concept d'hétérarchie : émergence dans différents domaines et intérêt pour la Gouvernance des Systèmes d'Information*. L'Association Information et Management, Telecom Ecole de Management, Université d'Evry-Val d'Essonne.
- (18) Thietart et al. (2014), *Méthodes de recherche en management*, (collection management sup, Dunod, Paris), ISBN : 978-2-10-071109-3.
- (19) Wacheux, F. (1996), *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, (Édité par Économica), ISBN : 2-7178-3053-7.
- (20) Zaouia, A. (2018). *Contrôle de Gestion et Technologies de l'Information*. *La Revue Marocaine de Contrôle de Gestion*, N°1, pages : 1-12, INPT-Rabat.