

Essai de modélisation de la création de valeur dans les entreprises Marocaines

Attempt of modelling of the value creation within the Moroccan companies

Hamza EL ALAOUI

Doctorant

ENCG CASABLANCA

Université Hassan 2

LRPFG - Laboratoire de Recherches Prospectives en Finance et Gestion

hamzaalaoui67@gmail.com

Essai de modélisation de la création de valeur dans les entreprises Marocaines

Attempt of modelling of the value creation within the Moroccan companies

Résumé :

Dans ce travail, nous cherchons à mettre le point sur les déterminants de la création de la valeur et ce par l'exploration des dimensions temporelles et spatiales de l'articulation d'une approche classique de création de la valeur, ainsi que mettre l'accent sur le rôle que peut jouer la fonction de contrôle de gestion dans l'accompagnement dans ce processus de mise en place. Et ce au travers, une étude exploratoire menée auprès d'un échantillon de 50 Entreprises Marocaines.

Mots-clés : contrôleur de gestion, création de valeur, perception de la valeur, apprentissage organisationnel, indicateurs de performance.

Abstract :

In this work, we seek to focus on the determinants that interfere in the implementation of a value creation approach, by exploring the temporal and spatial dimensions of its articulation, thus focusing on the role that the management control function can play in supporting this implementation process. And this through, the exploratory study led with a sample of 50 Moroccan Companies.

Key Words: Management controller, value creation, Value perception, organizational learning, performance indicators.

Introduction

Depuis les années soixante-dix du 20^{ième} siècle, plusieurs essais d'études ont été réalisés afin de modéliser l'analyse de la valeur dans le cadre des sciences de gestion, en l'occurrence le contrôle de gestion. À travers cet article, nous avons retenus un certain nombre de constats, dans la perspective de formuler des postulats de base pour notre travail de recherche doctorale.

les systèmes de mesure de la performance traduisent la mission et la stratégie de l'entreprise à travers des indicateurs de performance qui forment la base d'un système de pilotage de la stratégie. De ce fait, de nombreuses études ont recommandé le lien entre la stratégie et les indicateurs de la performance, souligne que la stratégie est l'un des facteurs, entre autres, qui peuvent influencer le contrôle de gestion. Selon l'auteur, les systèmes de pilotage ne peuvent en aucun cas être déconnectés de la stratégie, mais doivent au contraire être reliés à elle par des liens forts, explicites et systématiques. Dorénavant, les chefs d'entreprises soucieux d'avoir une gestion orientée vers le futur devront disposer d'un système d'information intégré à la stratégie plutôt que d'outils isolés qui, pour l'instant, ont surtout servi à retracer le passé.

Dans ce contexte, notre quête étant de mesurer l'impact des systèmes de contrôle sur la promotion d'une culture d'entreprise qui privilégie la création de valeur. Ainsi, nous allons examiner cela par le biais des facteurs ci-après : la structure, la stratégie, les échanges entre les acteurs organisationnels

Cependant nous allons utiliser la perception de la valeur vis-à-vis des parties prenantes, afin de mesurer ce paramètre liés aux acteurs organisationnels.

Nous allons essayer de répondre aux questions ci-après : Les entreprises marocaines accordent-elles plus d'importance aux approches de mise en place de la création de valeur ? Et quelles sont les déterminants qui interagissent dans la promotion d'une culture de création de valeur au sein de notre échantillon de 50 entreprises.

Et ainsi, nous allons étudier la conception de la valeur en 1^{er} lieu, et ensuite, nous allons mettre le point sur les théories qui se sont intéresser à sa création, et puis, nous allons se pencher sur, les déterminants qui agissent sur la valeur et naturellement sur sa création, et ce au travers, l'identification du rôle du contrôle de gestion dans cela. Et par la suite, nous

allons mettre en action, ce que nous avons déniché de la revue de littérature, dans le cadre d'une étude exploratoire.

1. Revue de littérature

1.1. Définition du concept de la valeur

Dans cette première partie, nous allons exposer le cadre conceptuel de la valeur, ainsi que ses interactions avec le contrôle de gestion, et dans un deuxième ordre, nous allons passer à la reformulation des hypothèses, en se reposant sur les étendus de la théorie de contingence.

La métamorphose de la fonction de contrôle de gestion d'une entité de contrôle, à une qui s'engage dans une posture de suivi et de la promotion de la performance globale de l'entreprise dans un cadre d'analyse de la valeur, est due principalement à l'apparition de nouvelles exigences dans l'entreprise telles que la multitude des choix organisationnels en termes de travail, réaction instantanée par rapport à l'environnement, et la production personnalisée. Et pour que l'entreprise s'adapte avec ces postulats, elle devra intégrer dans sa recherche de la performance globale une vision stratégique intégrante qui permet de choisir la stratégie adéquate à un environnement donné, ainsi que la manière d'implémentation qui assure la création de valeur, et ce en alignant tous les acteurs organisationnels.

La dite vision doit respecter les postulats suivants :

Le besoin de la réactivité et d'innovation est de plus en plus croissant, ce qui permet de fournir plus d'efforts dans la recherche des solutions sur mesure et d'éviter les solutions standardisées.

L'internalisation et la transversalité des offres réoriente les modes de production vers un mode beaucoup plus focalisé sur la capitalisation des dépenses R&D, ce que les auteurs ont appelé un mode technico-applicatif

Le développement qu'a connu l'organisation vis-à-vis de ses approches de travail et qui stipule le fait de tourner vers la création de la valeur

(Kotter et Heskett trouvent que, sur une période de onze ans, les grandes entreprises américaines qui ont octroyé une importance identique aussi bien aux employés qu'aux

clients et aux actionnaires, ont eu une croissance de leurs ventes quatre fois plus importante que les entreprises qui se focalisent beaucoup plus sur les actionnaires.)

Par ce , les dispositifs de contrôle de gestion ont évolués afin d'accompagner le développement de ces postulats en intégrant des pratiques de planification , d'allocation stratégique des ressources , de mesure et d'analyse des résultats tout en préservant comme élément motrice la création de la valeur.

Le processus de création de la valeur se multiplie. Ainsi, et dans ce contexte, les entreprises se concentrent davantage sur leur cœur de métier où nous allons trouver :

-L'intégration (prime sur la différenciation (Lawrence et Lorsch, 1967) est considérée actuellement une composante du management stratégique (C.K. Prahalad & G. Hamel) des organisations et de la performance.

-Les systèmes de pilotage de l'entreprise doivent assurer la cohabitation entre les processus horizontaux et verticaux dans la perspective d'atteindre un niveau poussé des structures organisationnels.

-Anticiper les comportements des acteurs organisationnels en utilisant des systèmes d'information développés.

-La capitalisation des connaissances organisationnelles comme étant un enjeu stratégique. Ce postulat constitue actuellement un avantage concurrentiel en lui-même pour les entreprises qui ont pu atteindre des niveaux de capitalisation des connaissances relativement poussés. Le management stratégique des coûts repose énormément sur cet avantage, afin de réaliser des économies d'échelles dans le cadre de la théorie d'agence.

-La nécessité d'instaurer une éthique de travail dans le cadre de la responsabilité sociétale de l'entreprise en vue d'en assurer l'implication totale des acteurs pour implémenter les stratégies définies par le top management

Partant de ces postulats, les organisations doivent déployer les moyens et les ressources nécessaires pour satisfaire les attentes des clients, tout en créant un environnement de travail adéquat dans une démarche de développement durable.

1.2. L'analyse de la valeur

La finalité de la création d'un objet de valeur (en occurrence à notre étude, créer un processus d'implémentation des stratégies d'entreprise est le résultat d'un processus d'offre de valeur)

Ces processus se décomposent en trois niveaux : le système de pilotage, la mesure de la performance et le processus de création de valeur

Pour mieux comprendre ce processus, nous allons exposer le concept de la valeur et celui de la création de la valeur

1.3. La conception de la valeur

C'est un concept que les chercheurs ont trouvé du mal à le cerner. Par ce, nous allons présenter les définitions données dans la littérature.

Mévellec (2005) considère par exemple, que la source de la valeur est associée aux attributs, lorsqu'il présente sa définition de la valeur comme étant: « La valeur ... est le résultat d'un assemblage de fonctionnalités perçues par le client et chacune porteuse d'une dimension utile ».

Il part aussi de l'idée que « le prix est, dans l'échange, la cristallisation de la valeur » (2000a, p. 32) et parle de « la valeur que les clients vont accepter de payer. » (p. 33). Tandis que pour Lorino, (1995b, p. 126) « le prix, comme tout indicateur chiffré, peut constituer un signe de valeur mais il n'est pas la valeur ».

Alors que pour Mc Nair et al. (2001), « le prix de marché représente un proxy de la valeur actuelle nette que le client va retirer du produit ou du service acheté. ».

Néanmoins, il est indispensable d'exposer l'existence de trois conceptions de la valeur dans la littérature : la valeur d'échange (relative à un autre bien), la valeur d'usage (relative au besoin à satisfaire) et la valeur d'estime (relative à l'image que l'on s'en fait).

Dans ce sens, Malleret (2009) affirme que la valeur n'est que la valeur d'échange qui se manifeste en s'exprimant en termes monétaires, cette valeur pourrait être assimilée au prix.

Tandis que pour Afnor¹, elle est présentée comme suit : Le concept de valeur repose sur la relation entre la satisfaction de nombreux besoins différents et les ressources utilisées pour y parvenir. Moins on utilise de ressources ou plus la satisfaction des besoins est grande, et plus la valeur est importante

1.4.La création de la valeur

Le concept de création de la valeur a évolué au fil du temps grâce aux théories qui s'intéressaient pleinement à ce concept, à son apport dans le changement et à la configuration qu'a connu l'organisation afin de modéliser de nouveaux modèles d'entreprises qui s'y adaptent à l'environnement du 21^{ème} siècle qui est caractérisé par sa turbulence

Dans cette partie, nous allons nous intéresser à l'évolution des différentes théories liées à ce concept. Par la suite, les motifs d'intérêt d'une organisation à la création de valeur, et finalement au processus de création de valeur et ses finalités.

1.4.1. Théories sur le concept de création de la valeur :

- Sa conception selon de la théorie néoclassique:

La création de la valeur est conditionnée par l'existence d'un surplus produit une fois que les actionnaires sont rémunérés. Donc, la valeur est liée fortement à la perception de ces derniers vu qu'ils assument le risque résiduel, et qui sont considérés comme les seuls propriétaires du capital.

Cette conception de la valeur sera remise en cause par la vision contractuelle de la firme (Berle et Means, 1932 ; Jensen et Meckling, 1976 ; Fama, 1980 ; Fama et Jensen, 1983). Son apport sur l'existence des conflits d'intérêts entre les actionnaires et les dirigeants (théorie de l'agence et des contrats) suite à la séparation entre le capital et la gestion dans les entreprises managériales. Elle remet en cause l'indépendance entre la création et la répartition de valeur.

La répartition a une influence sur la valeur créée. Dans le même contexte, la théorie de l'enracinement (Castanias et Helfat, 1992) se manifeste en remettant en cause l'efficacité des mécanismes de contrôle tout en conservant le principe contractuel.

¹ Norme Afnor EN-12973:2000

Une troisième remise en cause s'appuie sur les travaux de Blair (1995), de Charreaux et Desbrière (1998) qui a présenté une vision pluraliste (partenariale) de la valeur. Selon ces principes, toutes les parties prenantes, et pas uniquement l'actionnaire, assument une part du risque résiduel.

Les approches récentes de la création de valeur s'appuient sur une vision cognitive et comportementale de l'entreprise. Cette vision se base sur les travaux issus des approches par les ressources et compétences. La création de valeur est générée par des leviers cognitifs tels que l'apprentissage et l'innovation. Les théories « cognitives » introduisent la notion de connaissance et non plus seulement celle d'information dans le processus de création de valeur.

1.4.2. Les motivations de création de la valeur:

La motivation ultime d'une organisation est qu'elle soit marchande. Par exemple, le but d'une entreprise commerciale est de maximiser son profit par l'échange de son offre de biens/services en contre partie de la monnaie. Ainsi, dès lors qu'un bien ou un service est jugé par son usage/son utilité que l'on en fait (objectivité) et pour l'estime qu'il procure (Subjectivité), il présente une offre de valeur.

2. le contrôleur de gestion au cœur de la création de valeur

2.1.le basculement vers le pilotage du contrôle

H. BOUQUIN présente le contrôle de gestion comme étant « un système d'assurance qualité des décisions doté de deux objectifs : une évaluation de la performance (en terme d'efficience et d'efficacité) et un repérage et une réduction des dysfonctionnements » (Bouquin, 1989). L'analyse de cette définition nous permet d'identifier deux dimensions du contrôle : la décision et la mesure. Ces deux dimensions caractérisent le basculement qu'a connu le contrôle de gestion dans ces dernières années.

Certains auteurs préfèrent utiliser le mot pilotage pour caractériser le contrôle de gestion au lieu de le présenter en tant qu'outil de contrôle. Ce choix est lié à la montée d'un courant de pensée constructiviste qui donne lieu à une importance remarquable accordée au rôle des acteurs organisationnels dans la représentation et l'interprétation des indicateurs de mesure. Lorino (1995b) met l'accent sur l'importance d'un système de contrôle orienté

vers la mesure des performances face aux différentes turbulences de l'environnement des entreprises.

Le contrôle de gestion intervient à cet égard, afin de faciliter le traitement des informations « pertinents ». Philippe Lorino rappelle que deux hypothèses constituent les fondements des systèmes de contrôle. Nous parlons d'une hypothèse qui stipule la simplicité et la stabilité des modes de contrôle employés. La simplicité consiste à décomposer l'organisation en centres autonomes, et la performance globale repose pleinement sur le contrôle par délégation, d'où l'intérêt de cerner cette simplicité et stabilité qui fondent la pertinence de la norme pour servir de référentiel stable sur lequel on peut concevoir un modèle de contrôle comme le prétend Robert Teller. Tandis que pour la complexité, son inter liaison avec l'instabilité des paramètres de performance trouvent lieu dans les systèmes incontrôlables.

LORINO caractérise ce basculement comme suit (le passage du contrôle au pilotage se traduit par un basculement connexe et simultané : du paradigme de la mesure, corollaire du contrôle, au paradigme de l'interprétation, corollaire du pilotage »

Tableau N1 : modélisation de la métamorphose de la fonction de contrôle de gestion

Paradigme du contrôle	Paradigme du pilotage
Ressources	Modes opératoires et compétences
Allocation, transactions	Diagnostic
Décisions	Activités
Séquences d'événements discrets	Déroulement continu
Clivage plan/contrôle	Changement continu
Décomposition hiérarchique	Intégration

Source : M.PENDARIES, thèse de doctorat intitulé "Le pilotage par la valeur de la performance des organisations : cas des entreprises industrielles gérées par affaire", Page 34, 2011.

Halgand souligne dans le même cadre que "si l'on maîtrise mieux, par la connaissance, les mécanismes orientant les comportements des acteurs, la question du partage reste entière". Son traitement passe, comme le soulignait Lorino, par la reconnaissance de la nature plurielle de la pertinence. Partant de là, il s'agit d'identifier les représentations dominantes dans l'organisation, pour ensuite pouvoir agir sur elles, et là réside le deuxième aspect du problème. Ces délicates questions constituent autant de défis passionnants pour le contrôleur, qui voit sa fonction se métamorphoser, et pour le chercheur.

Meyssonnier présente une autre vision qui caractérise le partage (L'amélioration de la gestion s'effectue par la référence à un ensemble structurant de compétences professionnelles qui constituent le métier et fondent largement l'identité de l'acteur. Il est possible de piloter sans avoir forcément une représentation réellement partagée par tous de l'organisation...)

Pour lui « il suffit d'avoir un ensemble d'éléments communs sur lesquels les approches différentes des acteurs de l'organisation vont se recouper. Cette zone d'intersection permettra un minimum de consensus et justifiera l'utilisation d'outils et la construction de systèmes d'information sur lesquels les acteurs accepteront de rendre des comptes »

Les postulats ci-dessous nous amènent à nous questionner sur la méthodologie de la construction des représentations.

Deux démarches sont à mettre en avant :

La démarche bottom up empowerment développée par Johnson (1992) et qui permet de recueillir, comprendre, piloter les représentations des acteurs, la modélisation et l'utilisation des sciences cognitives qui interviennent là pour construire une méthodologie.

Halgand (1999) (Cela revient à reconnaître le potentiel structurant du langage comptable et financier et à l'utiliser comme outil de déstructuration des structures posant des problèmes (par exemple, un fonctionnement bureaucratique qui débouche sur la non pertinence des coûts) et de restructuration de l'organisation sur de nouvelles bases, au travers de routines alternatives. Cette voie est celle prônée par les poststructuralistes qui se fondent sur les travaux de psychologie sociale d'A. Giddens (1984).

Ce postulat affirme la proposition de Halgand du quelle il faut exploiter les enseignements néo-institutionnalistes en comptabilité – contrôle et de mettre en place dans le cadre d'une vision managériale innovatrice.

2.2.Caractéristiques d'un système de pilotage

Il est très difficile de cerner une définition exhaustive de la notion de pilotage ou d'un système de pilotage. Dans la littérature, il est souvent présenté comme étant une action, un art de piloter où il faut mettre l'accent sur le pilotage qui est pris dans le sens de la direction. Cet essai de définition met en évidence le caractère dynamique de l'action de pilotage, et c'est là où nous présentons la traduction de la discipline contrôle de gestion en anglais, qui est le "management control" dans le sens d'un système de contrôle mais surtout d'un système de pilotage.

Nous allons adopter la définition de M. Pendaries qui l'a présentée dans sa thèse doctorale comme « un système agrégé décision/action, basé sur la responsabilité, la représentation et l'interprétation des acteurs de l'organisation, intégrant les objectifs stratégiques de l'organisation, et doté de deux objectifs propres : agir sur les performances et contribuer à améliorer la cohésion et la cohérence au sein de l'organisation. »

En analysant cette définition, nous pouvons la qualifier comme étant une définition qui essaye de réunir en un tout, des éléments distincts afin d'élargir notre perception des finalités du contrôle de gestion. Partant d'une finalité figée dans le temps et dans l'espace et qui est caractérisée par ses dimensions comptables et économiques (Kaplan 1997) à une dimension stratégique de l'organisation, tout en conservant la convergence des objectifs organisationnels et donner une assurance sur leur cohérence et leur cohésion (Fiol& Lebas, 1998 ; Pech, 2003)

Le système de pilotage repose sur les fondements du contrôle de gestion qui stipulent que la mesure est le seul critère de chiffrage tout en mettant en valeur que l'avenir du Contrôle de gestion ne se limite pas dans la mesure mais dans son emploi à des champs différents (temps, qualité, etc.). Et ce par donner plus d'importance, à l'interprétation des situations et les arbitrages en temps réel du couple décisions et actions par les différents acteurs

organisationnels. C'est dans ce cadre que l'autonomie des acteurs s'impose en vue d'assurer la coordination de la décision.

2.3. Les limites de la modélisation du processus de création de valeur

Il faut déterminer dans un premier lieu, l'assiette de l'analyse, la mesure et le suivi d'un indicateur de performance qui constitue la base fondamentale du contrôle, sans oublier que la réponse aux questions ci-après est primordiale à l'analyse : comment mesurer le potentiel humain ? Vu son caractère intangible, la rentabilité de l'entreprise peut-elle faire apparaître, à côté de l'effet de levier classique de l'endettement, un effet de levier des ressources humaines ? le reclassement social permet-t-il une meilleure allocation des ressources, pour atteindre l'appréhension du risque social engendré ? Le contrôle des aspects sociaux, occupe-t-il une place importante dans l'approche de contrôle de gestion classique ?etc.

La valeur ajoutée de la modélisation du processus de création de valeur dans le cadre d'un système d'information de gestion intégré

L'environnement turbulent de l'entreprise a fait émerger de nouvelles pensées sur la création de valeur. Ces pensées sont caractérisées par une complexité particulière motivée par le degré d'implication des acteurs organisationnels, la qualité des structures montéesetc. Ces nouvelles pensées reposent sur les approches d'analyse à base d'activité et sur la chaîne de valeur de PORTER , et en rapportant l'analyse à notre problématique , la question à relever serait de déterminer la place réelle de la valeur financière et de la valeur stratégique

3. Méthodologie

3.1. Théorie de la contingence

Elle constitue actuellement le courant dominant de l'étude des systèmes de contrôle. Elle repose sur l'interdépendance entre la structure de l'organisation et ses modes opératoires et fonctionnels.

Dans ce contexte, notre quête étant de mesurer l'impact des systèmes de contrôle sur la promotion d'une culture d'entreprise qui privilégie la création de valeur. Ainsi, nous allons examiner cela par le biais des facteurs ci-après : la structure, la stratégie, les échanges entre les acteurs organisationnels

3.2. Formulation des Hypothèses et méthodologie de la recherche

Dans la perspective de mettre en évaluation les hypothèses, que nous avons montées, un questionnaire a été administré à échantillon de 50 entreprises Marocaines, où le facteur était la forme juridique, dans laquelle, nous avons gardés que les SA (Sociétés Anonymes). cependant, nous distinguons entre les variables explicatives d'ordre 1 qui consistent à des variables liées actions qui mènent à la création de valeur au sein de l'entreprise (4-1), ainsi que les variables d'ordre 2, et qui sont les facteurs de contingence (4-2).

3.2.1. variables explicatifs d'ordre 1

La création de la valeur n'est pas figée seulement dans les techniques présentées dans les théories, partant de la réflexion de Wirtz (la création de valeur est tributaire d'un ensemble de variables relevant de deux domaines différents, celui de la discipline d'un comportement potentiellement opportuniste et celui de la cognition qui est potentiellement source de construction d'opportunités d'investissement inédites mais également de coûts cognitifs) à la réflexion de l'approche cognitive qui caractérise les entreprises innovantes. Cependant, il est aussi important d'identifier pour chaque cas les composantes de la création de la valeur qui lui sont appropriées.

Dans le cadre du contrôle de gestion, la création de valeur est présentée comme étant un résultat. Son interaction avec les systèmes de contrôle a été relevée dans les travaux de J.L. Moriceau et M. Vilette (2001): « ils se grippent et suivent leur forte pente, qui n'est pas celle de la créativité ». Bouquin dit « qu'il serait utile de réfléchir à l'envers, comme les auteurs cités le proposent : quel gaspillage autoriser, quelles marges de manœuvre (Slack) laisser ? Quelle sous-optimisation viser ? ». Ce qui implique que la création de la valeur n'est pas une chose évidente. Et son pilotage nécessite de laisser aux acteurs des marges de manœuvre pour qu'ils puissent innover.

Et par conséquent, nous allons résumer l'interprétation possible des éventuels résultats relatifs au processus de créations de valeur

Tableau N2 : tableau des interprétations possibles

Processus de création de valeur	Score faible	Score élevé
Existence de marges de manœuvres	Non	Oui
Niveau d'implication dans la création de la valeur ajoutée	Participation faible	Participation élevé
Niveau de l'esprit entrepreneuriale	Faible	Élevé

Source : Élaboré par l'auteur

3.2.2. variables explicatifs d'ordre 2

= la structure

Kalika (1986, P.214) indique que la structure de n'importe quelle organisation dépend de sa taille. Autrement dit, plus une entreprise est grande en termes d'affaires, plus sa structure serait différenciée, formalisée, et éventuellement bien contrôlée.

Cette problématique de contrôle fait appel à la manière par laquelle les décisions sont prises, et ceci, lui renvoie aux optimums de l'organisation en tant que construit. Ainsi, le cadre administratif constitue l'élément de base pour effectuer des travaux de suivi rigoureux et détaillés des réalisations (Pugh et al., 1969).

Dans le même contexte, le degré d'influence dont en dispose l'organisation vis-à-vis de ses concurrents lui permet d'agir et d'influencer le marché vers les axes qui produisent plus de valeur ajoutée. Cela est souvent présenté comme étant l'offre de valeur de l'entreprise. Ce résultat a été confirmé par Bescos et al. (2004), et par ce, nous pouvons formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse 1 : plus la structure est contrôlée (peu contrôlée), plus le processus de création de valeur est optimal (défaillant).

Et qui sera traité, en élaborant les sous hypothèses suivants :

Hypothèse 1-1 : plus la structure est contrôlée (peu contrôlée), plus il y a une existence (inexistence) des marges de manœuvre accordées au personnel.

Hypothèse 1-2 : plus la structure est contrôlée (peu contrôlée), plus le niveau d'implication du personnel dans la création de la valeur ajoutée globale est perçu (inaperçu)

Hypothèse 1-3 : plus la structure est contrôlée (peu contrôlée), plus le personnel prend (ne prend pas) en charge l'appareil innovateur de l'entreprise

Ce pendant, nous allons utiliser trois types d'indicateurs (Chenhall, 2003) pour mesurer ce facteur : le capital social, le chiffre d'affaires, et le nombre de salariés

- La stratégie

Bouquin(1999) définit le concept comme étant l'ensemble des actions qui déterminent durablement le succès d'une organisation. Le contrôle de gestion (Simon, 1987) intervient dans ce sens pour montrer l'importance accordée à l'alignement qui devrait être réalisé entre la stratégie et la gestion courante des organisations dans une perspective de création de la valeur.

Simon (1990) indique aussi que les terminologies de création de la valeur diffèrent selon la stratégie adoptée par l'entreprise, et ainsi la participation active des parties prenantes est indispensable. Les outils de contrôle de gestion ne sont que des outils qui accompagnent la bonne exécution des axes de ces stratégies adoptées, et par conséquent, il serait plus judicieux de se focaliser sur la manière par laquelle ces objectifs (traduction unitaire des stratégies) sont conçus

Et donc, l'hypothèse que nous pouvons construire est comme suit :

Hypothèse 2 : plus la stratégie est bien déterminée (mal définie) , le processus de création de valeur sera plus réaliste (moins réaliste)

Et qui sera traité, en élaborant les sous hypothèses suivants :

Hypothèse 2-1 : plus la stratégie est bien déterminée (mal définie), plus il y a une existence (inexistence) des marges de manœuvre accordées au personnel.

Hypothèse 2-2 : plus la stratégie est bien déterminée (mal définie), plus le niveau d'implication du personnel dans la création de la valeur ajoutée globale est perçu (inaperçu)

Hypothèse 2-3 : plus la stratégie est bien déterminée (mal définie), plus le personnel prend (ne prend pas) en charge l'appareil innovateur de l'entreprise

Ainsi, nous allons reposer sur les types d'opérationnalisation des stratégies, nous indiquons surtout : le positionnement, la mission et la typologie de Miles et Snow (1987).

. Et plus précisément sur le dernier type, afin de cerner les comportements stratégiques de l'échantillon

- ▬ *Les échanges entre les acteurs organisationnels 'Les bénéficiaires de la création de la valeur '*

La littérature remet en cause deux types de bénéficiaires de la création de la valeur, et pour chaque bénéficiaire il existe une valeur associée:

-La shareholder value est la valeur économique et financière perçue par l'actionnaire chaque fin d'exercice sur le Bilan et le Compte de résultat comptable de l'entreprise, soit par l'accroissement de l'actif net et le bénéfice net distribuable dégagé de l'exploitation. En résumé, l'actif net serait le critère financier de la création de valeur, et le bénéfice net serait sa traduction économique.

-La stakeholder value mobilise la théorie des parties prenantes qui stipule que les intérêts de l'entreprise au sens large sont considérés comme un pilier de son succès commercial, et une condition de sa réussite économique à long terme.

Preston et Sachs considère que les parties prenantes sont « les individus et éléments constitutifs qui contribuent, de façon volontaire ou non, à la capacité de la firme à créer de la valeur et à ses activités, et qui en sont les principaux bénéficiaires, et/ou en supportent les risques »

Bouquin, quant à lui, confirme que les acteurs doivent être motivés par d'autres facteurs que les scores de création de valeur. Ces facteurs sont subjectifs tels que: ajuster sa culture aux objectifs, déléguer l'autorité et la responsabilité, ajuster sa structure.

La valeur est ainsi un produit transversal qui prend de l'ensemble des éléments qui la constitue.

Nous pouvons donc proposer l'hypothèse ci-après :

H3 : plus la les échanges entre acteurs organisationnels est très favorisées (peu favorisées), la promotion d'une culture de création de valeur sera plus engagée (peu engagée)

Et qui sera traité, en élaborant les sous hypothèses suivants :

Hypothèse 2-1 : plus la les échanges entre acteurs organisationnels est très favorisées (peu favorisées), plus il y a une existence (inexistence) des marges de manœuvre accordées au personnel.

Hypothèse 2-2 : plus la les échanges entre acteurs organisationnels est très favorisées (peu favorisées), plus le niveau d'implication du personnel dans la création de la valeur ajoutée globale est perçu (inaperçu)

Hypothèse 2-3 : plus la les échanges entre acteurs organisationnels est très favorisées (peu favorisées), plus le personnel prend (ne prend pas) en charge l'appareil innovateur de l'entreprise

Cependant nous allons utiliser la perception de la valeur vis-à-vis des parties prenantes, afin de mesurer ce paramètre lié aux acteurs organisationnels.

4. Résultats et conclusion

Nous pouvons résumer les principales déductions de la corrélation linéaire de Pearson, entre les variables explicatives d'ordre 1 et 2

Tableau N3 : tableau des résultats de signification

corrélation de Pearson	Structure	Stratégie	Échanges entre acteurs organisationnels
Existence des marges de manœuvres	0,173 (NS)	0,253 (P=048)	0,101 (NS)
Niveau d'implication dans la création de la valeur ajoutée	0,271 (P=0,033)	0,021 (NS)	0,421 (P=0,001)
Niveau de l'esprit entrepreneurial	0,297 (P=0,019)	0,023 (NS)	0,337 (P=0,337)

Avec NS : Non significatif

Source : Élaboré par l'auteur

Comme il est indiqué sur le tableau, la structure n'a pas un impact significatif sur l'existence des marges de manœuvres. Et ceci, est motivé, par la corrélation entre ces deux variables, qui s'est avéré, qu'elle est non significative, et par conséquent l'hypothèse 1-1 n'est pas validée. Par la même occasion, nous pouvons remettre en cause aussi dans ce contexte, la corrélation entre les échanges entre acteurs organisationnels et l'existence des marges de manœuvres (l'hypothèse 1-3).

Or, la corrélation entre la stratégie et l'existence des marges de manœuvres est positive et significatif, et par conséquent l'hypothèse 1-2 est validée. Et ainsi,

Tandis que, pour le niveau d'implication du personnel, dans la création de la valeur ajoutée globale, il s'est avéré, qu'elle est corrélée plus avec la structure et les échanges entre acteurs organisationnels, et par conséquent, deux hypothèses, ont été validés à ce stade, il s'agit bien des hypothèses 2-1 et 2-3.

Et par la même occasion, nous pouvons aussi conclure que par rapport au niveau d'implication dans les projets d'innovation et entrepreneuriale, elle est plus corrélée avec la structure et les échanges entre acteurs organisationnels, et par conséquent, deux hypothèses, ont été validés à ce stade, il s'agit bien des hypothèses 3-1 et 3-3.

Et d'une manière plus globale, nous pouvons aussi constater que :

- La définition de la valeur est accentuée sur deux points essentiels (l'apport globale de la valeur ajoutée et la valeur perçue sur les états de synthèse à savoir le Bilan et le CPC)
- Les déterminants de la création de valeur avec 62,5% à l'apport de l'innovation, en vue de se distinguer parmi les autres concurrents, et avec 31,3% à l'apprentissage organisationnel
- L'offre de valeur est accentuée sur la réalisation des chiffres satisfaisants et dépasser cette idée prédominée lors des années 90 et 2000 que l'entreprise a comme vocation principale la continuité de ces affaires.
- Ceci est motivée par les nouvelles formes de gestion de la coopération inter entreprises , avec 52,1% des entreprises de notre échantillon qui se positionnent dans une optique qui leur permettent de tracer les chemins d'affaires pour leurs collaborateurs , ou ce que nous appelons le plan de carrière.
- La création de valeur est mesurée par des indicateurs de performance qui illustrent la valeur globale ajoutée, et de moins important avec des indicateurs qui mettent l'accent sur l'effet de levier des ressources, ainsi que ceux qui assurent le suivi du degré de partage de l'information

- Dans le même contexte, il faut bien montrer que notre échantillon se positionne dans un cadre stratégique à vocation de différenciation, et ceci avec pratiquement 50%. Ce qui laisse par conséquent les deux stratégies restantes partager les 50% qui reste. Nous parlons ici surtout de la stratégie de domination par les coûts et la focalisation.
- Ainsi, nous avons trouvé que les deux critères qui définissent la mission stratégique d'une organisation est la croissance des parts de marché, et les changements des orientations produits/marchés
- Cependant, la performance est évaluée profondément par le couple suivant (réputation et efficacité des opérations de l'organisation)
- Ainsi, pour développer une culture de promotion de la création de valeur, il faut se reposer sur l'ajustement des objectifs changeants par rapport à la culture de l'entreprise, et procéder plus à la délégation des pouvoirs et des responsabilités.

Conclusion

Cette recherche réalisée auprès d'un échantillon de 50 entreprises de tailles différentes installées au Maroc montre que, comme cela avait été envisagé au début de la recherche, au regard des travaux portant sur le changement qui pourrait bien être apporté aux pratiques managériales, et éventuellement pour créer de la valeur pour l'entreprise. Ainsi, les entreprises qui adoptent un management centralisé adoptent davantage des pratiques de gestion orientées vers l'exécution des actions descendantes du top management. Par contre, les entreprises de grande taille et décentralisées misent essentiellement sur un management participatif. Chose qui contribue davantage à l'accroissement du niveau de connaissance des différents niveaux de l'organisation, et par conséquent la création d'une valeur ajoutée accentuée sur la connaissance. Les résultats obtenus doivent être interprétés avec prudence au vu des limites de notre recherche. Ainsi, deux grandes limites méthodologiques doivent être soulignées: la non-prise en considération de facteurs de contingence chiffrés tels que la taille Etc. Cela sera remédié lors de l'étude de cas que nous comptons faire dans le cadre de notre thèse doctorale, et le recours à une approche perceptuelle pour collecter les données. Ainsi, il nous semble primordial de compléter notre étude par une autre qui s'intéressera à répondre à la problématique ci-après : De quelle manière la création de valeur peut-elle être mesurée? Une étude approfondie sur les facteurs de contingence liés sera ainsi mis en avant.

Bibliographie :

- A.Giddens. (1984), *The Constitution of the Society. Outline of the Theory of Structuration*, Cambridge, Polity Press.
- Berle A.A. & Means G.C. (1932), *Modern Corporation and Private Property*, New York, MacMillan.
- Bescos P-L, Gauvin E., Langevin P. et Mendoza C. (2004), critiques du budget : une approche contingente, comptabilité, contrôle, audit, Tome 10, Vol.1, juin, PP. 165-185.
- Blair, M.M. (1995), *Ownership and Control*, The Brookings Institution.
- Bouquin H. (1989), *Le Contrôle de gestion*, PUF, p551.
- C.K. Prahalad & G. Hamel, "The core competence of the corporation", *Harvard Business Review*, mai/juin 1990
- M.PENDARIES, thèse de doctorat intitulé "Le pilotage par la valeur de la performance des organisations : cas des entreprises industrielles gérées par affaire", 2011
- Malleret, « Peut-on gérer le couple coûts-valeur ? », *CCA*, juin 2009
- Peter Wirtz, "Compétences, conflits et création de valeur : vers une approche intégrée de la gouvernance", *Finance, Contrôle et Stratégie*, Vol 9 juin 2006
- Castanias R.P. & Helfat C. (1992), "Managerial and Windfall Rents in the Market for Corporate Control", *Journal of Economic Behavior and Organization*, July, V.18, p153-84.
- Charreaux G. & Desbrières P. (1998), « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n°2, Juin.
- Chelhall R.H.(2003), *Management control systems design within its organizational context, findings from contingency-based research and directions for the future*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, n°2-3, pp. 127-163.
- Fama E.F. (1980), "Agency problems and Theory of the firm", *The Journal of Political Economy*, (88)2, p288-307.
- Fama E.F. & Jensen M.C. (1983), "Separation of Ownership and Control", *Journal of law and Economics*, University of Chicago Press, vol. (26)2, p301-25, June.
- Fiol & Lebas, 1998 ; Fiol M. et Lebas M. (1999), « Créer des situations de sens pour gérer la performance : le double rôle du manager », in *Contrôle : retour aux questions*, L. Collins (dir.), PUF, Paris, p352.
- Halgand N. (1999), « Au cœur du Contrôle de gestion : les représentations », in *Faire de la recherche en Contrôle de gestion*, coordonné par Y. Dupuis, Fnege, Vuibert.
- Jensen et Meckling, 1976 ; Jensen M.C. & Meckling J.H. (1976), "Theory of the firm, Managerial Behavior, Agency cost and Ownership Structure", *Strategic Management Journal*, p305-360.
- Johnson (1992) : Johnson H.T. (1992), *Relevance regained: From Top down Control to Bottom up Empowerment*, The Free Press, New York.
- Kalika M. (1986), *Structure d'entreprises*, Economica.
- Kaplan R.S. & Norton D.P. (1996, 1998, 2001, 2003), *Le tableau de bord prospectif*, Les Éditions d'Organisation, Paris.
- Kotter J.P. & Heskett J.L. (1992), *Corporate culture and performance*, Free Press, MacMillan.
- Lawrence P.R. & Lorsch J.W. (1973), *Adapter les structures de l'organisation, intégration ou différenciation*, Les Editions d'organisation, traduit de l'anglais *Organization and*

Environment : Differentiation and Integration, Harvard University Press, Boston, Massachussets, 1967.

Lorino P. (1995b), Comptes et récits de la performance, Éditions d'Organisation.

Mévellec P. (2005), Les systèmes de coûts; objectifs, paramètres de conception et analyse comparée, Dunod OEC.

Miles R.W. et Snow C.C (1987), Organizationnel Strategy, structure and process, New York, McGraw Hill

Moriceau Jean-Luc &Villette Michel, 2001, « L'EVA, le contrôle... et le fil qui hante », L'Expansion Management Review, Septembre, p.96-103.

Nair C.J., Polutnik L. & Silvi R. (2001), “Cost Management et Value Creation: the Missing link” The European Accounting Review, 10 (1) : p33-50.

Pech, 2003) Pech Varguez J.L. (2003), Cohérence et cohésion de l'équipe de direction dans la petite et moyenne entreprise, Thèse de Doctorat, HEC Paris.

Pearson, K. (1895). "Contributions to the Mathematical Theory of Evolution. II. Skew Variation in Homogeneous Material". Philosophical Transactions of the Royal Society A: Mathematical, Physical and Engineering Sciences. 186: 343–414.

Porter M. (1999), L'avantage concurrentiel, Réédition, Dunod, Paris.

Pugt D.S., Dickson D.J. et Turner C., 1969, an empirical taxonomy of structures of work organization” in A.S.Q., Vol. 14, n°1.

Preston L.E. & Sachs T. (1995), “The Stakeholders Theory of the Coporation: Concepts, Evidence and Implications”, Academy of Management Review, Vol. 20, n°1, p65- 91.

Simons R. (1995), Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal, Boston, Harvard Business School press, chap 4.