

L'utilisation des tableaux de bord, un levier essentiel pour améliorer la performance financière des entreprises publiques Au Maroc : Cas de Maroc chimie

The Use of Dashboards, an Essential Lever to Improve the Financial Performance of Public Enterprises in Morocco: The Case of Morocco Chemicals

Fatima Zahra EL BAKILI, (Doctorante en sciences de gestion)

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche et D'études en Management des Organisations et Droit de l'entreprise "LIRE-MD"
Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Marrakech
Cadi Ayyad de Marrakech, Maroc

Mohamed LOULID, (Professeur de l'enseignement supérieur)

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche et D'études en Management des Organisations et Droit de l'entreprise "LIRE-MD"
Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Marrakech
Cadi Ayyad de Marrakech, Maroc

Adresse de correspondance :	Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales Adresse : Daoudiate B.P. 2380, 40000 Marrakech Cadi Ayyad Maroc, Marrakech 40000
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	EL BAKILI, F. Z., & LOULID, M. (2024). L'utilisation des tableaux de bord, un levier essentiel pour améliorer la performance financière des entreprises publiques Au Maroc : Cas de Maroc chimie. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 5(9), 315-340. https://doi.org/10.5281/zenodo.13623400
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: August 01, 2024

Accepted: September 01, 2024

L'utilisation des tableaux de bord, un levier essentiel pour améliorer la performance financière des entreprises publiques au Maroc : Cas de Maroc chimie

Résumé :

Cet article a pour objectif de présenter une étude exploratoire qui examine la relation entre le tableau de bord et la performance financière des entreprises publiques au Maroc, notamment à travers une meilleure maîtrise des coûts. La conception de tableau de bord est dépendante de plusieurs facteurs de contingence : la stratégie d'entreprise, la nature des indicateurs financiers et non financiers (Chenhall et Langfield-Smith 1998, Hoque et James 2000). Ces deux facteurs représentent des éléments qui déterminent le design d'un tableau de bord au niveau de l'organisation. Tandis que le concept de performance financière revient à la capacité d'une entreprise à atteindre ses objectifs financiers dans le cadre de sa stratégie globale (Philippe Lorino, 2003). Dans cet article, nous passons en revue de la littérature relative à ces deux concepts. Ensuite, en nous basant sur la théorie de la contingence (Burns et Stalker 1961, Lawrence et Lorsch 1967), nous tenterons de répondre aux questions de recherche suivantes : le tableau de bord peut-il améliorer la performance financière des entreprises publiques ? Quel est le lien entre le tableau de bord, la performance financière et la maîtrise des coûts ? La présente étude a adopté une approche qualitative basée sur une méthodologie de recherche-action au niveau du Maroc chimie, avec la réalisation d'entretiens semi-directifs auprès d'un échantillon représentatif de responsables et agents. L'analyse qualitative des entretiens semi-directifs basés sur la méthode d'analyse thématique de contenu a révélé que le tableau de bord de charges variables récemment implanté au niveau du Maroc chimie peut contribuer à l'amélioration de la performance financière de différents ateliers de production du Maroc chimie. Les résultats de cette étude ont permis de mettre en évidence plusieurs éléments importants. D'abord, le tableau de bord a permis au Maroc Chimie d'optimiser la gestion de ses ressources et d'accroître sa performance économique. Il existe alors un lien positif entre la mise en place du tableau de bord et l'amélioration de la performance financière du Maroc Chimie. Ensuite, les résultats montrent l'existence de deux variables qui permettent la construction d'un tableau de bord apte à renforcer la performance financière de l'entreprise. C'est la stratégie et l'équilibre entre indicateurs financiers et non financiers. Enfin, la démarche de recherche-action a conduit à proposer un tableau de bord de suivi de matières auxiliaires pour pallier le problème de fausses imputations, qui rend difficile la maîtrise des coûts. L'entreprise peut alors accroître directement sa rentabilité. D'où, nous confirmons le lien positif entre la maîtrise des coûts et la performance financière.

Mots clés : Contrôle de gestion, tableaux de bord, performance financière, entreprise publique, OCP

JEL Classification : L32

Type du papier : Recherche empirique

Abstract:

The aim of this article is to present an exploratory study examining the relationship between the dashboard and the financial performance of public companies in Morocco, particularly through improved cost control. Dashboard design is dependent on several contingency factors: corporate strategy, and the nature of financial and non-financial indicators (Chenhall and Langfield-Smith 1998, Hoque and James 2000). These two factors represent elements that determine the design of a dashboard at the organizational level. The concept of financial performance, on the other hand, refers to a company's ability to achieve its financial objectives as part of its overall strategy (Philippe Lorino, 2003). In this article, we review the literature on these two concepts. Then, based on contingency theory (Burns and Stalker 1961, Lawrence and Lorsch 1967), we will attempt to answer the following research questions: can the dashboard improve the financial performance of public companies? What is the link between the dashboard, financial performance and cost control? This study adopted a qualitative approach based on an action-research methodology at the level of chemical Morocco, with semi-directive interviews conducted with a representative sample of managers and agents. Qualitative analysis of semi-structured interviews, based on the thematic content analysis method, revealed that the variable costs dashboard recently implemented at Maroc Chimie can contribute to improving the financial performance of various Maroc Chimie production facilities. The results of this study highlighted several important elements. Firstly, the dashboard has enabled Maroc Chimie to optimize the management of its resources and improve its economic performance. There is therefore a positive link between the introduction of the dashboard and the improvement in Maroc Chimie's financial performance. Next, the results show the existence of two variables that enable the construction of a dashboard capable of strengthening the company's financial performance. These are strategy and the balance between financial and non-financial indicators. Finally, the action-research approach led to the proposal of a dashboard for monitoring auxiliary materials, to overcome the problem of false imputations, which makes it difficult to control costs. The company can then directly increase its profitability. Hence, we confirm the positive link between cost control and Financial performance.

Keywords: Management control, dashboards, financial performance, public enterprise, Maroc chimie

Classification JEL : L32

Paper type: Empirical Research

1. Introduction

Face à l'incertitude et l'imprévisibilité de l'environnement économique, les entreprises se confrontent de plus en plus à des difficultés concernant la maîtrise de leur performance. Dans un contexte de mondialisation et de concurrence accrue, le développement des capacités d'adaptation, de flexibilité et d'anticipation devient un enjeu majeur pour toute organisation ambitionnant de s'imposer comme un leader sur son marché. C'est le cas emblématique du groupe OCP, entreprise publique marocaine qui a su s'imposer comme un acteur incontournable sur le marché mondial du phosphate et de ses dérivés depuis les années 1920. Dans ce cadre, le contrôle de gestion joue un rôle essentiel dans l'amélioration de la performance des entreprises publiques au Maroc. En effet, les outils de pilotage tels que les tableaux de bord permettent à ces organisations de renforcer leur capacité d'anticipation, de suivre de près leurs indicateurs clés de performance et d'ajuster plus rapidement leurs décisions stratégiques face à l'évolution de leur environnement. Cette maîtrise accrue de la performance représente un enjeu crucial pour les entreprises publiques marocaines, qui doivent à la fois répondre aux exigences de rendement fixées par l'État et s'adapter aux mutations de leur secteur d'activité.

Dès lors, la présente étude se propose d'analyser en profondeur les liens entre l'utilisation d'un tableau de bord et l'amélioration de la performance financière au sein de Maroc Chimie, l'un des fleurons de l'industrie chimique publique du Royaume. Elle vise à identifier les facteurs organisationnels et stratégiques qui permettent d'optimiser l'impact de cet outil de pilotage sur les résultats de l'entreprise, dans un contexte de concurrence exacerbée et d'attentes accrues en termes de performance. Comme le souligne Bouquin (2004), « *le contrôle de gestion doit permettre de piloter l'organisation et d'en améliorer l'efficacité* ». Ainsi « *Le contrôle de gestion se définit comme un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation* » (Burlaud et Simon, 1997).

Dans ce contexte, les tableaux de bord sont devenus des outils incontournables pour les entreprises souhaitant accroître leur performance. C'est dans cette optique que les auteurs se sont penchés sur le cas de l'entreprise publique Maroc chimie. Selon Kaplan et Norton (1992), les tableaux de bord permettent de "traduire la stratégie et la vision de l'entreprise en un ensemble cohérent d'indicateurs de performance".

Dans le cas de l'entreprise publique Maroc chimie, les auteurs ont cherché à "démontrer le rôle des tableaux de bord dans l'amélioration de la performance financière de Maroc chimie ". Comme le souligne Lebas (1995), les tableaux de bord constituent "un ensemble d'indicateurs qui fournissent à un manager les informations dont il a besoin pour prendre des décisions". Dans cette optique, les auteurs ont mené "une analyse approfondie" afin de concevoir un tableau de bord pertinent des charges variables, et de le mettre en œuvre dans l'entreprise. Selon Berland (2009), *les tableaux de bord "donnent une vision rapide et synthétique de la performance de l'entreprise", ce qui semble être le cas pour Maroc chimie.*

C'est dans cette perspective que s'inscrit la présente recherche, qui se propose d'explorer les liens entre la mise en place d'un tableau de bord chez Maroc Chimie, entreprise publique leader dans l'industrie chimique nationale, et l'amélioration de sa performance financière. Au-delà des simples indicateurs chiffrés, l'étude vise à identifier les facteurs organisationnels et stratégiques qui permettent d'optimiser l'impact de cet outil de pilotage sur les résultats de l'entreprise, notamment en termes de maîtrise des coûts et de rentabilité. Dans cette optique, la problématique centrale de cette recherche peut être formulée comme suit : **Le tableau de bord peut-il améliorer la performance financière des entreprises publiques ? Quel est le lien entre le tableau de bord, la performance financière et la maîtrise des coûts ?**

L'objectif principal de cet article est de mettre en évidence le rôle des tableaux de bord dans l'amélioration de la performance de Maroc chimie. Pour ce faire, les auteurs se sont fixé trois

objectifs spécifiques : concevoir un tableau de bord pertinent des charges variables pour Maroc chimie site de SAFI, le mettre en œuvre au sein de l'entreprise, et analyser ses impacts sur la qualité et la rapidité des décisions stratégiques prises par les managers. À travers la réalisation de ces différents objectifs, l'étude cherche à vérifier l'hypothèse selon laquelle l'implémentation d'un tel outil de contrôle de gestion contribue à améliorer la performance de l'entreprise publique.

Afin de répondre à cette problématique, la présente recherche s'articulera en trois parties principales. Dans un premier temps, une revue de la littérature académique permettra de dresser un état des lieux des connaissances actuelles sur le rôle des tableaux de bord dans l'amélioration de la performance financière des entreprises. Seront notamment abordés les concepts clés tels que le pilotage de la performance, la conception des indicateurs et l'articulation entre mesures financières et non financières. La deuxième partie de l'étude sera consacrée à l'analyse approfondie du cas de Maroc Chimie. À travers une collecte de données qualitatives à travers les entretiens semi-directifs, nous chercherons à comprendre la manière dont le tableau de bord a été mis en place au sein de cette entreprise publique, les indicateurs qu'il comprend et leur évolution dans le temps. Cette phase permettra également d'identifier les facteurs organisationnels et stratégiques qui ont pu moduler l'impact de cet outil de pilotage sur les résultats financiers. Enfin, la troisième et dernière partie de ce travail sera dédiée à la discussion des résultats obtenus et à la formulation de recommandations managériales. L'objectif sera d'extraire les enseignements clés de cette étude de cas et de proposer des pistes d'amélioration pour optimiser l'utilisation des tableaux de bord dans le pilotage de la performance financière des entreprises publiques marocaines.

2. Revue conceptuelle

Cette section synthétise l'évolution de la littérature relative au tableau de bord et la performance financière des entreprises publiques.

2.1. Évolution des tableaux de bord

La notion de tableau de bord est apparue en France dans les années 1930 (Christophe GERMAIN, 2002). Il s'est émergé dans le milieu industriel et à la suite des pratiques des ingénieurs, en tant qu'outil d'information et d'aide à la prise de décision qui était centralisé et destiné à la direction de l'entreprise. Or, c'est avec la crise de la comptabilité de gestion au milieu des années 80 que l'utilisation des tableaux de bord s'est renforcée et la redécouverte de l'intérêt des indicateurs non financiers. En effet, les deux auteurs H. Thomas JOHNSON et Robert S. KAPLAN ont publié en 1987 l'ouvrage « *Relevance Lost : The Rise and fall of management accounting* » pour mettre en cause la comptabilité de gestion puisqu'elle se trouve très influencée par les auditeurs chose qui lui donne un caractère purement financier. Désormais, *la comptabilité de gestion n'apparaissait plus en mesure de fournir une information exacte sur les coûts et surtout de rendre compte de la performance, du fait des transformations de l'environnement industriel* (Christophe GERMAIN, 2002). D'autre part, d'après la publication des travaux en stratégie par l'auteur M. PORTER en 1986, on a pu découvrir que la performance est multidimensionnelle et qu'elle fallait l'analyser de plusieurs côtés et non pas se limiter aux indicateurs financiers. À cet égard, le tableau de bord se voit comme étant un outil indispensable, son rôle s'est renforcé dans le contrôle de gestion vu que c'est lui qui va pallier ces insuffisances en regroupant les indicateurs financiers et non financiers et qui doit avoir un caractère (Hélène Löning, 2008) :

- ✓ Anticipateur : L'outil en question doit donner une information très « en amont » pour déceler des éléments annonciateurs avant que la situation se réalise.

- ✓ **Explicatif** : Il doit permettre de mieux comprendre les causes des effets constatés (coûts, résultats, outputs, etc.), Pour pouvoir agir dans le plus tôt possible. La démarche ISHIKAWA permet de sortir toutes les variables qui ont un impact sur un objectif défini.
- ✓ **Orientée vers l'action** : L'orientation vers l'action découle en partie du pouvoir explicatif des outils.

L'émergence des tableaux de bord trouve en partie son origine dans les critiques adressées aux budgets, surtout que les gestionnaires se trouvent aujourd'hui insatisfaites des outils de gestion telle que les budgets.

Le budget, qui dans la conception traditionnelle du contrôle de gestion correspond à « *l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels* » (Bouquin, 2001), a été très critiqué ces dernières années (Cité par Houda ZIAN, 2013).

En fait, de nombreux auteurs ont souligné l'importance de l'environnement dans la crise des outils de gestion actuels. Le budget était conçu dans un environnement relativement stable où les concurrents étaient connus et leurs actions prévisibles¹(D'après le Cam-i) alors qu'aujourd'hui l'environnement est devenu turbulent et instable, chose qui justifie les insuffisances de l'outil budget. Ainsi, le budget a été critiqué sur le point qu'il ne permet pas d'intégrer la totalité des facteurs de performance surtout qu'aujourd'hui on constate une accélération de l'évolution des critères de cette dernière.

Il s'avère qu'aujourd'hui les outils traditionnels de contrôle de gestion telle que la comptabilité de gestion, le contrôle budgétaire ne peuvent répondre à eux seuls aux attentes des managers. D'où la nécessité de les compléter par d'autres outils mieux adaptés au contexte actuel de pilotage des entreprises. C'est dans ce sens que le tableau de bord a gagné de l'importance en tant qu'outil qui ne se limite pas uniquement au langage comptable et financier.

Et c'est dans ce contexte que les managers ont ressenti le besoin de se doter de système de pilotage de leurs actions quotidiennes. D'où la tentation pour chacun d'établir son propre petit système parfaitement adapté à ses besoins propres et facilement évolutif, sur PC. Or, Hélène Löning confirme que le résultat n'était pas assez efficace vu que ceci a donné lieu à des tableaux de bord « locaux » mal reliés entre eux ou à la stratégie de l'entreprise (Hélène Löning, 2008).

Tableau 1 : Caractéristiques des tableaux de bord de gestion par rapport aux outils comptables de suivi.

Instruments comptables de suivi	TBG
Informations financières exclusivement	Incluent des données non financières, voire non quantifiées
Informations produites en interne exclusivement	Possibilité d'inclure des informations extérieures
Contenu « standard » pour tous les responsables	Contenu adapté aux différents responsables
Périodicité en général mensuelle	Périodicité en fonction des possibilités d'action des responsables
Beaucoup de données, outils détaillés et exhaustifs	Très peu de données, centrées sur les points pertinents, importants, permettant d'agir
Présentations souvent « rébarbatives »	Souci de présentation attrayante et efficace
Longs à analyser	Rapide à lire, percutant
Difficiles à faire évoluer	Léger et évolutif
Lenteur d'obtention de l'information	Rapidité d'obtention

Source : Hélène Löning, 2008

Toutefois, cette question a été résolue en s'inspirant du travail de professeurs-consultants et chercheurs français en 1980. Ils ont pensé à mettre en place une méthode permettant de coordonner les tableaux de bord et de créer une liaison avec la stratégie de l'entreprise. Il s'agit

¹Cam-i signifie Consortium for Advanced Manufacturing – International. Formulait des propositions résumées dans une approche intitulé « Beyond Budgeting » (au-delà du budget).

de la méthode OVAR (Objectifs, variables d'action, plan d'action et niveau de responsabilité). Les apports du tableau de bord par rapport aux outils classiques seront résumés dans le tableau numéro 1.

2.2. Définitions et rôles des tableaux de bord

Les tableaux de bord ont été définis des leurs origines pour dépasser les lacunes des systèmes existants, ils ont vu le jour pour compléter le contrôle budgétaire et les comptabilités.

Bouquin définit le tableau de bord comme « *un outil d'aide à la décision et à la prévision (et) un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions* ». (H. Bouquin,2008)

Autrement dit, le tableau de bord est conçu comme étant un outil d'aide à la décision vu qu'il permet de répondre aux besoins d'information, de contrôle et d'anticipation.

Michel Gervais affirme que « *Le tableau de bord de gestion correspond à un système d'information permettant de connaître en permanence et le plus rapidement possible les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l'exercice des responsabilités* ». La littérature autour du tableau de bord était faite d'une panoplie de définitions. Il est considéré comme étant un outil d'aide à la prise de décision (Bouquin), ou bien comme étant un système d'information permettant aux responsables de contrôler la bonne marche de l'entreprise (M. GERVAIS), et structuré sur la logique objectifs-variables d'action- indicateurs (la méthode OVAR 1980).

Le tableau de bord occupe une partie très importante dans l'instrumentation du contrôle de gestion par ce qu'il permet de répondre à plusieurs fins à savoir :

✚ **Le tableau de bord un outil d'information**

L'information fournie par le tableau de bord doit donc être incontestable. Pour ce faire, les données sur lesquelles va s'appuyer le tableau de bord devront être issues de bases de données officielles de l'entreprise par ce que déjà au niveau du contrôle de gestion se trouvent toutes les informations qui sont en relation avec l'entreprise.

✚ **Le tableau de bord outil d'aide à la décision**

Pour prendre la bonne décision, Il suffit d'être pleinement informé. À cet égard le tableau de bord permet aux décideurs de s'informer le plus rapidement possible des informations nécessaires et synthétiques pour bien prendre la décision. Il permet même de prendre les décisions dans les situations critiques afin d'au moins réduire l'impact.

✚ **Le tableau de bord outil d'aide à la mise en œuvre de la stratégie**

Le tableau de bord prospectif (BSC) se base principalement sur la stratégie et la vision plutôt que sur le contrôle en mettant en place les moyens pour traduire la vision de l'entreprise en actions correctives (Kaplan et Norton,1992). IL se définit comme suit « *tableau de bord qui traite l'ensemble des dimensions d'une entreprise sans se limiter aux aspects financiers. Son objectif est de transformer une vision stratégique en actions concrètes* ». (Kaplan et Norton,1992).

✚ **Le tableau de bord un instrument de mesure et de comparaison**

Le tableau de bord est un outil de mesure qui procède par comparaison entre les réalisations et les prévisions afin de dégager les écarts et d'expliquer leurs causes pour les éviter et les corriger. En effet, cet outil ne permet pas seulement de garantir un contrôle continu de l'état de l'entreprise à travers la réalisation de cette comparaison, mais également de prévoir une comparaison entre la performance de l'année qui découle avec celle décollé afin d'avoir une idée sur l'évolution de l'entreprise.

B v c L e tableau de bord un instrument de communication et de dialogue

Le tableau de bord n'est pas uniquement un outil d'information, mais également de communication entre les niveaux hiérarchiques de l'entreprise dans les deux sens : le niveau stratégique et le niveau opérationnel. En fait, il permet aux subordonnés de transmettre les résultats de ses actions à leurs supérieurs et vice versa.

D'autre part, le tableau de bord permet aux responsables de transmettre aux opérationnels les objectifs chiffrés de la stratégie globale de l'entreprise afin d'essayer de les réaliser. Donc le tableau de bord c'est un outil de motivation de communication dans les deux sens : Top-Down et Bottom-Up.

2.3. Notion et concept de la performance

Étymologiquement, au 13e siècle la performance vient de l'ancien français performer qui signifiait « accomplir, exécuter ». Le verbe anglais « to perform » apparaît au 15 siècle avec une signification plus large. C'est à la fois l'accomplissement d'un processus, d'une tâche, mais aussi les résultats obtenus ainsi que le succès dont on peut se prévaloir.

Bourguignon (2000) définit la performance « comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété des objectifs ». (Christophe GERMAIN, 2002). En fait, cette réalisation des objectifs peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action).

Selon Philippe Lorino (1979) : « est performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui contribue à atteindre les objectifs stratégiques ».

L'information comme source de performance

L'information joue un rôle crucial dans la performance de l'entreprise. En fait si cette dernière n'a pas assez d'information sur son marché, sur son interne elle ne peut pas être performante. Car il existe assez d'informations de telle sorte que celui qui détient plus d'informations a plus de chance de réussir, donc on a besoin des informations pour pouvoir s'en sortir. L'information est une source clé.

À cet égard, le Tableau de bord est un facteur clé du système d'information puisqu'il contribue dans la conception, l'utilisation et l'évolution du SI de l'organisation. Ce dernier est un élément qui conditionne l'efficacité de la fonction contrôle de gestion vu qu'il fournit l'ensemble des informations de l'entreprise à tous les niveaux pour pouvoir prendre les décisions stratégiques et opérationnelles. Il permet donc de mesurer les différents niveaux de performance de l'organisation.

3. Revue de littérature

3.1. Théorie de la contingence

Il n'existe pas un modèle type de contrôle de gestion qu'on peut le prendre et l'appliquer partout. Cependant, le contrôle de gestion est un système qui doit être mis en place « sur mesure » et non pas du « prêt à porter ». En effet, il existe plusieurs facteurs contingents qui conditionnent sa mise en œuvre à savoir : l'environnement, la stratégie, la technologie, la complexité de l'entreprise publique et le profil de dirigeants. Dans ce contexte, la théorie de la contingence constitue un cadre d'analyse particulièrement adapté pour étudier le lien entre les tableaux de bord mis en place par les entreprises publiques marocaines et leur performance financière. Selon cette théorie développée par Burns et Stalker (1961) ainsi que Lawrence et Lorsch (1967), et récemment revisitée par Donaldson et Hällgren (2023), il n'existe pas de système de contrôle de gestion optimal qui serait valable dans tous les contextes organisationnels. Au contraire, la conception et l'utilisation des tableaux de bord, comme le soulignent Otley (1980), Chenhall (2003, 2007) et Otley et Soim (2024), doivent s'aligner sur

les caractéristiques spécifiques de chaque entreprise publique, telles que sa taille, son secteur d'activité, sa stratégie, ou encore son environnement réglementaire. C'est cette adéquation entre les tableaux de bord et les variables de contingence qui déterminera leur efficacité pour améliorer la performance financière, comme l'ont montré les travaux de Donaldson (2001) et de Gerdin et Greve (2004, 2022). Dans le cas des entreprises publiques marocaines, il sera donc essentiel d'identifier les principaux facteurs de contingence, de comprendre comment ils influencent la mise en place des tableaux de bord, et d'évaluer dans quelle mesure cet alignement contextuel permet d'expliquer les variations de performance financière observées, en s'inspirant des réflexions récentes de Chenhall et Moers (2021) et Chenhall et Morakul (2021). Une telle approche permettra de mieux saisir la complexité des liens entre contrôle de gestion et résultats financiers dans ce type d'organisations.

Cette théorie de contingence a mis au clair le côté « adaptable » du contrôle de gestion aux facteurs contextuels des organisations. C'était le passage d'une **approche classique** censée être universelle adaptée à toutes les organisations à **une approche plutôt flexible** qui s'ajuste aux spécificités du contexte (Ahsina K., Taouab O. et Nafzaoui M.A., 2014).

3.2. Revue empirique de la relation contrôle de gestion et performance financière

3.2.1. Tableau de bord et performance financière

L'utilisation de tableaux de bord de gestion permet aux entreprises publiques d'améliorer leur performance financière en favorisant une meilleure maîtrise des dépenses et un accroissement de l'efficacité opérationnelle. En effet, de nombreuses études empiriques ont examiné les liens entre les systèmes de contrôle de gestion, tels que les tableaux de bord, et la performance financière des organisations. Les résultats de ces recherches mettent en évidence un lien positif, mais soulignent également le caractère contingent de cette relation. Dans ce contexte, Chenhall et Langfield-Smith (1998) ont montré que l'utilisation de tableaux de bord équilibrés était positivement associée à la performance financière, mais uniquement lorsque ceux-ci étaient adaptés à la stratégie de l'entreprise à travers une étude empirique menée auprès des entreprises Australiennes. De même, Hoque et James (2000) ont constaté que l'utilisation étendue de tableaux de bord était liée à de meilleures performances, mais seulement dans le cas des grandes entreprises. Autrement dit, les auteurs ont démontré que l'adoption des tableaux de bord n'était bénéfique pour la performance financière que si ces outils de contrôle de gestion étaient adaptés et intégrés à la stratégie de l'organisation. Lorsque les indicateurs de performance inclus dans les tableaux de bord reflétaient fidèlement les priorités stratégiques de l'entreprise, alors leur utilisation permettait d'améliorer significativement les résultats financiers. Ainsi, Hoque et James (2000) ont mis en lumière que l'impact bénéfique des tableaux de bord sur la performance n'était pas généralisable à toutes les entreprises. Seules les grandes organisations semblaient être en mesure de tirer pleinement parti d'une utilisation étendue de ces outils de gestion, probablement en raison de leurs ressources et de leur maturité organisationnelle plus importantes. En résumé, ces deux études soulignent l'importance de l'alignement stratégique et de la taille de l'entreprise comme facteurs déterminants de l'efficacité des tableaux de bord sur la performance financière.

Ittner et Larcker (2003) ont mené une étude approfondie auprès de 157 entreprises américaines de différents secteurs. Leurs résultats ont montré que l'utilisation conjointe d'indicateurs financiers et non financiers, tels que la satisfaction client, la qualité des produits ou l'innovation, était associée à de meilleures performances financières mesurées par la rentabilité des capitaux propres et la croissance des ventes. Selon les auteurs, cette complémentarité permet de mieux capter les différentes dimensions de la performance organisationnelle. Dans la même veine, l'étude de Hoque (2014) menée auprès de 78 entreprises néo-zélandaises a confirmé que l'adoption d'un tableau de bord équilibré, combinant des indicateurs financiers et non financiers,

avait un impact positif significatif sur les résultats financiers. L'auteur souligne que cette approche multidimensionnelle favorise une meilleure compréhension des leviers de création de valeur à long terme, au-delà de la seule performance financière à court terme.

Cependant, le contexte public se caractérise par d'autres spécificités à prendre en considération. À cet égard, La recherche menée par Modell en 2004 s'est intéressée à l'utilisation des tableaux de bord dans des agences gouvernementales suédoises. L'objectif était d'examiner comment les facteurs politiques et institutionnels propres au secteur public influençaient la mise en place et l'utilisation de ces outils de gestion. Cette recherche souligne donc la nécessité, pour les entreprises publiques, d'adapter ces outils de gestion à leur contexte organisationnel unique, dominé par des enjeux politiques et institutionnels. D'une part, l'influence politique comme facteur déterminant, les tableaux de bord étaient fortement influencés par les priorités politiques et les objectifs fixés par les élus et les hauts fonctionnaires. D'autre part, les agences gouvernementales subissaient des pressions institutionnelles émanant de l'environnement politique, juridique et social dans lequel elles évoluaient. Ces pressions façonnaient la conception et l'utilisation des tableaux de bord, les poussant à se conformer à des normes et des attentes institutionnelles. Une étude récente de Kasperskaya et Tayles (2021) auprès de 187 entreprises espagnoles a montré que l'utilisation étendue du Balanced Scorecard était associée à de meilleures performances financières. Cependant, cet effet positif était conditionné par l'alignement entre les indicateurs du tableau de bord et la stratégie de l'entreprise. Les auteurs affirment que lorsque les indicateurs du BSC étaient parfaitement alignés avec la stratégie, l'impact sur la performance financière était significativement plus important. À l'inverse, un manque d'alignement entre le BSC et la stratégie annihilait les effets positifs attendus de cet outil de contrôle de gestion.

Cette conclusion met en lumière l'importance cruciale de l'adéquation entre le tableau de bord et la stratégie de l'entreprise. L'efficacité du BSC en termes d'amélioration de la performance financière ne peut être pleinement réalisée que si les mesures de performance retenues reflètent fidèlement les priorités stratégiques de l'organisation. Plus récemment, une enquête menée par Durand et Léger (2024) auprès de 175 PME françaises a révélé que l'impact positif des tableaux de bord sur la performance financière était plus marqué chez les entreprises opérant dans des environnements très concurrentiels. L'utilisation de ces outils de contrôle de gestion semblait particulièrement adaptée pour relever les défis posés par des marchés très compétitifs. Les auteurs ont constaté que les tableaux de bord permettaient aux PME de mieux relever les défis posés par des marchés très compétitifs. Ces outils de contrôle de gestion aidaient les entreprises à suivre plus étroitement leur performance, à prendre des décisions plus éclairées et à s'adapter plus rapidement aux évolutions du marché. Autrement dit, l'étude souligne que l'efficacité des tableaux de bord dépend fortement du contexte organisationnel dans lequel ils sont mis en œuvre. Par conséquent, dans un environnement très concurrentiel, ces outils semblent particulièrement adaptés et bénéfiques pour la performance financière des PME.

Dans l'ensemble, ces études empiriques récentes confirment que la relation entre les tableaux de bord et la performance financière n'est pas universelle, mais dépend de l'alignement stratégique, de la structure organisationnelle, de l'influence sociale et des pressions institutionnelles et du contexte concurrentiel. Pour optimiser les bénéfices des tableaux de bord, les entreprises doivent veiller à adapter ces outils à leurs spécificités organisationnelles et à leur environnement concurrentiel.

3.2.2. Hypothèses de la recherche

Le lien entre les deux concepts majeurs de notre étude, tableau de bord et performance financière des entreprises publiques repose sur la théorie de la contingence développée par Burns et Stalker (1961) ainsi que Lawrence et Lorsch (1967). Selon la théorie de la contingence, la relation entre l'utilisation des tableaux de bord et la performance financière dans les

entreprises publiques devrait être fortement influencée par les facteurs de contingence propres à ce secteur. Contrairement au secteur privé, les entreprises publiques évoluent dans un environnement marqué par une forte influence politique, des objectifs multiples et parfois conflictuels, ainsi qu'une moindre pression concurrentielle. Dès lors, on peut formuler l'hypothèse que l'impact positif des tableaux de bord sur la performance financière sera moins direct et plus complexe à établir dans le secteur public. La conception et la mise en œuvre de ces outils de contrôle de gestion devront s'adapter aux spécificités organisationnelles, politiques et institutionnelles des entités publiques pour en maximiser les bénéfices en termes de résultats financiers. La simple transposition des pratiques du secteur privé risquerait de se heurter à ces facteurs de contingence et de limiter l'efficacité des tableaux de bord dans le contexte des entreprises publiques. Sur la base de ce qui précède et compte tenu de la nature exploratoire de notre recherche, nous formulons l'hypothèse générale suivante :

H1 : L'utilisation du tableau de bord peut améliorer la performance financière de l'entreprise publique.

Néanmoins, plusieurs auteurs ont souligné la dépendance du tableau de bord de plusieurs facteurs contingents. De nombreux chercheurs se sont penchés sur la relation entre l'utilisation des tableaux de bord et l'amélioration de la performance financière des entreprises, en mettant l'accent sur l'importance de l'alignement stratégique. Kaplan et Norton (1992, 1996) ont été parmi les premiers à souligner que les tableaux de bord doivent être étroitement liés à la stratégie de l'organisation pour être efficaces. Par la suite, des auteurs comme Chenhall et Langfield-Smith (1998) et Hoque & James (2000) ont confirmé que l'adéquation entre les indicateurs des tableaux de bord et les objectifs stratégiques était essentielle pour en maximiser les bénéfices en termes de résultats financiers. Plus récemment, l'étude de Durand et Léger (2024) a montré que cet effet positif des tableaux de bord était particulièrement marqué dans les entreprises opérant dans des environnements très concurrentiels. Dans l'ensemble, ces travaux soulignent l'importance cruciale d'aligner étroitement les systèmes de mesure de la performance, comme les tableaux de bord, avec la stratégie organisationnelle afin d'améliorer la performance financière. ***H2 : La conception et l'adoption d'un tableau de bord aligné sur la stratégie de l'entreprise renforcent l'impact sur performance financière.***

De nombreux auteurs ont mis en évidence le rôle essentiel de la combinaison d'indicateurs financiers et non financiers dans les tableaux de bord pour améliorer la performance financière. Kaplan et Norton (1992, 1996) ont été parmi les pionniers en proposant le concept de "balanced scorecard", qui intègre des mesures de performance financières, clients, processus internes et apprentissage organisationnel. Des études empiriques comme celles d'Ittner et Larcker (2003) et de Hoque (2014) ont confirmé que l'utilisation équilibrée d'indicateurs financiers et non financiers était associée à de meilleures performances financières. L'inclusion d'indicateurs de nature diverse permet en effet de mieux appréhender les différentes dimensions de la performance organisationnelle. Cela favorise une meilleure compréhension des leviers d'amélioration de la rentabilité et de la création de valeur à long terme. Ainsi, la composition des tableaux de bord, en termes de types d'indicateurs utilisés, joue un rôle important dans l'optimisation de leur impact sur les résultats financiers des entreprises. ***H3 : L'utilisation équilibrée d'indicateurs financiers et non financiers dans les tableaux de bord a un impact positif et significatif sur la performance financière des entreprises.*** De nombreux auteurs ont souligné le rôle essentiel des tableaux de bord dans l'amélioration de la maîtrise des coûts au sein des entreprises. Kaplan et Norton (1996), pionniers du concept de balanced scorecard, ont montré que l'intégration d'indicateurs de performance liés aux processus internes, tels que la réduction des coûts ou l'optimisation des processus, permettait de mieux piloter et contrôler les dépenses de l'entreprise. ***H4 : Le tableau de bord peut contribuer à la maîtrise des coûts des entreprises.*** La maîtrise des coûts est étroitement liée à l'amélioration de la performance financière des entreprises. En effet, la réduction et l'optimisation des différents postes de coûts,

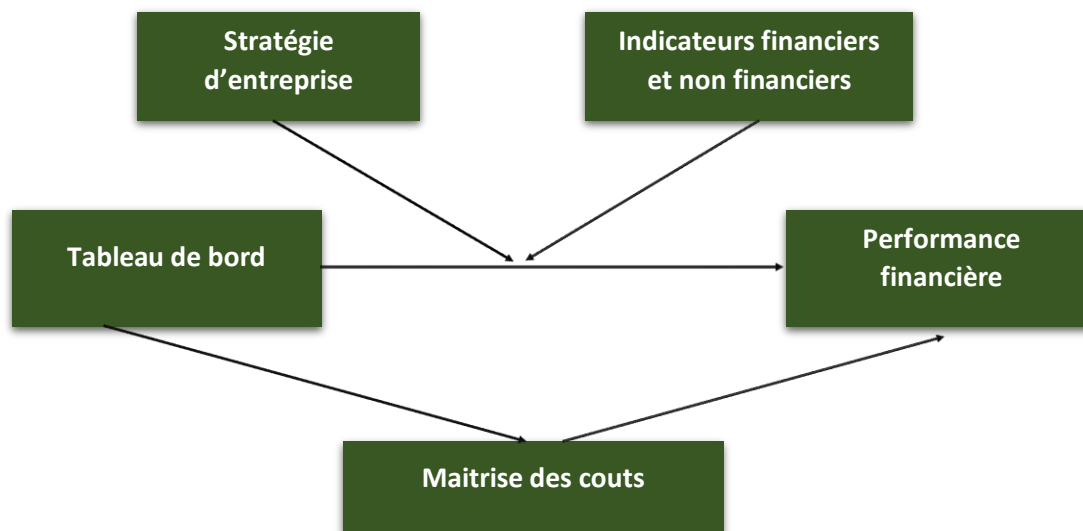
qu'il s'agisse des coûts de production, de distribution ou encore des frais généraux, contribuent directement à l'accroissement de la rentabilité et de la compétitivité de l'entreprise. Une meilleure maîtrise des coûts permet notamment de dégager des marges bénéficiaires plus élevées, d'être plus réactif face aux évolutions du marché et d'investir dans des projets créateurs de valeur. De nombreuses études empiriques, comme celles de Banker et al. (2000) et de Fullerton et al. (2013), ont démontré que les entreprises parvenant à mieux contrôler et réduire leurs coûts affichaient de meilleures performances financières, en termes de retour sur investissement, de bénéfices ou encore de croissance du chiffre d'affaires. **H5 : La maîtrise des coûts de l'entreprise permet une meilleure amélioration de la performance financière de l'entreprise.**

3. Méthodologie de la recherche

Pour répondre à nos questions de recherche, nous avons opté pour une approche qualitative par le biais d'entretiens semi-directifs. Notre étude a été menée dans un contexte d'entreprise du secteur minier au Maroc, plus précisément chez Maroc Chimie. Les sections suivantes apporteront des détails supplémentaires sur la méthodologie employée.

3.1 Modèle de recherche

Figure N°1 : Le modèle de la recherche



Source : Les auteurs basés sur une revue de la littérature

Notre recherche tente de répondre aux questions de recherche suivantes : Quelle est la relation entre l'utilisation des tableaux de bord et l'amélioration de la performance financière dans les entreprises publiques ? Les agents de Maroc chimie conçoivent-ils leurs tableaux de bord d'une manière alignée avec leurs objectifs et priorités stratégiques ? Existe-t-il un lien entre l'utilisation équilibrée d'indicateurs financiers et non financiers dans les tableaux de bord et l'amélioration de la performance financière des entreprises ? Le tableau de bord peut-il contribuer à la maîtrise des coûts dans les entreprises ? Dans quelle mesure la maîtrise des coûts de l'entreprise permet-elle une amélioration de sa performance financière ?

3.2 Procédures de la recherche

Cette section explique le contexte dans lequel la recherche a été menée ainsi que les procédures adoptées pour l'analyse des données. Étant donné la nature exploratoire de l'étude, une méthode de recherche qualitative a été choisie. Selon Creswell, J. W. (2013) « la recherche qualitative

visé à explorer, comprendre et décrire les significations que les individus ou les groupes attribuent à un problème social ou humain. Le chercheur qualitatif se concentre sur l'exploration approfondie du sens que les participants donnent à leur expérience ».

La méthode de collecte de données choisie à cette fin était la recherche-action. Cette approche de recherche « implique activement les participants dans le processus d'investigation afin de résoudre un problème pratique identifié conjointement » (Reason & Bradbury, 2001). Dans le cadre de ce travail, j'ai collaboré étroitement avec les équipes de Maroc Chimie pendant un an (les contrôleurs de gestion d'une part et les opérationnels d'autre part), réparti en plusieurs périodes discontinues de stages, pour comprendre en profondeur les défis liés à la mise en place d'un tableau de bord de suivi des charges variables des entités de Maroc chimie et de sa contribution à l'amélioration de la performance financière de cette Usine de production. Cette méthode de recherche nous a aidés à identifier les problèmes, principalement les fausses imputations des charges variables, émanant de la difficulté de suivi quotidien de consommation des charges en raison du nombre très élevé des matières premières utilisées. Ainsi, la préparation d'un ensemble d'outils permettant de résoudre ces problèmes auxquels fait face Maroc Chimie vu qu'on était près de l'espace observé. Par conséquent, le chercheur devient un acteur actif vu qu'il ne se limite pas à l'observation et l'analyse de ce qui existe, mais à la fois la prise de conscience des acteurs de l'entreprise (phase d'introspection) et d'appliquer les outils de gestion pertinents à la résolution des problèmes : Le diagramme d'ISHIKAWA, et les tableaux de bord d'activité et de pilotage (Voir l'annexe 1 et 2). Comme le soulignent Kemmis et McTaggart (1988), la recherche-action « favorise une compréhension approfondie d'un problème dans son contexte réel ». Des cycles itératifs d'observation, de diagnostic, d'action et de réflexion ont été mis en place, me permettant d'ajuster progressivement mes interventions en fonction des résultats obtenus et des retours des participants. Les avantages de cette approche collaborative ont été déterminants pour la pertinence et l'impact pratiques des résultats de cette recherche menée au sein de Maroc Chimie.

Nous avons mené des entretiens semi-directifs. Selon Thiétart, R.-A. (2000) « L'entretien semi-directif offre un équilibre entre la structure et la flexibilité, permettant ainsi d'obtenir des données riches tout en guidant la discussion selon les objectifs de la recherche. Cette méthode favorise une compréhension en profondeur des expériences et des perceptions des individus, tout en laissant la place à l'émergence d'éléments imprévus ». Un guide d'entretien a été élaboré avant de mener les entretiens et il était basé sur les différentes hypothèses de la recherche : 1- Utilisation et impact du tableau de bord sur la performance financière, 2-alignement du tableau de bord avec la stratégie de l'entreprise, 3-équilibre entre indicateurs financiers et non financiers dans le tableau de bord, 4-rôle du tableau de bord dans la maîtrise des coûts. Chaque participant a dû répondre à une série de questions ouvertes prédéfinies. Les entretiens ont duré entre 1 heure et 1h30 en se déplaçant aux ateliers de production pour faire les entretiens avec les opérationnels, ainsi qu'avec les contrôleurs de gestion. Tous les entretiens ont été enregistrés et transcrits mot pour mot. L'anonymat, l'enregistrement et la confidentialité ont été clairement indiqués à tous les participants. Les entretiens ont été réalisés en français et d'autres en arabe, les segments transcrits utilisés dans l'article ont été traduits par les auteurs.

3.2.1 L'échantillon et contexte de l'étude

➤ Présentation de Maroc chimie

Maroc Chimie est une filiale du Groupe OCP, leader mondial de la production et de l'exportation de phosphates et de ses dérivés. Basée à Safi, la principale usine de Maroc Chimie est l'un des plus importants complexes chimiques du Maroc. Maroc chimie est un complexe industriel dont lequel notre choix empirique est tombé, ce site est connu par l'activité chimique qui s'incarne dans la production des engrais et d'acides. Il est l'un des sites les plus importants

au Maroc². Maroc Chimie produit une large gamme d'engrais phosphatés destinés aux marchés national et international. Ses principaux produits sont : engrais phosphatés simples (Superphosphate simple, Phosphate bicalcique, etc.), engrais phosphatés composés (DAP, NPK, etc.), acide phosphorique et acide sulfurique. Avec une capacité de production annuelle de plus de 3 millions de tonnes, le site de Safi joue un rôle stratégique dans l'approvisionnement du marché marocain et les exportations du groupe OCP. Maroc Chimie s'engage dans une démarche de développement durable et de réduction de l'empreinte environnementale de ses activités.

Tableau 2 : Certaines données de l'entité Maroc chimie

Données	Détails
Année de création	1965
Emplacement géographique	Safi
Activité principale	Valorisation de phosphate produisant ACP et engrais.
Capacité de production annuel	400.000 tonnes P2O5 500.000 tonnes TSP 30.000 tonnes ASP 250.000 tonnes NPK

Source : Données collectées auprès de département contrôle de gestion (FIG/CS) du site SAFI du groupe OCP (Juillet 2022)

À cet égard, l'organigramme de Maroc chimie est doté d'un département de contrôle de gestion en raison de la complexité des 62 procédés industriels utilisés et la diversité des matières premières et des produits intermédiaires qu'exige la production, des moyens de contrôle efficaces sont alors exigés. Le système de contrôle de gestion de l'usine Maroc chimie est lié hiérarchiquement à l'organigramme du siège à Casablanca. Notre étude se concentre sur la compréhension de l'impact des tableaux de bord de gestion sur le suivi et le pilotage de la performance des entreprises publiques au Maroc. Il s'agit d'appréhender comment ces entreprises parviennent à améliorer et piloter leurs performances par l'intégration des systèmes de tableau de bord dans la gestion quotidienne de leurs activités. En fait, l'approche qualitative est préférée en raison de la nature exploratoire et compréhensive de notre étude empirique. C'est une recherche-action menée auprès de Maroc chimie, filiale de groupe OCP. Nous avons choisi de mener une étude à caractère exploratoire afin de comprendre si les résultats réalisés par Maroc chimie de Safi sont conformes à ses objectifs prédéfinis. Nous nous interrogeons également sur l'impact de l'utilisation des tableaux de bord sur l'amélioration de la performance financière du Maroc chimie. Pour réduire notre champ d'analyse, nous avons effectué un choix raisonné pour l'entité à explorer. Il s'agit, en effet, de l'entité MAROC chimie, considérée comme l'usine la plus grande du site de Safi et qui coordonne avec les autres entités.

➤ *L'échantillon*

La collecte des données empiriques a été faite sur la base d'une recherche-action pour une année répartie en plusieurs mois de stages séparés, ainsi que par le biais des entretiens semi-directifs afin de bien cerner les causes de problèmes détectées et d'étudier le lien du tableau de bord avec l'amélioration de la performance financière du Maroc chimie. En fait, nous avons réalisé 12 entretiens semi-directifs avec le directeur du département CDG, les contrôleurs de gestion et les opérationnels opérant dans les ateliers de production au sein du Maroc chimie, d'une durée moyenne de 01 h 30 min pour chacun (Tableau 4).

Tableau 3 : profil des personnes interviewées

<i>1er niveau d'exploration : Les opérationnels de Maroc chimie</i>

² Site institutionnel de l'OCP, 2021

Personne	Genre	Age	Structure d'appartenance	Poste occupé	Domaine d'intervention
1	H	28	Centrale thermique	Responsable logistique	Atelier de traitement des eaux (TED)
2	H	42	Production des engrais	Chargé de consolidation des matières auxiliaires ³ entre divisions	Ateliers des engrais TSP
3	F	32	Production des engrais	Chargé des entrées et sorties de matières auxiliaires	Ateliers des engrais TSP
4	H	50	Centrale thermique	Secrétaire technique	Atelier de traitement des eaux (TED)
5	F	45	Centrale thermique	Technicien en favorisation de l'eau	Atelier de traitement des eaux (TED)
2eme niveau d'exploration : Contrôleurs de gestion au niveau de Maroc chimie					
6	H	27	FIG/CS	Chargé du OPEX ⁴	Élaboration de budget fonctionnement, exécution de lignes budgétaires et contrôle.
7	H	32	FIG/CS	Chargé du CAPEX ⁵	Élaboration budget d'investissement, exécution, report de crédits
8	F	38	FIG/CS	Chargé du reporting RH,PL,CT,Analyse des MP	Coordination et suivi avec les opérationnels, élaboration des états mensuels
9	H	39	FIG/CS	Chargé du reporting CA,Dashboard,Energie et amortissement.	Coordination et suivi avec les opérationnels, élaboration des états mensuels
10	F	26	FIG/CS	Chargé d'élaboration d'états mensuels de matières premières	Coordination et suivi avec les opérationnels
11	F	29	FIG/CS	Chargé d'élaboration d'états mensuels de matières auxiliaires	Coordination et suivi avec les opérationnels,
3 eme niveau d'exploration : Directeur département CDG au Maroc chimie					
12	H	35	FIG/CS	Directeur CDG OCP Safi	Coordination avec la direction générale, suivi et prise de décision

Source : Les auteurs

3.3 Collecte des données

La validation interne de notre recherche est renforcée par la triangulation de deux instruments de collecte de données : recherche-action et entretiens semi-directifs. Dans le cadre de notre recherche-action menée auprès de Maroc chimie, nous avons adopté une démarche itérative impliquant à la fois les chercheurs et les praticiens (Reason & Bradbury, 2001). Cette approche participative nous a permis de recueillir des données riches et contextualisées grâce à notre

³ Les matières auxiliaires sont des ingrédients chimiques nécessaires pour garantir le processus de production vu de l'utilité qu'ils présentent. Ils sont inclus dans les fournitures hors matières premières vu qu'ils n'apparaissent pas dans le produit fini, mais ils participent dans sa production.

⁴ Budget de fonctionnement.

⁵ Budget d'investissement.

immersion sur le terrain sur une période de 12 mois réparties en plusieurs périodes (Coghlan & Brannick, 2014). Au cours de cette phase de collecte, plusieurs problèmes organisationnels ont été identifiés conjointement avec les participants, notamment des lacunes en matière de suivi de consommations des charges variables, fausses imputations budgétaires vu qu'on a trouvé des matières auxiliaires qui s'affectent à des stades de production et à des sections analytiques qui ne les concernent pas, une multitude des codes articles (pour un seul article on peut trouver plusieurs codes articles chose qui cause une redondance de l'information), des processus décisionnels trop lents, ainsi qu'un manque de coordination entre les différents services (Stringer, 2013). Ces éléments de diagnostic ont par la suite alimenté la réflexion sur les pistes d'amélioration à mettre en œuvre.

Nous avons ainsi pu combiner différentes techniques de collecte de données, telles que l'observation participante, les entretiens semi-directifs auprès des managers et employés, ainsi que l'analyse documentaire des procédures et reporting interne (Yin, 2018). Cette triangulation des sources a renforcé la validité et la fiabilité de nos résultats. À cet égard, l'analyse documentaire est utilisée pour déterminer les éléments qui forment notre guide d'entretien (Waller, 1999). Notre guide d'entretien est subdivisé en 4 axes :

1. Utilisation et impact du tableau de bord sur la performance financière ;
2. alignement du tableau de bord avec la stratégie de l'entreprise ;
3. équilibre entre indicateurs financiers et non financiers dans le tableau de bord ;
4. rôle du tableau de bord dans la maîtrise des coûts.

Par la suite, on a procédé à la retranscription manuelle des entretiens afin de structurer les propos recueillis auprès de chaque personne interrogée. À la fin de cette étape, nous avons mis en place une grille d'analyse des entretiens (Tableau 4).

3.4 La méthode d'analyse

L'analyse a été réalisée à partir des retranscriptions de tous les entretiens menés auprès des participants. Un fichier distinct a été créé pour chaque répondant, permettant ainsi de compiler l'ensemble des entretiens à la fin du processus. Une fois cette étape terminée, nous avons procédé à la relecture et à la correction des verbatims retranscrits. Ensuite, nous avons entrepris l'étape d'analyse pour produire des synthèses significatives. Dans cette optique, nous avons choisi d'utiliser la méthode d'analyse de contenu. La méthode d'analyse choisie pour cette étude est l'analyse thématique de contenu. L'analyse de contenu a été définie comme un ensemble de procédures suivies pour étudier le contenu de textes transcrits. Systémiquement, l'analyse de contenu aide le chercheur à identifier les propriétés de son contenu telles que la fréquence des mots-clés les plus pertinents (Klenke, 2015). Pour ce faire, nous avons utilisé une grille thématique⁶.

4. Résultats et discussion

L'objectif de cette section est de présenter et d'extraire le plus d'informations possible des résultats obtenus à partir de l'analyse et du traitement des entretiens semi-directifs vis la grille d'analyse thématique. Nous présenterons d'abord les résultats et la discussion reliant les deux principales variables de notre recherche : Le tableau de bord et la performance financière. Ensuite, nous présenterons les résultats relatifs à ces deux variables et à la maîtrise des couts. Enfin, nous discuterons de la manière dont les variables modératrices impactent la relation causale entre le tableau de bord et la performance financière.

⁶ Voir Tableau 4 : Grille d'analyse des entretiens

4.1. Le tableau de bord et la performance financière

Les résultats obtenus concernant la contribution du tableau de bord à la performance financière sont conformes aux conclusions de Chenhall et Langfield-Smith (1998), les composantes du tableau de bord à savoir que les indicateurs et le calcul des écarts existent à des degrés différents chez nos personnes interrogées et entraînent des conséquences différentes. Comme le montre le tableau ci-dessus, la plupart de nos personnes interrogées ont confirmé qu'un tableau de bord intégré, reliant les données opérationnelles et financières, permet à l'entreprise d'identifier plus rapidement les leviers d'amélioration de sa performance et de prendre des décisions plus éclairées pour optimiser sa situation financière.

« Grâce aux tableaux de bord, nous avons une meilleure visibilité sur les leviers d'amélioration de notre rentabilité par l'instauration des indicateurs financiers sur notre productivité, nos délais de livraison, notre taux de rebut, etc., on pourrait vraiment suivre nos performances au plus près et mettre en place des actions correctives ciblées. » (Interviewé 1) Responsable logistique. De même, l'évolution de la rentabilité par rapport aux années, grâce aux indicateurs fournis par le tableau de bord d'activité, permet aux agents de se motiver encore plus pour maximiser le profit. (Interviewé 9).

« Les objectifs financiers fixés dans nos tableaux de bord nous motivent à rechercher en permanence des gains de productivité et d'efficacité opérationnelle. » (Interviewé 8). *« Par le tableau de bord de suivi des ateliers de production de Maroc Chimie, on peut contrecarrer le gaspillage de ressources et en réduisant les dépenses qui ne se voient pas utiles. Cela offre à l'entreprise la possibilité de mettre en place des actions correctives ciblées pour optimiser l'utilisation des ressources et réduire les coûts, contribuant ainsi directement à l'amélioration de sa performance financière globale. (Interviewé 12)*

Néanmoins, nous pouvons remarquer que certaines tendances dans les données confirment certaines de nos hypothèses. La majorité des personnes interrogées ont confirmé l'hypothèse H1 selon laquelle la mise en place d'un tableau de bord intégrant des indicateurs opérationnels et financiers permettrait à l'entreprise d'améliorer significativement sa performance financière. Par exemple, les personnes interrogées 1,4,7,8,9,10,11,12 ont toutes un tableau de bord de suivi de leurs activités dans les trois ateliers de Maroc chimie. Ils utilisent dorénavant cet outil conçu d'une manière automatique par les tableaux croisés dynamiques, permettant à son utilisateur de suivre la consommation des charges variables en filtrant la période, l'atelier, la section analytique et même l'article.

Tableau 4 : Grille d'analyse des entretiens

Sous thèmes	Entretien 1	Entretien 2	Entretien 3	Entretien 4	Entretien 5	Entretien 6	Entretien 7	Entretien 8	Entretien 9	Entretien 10	Entretien 11	Entretien 12
Alignement du tableau de bord avec la stratégie	<i>Pour moi, la mise en place de ce nouvel outil a été faite à la base de la stratégie de Maroc chimie vu que les indicateurs de suivi ont été décrits par les contrôleurs de gestion.</i>	<i>Nos tableaux de bord reflètent correctement nos objectifs, mais il faudrait revoir certains indicateurs qui deviennent moins pertinents avec le temps.</i>	<i>Nous aurions besoin de plus de formation et d'accompagnement de la part du contrôle de gestion pour vraiment s'approprier cette démarche.</i>	<i>L'adoption de ce nouvel outil pour moi va permettre d'atteindre les objectifs par la mise en place des actions préventives... et les objectifs collent parfaitement avec la stratégie d'entreprise.</i>	<i>Nos tableaux de bord sont avant tout des outils de suivi opérationnel. Ils ne sont pas toujours en phase avec les orientations stratégiques, qui évoluent parfois rapidement.</i>	<i>Le processus de conception des tableaux de bord n'implique pas suffisamment les opérationnels. Nous ne nous sentons pas assez associés à la définition des indicateurs stratégiques.</i>	<i>Nous travaillons en étroite collaboration avec les opérationnels pour concevoir des tableaux de bord alignés sur les priorités stratégiques de l'entreprise.</i>	<i>Malgré nos efforts, il est parfois difficile d'obtenir un alignement parfait entre les tableaux de bord et la stratégie, qui connaît des évolutions fréquentes.</i>	<i>Nos indicateurs stratégiques sont régulièrement revus et actualisés pour refléter les changements de priorités. Cependant, les opérationnels ne s'approprient pas toujours ces modifications.</i>	<i>Nous rencontrons des défis pour trouver les bons indicateurs qui captent vraiment l'essence de notre stratégie. C'est un travail qui nécessite beaucoup de temps alors que nous avons d'autres préoccupations.</i>	<i>Certains responsables opérationnels peinent à se projeter au-delà de leurs objectifs immédiats. Cela rend difficile la conception de tableaux de bord stratégiques pertinents.</i>	<i>Nous encourageons une approche ascendante, où les opérationnels proposent des indicateurs en lien avec leurs objectifs. Cela facilite l'alignement avec la stratégie globale.</i>
Équilibre entre indicateurs financiers et non financiers	<i>Nos tableaux de bord combinent des indicateurs financiers et non financiers, et nous constatons que cette approche équilibrée nous permet d'identifier plus rapidement les axes d'amélioration de notre performance</i>	<i>Bien que les indicateurs financiers restent essentiels, nos indicateurs non financiers comme la satisfaction client ou la productivité des équipes nous donnent une vision plus complète de notre performance globale</i>	<i>Nos tableaux de bord sont très axés sur la performance financière à court terme. Nous aimerions avoir davantage d'indicateurs non-financiers liés à notre stratégie</i>	<i>Nous avons parfois du mal à trouver le juste équilibre entre les différents types d'indicateurs</i>	<i>-le TBD fournie des indicateurs faciles à interpréter ce qui facilite la mesure de la performance financière (les KPI) ...</i>	<i>Même si je ne comprends pas l'intérêt des indicateurs non financiers, la direction reste très focalisée sur les objectifs budgétaires. Cela rend difficile leur intégration dans nos tableaux de bord</i>	<i>C'est une approche que nous encourageons fortement</i>	<i>Bon, pour moi il faut se prêter beaucoup attention aux indicateurs non financiers car ils ont un impact sur le résultat financier.</i>	<i>Nos études montrent que les entreprises combinant indicateurs financiers et non financiers dans leurs tableaux de bord affichent de meilleures performances financières à moyen et long terme</i>	<i>Nos indicateurs non financiers, comme la satisfaction client ou l'innovation, ont un impact direct sur nos résultats financiers. C'est important de bien les relier entre eux.</i>	<i>Bien que la direction soit naturellement très attentive aux indicateurs financiers, nous insistons auprès d'eux sur l'importance stratégique des indicateurs non financiers. En effet, ces derniers permettent d'anticiper les tendances et d'identifier les zones d'amélioration avant qu'elles n'impactent</i>	<i>Trouver le bon équilibre entre ces deux types d'indicateurs est un défi constant. Faute de temps, en se focalise toujours sur les chiffres et l'analyse des indicateurs financiers.</i>

											les résultats financiers.	
<u>tableau de bord dans la maîtrise des coûts</u>	<i>Le nouveau tableau de bord détaillé nous permet de suivre en temps réel l'évolution de nos principaux postes de coûts.</i>	<i>Grâce à nos indicateurs de coûts, nous arrivons mieux à identifier les sources de gaspillage et à mettre en place des actions correctives ciblées</i>	<i>-m'aide à suivre la consommation des Maux en filtrant la période, l'atelier, la section analytique -facilite l'interprétation ; -améliore la vitesse de circulation de l'information pour prise de décision ... -simple à utiliser ...</i>	<i>-contrecarrer le problème des fausses imputations budgétaires entre ateliers ;</i>	<i>-Le tableau de bord permet d'organiser l'affectation des consommations par activité, ce qui garantit la fiabilité du cout de revient calculé ;</i>	<i>Nos indicateurs de coûts sont très utiles, mais ils ne reflètent pas toujours la réalité du terrain. Nous devrions plus impliquer les équipes opérationnelles dans leur conception.</i>	<i>Nous essayons de sensibiliser la direction sur l'importance de trouver un équilibre entre la maîtrise des coûts à court terme et les investissements nécessaires pour la compétitivité future</i>	<i>L'intégration des indicateurs comme le cout d'achat, taux de déchets... permettent pour moi comme contrôleur de gestion de bien suivre l'évolution des couts sur le marché et de prendre de décisions bien raisonnées.</i>	<i>Impliquer davantage les équipes opérationnelles dans la conception des indicateurs de coûts est effectivement un axe d'amélioration important. Cela</i>	<i>Grâce à un tableau de bord détaillé des coûts, nous arrivons à identifier rapidement les écarts et à mettre en place des actions correctives efficaces.</i>	<i>Les tableaux de bord sont un outil essentiel pour permettre un suivi et une maîtrise fine des coûts dans l'entreprise. Nous les concevons en étroite collaboration avec les opérationnels.</i>	<i>Nos tableaux de bord de coûts gagnent à être complétés par une vision plus stratégique et transverse de la performance de l'entreprise.</i>
<u>impact du tableau de bord sur la performance financière</u>	<i>Grâce aux tableaux de bord, nous avons une meilleure visibilité sur les leviers d'amélioration de notre rentabilité par l'instauration des indicateurs financiers sur notre productivité, nos délais de livraison, notre taux de rebut, etc...</i>	<i>-Même si les tableaux de bord financiers sont très utiles, ils ne reflètent pas toujours la réalité complexe de nos activités. Nous aurions besoin d'indicateurs plus opérationnels et transversaux. - Pour moi, le manque d'un tableau de bord des matières auxiliaires constitue un vrai besoin pour le département contrôle de gestion...</i>	<i>Nos indicateurs financiers sont trop focalisés sur le court terme. Cela nous empêche parfois de prendre du recul et d'investir pour la performance future de l'entreprise.</i>	<i>Il permet de faciliter la communication entre exécutants et contrôleurs de gestion ;</i>	<i>Les données financières de nos tableaux de bord arrivent souvent trop tard pour nous permettre de réagir efficacement. Nous devrions accélérer la remontée d'informations.</i>	<i>Nos tableaux de bord financiers manquent parfois de contexte et d'explications. Nous avons du mal à en faire de véritables outils d'aide à la décision</i>	<i>Grâce à un pilotage serré de nos indicateurs de coûts, nous aidons les opérationnels à réduire significativement leurs dépenses tout en maintenant la qualité attendue par nos clients.</i>	<i>Les objectifs financiers fixés dans nos tableaux de bord nous motivent à rechercher en permanence des gains de productivité et d'efficacité opérationnelle</i>	<i>Quand on voit l'évolution de nos indicateurs de performance sur plusieurs années grâce aux tableaux de bord, on prend conscience des progrès réalisés et ça nous incite à aller encore plus loin.</i>	<i>Nos tableaux de bord de suivi analytique des coûts par activité, par produit ou par zone géographique permettent d'identifier finement les leviers d'optimisation des dépenses</i>	<i>Nos tableaux de bord de suivi des coûts variables et fixes nous permettent d'ajuster en temps réel notre structure de coûts en fonction de l'évolution de l'activité. Cela améliore grandement notre performance.</i>	<i>Par le tableau de bord de suivi des ateliers de production de Maroc chimie, on peut contrecarrer le gaspillage de ressources et en réduisant les dépenses qui ne se voient pas utiles.</i>

Source : Les auteurs

D'autres interviewés ont confirmé l'importance de tableau de bord dans l'amélioration de la performance financière de l'entreprise, mais ils ont souligné l'absence de tableaux de bord adaptés et d'indicateurs de performance pertinents, rendant difficile une vision claire et actualisée de la situation financière.

« Pour moi, le manque d'un tableau de bord des matières auxiliaires constitue un vrai besoin pour le département contrôle de gestion, car ces matières ne sont pas maîtrisables jusqu'au présent alors que leurs couts pèsent sur le budget du Maroc chimie. » Autrement dit, « Même si les tableaux de bord financiers sont très utiles, ils ne reflètent pas toujours la réalité complexe de nos activités. Nous aurions besoin d'indicateurs plus opérationnels et transversaux. » (Interviewé 2)

« Nos indicateurs financiers sont trop focalisés sur le court terme. Cela nous empêche parfois de prendre du recul et d'investir pour la performance future de l'entreprise. » (Interviewé 3)

« Nos tableaux de bord financiers manquent parfois de contexte et d'explications. Nous avons du mal à en faire de véritables outils d'aide à la décision. » (Interviewé 6). Ce qui valide à nouveau l'hypothèse **H1**. Sur la base des résultats obtenus, 8 des 12 interviewés ont ressenti pratiquement l'utilité de tableau de bord des charges variables proposé dans le cadre de notre recherche-action, ce qui en fait de cet outil un élément indispensable pour suivre les indicateurs. Comme taux de productivité, évolution des volumes de vente, taux de fidélisation, marge brute, rentabilité, trésorerie... de Maroc chimie. Cependant, les autres interviewés au nombre de 4 confirment ce lien positif entre les deux variables, mais en citant les lacunes importantes dans le système de pilotage et de suivi de la performance financière. Plusieurs interviewés ont souligné l'absence de tableaux de bord adaptés et d'indicateurs de performance pertinents, rendant difficile une vision claire et actualisée de la situation financière.

4.2. Variables modératrices de la recherche

➤ **La stratégie (H2)**

Les résultats liés à nos variables modératrices confirment l'hypothèse H2 et H3. Il semble que l'élaboration des tableaux de bord des charges variables repose entièrement sur les contrôleurs de gestion, puisque c'est eux qui vont pouvoir décliner la stratégie de l'entreprise en objectifs tactiques. Cet outil requiert néanmoins une motivation et une mobilisation de tout le personnel dont l'alignement à la stratégie de l'organisation est essentiel pour l'amélioration de la performance de l'entreprise. Les résultats se conforment aux travaux de Hoque et James (2000).

« Pour moi, la mise en place de ce nouvel outil a été faite à la base de la stratégie de Maroc chimie vu que les indicateurs de suivi ont été décrits par les contrôleurs de gestion. » (Interviewé 1). Ainsi, les responsables ayant une vision stratégique claire, et qui ont su concevoir leur tableau de bord pour suivre les indicateurs clés liés à la réalisation de leurs objectifs stratégiques, ont témoigné d'un impact plus marqué sur leur performance financière. « Nous encourageons une approche ascendante, où les opérationnels proposent des indicateurs en lien avec leurs objectifs. Cela facilite l'alignement avec la stratégie globale. » (Interviewé 12)

« Nous rencontrons des défis pour trouver les bons indicateurs qui captent vraiment l'essence de notre stratégie. C'est un travail qui nécessite beaucoup de temps alors que nous avons d'autres préoccupations. » (Interviewé 10)

Nos résultats suggèrent que la mise en place du tableau de bord aligné avec la stratégie de l'entreprise permet d'établir des indicateurs pertinents adaptés aux besoins des managers et employés comme c'est le cas avec le tableau de bord des charges variables qui a été conçu en adéquation avec un objectif stratégique numéro 2 de Maroc chimie qui est l'optimisation des couts. Plus l'élaboration du tableau de bord est adéquate avec la stratégie, plus la relation entre les deux variables est forte. Ces résultats sont cohérents avec les résultats obtenus par

Kasperskaya et Tayles (2021) auprès de 187 entreprises espagnoles, l'étude a montré que l'utilisation étendue du Balanced Scorecard était associée à de meilleures performances financières. Cependant, cet effet positif était conditionné par l'alignement entre les indicateurs du tableau de bord et la stratégie de l'entreprise.

➤ **Les indicateurs financiers et non financiers (H3)**

Les résultats de l'analyse montrent que chez Maroc Chimie, l'équilibre entre les indicateurs financiers et non financiers dans le tableau de bord permet aux responsables d'avoir une vision holistique sur la performance de leur activité. D'un côté, les indicateurs financiers traditionnels comme les marges, la rentabilité ou les ratios de trésorerie offrent une perspective globale sur la santé financière de l'entreprise. De l'autre, les indicateurs non financiers, tels que les taux de productivité, les délais de livraison ou les niveaux de satisfaction client, apportent un éclairage opérationnel essentiel. En combinant ces deux types d'indicateurs dans un tableau de bord intégré, les équipes de Maroc Chimie disposent ainsi d'une image complète et équilibrée de leur performance. Cela leur permet de prendre des décisions éclairées, en identifiant clairement les leviers d'amélioration tant au niveau financier qu'opérationnel. Cet équilibre entre indicateurs financiers et non financiers est donc un élément clé du pilotage de la performance chez Maroc Chimie.

« Nos tableaux de bord combinent des indicateurs financiers et non financiers, et nous constatons que cette approche équilibrée nous permet d'identifier plus rapidement les axes d'amélioration de notre performance. » (Interviewé 1)

« Bien que les indicateurs financiers restent essentiels, nos indicateurs non financiers comme la satisfaction client ou la productivité des équipes nous donnent une vision plus complète de notre performance globale. » (Interviewé 2)

Ces résultats confirment les travaux antérieurs de Ittner et Larcker (2003). Dans ce contexte, Maroc chimie a pu mettre en place un système de tableaux de bord à travers la base de données automatique. Par l'usage des tableaux croisés dynamiques pour créer un tableau de bord des charges variables permettant de mieux suivre leur consommation. Cet outil contient les indicateurs financiers et non financiers comme : **La consommation spécifique, le cout d'achat, taux de la non-qualité, taux de non-satisfaction, taux de retard des livraisons, taux des matières auxiliaires endommagés.** Ces indicateurs ont été retenus par l'entité Maroc chimie de l'OCP SAFI parce qu'ils permettent de mieux suivre et d'améliorer la maîtrise des matières auxiliaires.

Tableau 5 : Les indicateurs du Tableau de bord élaborées en concertation avec les contrôleurs de gestion de l'OCP site de Safi

Les indicateurs	Formules de calcul
La consommation spécifique	Volume/ Production Le volume : signifie la quantité totale consommé de la matière auxiliaire X pour avoir la production Y. Par exemple nous avons consommé 670g de Flocculant pour produire 6000 T de l'acide phosphorique 54%. Donc la consommation spécifique est $670/6000=0,111$
La consommation en montant	Consommation (Mt) = volume de production * CS * Prix
Le cout d'achat	Cout d'achat= Prix d'achat / Prix standard Le prix de vente est déjà déterminé sur le marché alors le cout c'est l'entreprise qui peut le calculer.
Le taux de la non-qualité	Nbre de réception non conforme à la qualité / Nbre total de réception Le cout de la non-qualité peut émerger si l'entreprise réceptionne des matières auxiliaires qui ne sont pas de qualité.
Taux de satisfaction des utilisateurs	Nbre d'utilisateurs non satisfaits ÷ Nbre total des utilisateurs Ce taux permet de savoir le nombre des utilisateurs non satisfaits de la qualité des matières auxiliaires commandées et réceptionnées.
Délai	Nbre de produits en retard par mois ÷ Total de livraison par mois

Le taux des matières auxiliaires endommagés	Nbre total des MAUX endommagés ÷ Nbre total des matières consommées Par exemple nous avons envoyés 200kg de la silice pour l'atelier phosphorique, alors qu'on 19 kg est endommagé donc le taux est (19 ÷ 200 = 9,5%)
--	--

Source : Les auteurs

En fait, le modèle élaboré va permettre à son utilisateur de suivre la consommation des charges variables en filtrant la période, l'atelier, la section analytique et même l'article. (Voir l'outil en Annexe 1)

4.3. Le tableau de bord, la performance financière et la maîtrise de couts

➤ La maîtrise de couts (H4)

Bien que le tableau de bord soit généralement présenté comme un outil efficace pour maîtriser les coûts en entreprise, l'expérience du Maroc Chimie remet en cause cette hypothèse. En effet, les investigations menées ont révélé que le tableau de bord utilisé par l'entreprise présentait des lacunes importantes dans le suivi des indicateurs de coûts. Certains postes de dépenses clés n'étaient pas suffisamment détaillés, rendant difficile l'identification des sources de surcoûts. De plus, le problème de fausses imputations par rapport aux sections analytiques peut induire le calcul de couts en erreur. Enfin, le manque de réactivité du tableau de bord, mis à jour de manière trop ponctuelle, a également nui à la capacité de Maroc Chimie à ajuster rapidement ses actions face à l'évolution des coûts. D'où H4 n'est pas valide.

« Nos indicateurs de coûts sont très utiles, mais ils ne reflètent pas toujours la réalité du terrain. Nous devrions plus impliquer les équipes opérationnelles dans leur conception. » (Interviewé 6).

➤ La maîtrise de couts et la performance financière (H5)

Concernant La maîtrise de couts et la performance financière, plusieurs interviewés ont confirmé le lien positif entre les deux. En identifiant et en réduisant les dépenses inutiles ou superflues, l'entreprise peut accroître directement sa rentabilité. Des gains de productivité sur les processus opérationnels, une meilleure gestion des approvisionnements ou encore une optimisation des coûts de structure permettent ainsi d'augmenter les marges bénéficiaires.

« Grâce à nos indicateurs de coûts, nous arrivons mieux à identifier les sources de gaspillage et à mettre en place des actions correctives ciblées. » (Interviewé 1)

« Nos tableaux de bord de coûts gagnent à être complétés par une vision plus stratégique et transverse de la performance de l'entreprise. » (Interviewé 12). D'où on valide notre H5.

5. Conclusion

Pour conclure cette analyse approfondie, il est essentiel de souligner que nous avons tenté de démontrer le rôle des tableaux de bord dans l'amélioration de la performance de l'OCP SAFI en tant qu'entreprise publique.

Pour renforcer le rôle du tableau de bord, nous avons réussi à proposer une conception pertinente de TDB des charges variables, qui doit être mené dans une option dynamique d'amélioration des performances de l'entité. En fait, l'outil va être adopté par l'entreprise en question. C'est pourquoi nous avons procédé à sa mise en place en utilisant l'outil « Excel » pour faire un tableau de bord à la base des tableaux croisés dynamiques. D'où la vérification de notre hypothèse prescriptive de travail vu que la proposition de cet outil a été implémentée dans Maroc chimie chose qui va répondre aux attentes des collaborateurs. En fait, cela va leur permettre de bien maîtriser la consommation des matières auxiliaires à travers les indicateurs proposés et qui sont jugées utiles pour leurs utilisateurs : **La consommation spécifique, le cout**

d'achat, le taux de retard, le taux de non-qualité, le taux de non-satisfaction des utilisateurs ainsi que le taux des charges endommagées. Finalement, ceci va contribuer non seulement à la performance du département contrôle de gestion, mais également à l'amélioration de la performance de l'entité Maroc chimie.

Le calcul de l'ensemble des indicateurs de performance ainsi que des écarts, nous a aidé à évaluer la performance de l'entité Maroc chimie (MC) et nous a permis une prise de connaissance sur la contribution du tableau de bord à l'amélioration de cette dernière.

D'abord, lors de la phase de diagnostic de l'existant, ce travail a demandé beaucoup d'efforts et surtout une grande collaboration de la part des membres du Département Contrôle de Gestion, car le problème des fausses affectations est compliqué et encore plus avec l'absence d'un référentiel des charges variables. Nous devons donc collecter des informations de la part des opérationnelles qui ne sont pas toujours disponibles, et d'autre part de voir avec le contrôleur de gestion les erreurs détectées pour pouvoir réagir, chose qui n'était pas facile.

Ensuite, la complexité du cycle de production représente un obstacle au niveau d'affectation des charges variables à chaque stade de production afin d'aboutir finalement à une cartographie des process incluant les matières consommées durant chaque stade.

Enfin, on peut également citer la non-disponibilité des agents pour mener les entretiens, ce qui retarde un peu le processus de collecte de données.

Il s'avère nécessaire de généraliser les résultats de nos travaux aux autres charges variables comme les pièces de rechange afin de contourner l'ensemble des difficultés managériales rencontrées.

Également, une recherche quantitative portant sur l'impact de l'utilisation des tableaux de bord sur la qualité et la rapidité des décisions stratégiques au sein de l'OCP sera d'une grande valeur ajoutée.

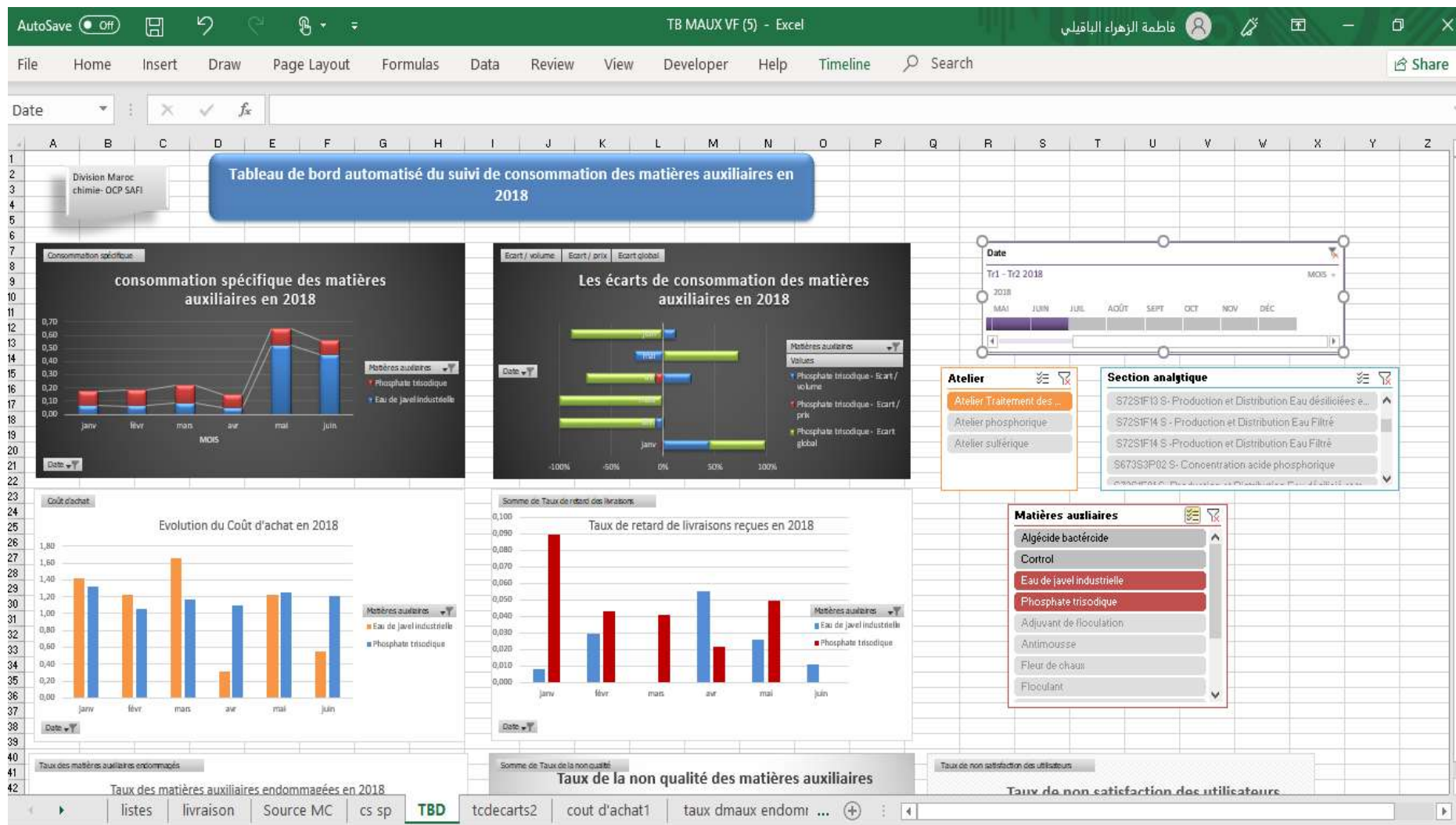
Références :

- (1). Akrich, S. (2006). L'étude porte sur la contribution à la compréhension de l'apport du contrôle de gestion à la performance des entreprises marocaines [Doctoral dissertation, Université Hassan II].
- (2). ANTHONY. R.N. (2010). Tableaux de bord et reporting : Quelles différences ? Revue Finance & BI. p19-30
- (3). Berland, N. (2009). Le tableau de bord prospectif : un outil stratégique pour les entreprises. Editions d'Organisation.
- (4). Brigitte, DORIATH. (2008). Contrôle de gestion en 20 fiches. 5^{ème} éd. Dunod, 162p.
- (5). Burlaud, A., & Simon, J.-C. (1997). La gestion des performances: outils et méthodes. Economica.
- (6). Châari Zouhour & Didier Leclère. (2010). L'impact de l'utilisation du tableau de bord de gestion sur la satisfaction des dirigeants, p 3-30.
- (7). Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. Accounting, Organizations and Society, 23(3), 243-264.
- (8). Chenhall, R. H., & Moers, F. (2021). The role of innovation and adaptive capabilities in strengthening the link between management control systems and organizational performance. Management Accounting Research, 53, 100738.
- (9). Chenhall, R. H., & Morakul, H. (2021). Contingency-based research on management control systems in emerging economies: A review and future research agenda. Management Accounting Research, 52, 100729.

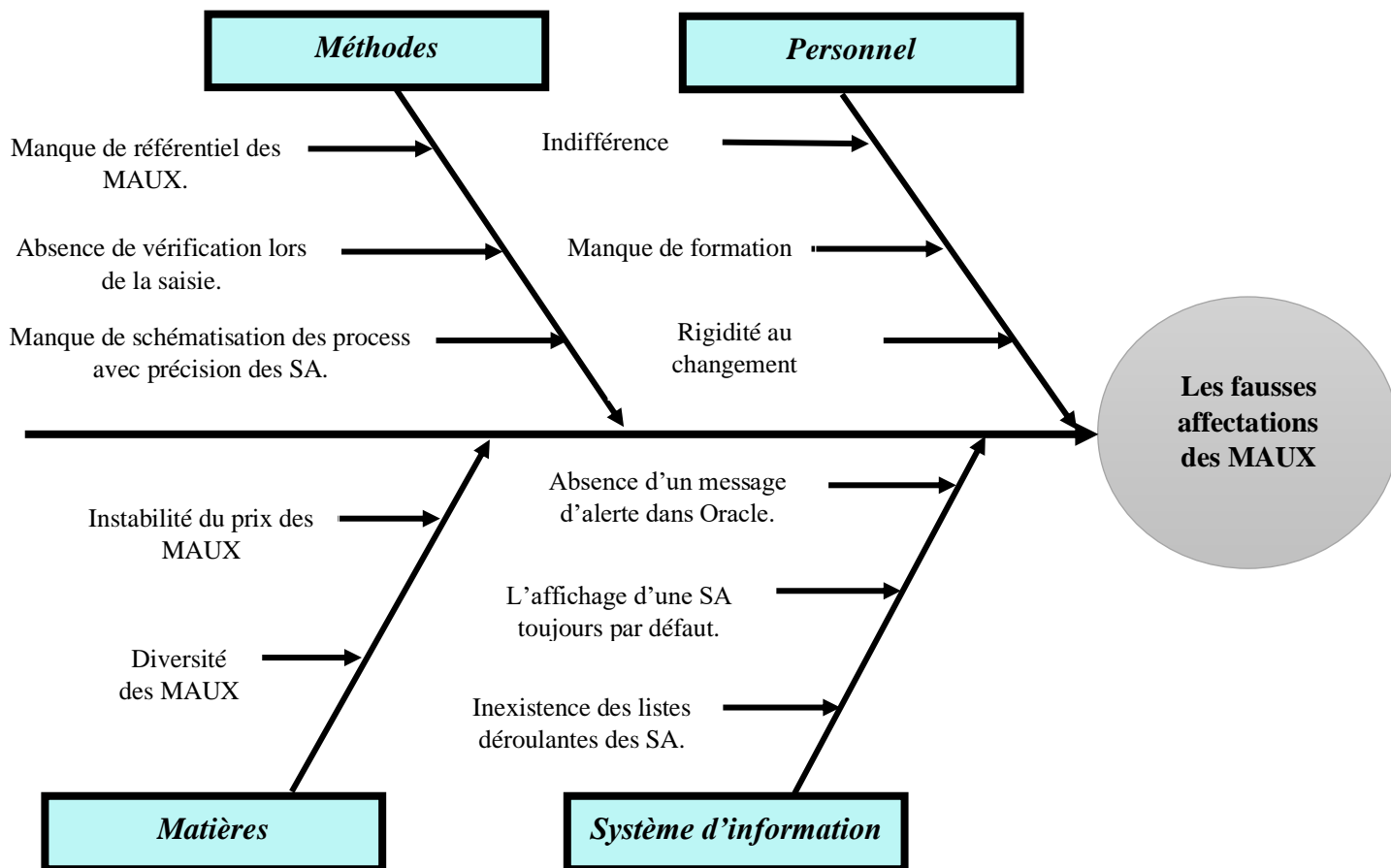
- (10). Christine Marsal. C & D. Travaillé. (2006). Les systèmes d'information de pilotage, les tableaux de bord, Cahier du FARGO n°1060901, p 8-14.
- (11). Christophe, GERMAIN. (2002). Tableau de bord. Ed.e-theque, 67p.
- (12). Creswell, J. W. (2013). *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches* (3rd ed.). Sage Publications.
- (13). Donaldson, L., & Hällgren, M. (2023). The Contingency Theory of Organizations: Revisited and Revised. *Administrative Science Quarterly*, 68(1), 3-41.
- (14). Fernandez, Alain. (2018). Les tableaux de bord du manager innovant. Ed. Eyrolles,322p.
- (15). Fernandiz, Alain. (2018). L'essentiel du tableau de bord.5ème éd, Eyrolles,281p.
- (16). Gerdin, J., Ax, C., & Hagberg, A. (2022). Contingency-based management accounting research: Taking stock and looking ahead. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(3), 577-602.
- (17). Giraud. Françoise, Saulpic., & Olivier Bonnier & Carole. (2008). Contrôle de gestion et pilotage de la performance. Ed. Gualino, 401p.
- (18). H. Bouquin. (2008). Le Contrôle de gestion.8ème éd, Eyrolles.
- (19). Hélène Löning. (2008). Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques. 3ème éd, Dunod ,322p.
- (20). Hoque, Z. (2014). 20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. *The British Accounting Review*, 46(1), 33-59.
- (21). Hoque, Z., & James, W. (2000). Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. *Journal of Management Accounting Research*, 12, 1-17.
- (22). Houda ZIAN. (2013). Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances. Thèse pour l'obtention du titre de Docteur en Sciences de Gestion, Université MONTESQUIEU - BORDEAUX IV.
- (23). Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2003). Coming Up Short on Nonfinancial Performance Measurement. *Harvard Business Review*, 81(11), 88-95.
- (24). Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.
- (25). Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard*. Harvard Business School Press.
- (26). Kasperskaya, Y. et Tayles, M. (2021). The role of Balanced Scorecard design in financial performance: Evidence from Spanish companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(5), 1025-1053.
- (27). Kemmis, S., & McTaggart, R. (1988). *The action research planner*. Deakin University.
- (28). Klenke, K. (2015). *Qualitative Research in the Study of Leadership*. Emerald Group Publishing Limited.
- (29). Laaribi Mohamed. (2013). Le contrôle de gestion. 3ème édition, Najah al jadida,387p.
- (30). M. H. MILLIE-TIMBAL (2010). Élaborer des tableaux de bord utiles.Ed. GERESO, 134p.
- (31). M. H. MILLIE-TIMBAL. (2010). Élaborer des tableaux de bord utiles », Ed. GERESO, Le Mans, P.
- (32). MIRDAMADI. (2014). Système d'aide à la décision pour la génération des processus d'inspection par la fédération des expertises métier. Thèse de Doctorat, Paris Tech, Ecole nationale supérieure d'arts et métiers - ENSAM, 2014. French. P.8
- (33). Modell, S. (2004). Performance measurement myths in the public sector: A research note. *Financial Accountability & Management*, 20(1), 39-55.

- (34). N. BERLAND. (2009). Mesurer et piloter la performance. Paru dans site : e-book, www.management.free.fr, P.114
- (35). Nicolas Berland & François-Xavier Simon. (2010). Le contrôle de gestion en mouvement. Ed. Eyrolles, 322p.
- (36). Otley, D., & Soin, K. (2024). Contingency-based management accounting research: Achievements and prognosis. *The British Accounting Review*, 56(2), 100956.
- (37). Reason, P., & Bradbury, H. (Eds.). (2001). *Handbook of action research: Participative inquiry and practice*. Sage Publications.
- (38). Roger Aim (2010). Indicateurs et tableaux de bord. Ed. AFNOR, 160p.
- (39). Saulou Jean-Yves (2008). *Tableaux de bord pour les décideurs qualité*. 2^{ème} éd, AFNOR, 208p.
- (40). Thiétart, R.-A. (2000). *Méthodes de recherche en management*. Dunod.

Annexe 1 : Tableau de bord élaboré par nos soins



Annexe 2 : Diagramme d'ISHIKAWA relative au problème des fausses affectations.



Source : élaboration personnelle.