

La contribution du système de contrôle de gestion à l'évaluation du capital organisationnel des entreprises marocaines : Etude qualitative exploratoire

ID BOUFAKIR ABDERRAHIM¹, AKRICH SAID²

¹ ID BOUFAKIR ABDERRAHIM, Doctorant, FSJES AGADIR, Abderrahim.idboufakir@edu.uiz.ac.ma

² AKRICH SAID, Professeur de l'Enseignement Supérieur, FSJES AGADIR, s.akrich@uiz.ac.ma

Résumé

À l'ère de la transformation digitale et de l'intelligence artificielle, le capital organisationnel est reconnu comme un créateur de valeur et une source de performance (BOUNFOUR, 2011). Parallèlement, on observe un rôle croissant du système de contrôle de gestion dans la valorisation du capital immatériel (NOVAS et al., 2017). L'objectif de cette communication est de montrer la contribution du système de contrôle de gestion à l'évaluation du capital immatériel, à travers sa composante organisationnelle, dans les entreprises marocaines. Pour ce faire, nous avons mobilisé la théorie des ressources (BARNEY, 1991), l'approche stratégique du management du capital immatériel (ARREGLE, 2006) et le modèle des systèmes de contrôle de gestion d'(ANTHONY & GOVINDARAJAN, 2007) comme bases théoriques. À cet égard, des entretiens semi-directifs ont été menés à l'aide de guides d'entretien et des données ont été recueillies auprès des gestionnaires d'un échantillon de seize (16) grandes entreprises marocaines. Le choix des répondants et des entreprises a été guidé par des contacts professionnels préexistants, ce qui a permis d'assurer une diversité des profils. Une analyse qualitative exploratoire, réalisée à l'aide du logiciel NVIVO V10, a permis de structurer les perceptions des gestionnaires marocains concernant le capital organisationnel et le système de contrôle de gestion. Pour examiner les résultats de notre étude, nous avons réalisé une analyse de contenu, principalement centrée sur une analyse lexicale et une analyse thématique. Les résultats montrent que le système de contrôle de gestion (SCG), à travers les tableaux de bord et la mesure de la performance, joue un rôle stratégique dans l'optimisation du capital organisationnel, en favorisant l'adaptabilité, l'innovation et l'alignement des processus internes des entreprises marocaines pour renforcer leur compétitivité sur un marché exigeant.

Mots clés : système de contrôle de gestion, entreprises marocaines, capital organisationnel, tableaux de bord ; mesure de la performance

Abstract

In the era of digital transformation and artificial intelligence, organizational capital is recognized as a driver of value creation and a source of performance (BOUNFOUR, 2011). Similarly, the increasing role of management control systems (MCS) in enhancing intangible capital has been observed (NOVAS et al., 2017). This paper aims to highlight the contribution of management control systems to the evaluation of intangible capital, focusing on its organizational component within Moroccan companies. To achieve this, we drew on the resource-based theory (BARNEY, 1991), the strategic approach to intangible capital management (ARREGLE, 2006), and the management control systems model of (ANTHONY & GOVINDARAJAN, 2007) as theoretical foundations. Semi-structured interviews were conducted using interview guides, and data were collected from managers of a sample of sixteen (16) large Moroccan companies. The selection of respondents and companies was guided by pre-existing professional networks, ensuring a diversity of profiles. An exploratory qualitative analysis, performed using NVIVO V10 software, structured the perceptions of Moroccan managers regarding organizational capital and management control systems. To analyze the results, a content analysis was carried out, primarily focusing on lexical and thematic analysis. The findings reveal that management control systems (MCS), through tools such as dashboards and performance measurement, play a strategic role in optimizing organizational capital by promoting adaptability, innovation, and the alignment of internal processes, thereby enhancing the competitiveness of Moroccan companies in a demanding market.

Keywords : management control systems, Moroccan companies, organizational capital, dashboards, performance measurement

INTRODUCTION

Le développement des entreprises modernes repose de plus en plus sur l'exploitation stratégique de ressources immatérielles. Parmi celles-ci, le capital organisationnel qui comprend les routines, processus, systèmes d'information, culture organisationnelle et mécanismes de coordination. Il est considéré comme un vecteur clé de performance durable. En parallèle, le système de contrôle de gestion (SCG), historiquement centré sur le pilotage financier, s'oriente désormais vers une fonction intégrative et stratégique.

Dans le contexte marocain, cette transformation est particulièrement significative dans un environnement économique en mutation, caractérisé par des enjeux de compétitivité, d'innovation et de digitalisation. Si la littérature reconnaît le rôle du SCG dans l'alignement stratégique et la performance, peu d'études se sont penchées sur sa capacité à évaluer et valoriser le capital organisationnel, surtout dans des économies émergentes.

Partant de ce constat, cette recherche s'inscrit dans une double ambition : (i) identifier comment les dispositifs de contrôle de gestion permettent de mesurer et de piloter les composantes du capital organisationnel ; (ii) enrichir le cadre théorique des SCG à travers une approche orientée vers les composantes du capital immatériel.

L'objectif est ainsi de répondre à la question suivante : Dans quelle mesure le système de contrôle de gestion contribue-t-il à l'évaluation du capital organisationnel dans les entreprises marocaines ?

Pour y répondre, nous avons mobilisé une étude qualitative exploratoire, fondée sur des entretiens semi-directifs, menée auprès de seize entreprises opérant dans divers secteurs au Maroc. Elle vise à explorer la manière dont le système de contrôle de gestion contribue à l'évaluation du capital organisationnel au sein des entreprises marocaines. L'objectif est de comprendre les mécanismes, les outils et les perceptions associés à ce processus d'évaluation.

C'est pour cela, cette étude s'articule autour de trois hypothèses :

Hypothèse 1 : Le système de contrôle de gestion a un effet positif sur le capital organisationnel des entreprises.

Hypothèse 2 : Les tableaux de bord (TB) influencent positivement sur le capital organisationnel.

Hypothèse 3 : Les mesures de performance influencent positivement le capital organisationnel.

I. REVUE DE LITTERATURE

1.1. Le capital organisationnel : Une ressource immatérielle stratégique

1.1.1. Définitions

Le capital organisationnel est au cœur des réflexions contemporaines sur la performance des entreprises dans un contexte de transformation digitale, d'innovation continue et d'accélération des processus organisationnels. Il regroupe un ensemble d'actifs immatériels incorporés dans la structure, les processus, la culture et l'infrastructure technologique de l'entreprise, qui facilitent l'échange, la mémorisation et l'exploitation des connaissances organisationnelles (CABRITA & BONTIS, 2008). Il constitue un actif collectif, créé, structuré et mobilisé au sein de l'entreprise, et est essentiel pour convertir le capital humain en performance durable (BONTIS, 1998; EDVINSSON & MALONE, 1997).

Selon (CABRITA & BONTIS, 2008), ce capital regroupe à la fois les infrastructures technologiques, les procédures internes, et les routines organisationnelles qui favorisent le partage de connaissances et l'amélioration continue. Il inclut des éléments techniques (brevets, outils R&D, SI) et des éléments culturels (valeurs, climat de confiance, style de leadership).

Tableau 1 : Synthèse des définitions du capital organisationnel

Auteurs	Définitions
(EDVINSSON & MALONE, 1997)	« Ce qui reste lorsque les employés quittent l'entreprise. »
(BONTIS, 1998)	« Structures et mécanismes permettant d'optimiser la performance intellectuelle. »
(BEATTIE & THOMSON, 2007)	« Savoir résiduel au sein de l'organisation (routines, systèmes, bases de données). »
(MARTIN-DE-CASTRO et al., 2011)	Somme des actifs organisationnels facilitant la créativité.
(RAMEZAN, 2011)	Combinaison de savoirs explicites et tacites organisés au sein de la structure.

Source : Auteurs ; établi par nos soins

Ces définitions convergent vers trois dimensions essentielles :

- Les routines formelles et informelles
- Les procédures et systèmes internes
- La structure organisationnelle et la culture d'entreprise

1.1.2. Dimensions du capital organisationnel

(WANG & CHANG, 2005) définissent le capital organisationnel comme les structures, routines et systèmes développés pour soutenir le capital humain et relationnel. Ces dimensions sont classifiées autour de deux axes : d'une part, les actifs intellectuels (brevets, propriété

intellectuelle, innovation), et d'autre part, les processus et systèmes organisationnels (procédures, routines, systèmes qualité).

Tableau 2 : Synthèse des dimensions du capital organisationnel

Dimensions	Sous-dimensions	Auteurs
Propriété intellectuelle	Marques, innovation, brevets, projets de R&D	(BEATTIE & THOMSON, 2007)
Systèmes et routines organisationnels	Procédures internes, flexibilité, gestion de la qualité, structure organisationnelle	(MANZARI et al., 2012)

Source : Auteurs ; établi par nos soins

Ces dimensions sont mobilisées pour assurer la coordination, l'efficacité, la mémoire institutionnelle et la capacité d'adaptation, toutes essentielles à la compétitivité durable de l'entreprise.

1.2. Systèmes de contrôle de gestion modernes : définitions et perspectives

1.2.1. Définition du système de contrôle de gestion

Les systèmes de contrôle de gestion (SCG) sont désormais appréhendés comme des outils complexes de pilotage stratégique. Ils ne se réduisent plus à une fonction de reporting financier, mais englobent la coordination, l'alignement stratégique, l'innovation, la responsabilisation et la gouvernance des ressources.

Le SCG est conçu comme un outil de planification, d'alignement stratégique, de mesure de performance, mais aussi de valorisation des ressources immatérielles (CHENHALL, 2003; OTLEY, 2016; SIMONS, 1995).

Tableau 3 : Synthèse des définitions du système de contrôle de gestion

Auteurs	Définitions
(BOUQUIN, 2006)	Dispositif garantissant la cohérence entre les actions des managers et les objectifs.
(ANTHONY & GOVINDARAJAN, 2007)	Processus par lequel les managers influencent les comportements pour atteindre la stratégie.
(OTLEY, 2016)	Système d'information stratégique favorisant l'alignement organisationnel.
(CHEFFI et al., 2023)	Ensemble structuré de procédures pilotant l'action et la performance.

Source : Auteurs ; établi par nos soins

1.2.2. Les composantes du système de contrôle de gestion

Les composantes retenues dans cette recherche sont :

- **Les tableaux de bord** : Instruments de pilotage qui regroupent les indicateurs clés de performance (KPI), financiers et non financiers. Ils offrent une vue synthétique et dynamique de la performance globale.

- **La mesure de la performance** : Processus d'évaluation de l'efficacité des actions, incluant des indicateurs qualitatifs, organisationnels et relationnels, comme la satisfaction client, la qualité des services, ou encore l'innovation.

Tableau 4 : Synthèse des composantes du SCG retenues dans cette étude

Composante	Fonction principale	Références
Tableaux de bord	Suivi en temps réel, visibilité stratégique.	(KAPLAN & NORTON, 1996; SIMONS, 1995)
Mesure de la performance	Évaluation continue, alignement des actions avec les objectifs.	(RICCABONI & LUISA LEONE, 2010)

Source : Auteurs ; établi par nos soins

1.3. Lien entre le système de contrôle de gestion et l'évaluation du capital organisationnel

Plusieurs recherches confirment que le SCG peut influencer l'évaluation du capital organisationnel à travers trois leviers :

- **L'alignement stratégique** : les indicateurs utilisés dans les SCG permettent d'évaluer la contribution des actifs immatériels aux objectifs stratégiques de l'entreprise (KAPLAN & NORTON, 2004).
- **La mesure du capital immatériel** : à travers des KPI relatifs aux processus internes, à l'innovation ou encore à la qualité des relations clients (MARR & ROOS, 2012).
- **La valorisation du savoir tacite** : par la formalisation des routines et la digitalisation des processus (LEV, 2001).

Ces apports sont particulièrement pertinents dans les environnements dynamiques, où la performance organisationnelle repose sur l'agilité, l'innovation, et la valorisation des ressources immatérielles.

Tableau 5 : Synthèse du lien entre le SCG et l'évaluation du capital organisationnel

Composantes du SCG	Contribution à l'évaluation du CO	Références
Tableaux de bord	Identification et suivi des routines, processus et performances non financières.	(KAPLAN & NORTON, 1996; MURTHY & MOURITSEN, 2011)
Mesure de la performance	Évaluation des capacités d'apprentissage, de coordination, et de réactivité.	(CHENHALL, 2003; OTLEY, 2016)

Source : Auteurs ; établi par nos soins

1.4. Cadre théorique mobilisé

1.4.1. Théorie des ressources

La théorie des ressources (BARNEY, 1991) propose un cadre pertinent pour comprendre le rôle stratégique des actifs immatériels dans l'obtention d'un avantage concurrentiel durable. Contrairement à l'approche de Porter centrée sur les forces de marché, cette théorie affirme que l'hétérogénéité des ressources internes, tangibles ou intangibles, constitue la véritable source de différenciation.

Elle distingue trois grandes catégories de ressources : physiques, humaines et organisationnelles. Ces dernières regroupent les routines, processus, cultures et systèmes, au cœur du capital organisationnel.

Tableau 6 : Typologie des ressources selon Barney(1991)

Ressources physiques	Ressources humaines	Ressources organisationnelles
Actifs fixes	Compétences	Culture, routines, procédures, savoir organisationnel.

Source : (BARNEY, 1991) ; établi par nos soins

1.4.2. Modèle du système de contrôle de gestion d'Anthony & Govindarajan

Ce modèle repose sur deux piliers :

- Tableaux de bord
- Mesure de la performance

Ce modèle est particulièrement adapté à cette recherche car il met en évidence les liens entre :

- Les tableaux de bord comme outil de visualisation de la performance
- La mesure de performance comme mécanisme d'évaluation continue

Il permet d'étudier comment les systèmes de contrôle de gestion peuvent intégrer et piloter le capital organisationnel, au même titre que les ressources plus tangibles.

1.5. Les hypothèses de recherche et le modèle conceptuel

1.5.1. Les variables du modèle de recherche

Le modèle de recherche repose sur l'hypothèse que le SCG, à travers ses composantes opérationnelles (tableaux de bord, mesure de la performance), contribue à l'évaluation et à la valorisation du capital organisationnel.

1.5.2. Les hypothèses de recherche

Hypothèse 1 : Le système de contrôle de gestion a un effet positif sur le capital organisationnel des entreprises.

Hypothèse 2 : Les tableaux de bord (TB) influencent positivement sur le capital organisationnel.

Hypothèse 3 : Les mesures de performance influencent positivement le capital organisationnel.

Le modèle repose sur quatre variables principales :

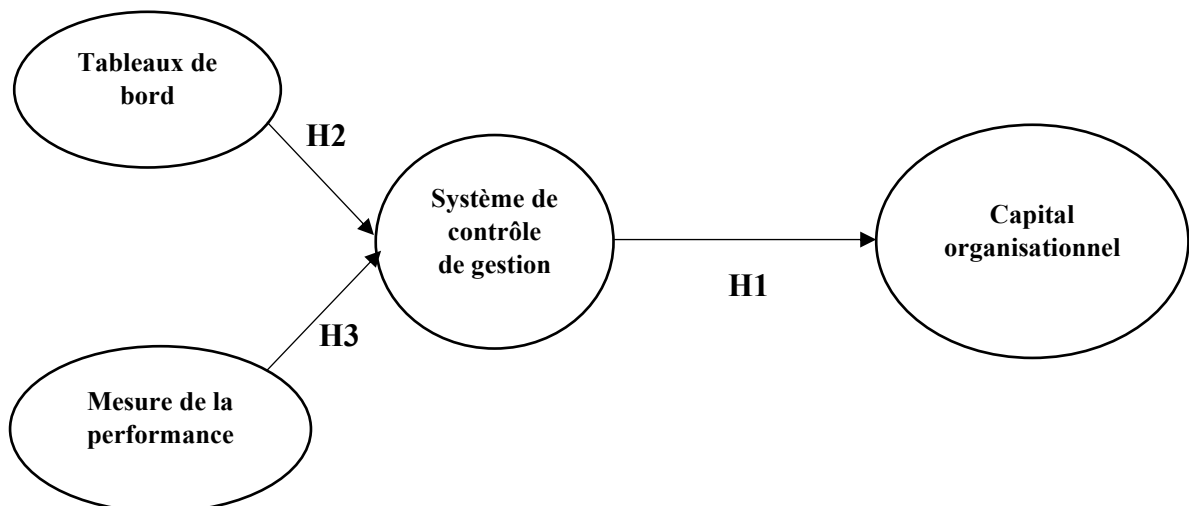
- **Exogènes :** Tableaux de bord, mesure de la performance et le système de contrôle de gestion
- **Endogène :** Capital organisationnel

L'objectif est d'explorer la relation entre le système de contrôle de gestion et le capital organisationnel, et comment le SCG agit comme vecteur d'évaluation stratégique du CO.

1.5.3. Le modèle conceptuel de recherche

L'objectif est d'explorer la relation entre le système de contrôle de gestion et le capital organisationnel, et comment le SCG agit comme vecteur d'évaluation stratégique du CO.

Figure 1 : Modèle conceptuel et hypothèses de recherche



Source : établi par nos soins

Ce modèle conceptuel traduit le rôle structurant et évaluatif du SCG dans la dynamique du capital organisationnel, en mobilisant une logique de pilotage stratégique.

II. METHODOLOGIE

2.1. Contexte de l'étude

L'étude a été conduite dans le contexte des grandes entreprises marocaines, à une période marquée par l'accélération de la digitalisation et la montée en puissance des logiques de performance organisationnelle. Le choix de ce terrain s'explique par la volonté d'explorer empiriquement comment ces entreprises mobilisent leur système de contrôle de gestion (SCG) pour évaluer une composante clé de leur capital immatériel : le capital organisationnel.

Le capital organisationnel, bien que fondamental dans la structuration des routines, des systèmes d'information et de la mémoire organisationnelle, reste peu quantifié et managé de manière explicite. Cette étude vise donc à comprendre comment les SCG participent à sa valorisation.

2.2. Méthode de collecte des données

Une approche qualitative exploratoire a été privilégiée, conformément aux recommandations de (MILES & HUBERMAN, 2003), qui soulignent la pertinence de cette méthode pour analyser les phénomènes organisationnels complexes et peu documentés.

Des entretiens semi-directifs ont été réalisés auprès de seize (16) cadres et dirigeants appartenant à des entreprises marocaines de différents secteurs : agroalimentaire, services, énergie, BTP, textile, hôtellerie, etc. Le guide d'entretien portait sur trois axes principaux :

- La perception du capital organisationnel ;
- Les dispositifs du SCG en place ;
- Les interactions entre SCG et évaluation du capital organisationnel.

L'échantillon a été constitué par contacts professionnels, favorisant une diversité des profils tout en garantissant une cohérence fonctionnelle (contrôleurs de gestion, DAF, responsables de la performance, DRH).

Tableau 7 : Répartition des répondants interviewés par fonction occupée

Fonction des responsables interviewés	% de sources
Contrôleur de gestion	56,25%
Directeur Administratif et Financier	25,00%
Responsable pilotage de la performance	12,50%
Directeur des Ressources Humaines	6,25%

Source : NVIVO V10

Cette répartition professionnelle montre une orientation marquée vers des profils ayant une expertise en gestion financière, ce qui est pertinent pour l'étude des processus de contrôle de gestion et de pilotage de la performance. La diversité des niveaux hiérarchiques (de l'analyste au directeur) permet de recueillir des perspectives variées, allant de l'opérationnel au stratégique.

Tableau 8 : Répartition des répondants interviewés par secteur d'activité

Secteur d'activité	Nombre de sources correspondantes
Agroalimentaire	4
Énergie renouvelable	2
Hôtellerie	2
Industrie Pharmaceutique	1
Production et commercialisation du matériel Agricole	1
Services	3
Cimenterie	1
BTP	1
Industrie textile	1

Source : NVIVO V10

Les répondants proviennent d'un large éventail de secteurs d'activité. Le secteur agroalimentaire est le plus représenté avec 25 % des entreprises, ce qui suggère un intérêt particulier ou une accessibilité accrue de ce secteur pour l'étude. D'autres secteurs, tels que l'énergie renouvelable, l'hôtellerie et les services, représentent chacun 12,5 % des entreprises, démontrant une certaine diversité. Par ailleurs, des secteurs comme l'industrie pharmaceutique, le BTP, et l'industrie textile sont faiblement représentés, chacun représentant 6,25 % des répondants.

2.3. Traitement et analyse des données

Les entretiens ont été transcrits puis analysés à l'aide du logiciel NVIVO V10, permettant une analyse de contenu thématique et lexicale. La méthode s'est appuyée sur trois techniques principales :

- L'analyse de fréquence des mots et cooccurrence ;
- L'analyse thématique par regroupement sémantique ;
- La construction de matrices à condensés et de verbatim structurés.

Cette approche a permis de faire émerger des construits clés et d'ancrer l'analyse dans les propos réels des répondants. Deux grandes catégories thématiques ont été identifiées : le SCG comme dispositif de pilotage et le capital organisationnel comme actif à structurer.

III. Résultats et discussion

L'analyse des données recueillies a permis de confirmer les hypothèses de recherche et de mettre en évidence plusieurs apports du système de contrôle de gestion (SCG) à l'évaluation du capital organisationnel. Les résultats sont présentés ci-dessous à travers des tableaux, figures et extraits verbatim structurés.

3.1. Résultats de l'analyse lexicale

L'analyse de la fréquence des mots montre l'importance des notions de « gestion », « capital », « performance » et « contrôle », termes récurrents dans les discours des participants.

Figure 2 : Nuage des mots les plus fréquents



Source : NVIVO V10

Le nuage révèle une prédominance des concepts liés au SCG et au capital immatériel.

Tableau 9 : Principaux termes et leur fréquence pondérée

Mot	Longueur	Nombre	Pourcentage pondéré (%)
gestion	7	68	1,83
capital	7	46	1,24
performance	11	35	0,94
contrôle	8	31	0,83
indicateurs	11	30	0,81
objectifs	9	24	0,65
outils	6	23	0,62
système	7	21	0,56
immatériel	10	20	0,54
organisationnel	15	18	0,48
processus	9	16	0,43
suivi	5	16	0,43
financiers	10	15	0,40
internes	8	15	0,40
compétences	11	13	0,35

Source : NVIVO V10

Ces résultats confirment la centralité du SCG dans les logiques de pilotage et d'évaluation du capital organisationnel, notamment à travers des outils comme les tableaux de bord et les indicateurs clés de performance (KPI).

3.2. Résultats thématiques du thème « Système de contrôle de gestion »

Dans le cadre de l'analyse du thème « Système de contrôle de gestion », la matrice suivante présente un extrait des résultats obtenus à partir du codage thématique effectué sous NVivo. Le tableau 10 synthétise les propos des répondants autour de trois dimensions principales : (A) le système de contrôle de gestion en tant qu'outil global, (B) l'usage des tableaux de bord comme instruments de pilotage, et (C) les pratiques de mesure de la performance. Cette présentation permet d'illustrer de manière synthétique les principales récurrences discursives et les spécificités relevées dans les entretiens qualitatifs.

Tableau 10 : Extrait de la Matrice à condensés « Système de contrôle de gestion » et de ses composantes

Répondant	A : Système de contrôle de gestion	B : Tableaux de bord	C : La mesure de la performance
R1	- Outil stratégique essentiel pour une gestion efficace et planification. - Permet le suivi et l'amélioration continue.	- Utilisation des tableaux de bord pour surveiller les indicateurs de performance.	- Suivi des écarts de performance à travers des outils de gestion et d'évaluation.
R2	- Intègre des indicateurs de capital immatériel pour une gestion proactive des actifs intangibles.	- Tableaux de bord intégrant les actifs immatériels dans le reporting financier.	- Analyse des données pour évaluer la performance stratégique globale.
R3	- Système de contrôle de gestion permettant de suivre les performances dans différentes filiales et régions	- Non spécifié dans la matrice	- Utilisation d'outils comparatifs pour évaluer les performances régionales.
R4	- Surveillance de la qualité des services et valorisation des brevets et licences	- Non spécifié dans la matrice	- Indicateurs pour mesurer la qualité et l'efficacité des services.
R5	- Suivi des investissements en R&D avec des indicateurs environnementaux et sociaux	- Non spécifié dans la matrice	- Utilisation de KPI pour évaluer l'impact social et environnemental.
R9	- Suivi en temps réel de la performance financière et opérationnelle, identification rapide des écarts	- Non spécifié dans la matrice	- Mesure de la satisfaction client et des indicateurs qualité
R10	- Système de tableaux de bord interactifs pour partager les KPI avec les départements	- Affichage des KPI clés et partage entre départements	- Optimisation des processus internes grâce aux tableaux de bord

Source : NVIVO V10 ; établi par nos soins

Les verbatim montrent que les tableaux de bord sont perçus comme un levier essentiel pour suivre la performance organisationnelle et partager les KPI entre départements (R1, R10). La mesure de la performance intègre également des dimensions non financières telles que la qualité, la satisfaction client, ou encore l'impact environnemental (R5, R9).

3.3. Résultats thématiques du thème « Capital organisationnel »

Le capital organisationnel est évoqué dans les entretiens à travers les processus, systèmes d'information, gestion de projets, standardisation et amélioration continue.

Tableau 11 : Synthèse des verbatim de la variable « Capital organisationnel »

Sous thèmes	Extraits des verbatim	Thèmes abordés
Capital Organisationnel	<i>"L'intégration des nouvelles technologies optimise la performance organisationnelle et favorise l'automatisation des tâches." R4</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Technologie • Optimisation des processus • Automatisation
	<i>"Nos processus internes structurés permettent de gérer efficacement les projets et de maintenir un contrôle qualité." R5</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Processus internes • Gestion de projets • Contrôle qualité
	<i>"L'utilisation des systèmes d'information favorise une centralisation des données pour une meilleure prise de décision." R6</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Systèmes d'information • Centralisation des données
	<i>"La standardisation des procédures nous aide à réduire les coûts et à garantir une meilleure cohérence dans nos opérations." R7</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Standardisation • Cohérence opérationnelle
	<i>"Les investissements en R&D et l'innovation technologique sont des axes centraux de notre stratégie." R12</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Investissements en R&D • Innovation technologique

Source : NVIVO V10 ; établi par nos soins

Ces résultats confirment l'existence de pratiques visant à structurer et valoriser le capital organisationnel via des outils de gestion intégrée.

3.4. Confirmation des hypothèses

L'analyse des données issues des entretiens semi-directifs montre que les dispositifs de contrôle de gestion, notamment les tableaux de bord et les systèmes de mesure de la performance, participent activement à la structuration et à la valorisation du capital organisationnel. Les témoignages des praticiens confirment l'importance accordée aux outils du SCG dans la gestion quotidienne des processus, la coordination interservices, la gestion de la qualité et le pilotage stratégique.

Tableau 12 : Confirmation des hypothèses de recherche à partir des matrices à condensés

Hypothèse	Formulation	Verbatim extrait des matrices à condensés	Confirmation
H1	Le système de contrôle de gestion a un effet positif sur le capital organisationnel.	<i>"Le SCG est un outil stratégique essentiel pour planifier et structurer les processus internes." R1</i> <i>"Le SCG permet un suivi en temps réel et une allocation optimale des ressources. " R13</i>	Confirmée
H2	Les tableaux de bord influencent positivement le capital organisationnel.	<i>"Le système de contrôle de gestion est basé sur des tableaux de bord interactifs qui affichent des KPI clés. " R10</i> <i>"Les tableaux intègrent des actifs immatériels dans le reporting. " R2</i>	Confirmée
H3	Les mesures de performance influencent positivement le capital organisationnel.	<i>"Le système permet de suivre la performance et d'évaluer les écarts. " R7</i> <i>"Nous utilisons des KPI pour une évaluation efficace des objectifs stratégiques." R16</i>	Confirmée

Source : NVIVO V10

3.5. Discussion des résultats

Les résultats de cette étude confirment que le système de contrôle de gestion (SCG) joue un rôle stratégique dans la valorisation et l'évaluation du capital organisationnel. Cette recherche empirique, basée sur des matrices à condensés issues d'entretiens semi-directifs, permet de dégager trois enseignements majeurs.

Premièrement, l'hypothèse H1 postulant un effet positif du SCG sur le capital organisationnel est validée. Les verbatim recueillis montrent que les acteurs perçoivent le SCG non seulement comme un outil de surveillance, mais aussi comme un instrument d'optimisation des processus internes, de pilotage stratégique et de création de valeur. Cette vision rejoint les apports de (ANTHONY & GOVINDARAJAN, 2007), qui soulignent l'importance du SCG comme levier de mise en œuvre des stratégies organisationnelles. Le SCG devient ainsi un dispositif d'orchestration des ressources immatérielles, notamment du capital organisationnel.

Deuxièmement, l'hypothèse H2, portant sur l'impact positif des tableaux de bord sur le capital organisationnel, est confirmée. Ces outils ne se limitent plus à la performance financière : ils intègrent désormais des indicateurs immatériels tels que les compétences, le savoir partagé et la culture organisationnelle (BUKH, 2003; KAPLAN & NORTON, 1992). En facilitant la circulation de l'information et le suivi transversal des objectifs, ils renforcent la coordination et la

cohérence des processus internes (CHENHALL, 2003; SIMONS, 1995). Ainsi, les tableaux de bord deviennent de véritables leviers d'apprentissage et d'alignement stratégique, contribuant activement à structurer et valoriser le capital organisationnel.

Troisièmement, les résultats appuient l'hypothèse H3, selon laquelle les dispositifs de mesure de la performance influencent positivement le capital organisationnel. Les KPI (Key Performance Indicators) sont largement utilisés pour mesurer l'efficacité des processus internes, le niveau de qualité, l'innovation, ainsi que la satisfaction des clients et des collaborateurs. Ces indicateurs contribuent à objectiver des éléments intangibles, auparavant difficilement mesurables, tels que l'efficacité des routines organisationnelles, la gestion des connaissances, ou encore l'adaptabilité des processus. En cela, le SCG se positionne comme un outil d'objectivation du capital immatériel, rejoignant les travaux de (NOVAS et al., 2017) et (CABRITA & BONTIS, 2008).

De manière plus globale, ces résultats soulignent que le SCG, en intégrant des dimensions immatérielles dans ses instruments, permet un meilleur alignement stratégique, une gestion proactive du changement et une valorisation accrue des savoirs organisationnels. Il s'inscrit dans une dynamique d'entreprise apprenante, où les processus sont sans cesse réévalués, ajustés et optimisés, contribuant ainsi à une performance durable.

CONCLUSION

À l'ère de la transformation digitale, de la montée en puissance de l'intelligence artificielle et de l'économie de la connaissance, le capital organisationnel s'affirme comme une ressource stratégique clé pour la compétitivité durable des entreprises. Cette recherche exploratoire avait pour objectif principal d'analyser la contribution du système de contrôle de gestion (SCG) à l'évaluation du capital organisationnel, en mobilisant un cadre théorique enrichi par la théorie des ressources (BARNEY, 1991) et le modèle du système de contrôle de gestion d'Anthony & Govindarajan (2007).

Les résultats issus de l'analyse qualitative menée auprès de seize grandes entreprises marocaines révèlent que le SCG ne se limite plus à une fonction de contrôle financier. Il agit comme un levier stratégique d'orchestration du capital immatériel, notamment à travers :

- Les tableaux de bord, qui facilitent la visualisation et le pilotage des processus internes ;
- Les mesures de performance, qui intègrent désormais des indicateurs qualitatifs relatifs aux compétences, aux routines organisationnelles et aux savoirs implicites.

Les trois hypothèses de recherche formulées ont été confirmées grâce aux matrices à condensés et aux verbatim analysés, montrant ainsi que le SCG est bien un vecteur d'évaluation et de valorisation du capital organisationnel.

Cependant, cette étude présente certaines limites :

- Elle repose sur une méthodologie qualitative exploratoire, sans généralisation possible à l'ensemble des entreprises marocaines ;
- Le périmètre sectoriel reste limité, bien que diversifié, et pourrait être élargi à d'autres secteurs ou typologies d'entreprises (PME, start-ups, entreprises publiques) ;
- L'absence d'approche longitudinale ne permet pas d'évaluer l'évolution dans le temps du lien entre SCG et capital organisationnel.

À partir de ces constats, plusieurs perspectives de recherche peuvent être envisagées :

- Une étude quantitative confirmatoire pour tester les relations causales identifiées à travers un modèle de type PLS-SEM ou équations structurelles ;
- L'exploration de nouvelles dimensions du SCG, telles que le rôle des systèmes d'information intégrés ou des outils de Business Intelligence dans la valorisation du capital immatériel ;
- L'introduction d'une variable médiatrice ou modératrice, comme la stratégie dans l'analyse du lien SCG-Capital immatériel.

En définitive, cette recherche met en lumière l'émergence d'un SCG enrichi, qui ne se contente plus de mesurer la performance financière, mais participe activement à la création de valeur immatérielle en structurant, en diffusant et en valorisant les savoirs organisationnels.

IV. Références bibliographiques

Ouvrages :

- ANTHONY, R. N., & GOVINDARAJAN, V., (2007). *Management control systems* (12th ed). McGraw-Hill/Irwin.
- BOUNFOUR, A, (2011). *Le capital organisationnel : Principes, enjeux, valeur*. Springer [France].
- BOUQUIN, H, (2006). *Le contrôle de gestion : Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance* (7e éd., entièrement mise à jour). Presses Univ. de France.
- EDVINSSON, L., & MALONE, M. S. (1997). *Intellectual Capital : Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower*.
- KAPLAN, & NORTON., (2004). *Strategy Maps : Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Harvard Business School Press.
- KAPLAN, R. S., & NORTON, D. P., (1996). *The balanced scorecard : Translating strategy into action*. Harvard Business School Press.
- LEV, B, (2001). *Baruch Lev, Intangibles : Management, Measurement and Reporting*, Bookings Institution Press, 2001.
- MARR, B., & ROOS, G., (2012). A strategy perspective on intellectual capital. In *Perspectives on intellectual capital* (p. 28-41). Routledge.
- MILES, M. B., & HUBERMAN, A. M., (2003). *Analyse des données qualitatives*. De Boeck Supérieur.
- SIMONS, R, (1995). *Levers of Control : How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.

Articles :

- ARREGLE, J.-L., (2006). Analyse« Resource Based » et identification des actifs stratégiques. *Revue française de gestion*, 160(1), 241-259.
- BARNEY, J., (1991). Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120.
- BEATTIE, V., & THOMSON, S. J., (2007). Lifting the lid on the use of content analysis to investigate intellectual capital disclosures. *Accounting forum*, 31(2), 129-163.
- BONTIS, N., (1998). Intellectual capital : An exploratory study that develops measures and models. *Management decision*.
- BUKH, P., (2003). The relevance of intellectual capital disclosure : A paradox? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(1), 49-56.
- CABRITA & BONTIS, N., (2008). Intellectual Capital and Business Performance in the Portuguese Banking Industry. *Int. J. Technology Management Int. J. Technology Management*, 43, 1-3212.
- CHEFFI, W & al., (2023). Ethical leadership, management control systems and circular economy in SMEs in an emerging economy, the UAE. *Journal of Business Research*, 156, 113513.
- CHENHALL, R. H., (2003). Management control systems design within its organizational context : Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
- KAPLAN, & NORTON., (1992). The balanced scorecard—measures that drive performance. *Harvard business review*, 70(1), 71-79.
- MANZARI, & al., (2012). Intellectual capital : Concepts, components and indicators: A literature review. *Management Science Letters*, 2(7), 2255-2270.
- MARTIN-DE-CASTRO, G & al., (2011). Towards ‘An Intellectual Capital-Based View of the Firm’ : Origins and Nature. *Journal of Business Ethics*, 98(4), 649-662.
- MURTHY, V., & MOURITSEN, J., (2011). The performance of intellectual capital : Mobilising relationships between intellectual and financial capital in a bank. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(5), 622-646.
- NOVAS, J. C., & al., (2017). The role of management accounting systems in the development of intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, 18(2), 286-315.
- OTLEY, D., (2016). The contingency theory of management accounting and control : 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62.
- RAMEZAN, M., (2011). Intellectual capital and organizational organic structure in knowledge society : How are these concepts related ? *International Journal of Information Management*, 31(1), 88-95.
- RICCABONI, A., & LUISA LEONE, E., (2010). Implementing strategies through management control systems : The case of sustainability. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 59(2), 130-144.
- WANG, W.-Y., & CHANG, C., (2005). Intellectual capital and performance in causal models : Evidence from the information technology industry in Taiwan. *Journal of intellectual capital*, 6(2), 222-236.