

# Impact de l'adoption des normes IFRS sur la communication financière

SOCIÉTÉS COTÉES À LA BOURSE

DESIGNING AN E-GOVERNMENT PORTAL  
ACCESSIBLE TO ILLITERATE CITIZENS

■ Pr. Tarik EL MALKI  
Directeur du Développement et  
de la Recherche Scientifique du Groupe ISCAE

**L**a mise en place d'un nouveau modèle de développement pour le Maroc s'impose comme une nécessité dans la mesure où le modèle économique et social qui a prévalu jusqu'à présent est arrivé à sa limite. BIEN qu'il ait permis, dans une certaine mesure, les prémises de l'émergence tant attendue de notre économie, surtout durant la décennie 2000, en termes de croissance, d'élévation du niveau de vie de la population, d'assainissement du cadre macroéconomique, de mise à niveau en termes d'infrastructures, les failles de ce modèle sont claires. Tout d'abord, ce modèle s'est développé en s'appuyant sur la demande intérieure grâce à l'augmentation du pouvoir d'achat des ménages à la faveur de la politique salariale menée par l'Etat durant la décennie 2000. Mais dans le même temps, ce modèle a engendré des déséquilibres macroéconomiques importants (augmentation du déficit de la balance commerciale et du Trésor), n'a pas permis la création d'emplois en nombre suffisant pour juguler le chômage et surtout n'a pas permis la réduction des disparités sociales et territoriales. Aussi, à la faveur

du retournement du cycle économique à partir de 2007-2008 (crise financière), ce modèle montre des signes de faiblesse et se cherche un nouveau souffle.

Dans ce contexte, on ne peut plus penser le développement économique du Maroc en se reposant uniquement sur la demande intérieure dans la mesure où le marché national est versatile et sujet à des retournements de cycle. La solution passe par l'accélération de l'industrialisation de notre économie à travers la mise en place d'une politique de l'offre dont l'objectif serait de favoriser la compétitivité de notre tissu industriel essentiellement la compétitivité hors coût. Et cela passe par le développement du capital immatériel, à savoir le capital humain et l'innovation notamment. Ce sont là les éléments qui favoriseront demain l'accélération substantielle du rythme de croissance, du niveau de vie de la population, permettant ce faisant l'entrée du Maroc dans le concert des nations émergentes. Ces facteurs de compétitivité hors coût qui permettront, demain, à nos entreprises de se distinguer à l'international par une offre de produits pertinente, distinctive, de

qualité et innovante. Cela passe par la mise en place d'un certain nombre de politiques publiques dans différents domaines. Tout d'abord, la nécessité de mettre en place une véritable politique de l'innovation s'impose plus que jamais. En effet, la corrélation entre innovation et performance économique est clairement établie. Il suffit de se référer aux différents modèles de développement qui ont marqué le succès de nombreux pays asiatiques notamment. Or notre pays ne dispose pas d'une véritable politique de l'innovation qui soit globale, intégrée, ambitieuse et offensive et qui permettrait à nos entreprises de monter en gamme en matière d'offre de produits de qualité. La mise en place de clusters dans des secteurs particulièrement innovants, la mise en place et le respect de normes de qualité avec des processus d'évaluation et de contrôle rigoureux, la mise en place d'instruments fiscaux incitatifs (crédit d'impôt-recherche notamment) sont des exemples de mesures que l'Etat et le secteur privé pourraient mettre en place ensemble.

Ensuite, la nécessité de mettre en place un environnement des affaires sain, transparent et qui favorise l'investissement privé en renforçant la confiance des entreprises vis-à-vis de l'économie s'impose également. L'édiction de règles qui permettent la saine concurrence entre opérateurs et surtout leur respect par l'ensemble des parties prenantes seraient de nature à redonner confiance, qui est le principal moteur de la reprise économique. Cet assainissement de l'environnement des affaires aurait également un impact sur la gouvernance d'entreprise à travers la mise en place progressive d'une culture de l'entreprise qui favorise l'ouverture, la transparence, et la reddition de compte. Tous ces éléments pris ensemble sont de nature à favoriser la modernisation et la mise à niveau de notre économie en inculquant un changement de paradigme au niveau de la vision qu'ont nos opérateurs de leur responsabilités managériales sur l'ensemble des dimensions économique, sociale, environnementale et territoriale ■

# SOMMAIRE

## FOCUS

- Designing an e-government portal  
accessible to illiterate citizens ..... 5  
**Imane TAWFIQ, Hind KABAILI, Driss KETTANI**

## DOSSIER

- La position des parties prenantes dans la gouvernance  
des grandes entreprises marocaines :  
une étude exploratoire ..... 23  
**Saïd AIT DANI, Bouchra RADI**

- Impact de l'adoption des normes IFRS sur  
la communication financière : cas des sociétés cotées  
à la bourse des valeurs de Casablanca..... 36  
**M'Hammed EL HAMZA**

- La culture d'entreprise ou l'effet «revers»..... 55  
**Brahim KERZAZI**

- Les compétences managériales des PME de  
haute technologie au cœur de la réflexion  
stratégique..... 65  
**Salwa HANIF**

- La fiscalité verte au Maroc : Etat des lieux et perspectives..... 87  
**Khalid FALHAOUI, Nabil BOUAYAD AMINE, Khalid ROUGGANI**

## REVUE MAROCAINE DES SCIENCES DE Management

**Directeur de la publication :** Nada BIAZ - **Rédacteur en Chef :** Mohamed SABAR

**Comité de lecture :** Karim AARAB, Mohamed ASLOUN, Abdelhaye BENABDELHADI, Fawzi BRITEL,  
Hayat EL ADRAOUI, Mehdi EL ATTAR, Inas EL FARISSI, Tarik EL MALKI, Mohamed EL QASMI,  
Mohamed Amine ISSAMI, Hind KABAILI, Brahim KERZAZI, Younes LAHRICHI, Fouad MACHROUH,  
Siham MEKNASSI, Siham MOURAD, Saïd MOUSTAFID, Nada SOUDI, Ouafaa ZAÏM, Amine ZENJARI.

**Responsable Communication :** Samira ALAOUI

**Secrétaire de la rédaction :** Leïla EL MOUALIJ

**Diffusion auprès des partenaires :** Lamia MAKROUM

**Réalisation :** Ouragan Communication

**Distribution :** SOCHEPRESS

Dépôt légal 2012/PE0088 - ISSN 2028/8840

**GROUPE ISCAE :** Km 9,500, Route de Nouasseur - B.P. 8114 Oasis- Casablanca - Maroc

Tél. : (+212) 05 22 33 54 82 - Fax : (+212) 05 22 33 54 96

Site web : [www.groupeiscae.ma](http://www.groupeiscae.ma)



## BULLETIN D'ABONNEMENT

# REVUE MAROCAINE DES SCIENCES DE Management

Prière de m'abonner à  
La Revue Marocaine des Sciences de Management  
Pour une durée de **2 an**, soit **4 numéros**

- ☐ Public : 100,00 Dh  
☐ Etudiant : 70,00 Dh  
☐ Etranger : 200,00 Dh + Frais de port

Je choisis mon mode de paiement :

- ☐ Chèque à l'ordre de l'ISCAE  
☐ Mandat postal

Mes coordonnées : ☐ M. ☐ Mme ☐ Mlle

Nom, prénom : -----

Fonction : -----

Adresse : -----

Ville : ----- Code postal : ----- Pays : -----

Tél. : ----- E-mail : -----

Signature : -----

La Revue Marocaine des Sciences de Management  
Groupe ISCAE, km 9,5 route de nouasseur  
Casa Oasis, Casablanca - Maroc  
Tél. : (+212) 522 33 45 82/83/84/85  
Fax : (+212) 522 33 54 96

# Designing an E-government portal accessible to illiterate citizens

**Imane  
TAWFIQ**  
Manager Meditel  
imane.taoufik@gmail.com

**Hind  
KABAILI**  
Professor  
Groupe ISCAE  
hkabaili@groupeiscae.ma

**Driss  
KETTANI**  
Professor  
Al Akhawayn  
University  
d.kettani@alakhawayn.ma

**Résumé.** La bataille du numérique / la digitalisation est devenue le facteur le plus important du développement économique et social. En fait, nul doute que la mise en place de systèmes d'administration électronique peut améliorer la qualité des services gouvernementaux et améliorer la vie des citoyens. Cependant, les projets d'administration électronique ne peuvent réussir que lorsqu'ils sont adaptés aux besoins culturels et sociaux spécifiques des utilisateurs finaux.

Tenant compte du taux élevé d'analphabétisme au sein de la population, nous avons mené nos recherches afin de concevoir un portail de gouvernement électronique pour la vieille ville de Fès accessible à la majorité des citoyens, en particulier les analphabètes.

L'objectif de cette recherche est d'explorer les différentes architectures, les scénarii et les technologies pour la conception d'un portail de gouvernement électronique qui soit utilisable et accessible par tous les citoyens de Fès, qu'ils soient alphabètes ou analphabètes. Par conséquent, le résultat concret du projet est une interface graphique utilisable accessible à la fois aux personnes alphabètes et analphabètes pour qu'elles puissent interagir avec le contenu statique et utiliser les transactions en ligne. Pour atteindre notre objectif, nous devons découvrir et créer des principes de conception et les tester avec de vrais utilisateurs. Pour atteindre notre objectif, nous devons accorder une attention particulière aux points suivants :

- Prise en considération des deux types existants d'analphabétisme: l'analphabétisme littéral et l'analphabétisme numérique.
- Conception de l'interface graphique de sorte à ce qu'elle ne soit pas dédiée exclusivement aux personnes analphabètes: les personnes alphabétisées devraient elles aussi pouvoir utiliser le système d'e-gouvernement sans frustration.
- Comme il s'agit du premier portail ciblant les utilisateurs illettrés au Maroc, nous nous sommes également intéressés à convenir sur le type de symboles à utiliser.

En effet, les deux principales hypothèses derrière ce projet sont :

- Une e-prestation de services efficace doit permettre aux citoyens d'accéder aux services gouvernementaux d'une manière innovatrice et plus efficace que les méthodes traditionnelles.
- Les services gouvernementaux doivent être présentés aux citoyens dans un format accessible et centré sur l'humain.

De cette manière, nous pouvons exprimer les objectifs que ce projet vise à atteindre :

- Améliorer les connaissances sur la manière dont les citoyens analphabètes au Maroc peuvent interagir avec les services de gouvernement électronique.
- Développer une méthodologie et une architecture pour le développement d'applications de gouvernement électronique qui répondent aux besoins des pays arabes en développement.
- Démontrer la capacité des citoyens marocains analphabètes à interagir avec les portails d'e-gouvernement qui utilisent les nouvelles technologies.

Cet article décrit et justifie la méthodologie, l'architecture et les outils choisis pour développer l'interface utilisateur graphique du portail e-gouvernement de



Fès. Les résultats des tests de l'interface utilisateur graphique sont présentés et discutés afin d'évaluer le succès du projet.

**Mots-clés.** E-Gouvernement, interface utilisateur graphique, analphabétisme, conception centrée sur l'utilisateur

**Abstract.** The digital battle has become the most important factor of economic and social development. In fact, there is no doubt on the fact that establishing E-government systems can improve the quality of government services and enhance the citizens' life. However, E-government projects cannot be successful if they are not adapted to the specific cultural and social needs of the final users. Taking into consideration the high illiteracy rate within the Moroccan population, we conducted our research in order to design an E-government portal for the old city of Fez that is accessible by the majority of the citizens especially those who are illiterate.

The objective of this research is exploring the different architectures, scenarios and technologies for designing an E-government portal that is usable and accessible by all Fez citizens whether they are literate or illiterate. Hence, the concrete output of this project is a usable graphical user interface accessible to both literate and illiterate people in order for them to interact with the static content and to use the online transactions. In the process of achieving our goal, we had to discover and create design principles and to test them with real users.

To achieve our goal we had to pay particular attention to the following points:

- Considering the two existing types of illiteracy: literal illiteracy and digital illiteracy.
- Designing the GUI so that it is not dedicated mainly to illiterate people: literate people too should be able to use the e-government system without frustration.
- Since it is the first portal targeting illiterate users in Morocco, we were interested also in building conventions on the type of symbols to be used.

In fact, the main two assumptions behind this project are:

- Effective electronic service delivery has to enable citizens to access government services in a new and more effective way than the traditional ways.
- Government services have to be presented to citizens in a usable format and in a human centred manner.

In that way, we can express the goals that are aimed to be achieved by this project as being:

- Improving knowledge about how illiterate citizens in Morocco can interact with E- government services.
- Developing a methodology and architecture for e-government application development that fulfils the needs of Arabic developing countries.
- Demonstrating the ability of Moroccan illiterate citizens to interact with e-government portals that uses new technologies.

This paper describes and justifies the chosen methodology, architecture and tools that were applied in order to develop Fez e-government portal's graphical user interface. The results of the designed graphical user interface's testing are presented and discussed in order to assess the project's success.

**Key words.** E-Government, Graphical User Interface, Illiteracy, User Centered Design

## 1. Introduction

This research has been conducted as part of a larger scope project called “Fez e-gov” that was led by the e-Tech laboratory research group of the School of Science and Engineering in Al Akhawayn University in Ifrane (Morocco). This project is sponsored by the Canadian IDRC and aims at providing Fez city citizens with online governmental services and forms taking into consideration the Fez citizens’ cultural and sociological context. Indeed, there are many issues related to the graphical user interface that need to be addressed when implementing portals especially in developing countries like Morocco where the majority of the population is illiterate. It is interesting to report that more than 42.7% of the total Moroccan population is illiterate [1]. The research started taking into consideration that the functional requirements of Fez e-government portal are as follows:

- The portal should allow citizens to get their official papers. As a first stage the official paper that needs to be delivered is the “Birth Certificate”;
- The portal should allow citizens to get information about government services;
- The graphical user interface should be usable by both literate and illiterate people without frustration.

## 2. Development methodology and approach

In the Fez e-government portal GUI design, we have opted to use the evolutionary model. This decision was based on the fact that it is difficult to

get a clear specification of the system requirements. Especially that we are dealing with all types of citizens and that the majority of those stakeholders do not have a prior experience with using technological medium to get services. Hence, it is impossible to get a clear idea on how the GUI should be designed before the system is built and put into use. Therefore, a way to overcome this problem is through delivering a system that is not 100% complete and exposing it to user feedback and comments then refining this through many stages until an adequate system has been developed. In this way, initial design strategies have been developed and adopted based on the specified requirements and the results of the literature review,. The output of the first evolution is a prototype that is submitted to the Fez citizens’ testing. As refinements are needed, new prototypes are created. When a satisfactory prototype is developed and is initially accepted by citizens, we perform formal and rigorous testing on it.

## 3. Architectures to build an illiterate user system

After a research that we conducted concerning the field of illiterate system’s architectures, we have come to the conclusion that there are two main ways for developing an illiterate user system, which are:

- Server based approach that is mainly characterized by simplifying the development -to ensure that the standard browsers can be utilised- and facilitating the creation of audio assisted data so that users in community bases access points can access any existing information.



- Client based approach, which consists mainly of a custom written web browser to be obtained by everyone who wishes to have illiterate access. It requires a greater development effort since browsers must run on a variety of platforms and should keep up to date with web technology changes.

### 3.1. Sever Based Approach

A research was conducted by IDRC of Canada in order to investigate the presentation of Internet information in audio format in order to make it available to all members of society. The research was concluded by developing an application using a server based approach. The system was composed by the “Literacy Server” and “Speaking pages” [2]:

- Literacy Server: This is the only physical component of the system. It is placed between the web client (browser software) and the web server (the site which the user wishes to access). In other words, it acts like a customized proxy server. Every Web page requested by the user will be processed by the literacy server before being passed on.
- Speaking Pages: This is a software strategy: When the user passes the mouse pointer over the words on the page, they will be audibly pronounced by the computer. This strategy requires the use of two technologies:
  - *Browser Programming* which means use of built in scripting languages (JavaScript) and code (Java applets) to add interactivity and special functions like make the text sensitive to the mouse movements and pass information to the speech production unit) and Speech production.
  - *Speech synthesis* is used to produce audible output. It is more efficient than pre-recorded words. But it

has the disadvantage of inaccurate pronunciation. Two components are required: Speech synthesis software and speech synthesis browser plugin [2].

### 3.2. Client Based Approach

For a customizable system, the only alternative to the server-based approach is a custom-written web browser to be obtained and used by every person who wishes to have illiterate access. The development effort for such a project is far greater than for a proxy server, since browsers must run on a variety of platforms and must keep up to date with Web technology changes.

The research that was conducted by the Canadian IDRC mentions that the “speaking browser for the blind”, *pwWebSpeak* was probably feasible only because it made no attempt to preserve normal visual browser functions. It extracts the text from a page, formats it for voice playback and discards almost all visual information [3].

A research that was conducted by Marcel Goetze and Thomas Strothotte presents the design of a prototypical implementation of a browser which provides interactive reading aids to functionally illiterate people. The main purpose of the research was, indeed, to help illiterate people trying to read web pages, to interpret text, and to remember its content [3]. “Reading without reading aids means perceiving letters (which are itself meaningless) and connecting them to a word. This activates knowledge about the word and thus helps in getting the meaning of the word. The same knowledge can be activated by different media (e.g. visually with pictures or text, acoustically with sound or spoken language). [4]” The

German research attempted first to compare the two main methods that are traditionally used to help illiterate people to learn: pictures and speech.

- Pictures vs. Speech: The result of the research states that experience has shown that the key to help illiterate people to read, and indeed to learn to read, is to work with pictorial communication. In fact it states that pictures have advantages over speech.

### 3.3. Other Methods and Technologies for Building Websites for Illiterate People

Other techniques for building websites for illiterate people can be explored such as augmented screen reader vs. augmented browser and recordings vs. speech synthesis [2].

On one hand, speech synthesis is considered as far more efficient than recorded words, since the amount of data that has to be transferred over the bandwidth is a critical issue in web system design. However, speech synthesis generally generates inaccurate pronunciation. On the other hand, recorded words may be too slow in reaching the users of the system over the internet, which will have disastrous effects on the usability of the system [5].

## 4. Architectures to build an E-Gov System Accessible to Illiterate Citizens

Developing E-government portals that are accessible to illiterate citizens has been the concern of some research that has been done in the context of South Africa. However, the only experiment that we have found information about was concerning

a Telephone-Based Service Delivery. Developing such system was possible due to the following assumptions:

- Verbal interface is highly appropriate from a cultural perspective in many developing countries, where a strong oral tradition exists amongst a pre-literate or semi-literate population.
- Telephone-based services place a very direct focus on the role of Human Language Technologies (HLT) in the developing world.

The research had as aims to define the specificity of the spoken interface by developing a programme of carefully designed experiments to study usability issues when a spoken (telephone-based) interface is used to deliver e-government services. It aims also at defining the culture influence such as language of choice, age group, gender, level of functional literacy and mean family income. During this experiment user interfaces using DTMF (key presses) and speech recognition have been designed and a working version of the DTMF system was implemented, as well a «wizard- of-oz» mock-up of a speech recognition.

## 5. Chosen Architecture and Technologies

From the previous research reviews and the specific cultural, sociological and technological Moroccan context, we came up with the following hybrid architectural solution: We adopted the idea of Speaking Pages through using Browser Programming and Pre-recorded words. For the task of Browser programming we chose to use javascript in order to add interactivity by highlighting the text and providing

the sounds. We preferred pre-recorded words over speech synthesis because we wanted to deliver the most natural sounds to the illiterate citizens so that they do not get confused by the unnatural pronunciation generated by speech synthesis. we had to consider ways of efficiently storing and transmitting the audible data. Of the possibilities reviewed, those which stand out are RealAudio 3.0 and Toolvox. We have opted for using RealAudio mainly because it is free of charge, but it is also worthy to notice that RealAudio is the best known and close to a de facto standard.

We also chose to develop a combined solution using along with for the following reasons: the research has proven that pictures have advantages over speech in helping illiterate people to read, but at the same time research showed that verbal interfaces are “highly appropriate from a cultural perspective in many developing countries, where a strong oral tradition exists amongst a pre-literate or semi-literate population” [6]. Moreover, providing only pictures can make the portal users more likely to get frustrated due to the misinterpretation of pictures that may occur. Concerning the pictures we have based their use on the following principles:

- **Principle 1:** The main target group is not merely literally illiterate people. In fact, the users of the portal range from the simple literate citizen to the functionally illiterate citizen passing through the digitally illiterate citizen too.
- **Principle 2:** Text has to be explained not replaced since our aim is to have a usable GUI that is accepted by all the three defined types of the users and to help illiterate people to read: Text is very important.

- **Principle 3:** Giving graphical reading aids by including the picture within the sentence together with the text.

- **Principle 4:** Choosing the right type of picture. In order to accomplish this task, we chose to organize meetings – participatory design sessions– with representative groups of citizens so that they can give their opinions and suggestions about the different pictures that will illustrate the various online “Civil State” services.

- **Principle 5:** The User-Interface should present only the essential and necessary tools needed for interaction and information presentation.

- **Principle 6:** for the interaction technique to be the most intuitive and simple and since the findings of the profiling survey has shown that most of the population have no difficulty in using mobile phones, we opted to choose an interaction technique that is similar to the one used when interacting mobile phones, which is based on direct manipulation. In the domain of computers, this kind of interaction is best translated through the use of Touch Screens. We have based the design of the touchscreen elements such as buttons, icons and menus on the guidelines provided in *Interaction Design Guide for Touchscreen Applications* [6].

## 6. Interface Design Approaches

After determining the technological tools, we were interested by choosing the appropriate design approach.

## 6.1. Existing Approaches for Designing User Interfaces

There are two main types of approaches that can be considered in order to drive the design of interfaces: experimental approaches and non experimental approaches.

### 6.1.1. Experimental Approaches

Experimental approaches can be as follows:

- Holding focus groups with potential users of the system,
  - Observing users of the system working in their current environment,
  - Organizing Wizard-of-Oz tests,
  - Running usability experiments to find out if an interface prototype meets an established usability metric [7].
- The results of such experiments may be very interesting and beneficial to the design process of interfaces; however, they may be expensive and time consuming.

### 6.1.2. Non-Experimental Approaches

Many non-experimental approaches are defined in the human computer interaction (HCI) and design literature. They help organizing the design tasks such as: requirement gathering, conceptual design, functional analysis, prototyping and implementation. Some of the non-experimental approaches that can be considered are:

- **Task analytic** : it is a method in which the designer identifies and traces the tasks and subtasks which the user needs to accomplish in order to successfully interact with the interface.
- **Structured design** : the designer composes a grammar for the interaction between the user and the interface. These grammars which

are created can take into account progressively finer levels of details.

Those two approaches make the designer obliged to specify in detail the interface at an early stage which may present some disadvantages. Also, they require a lot of effort from the designer in order to specify the design of small portions of the interface, which may not be practical in huge projects.

- **Visual or Holistic design** : the designer creates an initial mock-up, image, or idea of how the system will appear through visual sketches and brainstorming. Several alternative designs are constructed and compared, and the designs are made available for others to examine and critique. Through this creative process and cycles of criticism, a final design will emerge [7]. However, this method may be too general and the designer may jump to the implementation phase without considering some important design issues.

- **Hypothetical design scenarios** : the designer specifies a potential user of the system with a detailed information/application need and a particular set of environmental factors. All locations, organizations, individuals, and important issues that might impact how the designer should think about the interaction are identified and described. Next, the designer describes a situation which would motivate the user to use the system and constructs a script for the interaction between this user and the interface. As the designer crafts this interaction, he or she notes any issues which arise or open research questions which would need to be solved in order to create a high-quality interface. After the script is completed, the designer

enumerates these open issues, discusses the approach he or she took to addressing them in the script, and then proposes a set of future research questions to be explored that would give greater clarity to the interface. This scriptwriting process can be iterated to consider a diverse set of applications and issues for the user interface. Prior to writing the first script, the designer investigates the users, technology, applications, and usage environment of the system, and he or she performs a survey of previous user-interface research work relevant to his or her users [7].

## 7. Chosen Appropriate Design Approach

From the previous research reviews and the specific cultural, sociological and technological Moroccan context, we came up with the following design approach for the E-Gov portal: We have decided to use a non-experimental approach in order to build the interface –since non-experimental approaches are less time consuming than the experimental ones–, then, after the general prototype of the interface is built, we

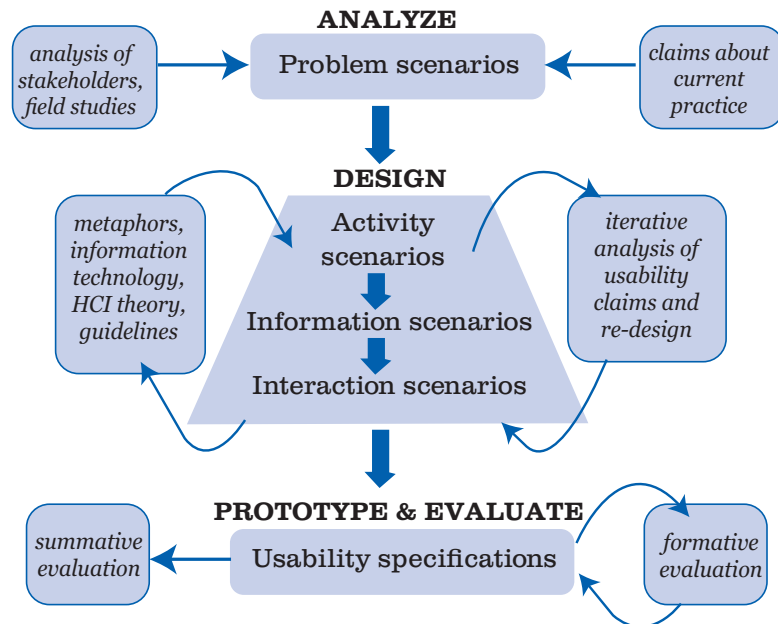
can run experimental approaches to enhance the final interface or help making critical development choices. From the discussion in the previous section, we chose to design the portal's GUI using the hypothetical design scenarios since, after carefully studying its features we found that such approach is very interesting when developing interfaces for users that are from developing countries where not much interfaces were developed that takes into consideration the context of the applications and users. The Experimental approaches that we decided to use are:

- Holding focus groups with potential users of the system,
- Wizard of Oz tests,
- Running usability experiments.

Since we have chosen to design our GUI using the hypothetical design scenarios, we have first done some research in order to choose the best approach to follow to generate scenarios.

We have adopted a framework for scenario based design that was suggested in *The Human-Computer Interaction Handbook* [8, pp. 1032-1050], which is represented as follows:

**Figure 1. Overview of the scenario based design framework**



We have included some modifications to the above framework by giving some more specific definition to its different components and by changing the terminology of other elements so that the terminology used is coherent with our computing background. The different components have been defined as follows:

- **Initial Problem Analysis**: it is a description of the context in which the planned solution will be integrated. We have decided that the main issues that should be addressed in order to clearly define the context are:
  - *The product*: clear specification of the product that would be implemented taking into consideration its goals and the technology underlying it.
  - *The tasks*: clear specification of the uses of the product
  - *The stakeholders*: clear understanding of the system's users' type.

- *The cultural environment*: clear definition of the type of culture and language that the stakeholders live in.
- *Other starting assumptions*.
  - **Design Activity Scenario**: it is a synopsis of a hypothetical situation in which the incorporation of the planned solution will have beneficial impacts. At this stage the focus will be on the activity itself without paying great attention to the way the hypothetical user will interact with the system. Definitions of the main characters of the scenario should be given so that candidate metaphors are detected.
  - **Design Information and Interaction Scenario**: we decided to include both types of scenarios in one step since the difference between the two was very tiny. At this stage, we add the information and interaction details to the previously elaborated



activity scenario. The user interface is described in more details and technology options are explored. Also, the interaction between the system and the user is more specifically described. Analysis of issues raised by the scenario and design iterations: we have decided that the re-design and analysis of usability claims would be more beneficial if it is conducted after finishing the whole hypothetical scenario so that the assessment would be based on the final idea not on part of it, which may be penalizing it.

- Usability Evaluation: We have conducted another literature review in order to determine the most appropriate usability evaluation technique. Often, in the hypothetical design scenarios, the hypothetical user is assumed to having already used the system at least one type before the actual scenario. Hence, it is interesting to generate a scenario for cases where the hypothetical user is assumed to have no experience using the system. Such scenarios are defined as Documentation Design Scenarios.

## 7.1. Design Decisions

After applying the techniques of hypothetical design scenarios and as a response to all the issues that were raised by the scenarios, we came up with the following design decisions:

1. Highlighting the text that is read in bold red because illiterate people are more influenced with variations in colours than font size and because it is more visible and attractive.
2. Making the text that has been read bold because it is a way to facilitate reading: it discriminates passages that were read from the ones that were not.
3. Hearing the sound will be enabled once we click on the sound icon.

4. Making a flash-tutorial-demo available as a screensaver in all the touch screens in order to make the illiterate user know about the voice facility/assistance and how to use the portal in general and also show him/her that he can access this tutorial from “Help” icon that will be available on all web pages of the portal.

5. This flash-tutorial-demo will be accompanied with voice explanations that should be neither in classical Arabic nor in Darija (pure dialectical arabic). The explanations should be in a language similar to the one broadcasted on Radio (in programs providing advices to agricultors).

6. For each service link, the sound and image icons will be on the right side of the text. Once we click on the sound icon, the voice will be heard and the image maximized.

7. Include print functions: once the section ‘pièces à fournir’ is read, the voice instructions should suggest the user to print it. Print button should be designed in a way to attract the user attention.

8. Because of it is the first portal targeting illiterate users, we will build a convention on the type of symbols to be used. The user will be introduced to the symbols through the demo. It is important to develop the citizen’s memorability by using always the same icon to deliver the same single function.

9. Experiments would be conducted to choose between using the keypad option or the dropdown list option for data entry.

After developing a first prototype based on the design decisions derived from the discussed scenarios, we have deployed it in the bureau d’état civil for a period of informal testing and observation.

Based on the observations that were made we could provide solutions to

the issues that were raised by the scenarios and that were left without elucidations. Hence, we came with these additional design principles:

- We decided to use a numeric keypad for data entry since we have observed that using a dropdown list in the touch screen is not an easy method. Moreover, it is not an intuitive way of entering data for illiterate people.

The numeric keypad should be presented in the same way the numbers are presented in usual phones.

- More interactive vocal instructions are needed since citizens are reactive not proactive. In fact, we discovered that we needed to develop like a digital assistant that can assist the users step by step.

- We noticed that no citizen was interested by the help tutorial, they get bored and they loose interest quickly. As a solution, we decided that short phrases should be included at each step.

- The introduction to the GUI symbols should be done gradually at each step since users are not interested by the tutorial and do not want to spend time learning: We should try to make the learning phase gradual and quick. We should base the explanations not only on the vocal instructions but also on colours and make the icons blink as the vocal instructions mention them (building the conventions).

- After finishing the process, tell the citizen that he has finished and that he can get their birth certificates from the officer's office.

- In order for us to know what are the exact vocal instructions that are needed by the citizens and how we can phrase them, we adopted the wizard of oz testing. In fact, for the second version of the touch screen we have provided vocal instructions that are auto-played at each step of the process.

### • Second Prototype

After developing a second prototype based on the design decisions derived from the discussed scenarios and the first prototype testing and observations, we have deployed it in the bureau d'état civil for a period of testing and observation which led to new design principles:

- We observed that the citizens after recognizing the needed service have the tendency to click on the image to get to that service even if we are specifying at the beginning that clicking on the image allows only to maximize the image for a better visualization. Therefore, we had to change the function triggered by clicking the pictures: On click the picture will lead the citizen to the page of the needed service instead of making it bigger.

- Even if we have provided more interactive vocal instructions, some citizens do not hear them from the first time. They can always get the same vocal instructions by hearing on the ear symbol but they do not do it. Therefore, in order to help them get re-hear the vocal instructions and, at the same time, build the convention that the ear symbol should be used whenever the citizen is stuck, we have decided to vocally ask the citizen to click on the ear button to re-hear the instructions in case he is lost after 20 seconds of inactivity.

## 8. Graphical User Interface Evaluation Techniques Comparisons

The software engineering community has done many efforts in order to enhance the testing phase of software products. In fact, generally, the expense and effort involved in testing real users has been viewed

by the development community as an obstacle to software development. Hence, different types of test methods have been established such as:

- **Expert reviews** : expert reviews are conducted in the presence of human factors specialists and consist of a combination of standard inspection methods, such as heuristic evaluation, cognitive and pluralistic walkthroughs, and consistency and standards inspections [9].
- **User reviews** : target end-users of the application view a slide show presentation created by photographing screens from the product's simulation. The users are asked first to complete paper and pencil questionnaires about some demographic and social data. Then, the remainder of the review session involves a presentation of the software product's features and group discussion. Next, Users view slide show demonstrations of the interfaces, and are asked to make ratings on a questionnaire of the perceived ease of use and desirability of the features demonstrated. They are also asked to express their views in structured focus group discussion [9].
- **Interactive Usability Testing** : The tester asks participant in the usability testing to perform their tasks using the new software's product. Each time an impasse is faced by the user, he explains how he was expecting the system to respond and the remark is taken into consideration in the re-design process [9].

## 8.1. Chosen Graphical User Interface Evaluation Techniques

Since experimental evidence has found that heuristic evaluations uncover the most serious graphical user interface problems when compared to usability testing, guidelines, and

cognitive walkthroughs [9], we have decided to adopt it for the evaluation of the e-government portal. Heuristic evaluation can enable many usability improvements to take place before the release of the final product. Heuristic evaluation can also increase the value of usability testing since it helps identifying obvious usability problems, which provides more focus for later usability testing. Indeed, without prior heuristic evaluation, usability testing participants may spend their sessions struggling to discover obvious usability problems [10]. However, the experts doing the heuristic evaluation remain surrogate users and are not the typical users of the system to be tested. In fact, real users can surprise us by discovering unexpected problems. Moreover, due to the specific context of Fez e-government portal since it is designed to be accessible by illiterate citizens too, we have opted for conducting usability testing after enhancing the GUI using the heuristic evaluation.

### 8.1.1. Heuristic Evaluation Strategy

We have decided to conduct a heuristic evaluation with three experts since research have found that the best number of evaluators is from three to five [11]. We have also opted for the option of having an observer who will report all the remarks by organizing his personal notes.

We have also decided to perform the evaluation taking as rules the ten heuristics that were proposed by Nielson which have been proved to be "well suited as the basis for practical heuristic evaluation" [10].

### 8.1.2. Usability Testing Strategy

Since other aspects of the project needed to be evaluated, a

questionnaire was created by the social research assistant in order to assess the satisfaction of citizens and their acceptability of the system. We have decided to administer the questionnaire and the testing form in parallel so that the users won't be frustrated providing twice the same information (especially the personal information). Hence we decided that the tester will fill the testing form as the citizen is using the kiosk and that the tester will have the responsibility of interpreting the user's actions in order to infer how these actions are related to the usability issues in the design of the interface. After this, the testing form will be stapled to the questionnaire filled by the citizen. In order to consult the testing form.

### 8.1.3. Heuristic Evaluation Results

The three experts who tested the kiosk and filled the forms gave the same

rating for the 10 Nielson's heuristics. The heuristic that had the smallest rate was the 'Good error messages' part. In fact, they suggested providing more convenient error messages depending on the type of the data entry error. However, all of them agreed that the system is simple and speaks the users' language. The fact that the system uses the Moroccan dialect was extremely appreciated by the testers.

### 8.1.4. Usability Testing Results

We based the analysis not on the distinct number of citizens who used the kiosk, but on the number of the times the kiosk was used even by the same user. The number of test cases is 155. We are providing here some results of testing:

- Percentage of errors per task

**Table 1. Percentage of errors per task**

| Tasks                                                                          | % Errors |
|--------------------------------------------------------------------------------|----------|
| Recognizing the needed service                                                 | 29,2%    |
| Using the ear symbol                                                           | 8,4%     |
| Inserting Birth Certificate Year                                               | 1,9%     |
| Inserting Birth Certificate Number                                             | 3,9%     |
| Using the print icon                                                           | 0,6%     |
| Choosing the number of copies                                                  | 1,3%     |
| Confirming printing                                                            | 2,6%     |
| Knowing what to do afterwards (going to the officer to get the printed copies) | 11%      |
| Ability to recover from errors                                                 | 11,5%    |

The above table represents the percentage of error of each step that the citizen went through in order to get the birth certificate. We notice that percentages of errors are small. We notice that the highest percentage of error is the one related to the very first task: recognizing the needed service. This is due to the fact that it is the first task. The citizen is faced with the new machine so he does not pay attention to the vocal instructions and

do not have the autonomy of clicking even after recognizing the service.

The task of printing is having the least percentage of error. The reason behind this low percentage is the fact that the step involving the print button does not include other options. In fact, the only blinking button that is referred to by the vocal instructions is the print button.

- Citizen's Satisfaction Assessment:

**Table 2. Percentage of citizen's satisfaction**

|                                                                                   |       |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-------|
| % of Citizens who found the kiosk easy to use                                     | 98,6% |
| % of Citizens who wanted to use the kiosk again for requesting Birth Certificates | 98,6% |

The percentages of people who found the kiosk easy to use and who wanted to use it again for requesting Birth Certificates are similar and very high. Those percentages are a good indicator of the project's success and its acceptability by the citizens.

- Citizen's illiteracy profiles:

It is important to have an overview of the illiteracy profile of the citizens that came by themselves to test the kiosk. The table below shows the statistics related to this issue:

**Table 3. Citizen's illiteracy profile**

| Educational Level    | Percentage |
|----------------------|------------|
| Illiterate           | 7,1%       |
| Primary School       | 2,7%       |
| Secondary School     | 6,8%       |
| High School          | 29,7%      |
| University Education | 53,4%      |

We notice that the majority of the citizens who came during the test period to the bureau of civil state were literate people. This is due to the fact that the pilot site where the project is deployed was done is located in a place known to be sophisticated. Hence, we organized special testing sessions with illiterate people.

In order to ensure that we are testing the right population, we start by providing the statistics about the educational level of the tested citizens in the following table:

**Table 4. Illiterate citizens' educational profiles**

| Educational Level | Percentage |
|-------------------|------------|
| Illiterate        | 100%       |

- Citizen's digital illiteracy profiles:

The following table gives us statistics about the digital illiteracy profiles of the tested population:

**Table 5. Illiterate citizens' digital illiteracy percentages**

|                                   |       |
|-----------------------------------|-------|
| % of Citizens who use cell phones | 72,6% |
| % of Citizens who use a PC        | 0%    |
| % of Citizens who use internet    | 0%    |

We notice that even if all the tested citizens do not use PCs or Internet, the majority (72.6%) is used to cell phones.

• Percentage of errors per task

The following table shows the results of the testing form.

**Table 6. Illiterate citizens' percentages of errors per task**

| Tasks                                                                          | % Errors |
|--------------------------------------------------------------------------------|----------|
| Recognizing the needed service                                                 | 22,6%    |
| Using the ear symbol                                                           | 6,5%     |
| Inserting Birth Certificate Year                                               | 12,9%    |
| Inserting Birth Certificate Number                                             | 24,2%    |
| Using the print icon                                                           | 4,8%     |
| Choosing the number of copies                                                  | 1,6%     |
| Confirming printing                                                            | 1,6%     |
| Knowing what to do afterwards (going to the officer to get the printed copies) | 0%       |
| Ability to recover from errors                                                 | 5%       |

The above table represents the percentage of error of each step that the citizen went through in order to get the birth certificate. We notice that percentages of errors are small. We notice that the highest percentage of error is the one related to the task of inserting the birth certificate number. This is due to the fact that many citizens do not know what is the birth certificate number. Moreover, some of the illiterate people have difficulties recognizing the numbers. Concerning the task that is having the least percentage of error, the

statistics shows that it is the task of "knowing what to do afterwards". We can explain this by the fact that this task involves only hearing the vocal instructions. This result is different from the one we got from testing the first group of citizens. This can be due to the fact that illiterate people rely a lot on hearing while literate citizens do not put the same effort as them in hearing. Nevertheless, we can generally notice that the percentages of errors per task for both types of the tested citizens are relatively similar. We can infer from those results that



the education level of citizens does not impact the percentages of error per task.

• Citizen’s Satisfaction Assessment:  
The statistics shows that 100% of the illiterate citizens found the kiosk easy to use and who wanted to use it again for requesting Birth Certificate. Those percentages are a good indicator of the project’s success and its acceptability by the illiterate citizens.

• Human Assistance Need and Level of Human Assistance:

One of the issues that were raised by the hypothetical design scenarios and no decisions were made about them is the issue of human assistance. In fact, we were not sure that a human assistance to the kiosk is needed. The results shown in the following table helped us answering this question:

**Table 7. Illiterates’ human assistance need and level of human assistance**

|                                                          |       |
|----------------------------------------------------------|-------|
| Cases where the human assistance was necessary           | 62,9% |
| Inviting and provinding general overview about the kiosk | 41%   |
| Assistance in certain tasks                              | 10,3% |
| Step by step assistance                                  | 48,7% |

We notice that a high percentage of test cases needed human assistance. This percentage is smaller that the one generated from the previous results due to the fact that many of the people who used the kiosk, used it a second and sometimes a third time. In fact, we can state that the human assistance is needed only for the first time the person uses the kiosk. As the number of times the person uses the kiosk increases as his need for human assistance is less necessary.

**8.1.5. Findings from Testing Results**

We have tried to categorize the findings from the testing results into four distinct categories: culture change management, illiteracy level definition, learning curve discussion and literate vs. illiterate citizens’ experience comparison.

**Culture change management**

- The main challenge we faced during the testing phase was to overcome some citizens’ conviction that they can not make it. Indeed, some of them had a fear from the machine to the point that they were reluctant even to touch the kiosk. However, they were able to do it after seeing the assistant doing it.
- The fear that was noticed at the beginning was the main reason behind the failure of some citizens to recognize the needed civil state service. In fact, some people had difficulties to concentrate on hearing the first vocal instructions.
- Even if some people could perfectly do all the steps, they needed to check with the assistant before performing any operation.
- From the above remarks we can state that providing human assis-

tance can be seen a way to manage change since many people coming to the bureau d'état civil do not know the use of the kiosk and do not even know if they are allowed to touch it.

- However, it is important to notice that after the first kiosk use, citizens become autonomous. One interesting example can be the illiterate person who proposed to assist the others after her own success in using the kiosk.

### **Illiteracy Level Definition**

- One of the important outcomes from the testing phase was determining the level of illiteracy. We noticed that some people had problems entering the numbers and recognizing them. Hence, we need to state that the kiosk is designed to be used by literate people and illiterate people who at least can recognize numbers from 0 to 9.

- We also noticed that there is a small percentage of people who do not want to concentrate or make any effort even for hearing especially if they are above 55 years old.

### **Learning Curve Discussion**

- It is recognized that repetition of the same operation results in less time or effort expended on that operation. In the context of our project we have discovered that the learning rate increases as the number of kiosk use increases. We also noticed that some illiterate people succeeded in the tasks from the first trial because they saw the others performing. But what is more interesting is the fact that the learning rate is enhanced even within the first kiosk use. Indeed, from the test results we have noticed that the percentage of errors per task decreases as the task is closer to the end

of the process. We have observed that even for illiterate citizens as they reach the third step of the process, they no more need to hear the vocal instructions and perform the task successfully while the vocal instructions are not completely played. This fact can also be seen as an indicator of our success in building the symbols' convention.

- We also noticed that some people memorize even their birth certificate references; thing which is also similar to the fact of memorizing a person's phone number. Hence, even if the statistics show that some people find it difficult to recognize their references; this cannot be seen as a major problem to the success of the project.

- Another interesting remark was the fact that people do not want to invest time seeing the demo. Since the vocal instructions are short and gradual, people finds it easy to perform the tasks. Moreover, clicking on the ear symbol provides instant help on the instant task in question.

### **Literate vs. Illiterate Citizens' Experience Comparison**

- We noticed that illiterate people rely a lot on hearing while literate citizens do not put the same effort as them in hearing; hence, there were some cases where Illiterates performed better than literate citizens.

- Nevertheless, we can generally notice that the percentages of errors per task for both types of the tested citizens are relatively similar. We can infer from those results that the education level of citizens does not impact the percentages of error per task and that literate and illiterate citizens have relatively the same learning curve.

## 9. Conclusion

The aim of this research was to design a graphical user interface that is usable by both literate and illiterate people in order to have access to the static content of Fez e-government portal and to benefit from the online services. The findings of the testing showed that we succeeded in achieving our goal and overcoming the challenge we were faced with. Indeed, we were able to design a GUI that is usable by both literate and illiterate people in the sense that the usability and acceptability ratings of both types of users are similar. During our research, we discovered that the culture management aspect of the project is very important. We cannot expect people to come and use the touchscreen application for the first time without invitation. Mediatization of the project should be done and a resource should be provided in this first stage of the project to help people know that they can use the kiosk in order to get governmental services electronically. It is important to notice that the GUI dedicated to the touchscreen is different from the one that used in the online portal. In fact, the online portal at this stage is only usable by digitally literate people. Hence, more work needs to be done in order to achieve the goal of e-services delivery to all Moroccans. Moreover, more services have to be included in the portal. However, we definitely can state that a first important step was initiated towards achieving this goal through making Moroccans aware of both the following facts: the importance of information technology in enhancing the quality of life and the possibility of reaching this objective

in an environment with high illiteracy rates such as Morocco ■

## References

- [1]. "Les Premiers détails du Recensement," *L'Economiste*, Issue n° 2124, October 6th, 2005.
- [2]. Powe, "Exploring a Basic Illiterate Web Access System: Discussion and Demonstration of Technical Concepts, and Pointers to Future Research," Ottawa, IDRC, 1997.
- [3]. Goetze & Strothotte, "An approach to help functionally illiterate people with graphical reading aids". In *Smart Graphics Symposium*, UK 2001.
- [4]. Driss Kettani and Driss Maghraoui, *Practicing E-Government in Morocco*, Eista'04, Florida, USA.
- [5]. Ser Nam Lim, "A Guide for Website Developers about how to Accommodate Users with Low Education, Low Motivation," [http://www.otal.umd.edu/uupractice/low\\_ed/](http://www.otal.umd.edu/uupractice/low_ed/), April 18, 2001.
- [6]. "Interaction Design Guide for Touchscreen Applications," <http://www.sapdesignguild.org/resources/TSDesign-GL/Index.htm>, December 2000.
- [7]. Huenerfauth, "Developing design recommendations for computer interfaces accessible to illiterate users," Master's thesis, University College Dublin, August 2002.
- [8]. Jacko & Sears (Eds.), "The Human-Computer Interaction Handbook: Fundamentals, Evolving Technologies and Emerging Applications," Lawrence Erlbaum Associates, 2002, pp. 1032-1050.
- [9]. Savage, "User Interface Evaluation in an Iterative Design Process: A comparison of three techniques," *CHI'96 Companion*, (Vancouver, BC, Canada April 13-18), 1996.
- [10]. "Heuristic Evaluation," <http://www.teced.com/ue-he.html>, 2005.
- [11]. Nielson, "Ten Usability Heuristics," [http://www.useit.com/papers/heuristic/heuristic\\_list.html](http://www.useit.com/papers/heuristic/heuristic_list.html), 1994.

# La position des parties prenantes dans la gouvernance des grandes entreprises marocaines : une étude exploratoire

**Résumé.** Vu son importance dans le monde des affaires, la gouvernance d'entreprise suscite de plus en plus des débats de fond. L'objectif de cet article est d'étudier la position des parties prenantes autres que les actionnaires dans la gouvernance des entreprises marocaines, plus particulièrement le respect de l'environnement, ainsi que le partage de la valeur créée en faveur de celles-ci (un regard d'ordre général). Pour ce faire, nous avons mené une étude sur l'état des lieux de la gouvernance au Maroc à travers des rapports officiels puis nous avons étudié trois sociétés cotées à la bourse de Casablanca à savoir : IAM, ATW et Lafarge Ciments.

**Mots-clés.** Partie prenante, valeur, gouvernance d'entreprise, développement durable.

**Saïd AIT DANI**

Doctorant  
saidaitdani@gmail.com

**Bouchra RADI**

Enseignant-  
Chercheur,  
Laboratoire  
de Recherche en  
Entreprenariat,  
Finance et Audit  
LAREFA  
ENCG - Agadir  
radi.bouchra@gmail.com

**Abstract.** Given its importance in the business world, corporate governance raises more debates bottom. The objective of this article is to study the position of stakeholders in the governance of Moroccan businesses, particularly respect for the environment and the sharing of the value created for them. For this, we conducted a study on the situation of the governance in Morocco through official reports and then we studied three listed companies of Casablanca namely: IAM, ATW and Lafarge Ciments.

**Key words.** Stakeholder, value, corporate governance, sustainable development.

## Introduction

Depuis les années 1990, les problèmes d'environnement représentent des enjeux importants -voire stratégiques - pour nombre d'entreprises (une illustration : le scandale récent de Volkswagen lié à l'utilisation de

techniques de réduction frauduleuses d'émissions polluantes (de NOx et de CO2), nuisibles à l'environnement et à la santé, lors des tests d'homologation). Cette attention à l'égard de l'état de l'environnement, s'est progressivement traduite dans des exigences réglementaires et des demandes ex-

primées à l'intention des entreprises aussi bien au niveau national qu'au niveau international. Autrefois, essentiellement tournés vers certains secteurs industriels responsables des rejets de polluants, les réglementations de protection de l'environnement, et progressivement les demandes des consommateurs et du public se sont élargis pour toucher une proportion de plus en plus importante des entreprises, largement au-delà des secteurs initialement concernés (Pierre Chapuy, 2004).

À l'occasion de la Conférence de Rio (1992), et sur la base du rapport des Nations Unies sur l'environnement et le développement, l'environnement est articulé avec le développement économique et le développement social, dans une vision de long terme. Il devient alors une des trois dimensions du concept de développement durable, défini comme un développement "qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures à satisfaire à leurs propres besoins" (Brundtland, 1987). Dans cette définition, on observe notamment une opposition entre une approche plutôt économique globale donnant la priorité au maintien ou à la croissance du revenu et du bien-être économique, face à une approche plutôt écologique visant à la gestion et au maintien d'un stock de ressources et de facteurs à productivité au moins constants, dans une optique d'équité entre les générations (J. P. BARDE, 1992).

A l'instar des pays qui se sont engagés dans la cause environnementale, le Maroc a adopté dans sa stratégie de développement le concept de « développement durable » qui favorise l'équilibre entre les dimensions environnementales, économiques et sociales,

avec pour objectifs l'amélioration du cadre de vie des citoyens, le renforcement de la gestion durable des ressources naturelles et la promotion des activités économiques respectueuses de l'environnement. Conformément à ses engagements au niveau international dans le cadre des sommets de la Terre de Rio de Janeiro qui s'est tenue au Brésil du 3 au 14 juin 1992, réunissant 110 chefs d'États et de gouvernements et 178 pays, et le sommet mondial pour le développement durable qui s'est tenu à Johannesburg en Afrique de Sud (2002) et des conventions pertinentes (Convention des Nations unies sur la lutte contre la désertification, Convention sur la diversité biologique ...etc.), le Maroc a mis en place les fondements visant à instaurer le développement durable dans le pays à travers plusieurs réformes politiques, institutionnelles, juridiques et socio-économiques. Ce processus a été renforcé par l'adoption de la Charte Nationale de l'Environnement et du Développement Durable (Projet de loi-cadre n° 99-12).

Dans ce contexte, les interfaces entre entreprises et environnement se sont profondément transformées au cours de ces trente dernières années, suivant les préoccupations et les demandes de la société, le développement des entreprises et l'évolution de leur place dans la société (A. J. HOFFMAN, 2000). De ce fait, les enjeux environnementaux, et les stratégies et les outils de management mis en œuvre par les entreprises en réponse à ces enjeux, ont dans le même temps fortement évolué. Naturellement, hier comme aujourd'hui, la nature et l'importance des enjeux environnementaux dépendent du secteur d'activité de l'entreprise. Ces enjeux sont importants pour les entreprises des secteurs primaires

qui reposent sur une valorisation des ressources naturelles, incluant notamment le secteur de l'énergie. Ils le sont aussi pour les activités productrices d'importantes quantités de pollution (eau, air, déchets) que sont la plupart des secteurs de la production industrielle (chimie, métallurgie, automobile, ...). Les transports sont également touchés, notamment du fait des pollutions et nuisances émises par les véhicules (camions, avions, ...) (OCDE, 1991 ; E. PERSAIS, 1998).

En outre, certaines entreprises élargissent leur action environnementale à d'autres dimensions et visent à répondre aux préoccupations relatives au " développement durable ", comportant particulièrement la prise en compte du long terme, la prévention des risques, l'application du principe de précaution, le soutien au développement social et au développement local (P. SHRIVASTAVA et S. HART, 1996 ; G. FÉRON et al., 2001).

De même, la mise en avant de démarches ou de chartes " éthique ", nouveaux principes ou nouvelles normes de conduites volontaires concernent tout particulièrement les firmes multinationales (B. COLLOMB, 1993 ; K. GORDON, 2001), qui cherchent ainsi à répondre aux attentes des citoyens dans les domaines sociaux ou éthiques, comme la lutte contre l'emploi des enfants dans les pays du tiers-monde, la lutte contre la corruption, l'égalité entre hommes et femmes, la protection des minorités. Elles visent ainsi à gagner la " respectabilité sociale " (R. LEBAN, 2002).

Pour faire face à ces exigences accrues, des outils de management internes ont été progressivement développés ou intégrés par les entreprises : dans les années 1980, les études d'impacts, les écobilans, dans les années 1990 le

management environnemental, le " reporting " environnemental, les certifications ISO 14000 ou SMAE (Union Européenne). Les évolutions récentes semblent conduire aujourd'hui à une extension des approches normalisatrices du management environnemental, notamment par un rapprochement des normes ISO 9000 et 14000 (B. FROMAN et al., 1998), et à un élargissement des dimensions de l'évaluation non financière des entreprises comme la certification sociale, l'intégration de l'environnement dans les comptes et bilans, la notation environnementale ou éthique à destination des actionnaires et des " stakeholders " (Alternatives économiques, 2001).

Notre communication s'intéresse à la position stratégique des entreprises marocaines cotées vis-à-vis des parties prenantes et du respect de l'environnement compte tenu de leurs activités. Notre problématique peut être formulée comme suit : dans quel sens évolue-t-elle la gouvernance de l'entreprise marocaine ? Prend-t-elle en compte les attentes des différentes parties prenantes autres que les actionnaires ? Est-ce que l'entreprise marocaine considère l'environnement comme une dimension axe de gouvernance management " morale " ou bien une contrainte réglementaire ? Quelles sont les outils de management mis en œuvre par ces entreprises en réponse aux enjeux environnementaux ?

Pour traiter cette problématique, nous avons étudié trois grandes sociétés, de secteurs d'activités différents, cotées à la bourse des Valeurs de Casablanca, sélectionnées sur la base de deux critères : la capitalisation boursière et la part du marché par rapport aux sociétés relevant du même secteur d'activité.



Ces sociétés sont les suivantes :

❑ **ITISSALAT AL-MAGHRIB (IAM)** pour le secteur des télécommunications : il s'agit de la seule société cotée de ce secteur avec une capitalisation boursière qui atteint : 115 381 263 375,00 Dhs. En termes de part de marché, d'après l'Agence Nationale de Réglementation des Télécommunications (2013), cet opérateur détient la plus grande part du parc

mobile avec 42,85% du marché suivi d'Orange avec 29,18% et de Wana Corporate avec 27,97% à fin 2013. Quant au parc internet, IAM détient 55,1% suivi d'Orange avec 35,13% et de Wana Corporate avec 9,77% au titre de la même année.

❑ **ATTIJARIWAFABA BANK (ATW)** (secteur bancaire) :

| Société                    | Nombre de titres   | Cours        | Capitalisation Boursière |
|----------------------------|--------------------|--------------|--------------------------|
| <b>ATTIJARIWAFABA BANK</b> | <b>203 527 226</b> | <b>377,7</b> | <b>76 872 233 260,20</b> |
| BCP                        | 173 141 923        | 234,9        | 40 671 037 712,70        |
| BMCE BANK                  | 179 463 390        | 238          | 42 712 286 820,00        |
| BMCI                       | 13 279 286         | 689          | 9 149 428 054,00         |
| CDM                        | 10 678 994         | 524          | 5 595 792 856,00         |
| CIH                        | 26 608 085         | 343,95       | 9 151 850 835,75         |

Quant à sa part du marché, selon le Conseil de la concurrence Marocain (Août 2012), Attijariwafa Bank et la Banque populaire détiennent respectivement 25% et 24,2% de parts de marché en termes de PNB (marge d'intermédiation et commissions).

❑ **Lafarge Ciments** (secteur de Bâtiment et Matériaux de Construction) :

| Société                | Nombre de titres  | Cours       | Capitalisation Boursière |
|------------------------|-------------------|-------------|--------------------------|
| AFRIC INDUSTRIES SA    | 291 500           | 305         | 88 907 500               |
| ALUMINIUM DU MAROC     | 465 954           | 1200        | 559 144 800              |
| CIMENTS DU MAROC       | 14 436 004        | 1170        | 16 890 124 680           |
| COLORADO               | 9 066 156         | 88          | 797 821 728              |
| HOLCIM (Maroc)         | 4 946 260         | 235         | 11 623 711 000           |
| JET ALU MAROC SA       | 2 400 00          | 215         | 516 000 000              |
| <b>LAFARGE CIMENTS</b> | <b>17 469 113</b> | <b>1800</b> | <b>32 841 932 440</b>    |
| SONASID                | 3 900 000         | 1003        | 3 911 700 000            |

Premier cimentier marocain, Lafarge Ciments dispose d'une capacité de production de 6,8 millions de tonnes, et détient 43 % de parts de marché (rapport annuel de Lafarge, 2013). Lafarge Ciments est aussi présent dans quatre autres activités : le plâtre, le béton, les granulats, et la chaux industrielle.

Il s'agit bien des sociétés leaders dans leurs secteurs et qui sont connues pour leur performance économique au Maroc.

Notre étude vise à analyser la position des différentes parties prenantes dans les préoccupations de ces entreprises marocaines sur la base des indicateurs suivants :

- Le payout ratio pour les actionnaires
- Evolution de la masse salariale et l'évolution des effectifs pour les salariés (y compris les dirigeants)
- Les actions engagées dans le sens du respect et la protection de l'environnement
- Apports pour l'Etat en tant que partie prenante
- Les actions menées en faveur des ONG

Ainsi, notre article est subdivisé en deux sections. La première dresse un aperçu de l'évolution de gouvernance d'entreprise au Maroc. La deuxième section présente notre analyse des données concernant les trois sociétés précitées.

## **Section 1 : L'état des lieux de gouvernance d'entreprise au Maroc**

La problématique de gouvernance d'entreprise s'est imposée avec l'apparition récurrente des scandales financiers retentissants aux Etats-Unis

(Enron, Worldcom...etc.), puis dans l'Europe (Ahold, Parmalat, Vivendi Universal, France Télécom...etc.). Ces derniers ont montré que les mécanismes de la gouvernance traditionnelle ne sont pas efficaces et ne remplissent pas pleinement leurs rôles en matière de sécurisation de l'investissement des actionnaires.

Vu la diversité d'intérêts et d'acteurs, une nouvelle conception a progressivement émergée : la gouvernance partenariale. Elle prend en considération les intérêts de l'ensemble des parties prenantes qui englobent les acteurs en relation directe ou indirecte avec l'entreprise. Sa finalité est de concilier leurs intérêts, qui peuvent être parfois antagonistes, et permettre à la firme de répondre aux attentes de l'ensemble de ses parties prenantes.

Un état des lieux de la gouvernance d'entreprise au Maroc a été élaboré à travers de l'étude ROSC de la Banque Mondiale (2001 - Mise à jour en 2003) et l'enquête menée par la CGEM sur la gouvernance d'entreprise au Maroc (2005) avec le soutien du CIPE (Center for International Private Enterprise). Cette enquête a eu pour objet d'évaluer le contexte juridique et institutionnel ainsi que la pratique de gouvernance dans les entreprises par rapport aux textes en vigueur et aux normes et codes internationaux, notamment par rapport aux principes de l'OCDE, tels que révisés en 2004.

Sur le plan législatif, l'enquête a montré que certains textes de lois contenant des dispositions relatives à la gouvernance d'entreprise datent d'avant la réforme du marché financier de 1993, comme la loi n° 9-88 relative aux obligations des commerçants et la loi n° 1-74-447 relative à l'arbitrage commercial. Mais tous les autres textes de loi qui ont un

impact direct et prépondérant sur la gouvernance d'entreprise sont venus après la grande réforme du marché financier, et se sont accompagnés de la création de nouveaux instruments et d'organes spécialisés jouant un rôle principal dans le marché financier tels que la société gestionnaire de la bourse (SBVC), les sociétés de bourse, le CDVM, le dépositaire central (Maroclear), les OPCVM, etc. Certains d'entre eux ont même fait l'objet d'amendements depuis lors, comme le texte relatif au CDVM ou celui de la bourse des valeurs.

Quant au rôle des parties prenantes (surtout les salariés, créanciers et ONG), il reste encore très humble. Cette étude a recommandé les dispositions suivantes en matière de rôle des parties prenantes (CGEM, 2005):

- Respect des droits juridiques des parties prenantes, y compris les salariés, les consommateurs et l'environnement.
- Protection des parties prenantes soulevant des questions relevant de la moralité et de l'éthique contre les abus des principaux dirigeants.
- Protection des droits des créanciers en cas de plan de sauvetage de faillite.

En février 2007, une commission nationale «Gouvernance d'Entreprise», qui réunit l'ensemble des acteurs-clés de la gouvernance au Maroc a été chargée d'élaborer, à l'instar de nombreux pays développés et émergents, un Code Marocain de Bonnes Pratiques de Gouvernance d'Entreprise. Ce code s'est inspiré des benchmarks internationaux en matière de gouvernance ainsi que des principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE. Ce code a vu le jour en mars 2008 et il a été complété par des dispositions et des normes spécifiques pour tenir

compte du particularisme des Petites et Moyennes Entreprises et des entreprises familiales, des établissements financiers et des entreprises publiques (Code marocain des bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise, 2008).

## **Section 2 : Le respect des principes du développement durable : une étude du rapport annuel de développement durable des sociétés cotées**

Notre étude a porté sur les trois sociétés : IAM, ATW et Lafarge Ciments précitées supra. Elle a pour objectif d'étudier la position des parties prenantes (les actionnaires, les salariés, l'Environnement, l'Etat et les ONG) dans la gouvernance de celles-ci. Nous avons utilisé les données diffusées par ces entreprises via leurs rapports annuels de développement durable au titre des années 2011, 2012 et 2013, ainsi que les données disponibles sur le site officiel de la BVC.

### **Les actionnaires :**

Ils représentent la partie prenante la plus importante, placée au cœur des préoccupations des entreprises marocaines.

Le Payout Ratio (ratio de distribution) correspond à la proportion des gains versés en dividendes aux actionnaires. C'est une mesure financière clé utilisée pour déterminer la durabilité des paiements de dividendes d'une entreprise en tant que facette de création de valeur en faveur des actionnaires.

| Société         | Année | Dividende par action (MAD) (1) | Bénéfice par action (MAD) (2) | Payout Ratio (1/2) (%) | Moyenne sectorielle(*) de Payout Ratio |
|-----------------|-------|--------------------------------|-------------------------------|------------------------|----------------------------------------|
| IAM             | 2011  | 9,26                           | 9,24                          | 100,21                 | 100,21                                 |
|                 | 2012  | 7,40                           | 7,63                          | 97,02                  | 97,02                                  |
|                 | 2013  | 6,00                           | 6,30                          | 95,21                  | 95,21                                  |
| ATW             | 2011  | 8,50                           | 23,1                          | 36,79                  | 56,89                                  |
|                 | 2012  | 9,00                           | 22,4                          | 40,24                  | 59,82                                  |
|                 | 2013  | 9,50                           | 20,3                          | 46,69                  | 64,52                                  |
| LAFARGE CEMENTS | 2011  | 94,4                           | 95,05                         | 99,32                  | 72,28                                  |
|                 | 2012  | 66                             | 72,30                         | 91,29                  | 76,29                                  |
|                 | 2013  | 85                             | 79,98                         | 106,27                 | 110,67                                 |

(\*) Seulement les sociétés cotées.

On constate que le payout ratio de ces sociétés varie entre une valeur minimale de 36,79 % enregistrée par ATW en 2011 et une valeur maximale de 106,27% enregistrée par Lafarge Ciments en 2013. Aussi, l'évolution de payout ratio de ces sociétés reprend approximativement l'évolution de la moyenne sectorielle qui varie entre 56,89% et 110,67%. Ce qui reflète une politique saine de distribution. En effet, un ratio supérieur à 100% indique que l'entreprise paie plus de dividendes que le bénéfice net réalisé. Autrement dit, elle puise dans ses

réserves et risque de mettre en cause la durabilité de paiement des dividendes dans le futur. Donc on peut dire que ces sociétés veillent à créer durablement la valeur en faveur de leurs actionnaires.

### Les salariés :

Les salariés sont considérés une ressource clé pour le succès de l'entreprise. C'est ce que nous constatons toujours dans les discours des dirigeants marocains. En effet, le capital humain est placé au centre des stratégies de développement des entreprises marocaines.

| Société         | Année | Salaires distribués (DHS) | Effectif des salariés au Maroc | Evolution des charges de personnel | Evolution de l'effectif |
|-----------------|-------|---------------------------|--------------------------------|------------------------------------|-------------------------|
| IAM             | 2011  | 2 796 000 000,00          | 11 005                         | -                                  | -                       |
|                 | 2012  | 2 800 000 000,00          | 9 601                          | 0,14%                              | -12,75%                 |
|                 | 2013  | 2 700 000 000,00          | 9 444                          | -3,57%                             | -1,64%                  |
| ATW             | 2011  | 1 540 770 000,00          | 9 246                          | -                                  | -                       |
|                 | 2012  | 1 610 608 000,00          | 9 628                          | 4,53%                              | 4,13%                   |
|                 | 2013  | 1 683 047 000,00          | -                              | 4,50%                              | -                       |
| LAFARGE CEMENTS | 2011  | 336 597 774,83            | 1 052                          | -                                  | -                       |
|                 | 2012  | 329 117 088,32            | 1 014(**)                      | -2,22%                             | -3,61%                  |
|                 | 2013  | -                         | 1 020(**)                      | -                                  | 0,59%                   |

(\*\*) Valeur estimée sur la base de l'évolution des effectifs du groupe Lafarge pour la région Moyen-Orient et Afrique : -3,6% entre 2011 et 2012, -3% entre 2012 et 2013.

Ces sociétés ont un poids important dans le marché d'emploi, elles recrutent les jeunes diplômés et contribuent dans la croissance économique à travers de la lutte contre le chômage. La réduction des effectifs peut s'avérer nécessaire selon les besoins de la société. C'est dans ce sens que Maroc Telecom a procédé en 2011 à la mise en œuvre d'un programme de départs volontaires. 1404 salariés ont bénéficiés de cette mesure, ce qui explique la baisse des effectifs et charges de personnel enregistrée en 2012 et 2013. Pour ATW, on constate une évolution positive, alors que Lafarge Ciments a enregistré une baisse des effectifs et charges de personnel, cette mesure s'explique en partie par la stagnation du secteur de BTP et la baisse générale enregistrée par celle-ci au Maroc. Aussi, d'autres avantages ayant pour

objectif de valoriser le capital humain et le motiver pour agir dans le sens de réalisation des objectifs de ces sociétés ont été mis en place. On cite : les centres d'estivage, les fondations... etc.

## L'environnement :

Plusieurs ONG et institutions, aussi bien à l'échelle nationale qu'à l'échelle internationale, défendent la cause environnementale à l'ère d'un accroissement remarquable des dangers environnementaux qui menacent la survie des espèces et la vie humaine. L'entreprise, ayant un rôle crucial dans l'économie est appelée aujourd'hui à veiller au respect de l'environnement. Diverses actions ont été menées par les sociétés marocaines dans ce sens selon l'impact éventuel de leurs activités.

| Société | Prise en compte de l'Environnement                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IAM     | <ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> Vigeo, leader européen de la notation extra-financière, a décerné à Maroc Telecom le trophée « Top performer RSE 2011 »</li> <li><input type="checkbox"/> Adhésion au Pacte Mondial des Nations Unies.</li> <li><input type="checkbox"/> En décembre 2012, Classement à la 10<sup>ème</sup> position dans l'indice panarabe S&amp;P/Hawkamah ESG (Environnement, Social et Gouvernance)</li> <li><input type="checkbox"/> Élaboration de la politique environnementale de Maroc Telecom</li> <li><input type="checkbox"/> Trophée Top Performer 2013, décerné par le cabinet de la notation extra-financière Vigeo.</li> </ul> |
| ATW     | <ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> Action en faveur de l'éducation, l'art, la culture et le sport à travers du partenariat avec des associations et le Ministère de l'Education Nationale.</li> <li><input type="checkbox"/> Réduction de l'impact environnemental de ses activités</li> <li><input type="checkbox"/> Réduction des consommations d'énergie</li> <li><input type="checkbox"/> Lutte contre le gaspillage de papier</li> <li><input type="checkbox"/> Collecte et recyclage des déchets</li> <li><input type="checkbox"/> Adoption d'une politique d'achats responsables</li> </ul>                                                                |

| Société                | Prise en compte de l'Environnement                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Lafarge Ciments</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>❑ Trois axes prioritaires au niveau du groupe : la santé et la sécurité, le changement climatique, l'éthique des affaires et la gouvernance.</li> <li>❑ Mise en place en 2013 des Ambitions Développement Durable 2020 de groupe.</li> <li>❑ Réduction des émissions de CO<sub>2</sub> et utilisation d'avantage de combustibles alternatifs</li> <li>❑ En 2013, Lafarge a été reconnu leader en matière de développement durable par l'agence Robeco SAM et a intégré l'indice français Carbon Disclosure Leadership du CDP, avec une note de 96 sur 100.</li> </ul> |

Ces différentes actions menées par ces sociétés ont des retombées positives en matière de protection de l'environnement. Toutefois, le respect de l'environnement est vu comme une contrainte ou obligation par les sociétés marocaines. Cette contrainte peut avoir pour origine : un client étranger qui exige des audits périodiques de la qualité qui comprennent la composante environnementale, un actionnaire majoritaire ou un groupe qui exige des normes de protection de l'environnement...etc.

L'environnement reste encore marginalisé par les sociétés industrielles marocaines. Pour réaliser un développement durable et harmonieux, il doit être au cœur de leurs priorités. En effet, le pari de la compétitivité au niveau international en dépend de plus en plus vu les exigences des consommateurs des pays développés en matière du respect de l'environnement.

#### **L'Etat :**

En tant que partie prenante, l'apport d'une société pour l'Etat peut être

analysé de différents angles, les impôts étant l'apport direct. Ces sociétés drainent une partie importante des ressources pour l'Etat. Aussi, différentes actions à caractère social telles que l'aménagement des écoles, sont de plus en plus engagées par ces sociétés en faveur des populations environnantes

#### **Les ONG :**

Vu leur rôle dans la société, les ONG ont beaucoup d'importance dans la société. Certaines entreprises marocaines sont « citoyennes » et aident ces organisations dans l'accomplissement de leurs missions couvrant différents aspects artistiques, culturels et sociaux. En 2013, IAM a octroyé plus de 114 millions de Dhs pour financer les activités de différentes ONG. Aussi, ATW et Lafarge Ciments ont soutenu des associations à but non lucratif (l'association « injaz al maghrib » et l'association « Al Jisr » ...) et des universités et elles ont accordé une attention particulière à l'éducation, l'art, la culture et le sport.



❑ Les organes de gouvernance des sociétés objet de notre étude :

| L'entreprise | Gouvernance d'entreprise                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IAM          | <p>Maroc Telecom a adopté une structure de gouvernance duale :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>❑ Les fonctions de direction de l'entreprise sont confiées au Directoire,</li> <li>❑ Les fonctions de contrôle sont assurées par le Conseil de Surveillance (qui présente à l'Assemblée Générale annuelle des actionnaires ses observations sur le rapport du Directoire, ainsi que sur les comptes de l'exercice).</li> <li>❑ En plus de cette structure duale, un Comité d'Audit a été créé en 2003 par le Conseil de Surveillance pour se conformer aux standards internationaux de gouvernement d'Entreprise et de Contrôle Interne. Il est chargé de réaliser l'examen des comptes sociaux et des comptes consolidés, d'examiner les états financiers, l'information financière, la politique de gestion des risques et la pertinence du dispositif du contrôle interne de l'entreprise.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ATW          | <ul style="list-style-type: none"> <li>❑ Un règlement intérieur définit les missions ainsi que les modalités d'organisation et de tenue des réunions du Conseil d'Administration, constitué de 9 membres pour une durée de mandat de 6 ans.</li> <li>❑ Une charte de l'administrateur regroupe les droits et obligations liés à la fonction d'administrateur, notamment sur le plan de la confidentialité des informations, de la gestion d'intérêts et des opérations portant sur les valeurs de la banque.</li> <li>❑ Composition du conseil d'administration : <ul style="list-style-type: none"> <li>• comité Stratégique : qui assure le pilotage et la surveillance du Groupe.</li> <li>• comité d'Audit et des comptes : qui analyse les comptes du Groupe, examine le programme d'intervention des commissaires aux comptes et s'assure de l'efficacité du contrôle des risques et des services d'audit interne et externe.</li> <li>• comité des grands Risques : qui statue sur la politique globale des risques et valide les grands engagements du Groupe.</li> <li>• comité des nominations et des Rémunérations : qui soumet au Conseil les propositions relatives à la nomination et aux rémunérations des dirigeants du Groupe.</li> </ul> </li> </ul> |

| L'entreprise                  | Gouvernance d'entreprise                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Lafarge Ciments</b></p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>❑ Le code de gouvernement d'entreprise auquel se réfère la société mère est le "code de gouvernement d'entreprise des sociétés cotées" publié par l'Afep (association française des entreprises privées) et le Medef (mouvement des entreprises de France) dit "code Afep-Medef".</li> <li>❑ Organes de gouvernance : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conseil d'administration composé de 15 membres.</li> <li>• Deux représentants du Comité d'entreprise assistent aux réunions du Conseil d'administration comme représentants des salariés.</li> <li>• Un comité exécutif de la société</li> </ul> </li> </ul> |

Le modèle de gouvernance de ces entreprises néglige la représentation des autres parties prenantes autres que les actionnaires (via des administrateurs indépendants ou autres mécanismes). Toutefois, ces entreprises mènent des actions en faveur des parties prenantes, notamment avec la prise de conscience de la RSE (un label RSE a été mis en place par la CGEM). En effet, la publication des rapports sur le développement durable n'est pas obligatoire au Maroc. Le fait que les sociétés leaders publient, facultativement, ces rapports est un très bon signe de la volonté de ces entreprises d'aller en avant et suivre les benchmarks internationaux pour une bonne conduite des affaires.

Ainsi, on peut dire que la gouvernance de ces sociétés prend en compte davantage les attentes des différentes parties prenantes, mais la représentativité de ces dernières dans les organes de gouvernance reste timide et quasi-inexistante. ATW, dans le cadre de sa politique de reconnaissance des collaborateurs du Groupe, a lancé une augmentation de capital dédiée exclusivement à son personnel, à l'issue de

cette augmentation du capital, l'actionnariat-salarié d'ATW représente 5% dans le capital de cette société. Néanmoins, cette démarche n'est pas efficace et ne permet pas de défendre et de faire remonter les revendications des salariés aux organes de la gouvernance lors de la prise des décisions d'ordre stratégique qui peuvent impacter le personnel.

Les parties prenantes d'entreprise sont les vrais acteurs du développement durable. Toutefois, chaque partie prenante a son poids économique qui détermine l'ampleur de sa contribution. Ce poids économique découle, essentiellement, d'une part de sa contribution dans l'activité économique comme un tout, et d'autre part de sa contribution dans l'activité de l'entreprise elle-même de manière directe.

## Conclusion

Les mécanismes de gouvernance ont beaucoup d'importance dans la sphère économique. En effet, les actionnaires sont soucieux de sécuriser

le rendement de leurs investissements afin qu'ils en tirent pleinement profit. Aussi, différentes parties prenantes telles que les salariés, les créanciers de l'entreprise et bien d'autres ont le souci de s'approprier d'une certaine part de la valeur créée par l'entreprise à hauteur de leurs contributions directement ou indirectement dans l'activité de l'entreprise.

D'après R. BELKAHIA, les carences de gouvernance d'entreprise engendrent des coûts importants en termes de croissance économique de notre pays (le Maroc). Sur le plan économique, la transparence et la codification des informations économiques favorisent les bons arbitrages et orientent efficacement les ressources financières vers les secteurs les plus contributifs à la croissance.

Ainsi, des réflexions profondes sont à mener en matière de gouvernance de l'entreprise marocaine, en tant que canal de développement durable. C'est à travers celle-ci qu'on peut véhiculer concrètement ses principes. En effet, le souci de la réalisation d'une croissance économique viable qui prend en considération les générations futures et leurs besoins, ne peut être concrétisé qu'en commençant par la base de l'activité économique qui est l'entité productrice, la firme. Une démarche de développement durable est initiée par l'entreprise pour maintenir et développer, dans la durée, le potentiel de création de valeur à l'égard des différentes parties prenantes, en cultivant les interdépendances avec l'environnement (Alain Charles Martinet et Emmanuelle Reynaud, 2004).

La gouvernance partenariale remplit un rôle très important dans la conciliation des objectifs économiques d'une entreprise avec ceux du développement durable, elle permet aux

différents acteurs de défendre leurs intérêts et vise à concilier ces intérêts antagonistes, à travers : le respect de l'environnement, la rationalisation et l'optimisation de l'usage des ressources naturelles (soit la prise en compte des besoins des générations futures) et aussi le respect des besoins des autres partenaires. Elle vise à dépasser les intérêts «égoïstes» des actionnaires pour bénéficier aux autres parties prenantes et leurs permettre de tirer profit de la valeur créée par l'entreprise, une valeur qui ne se limite pas à la seule unité financière que procure l'activité de l'entreprise et qui comprend plus largement d'autres dimensions du rôle de la firme dans la satisfaction des intérêts des différents acteurs et partis prenant de son environnement.

Les entreprises marocaines doivent être conscientes du rôle des autres parties prenantes dans leurs réussites. C'est le point de départ pour aller vers la prise en compte, d'avantage, des besoins de celles-ci afin de réaliser une performance durable. Aussi, des efforts restent à déployer pour assurer une représentation des parties prenantes dans les organes de gouvernance selon l'importance et selon les mécanismes les plus appropriés. L'objectif étant une création de valeur durable ■

## Bibliographie

- Adolf A. Berle et Gardiner C. Means, *"The modern corporation and private property"*, New York, MacMilan Company, 1932.
- Alain Charles Martinet et Emmanuelle Reynaud, « *Entreprise durable, finance et stratégie* », Revue Française de Gestion, 2004.
- Bowen Howard, *"Social Responsibility of the businessman"*, Harper & Row, New York, 1953.

- Céline Chatelin et Stéphane Trébucq, « Stabilité et évolution du cadre conceptuel en gouvernance d'entreprise : un essai de synthèse », 9<sup>ièmes</sup> journées d'histoire de la comptabilité et du management, CRE-FIGE-Université Paris-Dauphine, Mars 2003.
- CGEM, « Code marocain des bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise », 2008.
- CGEM, Mustapha El Baze et Abdelghani Bendriouch, « Rapport sur la gouvernance d'entreprise au Maroc », 2005.
- Charles W.L. Hill et Thomas M. Jones, « Stakeholder-agency theory », *Journal of Management Studies* 29, Mars 1992.
- Colin Mayer, « Gouvernement d'entreprise, concurrence et performance », *Revue économique* N° 27, 1996.
- COM (2001), « Livre vert. Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises », Commission des Communautés Européennes, Bruxelles, Juillet 2001.
- Gérard Charreaux, « Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, théories et faits », la *Revue Economica*, 1997.
- Michael C. Jensen et William H. Meckling, « Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics*, October 1976.
- Milton Friedman, « The social Responsibility of Business is to increase its profits », *New York Time Magazine*, 1970.
- Omar Hnichi et Hind Chiahou, « Création de valeur actionnariale : Rôle de la politique de rémunération des dirigeants », *Revue Marocaine de Recherche en Management et Marketing* N° 4-5, 2011.
- Rachid Belkahia, « La Gouvernance d'entreprise, levier de croissance » colloque par la faculté de Droit de Casablanca avec collaboration du CIPE et de la CGEM, Casablanca-Maroc, 9 mars 2004.
- l'Agence Nationale de Réglementation des Télécommunications (ANRT), « Analyse de l'évolution du secteur des télécommunications pour l'année 2013 ».
- ATW, « Rapport annuel sur le développement durable », 2011, 2012 et 2013.
- IAM, « Rapport annuel sur le développement durable », 2011, 2012 et 2013.
- Lafarge Ciments, « Rapport annuel sur le développement durable », 2011, 2012 et 2013.
- La Banque Mondiale, « ROSC Maroc, rapport préparé pour le Maroc par la Banque Mondiale » - Mai 2003.
- Le rapport Burtland sur « le développement durable », 1987.

## Impact de l'adoption des normes IFRS sur la communication financière : cas des sociétés cotées à la Bourse des Valeurs de Casablanca

**Résumé.** Les normes IFRS (International Financial and Reporting Standards) sont les normes internationales d'informations financières destinées à standardiser la présentation des données comptables au niveau international. Ces normes sont élaborées par l'IASB (International Accounting Standards Board). L'année 2002 a marqué l'histoire de ces normes suite à leur adoption par l'Union Européenne.

Contrairement au Code Général de Normalisation Comptable marocain (CGNC), les normes IAS/IFRS ont pour vocation de fournir une information financière plus détaillée et plus précise, permettant une meilleure vision de la société. Sur l'ensemble des normes comptables internationales (Actuellement : 41 IAS et 16 IFRS), plus de 14 normes impactent directement la communication financière de l'entreprise.

Notre recherche a pour objectif d'identifier et analyser les apports des normes IFRS en matière de communication financière pour les entreprises marocaines, ainsi que l'impact de l'adoption de ces normes sur les principaux agrégats comptables publiés. L'impact de l'adoption de ces normes sur la gouvernance sera évalué à travers l'existence ou non d'une « entité dédiée aux IFRS » dans l'organigramme des sociétés étudiées, et la revue de l'effort de formation en IFRS de ces groupes. La base de ce travail est composée des rapports financiers des sociétés qui ont utilisé ce référentiel comptable international, et qui sont cotées à la bourse des valeurs de Casablanca.

**Mots-clés.** IFRS, Communication financière, Gouvernance, Entreprise, Adaptation

**Abstract.** International Financial & Reporting Standards (IFRS) are financial accounting standards used to standardize the presentation of financial statements. IFRS are issued by the International Accounting Standards Board (IASB). The year 2002 was very important in IFRS history because of their adoption by European Union.

In opposition to Moroccan GAAP (CGNC), IFRS gives detailed and clear financial information for users. More than 14 IFRS impact directly the financial reporting of companies.

**M'Hammed  
EL HAMZA**  
Doctorant  
CEDOC  
Groupe ISCAE  
mhamza\_3i@hotmail.com

This study has as purpose to search the consequences of the adoption of international financial standards "IFRS" on financial reporting of Moroccan companies, based on financial reports of listed company in Casablanca Financial market. The impact on companies governance will be linked to the existence (or not) of an IFRS department in the companies, and of the training efforts to upgrade accounting teams.

**Key words.** IFRS, Financial Reporting, Governance, Companies, Adaptation.

## Introduction

Le Conseil National de Comptabilité du Maroc (CNC) a décidé en 2012 de procéder à la convergence du référentiel comptable marocain, connu sous le nom du Code Générale de Normalisation Comptable (CGNC), vers les normes comptables internationales IAS/IFRS.

Le processus de la mise à niveau de la norme comptable marocaine a démarré réellement en 2007, suite à l'obligation faite par la Banque Centrale Marocaine (Bank Al Maghreb) aux groupes bancaires marocains, soumis à l'obligation d'établir des comptes consolidés de par la loi, de présenter des comptes selon le référentiel IFRS pour l'exercice 2007 (et par conséquent 2006 pour la comparaison). Le CDVM (Conseil Déontologique des Valeurs Mobilières) a suggéré l'application des normes IFRS pour les groupes cotés. Selon cet organisme « le nombre d'émetteurs assujettis à la consolidation est de 50 en 2011 contre 42 au titre de l'exercice 2010 ». D'après les rapports publiés par la bourse de valeurs de Casablanca, sur les 76 sociétés cotées à la bourse de Casablanca, 41 sociétés (54%) sont des groupes avec plusieurs filiales et publient des états financiers consolidés. Seuls 19 groupes (46%) consolident leurs comptes en normes IFRS.

Plusieurs filiales marocaines de groupes multinationaux appliquaient les IFRS depuis des années. La préparation des états financiers en IFRS n'exempte pas les sociétés de se conformer aux lois en vigueur en matière de communication financière. Elles doivent produire des états financiers conformes au CGNC pour la déclaration fiscale annuelle et pour le dépôt au tribunal de commerce.

La présente étude, structurée en deux parties, a été réalisée principalement sur la base des rapports financiers publiés auprès du CDVM (Conseil Déontologique des Valeurs Mobilières) et de la bourse des valeurs de Casablanca, par les sociétés marocaines cotées (76 société cotées à la date de la présente étude) :

- La première partie développe la revue de littérature effectuée pour déboucher sur la problématique de recherche à laquelle nous allons traiter à travers ce travail. Ensuite nous proposons le cadre théorique et la méthodologie de recherche qui sera adoptée.
- La deuxième partie est consacrée à l'étude des impacts du passage au référentiel IFRS sur les principaux agrégats comptables : l'actif immobilisé, les capitaux propres, l'endettement net et le résultat net, à travers les données chiffrées des sociétés cotées qui ont publié des comptes en IFRS.



## 1. Cadre théorique et méthodologie

### 1.1. Revue de littérature

Plusieurs définitions ont été données à la communication financière dans la littérature spécialisée. Bompont et Marios (2004) définissent que la communication financière est « un programme d'informations financières, de promotion de l'image financière et de l'image de l'entreprise tout court ». Teyssier (1998) stipule qu'il s'agit d'un « exercice qui participe au dynamisme de la relation entre l'entreprise et ses différents publics et donc, dans une certaine mesure, à sa propre pérennité ». L'influence du marché financier sur la communication financières a été retenue par Schmutz (2000) qui pour lui, la communication financières est « la mise en œuvre, développement, amélioration de techniques destinées à augmenter la marge de manœuvre d'une entreprises cotée sur des marchés financiers soumis à une forte concurrence ». Stéphane O. & Rahma C. (2005) ont fait la synthèse de ces définitions en confirmant que « la communication financière est un processus intégré dans la stratégie qui vise à mieux faire connaître l'entreprise et ses dirigeants, promouvoir son image et exprimer ses valeurs auprès des investisseurs et autres parties prenantes, en développant des outils de communication qui permettent d'entretenir avec eux des relations à long terme ». Le rôle de la communication financière dans la gouvernance des entreprises n'est pas à démontrer. Dans son article intitulé « Gouvernance d'entreprise : que cache le discours sur la transparence? », Besire, D. (2003) a placé la communication financière comme un facteur qui permet de favoriser et d'accroître la

transparence, ce qui permet d'instaurer une bonne gouvernance.

La communication financière suite à la transition d'un référentiel local à un autre référentiel (généralement IFRS ou US GAAP) a aussi fait l'objet de plusieurs travaux de recherche. Auer (1996) a analysé l'impact du passage du référentiel suisse au référentiel IFRS et a conclu que la transition améliore le contenu informationnel des bénéfices annoncés par les entreprises. Bartov et al. (2005) démontrent, sur la base d'un échantillon de sociétés allemandes, que les normes IFRS (et aussi les normes US GAAP) sont plus pertinentes que les normes nationales. De même, Gaëlle Lenormand et Lionel Touchais (2009) ont démontré que l'adoption du référentiel IFRS par les groupes cotés en France « se traduit globalement par une augmentation du résultat et des capitaux propres,...même si les deux référentiels sont pertinents, les IFRS semblent apporter un complément d'information ».

L'importance de ces définitions réside dans deux aspects:

- Faciliter la compréhension du phénomène global étudié (la communication financière) pour mieux cerner une de ses composantes (impact de changement de référentiel comptable),
- Simplifier le cadre théorique adapté pour ancrer ce travail.

### 1.2. Problématique

Le Maroc a lancé en 2012 un grand chantier de mise à niveau de son référentiel comptable par rapport aux normes comptables internationales (IFRS). Ce projet devrait permettre aux entreprises de disposer d'une information financière plus pertinente. Les travaux de recherche qui ont été publiés sur le sujet donnent des résul-

tats contradictoires. Si pour les uns la qualité des informations financières dépend plus de l'environnement dans lequel les entreprises évoluent que du référentiel utilisé (Ball et al. 2003), d'autres chercheurs estiment que le référentiel comptable utilisé joue un rôle important dans la qualité de la communication financière de l'entreprise (Gaëlle L. & Lionel T., 2009).

L'étude de l'impact des normes IFRS sur la communication financières des entreprises cotées marocaine trouve son originalité dans le processus de convergence en cours qui nécessite un éclairage sur les éventuels impacts. Nous disposerons ainsi d'une vision de ce qui serait l'impact lors de la généralisation de ces normes au Maroc.

Notre travail s'inscrit dans la suite logique des recherches qui ont été effectuées sur l'impact des IFRS sur plusieurs aspects de la comptabilité, notamment sur la communication financière. A travers cette recherche, nous voulons répondre à la question suivante : *Est-ce que l'adoption des IFRS par les entreprises cotées à la bourse des valeurs de Casablanca a effectivement impacté l'information financière communiquée ?*. La réponse à cette question de recherche nécessite l'examen des rapports financiers publiés par les entreprises objet de l'étude, lors de la transition vers le référentiel international.

### 1.3. Cadre théorique

Plusieurs théories offrent un cadre adapté pour les travaux de recherche en matière de communication financière. Robert PATUREL (2006) a choisi de recourir à la théorie de l'agence, la théorie du signal et aussi à la théorie des coûts d'information pour expliquer la diffusion volontaire d'informations comptables et finan-

cières à travers le Web. La théorie de l'agence a été aussi mobilisée par COMBES-THUELIN Elisabeth dans sa recherche sur « La communication financière des établissements de crédit au travers du prisme de la performance et de la juste valeur ». Pour Stéphane O. & Rahma C (2005) dans leur article intitulé « L'évolution de la communication financière dans le processus de gouvernance : le cas Saint-Gobain », ils ont adopté les théories de la gouvernance comme cadre conceptuel susceptible d'expliquer le processus de la communication financière. Welker (1995) et Lang & Lundholm (1993) se sont basés sur la théorie des coûts d'information pour démontrer que la politique de communication de l'entreprise dépend de sa taille. Les grands groupes ont tendance à communiquer plus que les entreprises de moindre importance. Ce choix pour les grandes entreprises s'explique par les économies de coût et l'augmentation de la valeur de l'entreprise auprès de ses partenaires.

A travers la revue de la littérature, nous avons essayé d'ancrer notre recherche dans un cadre théorique adéquat. Nous estimons que la théorie de l'agence, la théorie du signal et la théorie des parties prenantes offrent un cadre conceptuel original pour ce travail.

La théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976) offre un cadre théorique pour expliquer la décision de publication de l'information financière par les entreprises. En effet, les informations communiquées par l'entreprise permettent aux actionnaires (principal) d'exercer un contrôle et leurs offrent une protection contre les « intérêts » des dirigeants (agent). D'où la nécessité d'avoir une information financière établie selon un référentiel « neutre »

et « fiable », qui réduit au maximum les choix comptables offerts aux dirigeants. Les IFRS ont été toujours présentées comme le référentiel neutre par excellence.

D'après la théorie du signal (Stephen Ross 1977), l'information financière est monopolisée par une élite de l'entreprise. Cette information n'est pas partagée par tous au même moment et l'asymétrie d'information est la règle. Le recours à une communication en normes IFRS réduit en quelque sorte ce monopole dans la mesure où les dirigeants sont obligés de respecter des règles d'établissement et de publication strictes.

« Stakeholder theory » ou la théorie des parties prenantes prévoit l'obligation pour l'entreprise de rendre compte (communiquer) à ses partenaires contractuels et non contractuels. Edward Freeman (1984), à l'origine de cette théorie, a donné la définition de la notion « parties prenantes » : « Tout groupe ou individu pouvant affecter ou être affecté par l'atteinte des objectifs de l'organisation ». La qualité et la fréquence de la communication financière est un facteur qui influence significativement les « parties prenantes » de l'entreprise.

Plusieurs auteurs estiment que la théorie des parties prenantes ne se distingue pas de la théorie de l'agence. B. Colasse (2006) stipule que « si l'on s'en tient aux seules relations contractuelles, la théorie des parties prenantes n'est qu'un élargissement de la théorie de l'agence. Par contre, si l'on prend également en considération les relations non contractuelles, elle s'en écarte beaucoup et augmente considérablement les responsabilités de l'entreprise à l'égard de son environnement ». Notre recherche s'inscrit dans la deuxième catégorie et

par conséquent, nous estimons que la théorie des parties prenantes constitue un cadre théorique complémentaire à la théorie de l'agence et la théorie du signal pour notre travail.

## 1.4. Méthodologie de recherche

Selon HLADY RISPAL (2002), « la méthodologie est la démarche générale structurée qui permet d'étudier un phénomène de recherche ».

La population retenue comprend toutes les sociétés marocaines cotées qui consolident en IFRS, et dont l'année d'adoption des IFRS ainsi que les rapports financiers publiés sont disponibles. Le nombre total de ces sociétés s'élève à 19. La société ENNAKL a été écartée car le référentiel local (tunisien) est conforme aux IFRS et par conséquent, la comparaison n'est pas possible. Dans le souci d'éviter les doubles emplois, les sociétés incluses dans le périmètre de consolidation d'un autre groupe (« sous-groupes ») ont été exclues (MAGHREB OXYGENE). Par ailleurs, à la date de réalisation de l'étude, pour 2 autres groupes qui consolident en normes IFRS, l'obtention de l'information était impossible. L'étude est ainsi faite sur 15 groupes cotés, parmi lesquels 1 a adopté les IFRS en 2004, 1 en 2005, 7 en 2006 et 7 en 2007. A noter que le nombre de groupe soumis à la consolidation s'élève à 41, dont 19 consolident en IFRS et les autres en normes locales de consolidation (Avis N°5 du CNC).

Pour la réalisation de l'étude, nous avons utilisé les états financiers de l'exercice d'adoption des 15 sociétés. Conformément à la norme IFRS1 « Première application des IFRS », ces états financiers comprennent nécessairement les données de l'exercice précédent (exercice n-1). Nous avons récupéré les états financiers de l'exer-

cice n-1 établis selon le référentiel marocain et nous avons établi une synthèse des agrégats significatifs de l'actif et du passif (y compris le résultat) pour chaque société (voir Annexe 1).

Les données ainsi collectées ont été « consolidées ». Nous avons obtenu un tableau de synthèse qui totalise l'ensemble des données pour avoir le total des 15 sociétés (tableau 1).

Après la collecte des données, nous proposons deux types de résultats pour cette étude :

- Statistique descriptif : les données collectées seront analysées par des calculs statistiques basiques qui offrent une information riche
- Test statistique d'égalité de la moyenne pour savoir si le recours des

IFRS a eu réellement un impact sur les données communiquées par les groupes sélectionnés.

## 2. Résultats

### 2.1. Impacts financiers du passage aux IFRS : statistiques descriptives

L'étude des impacts financiers induits par la transition aux normes IFRS a été faite sur la base de cinq agrégats comptables : le total des capitaux propres hors résultats, le résultat net part du groupe, les immobilisations corporelles, les actifs financiers (parce que 6 sur les 15 sociétés sont des banques) et le goodwill.

**Tableau 1 : comparaison des données IFRS & CGNC**

| Agrégats comptables                  | IFRS<br>(en MDH) | CGNC<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | Var en % |
|--------------------------------------|------------------|------------------|-----------------|----------|
| Goodwill/Ecart d'acquisition         | 4 929            | 3 084            | 1 844           | 60%      |
| Immobilisations corporelles          | 43 665           | 39 077           | 4 588           | 12%      |
| Actifs financiers                    | 102 589          | 87 295           | 15 294          | 18%      |
| Capitaux propres<br>(hors résultats) | 63 521           | 58 135           | 5 385           | 9%       |
| Résultat                             | 13 525           | 15 240           | 1 715           | -11%     |

**Tableau 2 : Synthèse des statistiques descriptives de l'étude réalisée  
(Détail en annexe 3)**

| Agrégats comptables                  | Moyenne | Médiane | Ecart<br>type | Minimum | Maximum |
|--------------------------------------|---------|---------|---------------|---------|---------|
| Goodwill/Ecart d'acquisition         | 329     | 22      | 993           | —       | 3 890   |
| Immobilisations corporelles          | 2 911   | 1 950   | 3 229         | 189     | 11 922  |
| Actifs financiers                    | 17 098  | 6 947   | 20 340        | 579     | 46 108  |
| Capitaux propres<br>(hors résultats) | 4 045   | 2 936   | 4 138         | 76      | 13 666  |
| Résultat                             | 902     | 715     | 1 313         | 43      | 5 171   |

| Agrégats comptables               | Moyenne | Médiane | Ecart type | Minimum | Maximum |
|-----------------------------------|---------|---------|------------|---------|---------|
| Goodwill/Ecart d'acquisition      | 206     | 22      | 993        | —       | 3 890   |
| Immobilisations corporelles       | 2 605   | 1 524   | 3 148      | 169     | 12 339  |
| Actifs financiers                 | 14 549  | 9 061   | 15 493     | 695     | 39 230  |
| Capitaux propres (hors résultats) | 3 712   | 2 268   | 3 735      | 716     | 12 920  |
| Résultat                          | 1 016   | 676     | 1 372      | 21      | 5 210   |

| Agrégats comptables               | Moyenne | Ecart type |
|-----------------------------------|---------|------------|
| Goodwill/Ecart d'acquisition      | 123     | 422        |
| Immobilisations corporelles       | 306     | 646        |
| Actifs financiers                 | 2 549   | 3 981      |
| Capitaux propres (hors résultats) | 333     | 1 089      |
| Résultat                          | 114     | 459        |

L'impact le plus attendu est celui sur le résultat net. Sur les 15 sociétés étudiées, 6 ont enregistré un impact négatif sur le résultat allant de -0.75% à -70%. 3 sur les 6 sociétés précitées (50%) sont des groupes bancaires. L'impact négatif total s'élève à 2.5 milliards de Dhs. 9 sociétés ont enregistré un impact positif sur le résultat allant de +3% à +710%. 5 sur les 9 sociétés sont des groupes industriels. L'impact positif total s'élève à 0.8 milliards de Dhs. L'impact net étant négatif de -1.6 milliards de Dhs (-11%).

Paradoxalement, les capitaux propres enregistrent une amélioration moyenne de 333 millions de Dhs sur l'ensemble des entreprises choisies. L'impact de l'adoption des IFRS était positif sur les capitaux propres de 12 entreprises, allant de +1% à +56%, et négatif sur les 3 restantes, avec un impact allant de -0.14% à -104%.

Le passage aux normes IFRS s'est traduit par « la création » du GoodWill

dans un seul groupe. Sur le reste des groupes étudiés, 5 n'ont pas enregistré de création de GoodWill en IFRS, 8 ont enregistré une amélioration de la valeur comptable du GoodWill et un seul groupe a vu la valeur de son GoodWill diminuer par rapport aux comptes locaux.

L'impact sur les immobilisations corporelles s'est traduit par une augmentation de la valeur globale de 4.5 milliards de Dhs (306 millions de Dhs en moyenne). 4 entreprises sur les 15 étudiés ont enregistré une baisse de la valeur allant de -2% à -36%, expliqué principalement par la comptabilisation d'amortissements complémentaires et l'application des tests de dépréciations des actifs conformément à la norme IAS36 (source : rapport financiers publiés). Les 11 groupes restants ont enregistré une augmentation de la valeur allant de +2% à +48%, suite principalement à l'utilisation de l'évaluation en juste valeur conformément

surtout à la norme IAS16 (source : *rapport financiers publiés*).

Les actifs financiers qui caractérisent les bilans des groupes bancaires ont enregistré d'une valeur de 15.2 milliards de Dhs. 2 sur les 6 groupes bancaires (33%) ont vu la valeur de ces actifs augmenter de 20 milliards de Dhs, alors que les 4 autres groupes (66%) ont enregistré une baisse de la valeur d'environ 4.8 milliards de Dhs.

## 2.2. Impacts financiers du passage aux IFRS : Résultats statistiques

Nous avons procédé à l'analyse des données obtenues par l'utilisation de deux tests statistiques : le test t (test de student) et le test F (test d'égalité de la variance).

Le test F ou le test de Fisher-Snedecor est «une alternative au test de

Chi-deux lorsque les échantillons sont petits ». Ce test permet de comparer la variance de deux échantillons pour s'assurer qu'ils ne sont pas significativement différents.

Le test t ou le test de Students'applique lorsque l'objectif est soit de comparer deux moyennes entre elles, soit de comparer une moyenne contre une constante (Éric Raufaste - 2013). Le test t est adapté pour les petits échantillons.

**Dans notre cas, il s'agit de comparer les 5 variables comptables retenues sous IFRS et sous le CGNC.**

L'annexe 2 donne les résultats du test F et du test t pour les 5 variables retenues. Ces résultats sont synthétisés dans les tableaux ci-après :

**Tableau 3 : Synthèse du test F (Fisher)**

| Analyses                         | F          | F critique | Résultat                                   |
|----------------------------------|------------|------------|--------------------------------------------|
| Résultat                         | 0,91616918 | 0,40262094 | Variances inégales avec risque d'erreur 5% |
| Capitaux propres (hors résultat) | 1,22730751 | 2,48372574 | Variances inégales avec risque d'erreur 5% |
| Goowill/Ecart d'acquisition      | 2,99186439 | 2,48372574 | Variances inégales avec risque d'erreur 5% |
| Immobilisation corporelles       | 1,05183036 | 2,48372574 | Variances inégales avec risque d'erreur 5% |
| Actifs financiers                | 1,72352745 | 5,05032906 | Variances inégales avec risque d'erreur 5% |

**Tableau 4 : Synthèse du test t (Student)**

| Variable observée                | Test t |
|----------------------------------|--------|
| Résultat                         | 0,18   |
| Capitaux propres (hors résultat) | 0,13   |
| Goowill/Ecart d'acquisition      | 0,14   |
| Immobilisation corporelles       | 0,04   |
| Actifs financiers                | 0,18   |



Les deux tests donnent le même résultat pour la variable « Résultat net », « Goodwill ». Pour les autres variables, à savoir « Capitaux propres », « Immobilisations corporelles » et « Actifs Financiers », les résultats ne sont pas les mêmes.

En effet, la comparaison de la moyenne des données comptables retenues selon les IFRS et le CGNC (le test t) confirme que les IFRS apportent une modification significative au contenu informationnel des états financiers. Ce résultat a été confirmé par les études citées auparavant en France et en Allemagne. Le Résultat et les Actifs Financiers sont les variables les plus touchées par le passage aux normes IFRS.

La comparaison des variances permet de conclure que le Résultat et le Goodwill sous les normes IFRS sont différents de celui déterminé selon le CGNC.

### 2.3. Impacts organisationnels du passage aux IFRS

L'examen de l'impact du passage aux normes IFRS sur la gouvernance des entreprises étudiées a été appréhendé à travers l'examen des programmes officiels de ces entreprises, au cours de l'année suivant celle de l'adoption des normes IFRS, ainsi que la revue des données publiées qui font généralement référence aux personnes responsables de la communication. L'effort de formation en matière de normes IFRS a été évalué à travers l'examen des listes des participants au cycle spécialisé de formation en normes IFRS de l'ISACE (Maroc).

Sur les 15 sociétés étudiées, 13 groupes sur les 15 disposent d'un service de consolidation à part. Ce service est généralement rattaché à la direction financière. Sur les 13 groupes,

8 disposent d'une cellule IFRS à part, créée à l'occasion du passage aux normes IFRS.

L'ensemble des groupes disposent d'outils informatiques spécialisés dans la consolidation en normes IFRS. De plus, et en examinant les listes des participants aux cycles de formations en normes IFRS de l'ISCAE, l'ensemble des groupes d'entreprises étudiés ont inscrit des participants à ce cycle spécialisé de formation au moins une fois depuis la création de ce cycle.

## Conclusion

La présente étude avait pour objectif de comparer les données comptables selon le référentiel comptables marocain et le référentiel IFRS, sur la base de 5 variables significatives tirées des états financiers de 15 groupes marocains cotés à la bourse des valeurs de Casablanca. En se basant sur les statistiques descriptifs et sur deux tests statistiques adaptés à la taille de la population et la nature des variables étudiées, il semble que les normes IFRS impactent le contenu informationnel des états financiers lors du passage du CGNC aux IFRS. Le résultat net, qui constitue le critère d'évaluation de choix des investisseurs et des actionnaires, a subi une baisse lors du passage au référentiel international. Toutefois, malgré le recours à la juste valeur en ce qui concerne les immobilisations corporelles (IAS16) et les actifs financiers (IAS39), l'impact du passage n'a pas été significatif, ce qui contredit la majorité des études faites en Europe, principalement en France. L'impact organisationnel du passage aux normes IFRS a été ressenti à travers la création de services spéciali-

sés dans les entreprises qui ont choisi ce référentiel, ainsi que l'acquisition d'outils informatiques pour réussir la transition. L'effort déployé en matière de formation des cadres et des collaborateurs montre le sérieux de ces groupes pour une bonne implémentation de ces normes.

Comme perspective de recherche, nous envisageons de continuer la même étude en élargissant la population étudiée aux sociétés non cotées qui ont adopté le référentiel IFRS (principalement des filiales de groupes internationaux) ■

## Annexes

### Annexe 1

|                                  | 2004 IFRS<br>(en MDH) | 2004 Local<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | %       |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|---------|
| <b>IAM</b>                       |                       |                        |                 |         |
| Goodwill/Ecart d'acquisition     | 137                   | 136                    | 1               | 0,7%    |
| Immobilisations corporelles      | 11 922                | 12 339                 | - 417           | - 3,38% |
| Autres actifs                    | 15 625                | 15 101                 | 524             | 3,47%   |
| Capitaux propres (hors résultat) | - 13 030              | - 12 920               | - 110           | 0,85%   |
| Résultat                         | - 5 171               | - 5 210                | 39              | - 0,75% |
| Autres passifs                   | - 9 483               | - 9 446                | - 37            | 0,39%   |
| <b>Vérification</b>              | <b>—</b>              | <b>—</b>               | <b>—</b>        |         |

|                                  | 2006 IFRS<br>(en MDH) | 2006 Local<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | %        |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|----------|
| <b>ATTIJARI WAFABANK</b>         |                       |                        |                 |          |
| Goodwill/Ecart d'acquisition     | 3 890                 | 2 244                  | 1 646           | 73,33%   |
| Immobilisations corporelles      | 2 972                 | 3 035                  | - 63            | - 2,07%  |
| Actifs financiers                | 39 574                | 26 379                 | 13 195          | 50,02%   |
| Créances clients                 | 119 047               | 92 498                 | 26 549          | 28,70%   |
| Autres actifs                    | 17 067                | 42 210                 | - 25 143        | - 59,57% |
| Capitaux propres (hors résultat) | - 13 666              | - 11 052               | - 2 614         | 23,65%   |
| Résultat                         | - 2 267               | - 2 022                | - 246           | 12,16%   |
| Dettes                           | - 164 158             | - 145 261              | - 18 897        | 13,01%   |
| Autres passifs                   | - 2 459               | - 8 022                | 5 573           | - 69,38% |
| <b>Vérification</b>              | <b>- 0,00</b>         | <b>0,00</b>            | <b>- 0,00</b>   |          |

|                                  | 2007 IFRS<br>(en MDH) | 2007 Local<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | %        |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|----------|
| <b>BMCE</b>                      |                       |                        |                 |          |
| Goodwill/Ecart d'acquisition     | 26                    | 20                     | 6               | 33,04%   |
| Immobilisations corporelles      | 2 646                 | 1 972                  | 674             | 34,16%   |
| Actifs financiers                | 10 678                | 14 652                 | - 3 974         | - 27,12% |
| Créances clients                 | 58 985                | 58 963                 | 23              | 0,04%    |
| Autres actifs                    | 33 780                | 31 543                 | 2 237           | 7,09%    |
| Capitaux propres (hors résultat) | - 6 307               | - 7 213                | 907             | - 12,57% |
| Résultat                         | - 853                 | - 1 274                | 421             | - 33,04% |
| Dettes                           | - 78 705              | - 91 113               | 12 407          | - 13,62% |
| Autres passifs                   | - 20 251              | - 7 550                | - 12 701        | 168,23%  |
| <b>Vérification</b>              | —                     | —                      | —               |          |

|                                  | 2007 IFRS<br>(en MDH) | 2007 Local<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | %        |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|----------|
| <b>CDM</b>                       |                       |                        |                 |          |
| Goodwill/Ecart d'acquisition     | —                     | —                      | —               | —        |
| Immobilisations corporelles      | 681                   | 504                    | 177             | 35,11%   |
| Actifs financiers                | 2 435                 | 2 868                  | - 433           | - 15,11% |
| Créances clients                 | 21 365                | 20 553                 | - 812           | 3,95%    |
| Autres actifs                    | 8 267                 | 8 654                  | - 387           | - 4,4%   |
| Capitaux propres (hors résultat) | - 1 973               | - 1 952                | - 21            | 1,08%    |
| Résultat                         | - 424                 | - 363                  | - 61            | 16,68%   |
| Dettes                           | - 28 391              | - 28 391               | —               | 0,00%    |
| Autres passifs                   | - 1 959               | - 1 873                | - 87            | 4,63%    |
| <b>Vérification</b>              | —                     | —                      | 0               |          |

|                                  | 2006 IFRS<br>(en MDH) | 2006 Local<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | %       |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|---------|
| <b>COSUMAR</b>                   |                       |                        |                 |         |
| Goodwill/Ecart d'acquisition     | 402                   | 337                    | 65              | 19,12%  |
| Immobilisations corporelles      | 2 564                 | 1 807                  | 757             | 41,91%  |
| Autres actifs                    | 2 905                 | 2 936                  | - 31            | - 1,05% |
| Capitaux propres (hors résultat) | - 1 954               | - 1 311                | - 643           | 9,05%   |
| Résultat                         | - 165                 | - 116                  | - 49            | 42,06%  |
| Autres passifs                   | - 3 752               | - 3 653                | - 99            | 2,72%   |
| <b>Vérification</b>              | —                     | —                      | - 0             |         |

|                                  | 2006 IFRS<br>(en MDH) | 2006 Local<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | %        |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|----------|
| <b>LESIEUR</b>                   |                       |                        |                 |          |
| Goodwill/Ecart d'acquisition     | 22                    | 33                     | - 11            | - 32,01% |
| Immobilisations corporelles      | 760                   | 545                    | 215             | 39,40%   |
| Autres actifs                    | 1 803                 | 1 779                  | 24              | 1,38%    |
| Capitaux propres (hors résultat) | - 1 331               | - 1 217                | - 114           | 9,38%    |
| Résultat                         | - 64                  | - 53                   | - 11            | 20,68%   |
| Autres passifs                   | - 1 190               | - 1 087                | - 104           | 9,54%    |
| <b>Vérification</b>              | —                     | —                      | —               |          |

|                                  | 2006 IFRS<br>(en MDH) | 2006 Local<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | %        |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|----------|
| <b>RISMA</b>                     |                       |                        |                 |          |
| Goodwill/Ecart d'acquisition     | 36                    | 35                     | 1               | 3,22%    |
| Immobilisations corporelles      | 1 310                 | 1 342                  | - 32            | - 2,35%  |
| Autres actifs                    | 462                   | 476                    | - 14            | - 2,86%  |
| Capitaux propres (hors résultat) | - 923                 | - 853                  | - 70            | 8,23%    |
| Résultat                         | - 43                  | - 57                   | 14              | - 25,26% |
| Autres passifs                   | - 843                 | - 943                  | 100             | - 10,58% |
| <b>Vérification</b>              | —                     | —                      | 0               |          |

|                                  | 2006 IFRS<br>(en MDH) | 2006 Local<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | %        |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|----------|
| <b>SONASID</b>                   |                       |                        |                 |          |
| Goodwill/Ecart d'acquisition     | —                     | —                      | —               | —        |
| Immobilisations corporelles      | 2 002                 | 1 524                  | 478             | 31,37%   |
| Autres actifs                    | 3 442                 | 3 463                  | - 21            | - 0,60%  |
| Capitaux propres (hors résultat) | - 2 936               | - 2 268                | - 668           | 29,45%   |
| Résultat                         | - 794                 | - 676                  | - 118           | 17,39%   |
| Autres passifs                   | - 1 714               | - 2 042                | 328             | - 16,08% |
| <b>Vérification</b>              | —                     | —                      | —               |          |

|                                  | 2005 IFRS<br>(en MDH) | 2005 Local<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | %      |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|--------|
| <b>AUTOHALL</b>                  |                       |                        |                 |        |
| Goodwill/Ecart d'acquisition     | 0                     | 0                      | —               | 0,00%  |
| Immobilisations corporelles      | 189                   | 169                    | 21              | 12,15% |
| Autres actifs                    | 894                   | 888                    | 6               | 0,71%  |
| Capitaux propres (hors résultat) | - 723                 | - 716                  | - 7             | 1,01%  |
| Résultat                         | - 124                 | - 120                  | - 4             | 2,99%  |
| Autres passifs                   | - 237                 | - 221                  | - 16            | 7,24%  |
| <b>Vérification</b>              | <b>0</b>              | <b>—</b>               | <b>0</b>        |        |

|                                  | 2007 IFRS<br>(en MDH) | 2007 Local<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | %        |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|----------|
| <b>BCP</b>                       |                       |                        |                 |          |
| Goodwill/Ecart d'acquisition     | —                     | —                      | —               | —        |
| Immobilisations corporelles      | 1 546                 | 2 397                  | - 851           | - 35,50% |
| Actifs financiers                | 46 108                | 39 230                 | 6 879           | 17,53%   |
| Créances clients                 | 13 001                | 76 664                 | - 63 663        | - 83,04% |
| Autres actifs                    | 25 464                | 41 123                 | - 15 659        | - 38,08% |
| Capitaux propres (hors résultat) | - 4 956               | - 3 169                | - 1 787         | 56,40%   |
| Résultat                         | - 715                 | - 2 372                | 1 658           | - 69,87% |
| Dettes                           | - 77 396              | - 139 270              | 61 873          | - 44,43% |
| Autres passifs                   | - 3 052               | - 14 602               | 11 551          | - 79,10% |
| <b>Vérification</b>              | <b>—</b>              | <b>—</b>               | <b>- 0</b>      |          |

|                                  | 2007 IFRS<br>(en MDH) | 2007 Local<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | %        |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|----------|
| <b>BMC</b>                       |                       |                        |                 |          |
| Goodwill/Ecart d'acquisition     | —                     | —                      | —               | —        |
| Immobilisations corporelles      | 1 144                 | 1 092                  | 53              | 4,82%    |
| Actifs financiers                | 3 215                 | 3 471                  | - 256           | - 7,37%  |
| Créances clients                 | 43 882                | 43 815                 | 66              | 0,15%    |
| Autres actifs                    | 10 737                | 11 482                 | - 746           | - 6,49%  |
| Capitaux propres (hors résultat) | - 3 641               | - 3 646                | 5               | - 0,14%  |
| Résultat                         | - 763                 | - 708                  | - 55            | 7,82%    |
| Dettes                           | - 47 929              | - 47 949               | 21              | - 0,04%  |
| Autres passifs                   | - 6 644               | - 7 556                | 912             | - 12,07% |
| <b>Vérification</b>              | <b>—</b>              | <b>—</b>               | <b>- 0</b>      |          |

|                                  | 2007 IFRS<br>(en MDH) | 2007 Local<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | %        |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|----------|
| <b>CIH</b>                       |                       |                        |                 |          |
| Goodwill/Ecart d'acquisition     | 104                   | —                      | 104             | —        |
| Immobilisations corporelles      | 806                   | 791                    | 14              | 1,82%    |
| Actifs financiers                | 579                   | 695                    | - 116           | - 16,66% |
| Créances clients                 | 19 173                | 18 356                 | 818             | 4,46%    |
| Autres actifs                    | 3 414                 | 3 169                  | 245             | 7,73%    |
| Capitaux propres (hors résultat) | - 2 059               | - 1 429                | - 629           | 44,02%   |
| Résultat                         | - 823                 | - 1 142                | 319             | - 27,93% |
| Dettes                           | - 14 935              | - 14 399               | - 536           | 3,72%    |
| Autres passifs                   | - 6 259               | - 6 040                | - 219           | 3,63%    |
| <b>Vérification</b>              | <b>—</b>              | <b>—</b>               | <b>0</b>        |          |

|                                  | 2006 IFRS<br>(en MDH) | 2006 Local<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | %       |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|---------|
| <b>LAFARGE</b>                   |                       |                        |                 |         |
| Goodwill/Ecart d'acquisition     | 6                     | 5                      | 1               | 27,33%  |
| Immobilisations corporelles      | 4 740                 | 3 209                  | 1 532           | 47,7%   |
| Autres actifs                    | 2 386                 | 2 593                  | - 207           | - 7,97% |
| Capitaux propres (hors résultat) | - 4 321               | - 3 500                | - 821           | 23,45%  |
| Résultat                         | - 1 032               | - 954                  | - 78            | 8,17%   |
| Autres passifs                   | - 1 779               | - 1 351                | - 428           | 31,65%  |
| <b>Vérification</b>              | <b>0</b>              | <b>—</b>               | <b>0</b>        |         |

|                                  | 2006 IFRS<br>(en MDH) | 2006 Local<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | %         |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|-----------|
| <b>MANAGEM</b>                   |                       |                        |                 |           |
| Goodwill/Ecart d'acquisition     | 305                   | 275                    | 31              | 11,26%    |
| Immobilisations corporelles      | 1 950                 | 1 482                  | 468             | 31,57%    |
| Autres actifs                    | 1 512                 | 2 106                  | 406             | 19,26%    |
| Capitaux propres (hors résultat) | 76                    | - 2 163                | 2 239           | - 103,50% |
| Résultat                         | - 173                 | - 21                   | - 152           | 709,81%   |
| Autres passifs                   | - 4 670               | - 1 678                | - 2 991         | 178,23%   |
| <b>Vérification</b>              | <b>—</b>              | <b>—</b>               | <b>—</b>        |           |



|                                  | 2007 IFRS<br>(en MDH) | 2007 Local<br>(en MDH) | Var<br>(en MDH) | %        |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|----------|
| <b>SAMIR</b>                     |                       |                        |                 |          |
| Goodwill/Ecart d'acquisition     | —                     | —                      | —               | —        |
| Immobilisations corporelles      | 8 432                 | 6 869                  | 1 563           | 22,75%   |
| Autres actifs                    | 11 728                | 11 764                 | - 36            | - 0,31%  |
| Capitaux propres (hors résultat) | - 5 776               | - 4 725                | - 1 051         | 22,25%   |
| Résultat                         | - 113                 | - 150                  | 37              | - 24,44% |
| Autres passifs                   | - 14 270              | - 13 758               | - 512           | 3,72%    |
| <b>Vérification</b>              | <b>—</b>              | <b>—</b>               | <b>0</b>        |          |

### Annexe 2 : Résultats de l'analyse de la variance

| Immobilisations corporelles         | Variable 1 | Variable 2 |
|-------------------------------------|------------|------------|
| Moyenne                             | 2911,00223 | 2605,13676 |
| Variance                            | 10425138,2 | 9911425,4  |
| Observations                        | 15         | 15         |
| Degré de liberté                    | 14         | 14         |
| F                                   | 1,05183036 |            |
| P(F<=f) unilatéral                  | 0,46300746 |            |
| Valeur critique pour F (unilatéral) | 2,48372574 |            |

| Capitaux propres (hors résultat)    | Variable 1 | Variable 2 |
|-------------------------------------|------------|------------|
| Moyenne                             | 4045,33321 | 3711,87615 |
| Variance                            | 17119253,3 | 13948625,9 |
| Observations                        | 15         | 15         |
| Degré de liberté                    | 14         | 14         |
| F                                   | 1,22730751 |            |
| P(F<=f) unilatéral                  | 0,35342503 |            |
| Valeur critique pour F (unilatéral) | 2,48372574 |            |

| Actifs financiers                   | Variable 1 | Variable 2 |
|-------------------------------------|------------|------------|
| Moyenne                             | 17098,1637 | 14549,1182 |
| Variance                            | 413719773  | 240042462  |
| Observations                        | 6          | 6          |
| Degré de liberté                    | 5          | 5          |
| F                                   | 1,72352745 |            |
| P(F<=f) unilatéral                  | 0,28237451 |            |
| Valeur critique pour F (unilatéral) | 5,05032906 |            |

| Résultat                            | Variable 1 | Variable 2 |
|-------------------------------------|------------|------------|
| Moyenne                             | 901,645947 | 1015,96871 |
| Variance                            | 1725158,16 | 1883012,65 |
| Observations                        | 15         | 15         |
| Degré de liberté                    | 14         | 14         |
| F                                   | 0,91616918 |            |
| P(F<=f) unilatéral                  | 0,43609507 |            |
| Valeur critique pour F (unilatéral) | 0,40262094 |            |

| Goodwill/Ecart d'acquisition        | Variable 1 | Variable 2 |
|-------------------------------------|------------|------------|
| Moyenne                             | 328,574067 | 205,684333 |
| Variance                            | 985655,423 | 329445,22  |
| Observations                        | 15         | 15         |
| Degré de liberté                    | 14         | 14         |
| F                                   | 2,99186439 |            |
| P(F<=f) unilatéral                  | 0,02455717 |            |
| Valeur critique pour F (unilatéral) | 2,48372574 |            |

### Annexe 3 : Résultat des statistiques descriptifs

| Immobilisations corporelles             | IFRS          | CGNC         |
|-----------------------------------------|---------------|--------------|
| Moyenne                                 | 2 911,00      | 2 605,14     |
| Erreur-type                             | 833,67        | 817,87       |
| Médiane                                 | 1 950,20      | 1 523,60     |
| Mode                                    | #N/A          | #N/A         |
| Ecart-type                              | 3 228,80      | 3 148,74     |
| Variance de l'échantillon               | 10 425 138,17 | 9 911 425,40 |
| Kurstosis (coefficient d'aplatissement) | 3,99          | 6,75         |
| Coefficient d'asymétrie                 | 2,06          | 2,52         |
| Piège                                   | 11 732,80     | 12 170,30    |
| Minimum                                 | 189,20        | 168,70       |
| Maximum                                 | 11 922,00     | 12 339,00    |
| Somme                                   | 43 665,03     | 39 077,05    |
| Nombre d'échantillon                    | 15,00         | 15,00        |

| Capitaux propres (hors résultat)       | IFRS          | CGNC          |
|----------------------------------------|---------------|---------------|
| Moyenne                                | 4 045,33      | 3 711,88      |
| Erreur-type                            | 1 068,31      | 964,32        |
| Médiane                                | 2 935,70      | 2 267,90      |
| Mode                                   | 2 935,70      | 2 267,90      |
| Ecart-type                             | 4 137,54      | 3 734,79      |
| Variance de l'échantillon              | 17 119 253,33 | 13 948 625,00 |
| Kurtosis (coefficient d'aplatissement) | 2,13          | 2,17          |
| Coefficient d'asymétrie                | 1,68          | 1,76          |
| Piège                                  | 13 741,52     | 12 204,10     |
| Minimum                                | 75,80         | 715,90        |
| Maximum                                | 13 665,72     | 12 920,00     |
| Somme                                  | 60 680,00     | 55 678,14     |
| Nombre d'échantillon                   | 15,00         | 15,00         |

| Actifs financiers                      | IFRS           | CGNC           |
|----------------------------------------|----------------|----------------|
| Moyenne                                | 17 098,16      | 14 549,11      |
| Erreur-type                            | 8 303,81       | 6 325,11       |
| Médiane                                | 6 946,56       | 9 061,48       |
| Mode                                   | #N/A           | #N/A           |
| Ecart-type                             | 20 340,10      | 15 493,30      |
| Variance de l'échantillon              | 413 719 773,29 | 240 042 461,92 |
| Kurtosis (coefficient d'aplatissement) | 1,66           | 0,65           |
| Coefficient d'asymétrie                | 0,90           | 0,89           |
| Piège                                  | 45 529,11      | 38 534,82      |
| Minimum                                | 579,11         | 694,86         |
| Maximum                                | 46 108,22      | 39 229,68      |
| Somme                                  | 107 588,98     | 87 294,68      |
| Nombre d'échantillon                   | 6,00           | 6,00           |

| Résultat                               | IFRS         | CGNC         |
|----------------------------------------|--------------|--------------|
| Moyenne                                | 901,65       | 1 015,97     |
| Erreur-type                            | 339,13       | 354,31       |
| Médiane                                | 714,85       | 676,40       |
| Mode                                   | #N/A         | #N/A         |
| Ecart-type                             | 1 313,45     | 1 372,23     |
| Variance de l'échantillon              | 1 725 158,16 | 1 868 012,65 |
| Kurtosis (coefficient d'aplatissement) | 8,72         | 6,10         |
| Coefficient d'asymétrie                | 2,81         | 2,30         |
| Piège                                  | 5 128,40     | 5 188,60     |
| Minimum                                | 42,60        | 21,40        |
| Maximum                                | 5 171,00     | 5 210,00     |
| Somme                                  | 13 524,69    | 15 239,53    |
| Nombre d'échantillon                   | 15,00        | 15,00        |

| Goodwill/Ecart d'acquisition           | IFRS       | CGNC       |
|----------------------------------------|------------|------------|
| Moyenne                                | 328,57     | 205,68     |
| Erreur-type                            | 256,34     | 148,20     |
| Médiane                                | 22,30      | 4,84       |
| Mode                                   | —          | —          |
| Ecart-type                             | 99,80      | 573,97     |
| Variance de l'échantillon              | 985 655,42 | 329 445,22 |
| Kurtosis (coefficient d'aplatissement) | 14,44      | 13,73      |
| Coefficient d'asymétrie                | 3,78       | 3,66       |
| Piège                                  | 3 889,98   | 2 244,21   |
| Minimum                                | —          | —          |
| Maximum                                | 3 889,96   | 2 244,21   |
| Somme                                  | 4 928,61   | 8 085,27   |
| Nombre d'échantillon                   | 15,00      | 15,00      |

## Bibliographie

- Amadiou, P., Dumontier P. (2001). Les chiffres comptables et la valeur de l'entreprise. Faire de la recherche en comptabilité financière, Paris. Vuibert : 211-224.
- Elena Barbu (2006), « Les entreprises françaises cotées face à l'harmonisation comptable internationale : une analyse néo-institutionnelle d'un long processus vers l'homogénéité ».
- Bessire D., 2003, « Gouvernance d'entreprise : que cache le discours sur la transparence? », Documents de recherche du L.O.G, n°2003-03.
- Stéphane Onnee & Rahma Chekhar, 2005 « L'évolution de la communication financière dans le processus de gouvernance : le cas Saint-Gobain », Documents de recherche du L.O.G, n°2005-05.
- Gaëlle Lenormand et Lionel Touchais « Les IFRS améliorent-elles la qualité de l'information financière ? Approche par la value relevance », Comptabilité - Contrôle - Audit 2/2009 (Tome 15), p. 145-163.
- Ball, R., Robin, A., Wu, J.S. (2003). Incentives versus standards properties of accounting income in four east asian countries. Journal of Accounting and Economics 36: 235-270.
- Charlotte Disle et Christine Noël « La révolution des normes IFRS », La Revue des Sciences de Gestion 2/2007 (n°224-225), p. 17-27.
- Sandrine Boulerne et Jean-Michel Sahut « Les normes IFRS ont-elles amélioré le contenu informationnel des immatériels ? Le cas des entreprises françaises cotées », Comptabilité - Contrôle - Audit 1/2010 (Tome 16), p. 7-32.
- Agostino, M, D Drago, and D B Silipo. 2008. International Accounting Standards and Information Efficiency in the European Stock Market, Working Paper.
- Comprendre, construire et interpréter les statistiques - Note méthodologique réalisée par Léo Mignot, sociologue, Université Bordeaux 2 et Alexandre Bertin, Responsable Etudes & Diagnostic, AEC.
- Barth M. E., Landsman W. R. et Lang M. H. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. Journal of Accounting Research. 46 (3) : 467-498.
- Armstrong, C., M. Barth, A. Jagolinzer, & E. Riedl. (2007). Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. Workingpaper, Stanford University.
- Ashbaugh H. et Pincus M. (2001). Domestic Accounting Standards, International

Accounting Standards, and the Predictability of Earnings. *Journal of Accounting Research*, 39 (3).

- Colasse B. (2000). Cadres comptables conceptuels. (coord.), par Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica.
- Dumontier P. et Maghraoui R. (2006). Adoption volontaire des IFRS, asymétrie d'information et fourchettes de prix : L'impact du contexte informationnel. *Comptabilité, Contrôle, Audit*. 12 (2) : 27-48.
- Martinez I. (2004). Le contenu informatif des chiffres comptables : vers de nouvelles améliorations méthodologiques. *Comptabilité, Contrôle, Audit*. 10 (2) : 9-30.
- Bessire D. (2003), « Gouvernance d'entreprise : que cache le discours sur la transparence ? » Document de recherche du LOG, 2003-03
- Bompont P. et Marios B. (2004), Gouvernement d'entreprise et communication financière, Economica.
- Charreaux G. (2004), « Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », Cahier de Recherche du FAR-GO, 1040101, janvier.

• Guimard A. (1998), la communication financière, 2ième édition, Economica, Gestion Poche.

- Schmutze M. (2000), « Communication financière et efficience des marchés »
- Sylvie Marchal, Mariam Boukari et Jean-Luc Cayssials, « L'impact des normes IFRS sur les données comptables des groupes français cotés ». Bulletin de la Banque de France • N° 163 • Juillet 2007
- Finharmony (2005) « IAS/IFRS : l'impact du passage sur les sociétés du CAC 40 », Rapport d'étape disponible sur [www.finharmony.net](http://www.finharmony.net)
- Ernst et Young (2005) « Passage aux IFRS : la pratique des grands groupes européens », éditions CPC
- Tort (E.) (2005) « Étude d'impact de la conversion des foncières cotées aux normes comptables internationales », Revue Française de Comptabilité, septembre
- KPMG (2006) « Les premiers états financiers des groupes de construction européens, vers une comparabilité renforcée ? », étude disponible sur [www.kpmg.fr](http://www.kpmg.fr)

## La culture d'entreprise ou l'effet «revers»

**Résumé.** La culture est un concept difficile à manier de part sa polysémie d'abord mais aussi en raison de ses ambiguïtés qui suscitent scepticisme et défiance de la part des acteurs et collaborateurs qui y voient une variable de manipulation plutôt qu'un axe de stabilité, d'intégration, et d'adaptation œuvrant pour la pérennité de l'entreprise.

Mais pour que le concept de culture puisse être opératoire il faut aller au cœur de l'ambiguïté qui le caractérise pour en dégager les lignes de forces et les limites voire les achoppements fatidiques qui peuvent ruiner sa légitimité et sa crédibilité.

Et c'est en reconnaissant sa tendance à la limitation de la rationalité, des acteurs et en particulier les managers, en tant qu'obstacle, revers de la médaille ou point aveugle que la culture en tant que sous-système peut aider à prévenir le risque de sclérose et de stagnation contrecoup de l'homéostasie de l'entreprise. Car plus une culture gagne en force dans le temps de son édification et de sa consolidation via l'histoire et les succès de l'entreprise plus elle risque de figer son système de représentations et de valeurs en des « évidences » qui réduisent par la même son adaptation et sa pérennité.

Dit autrement, si le principe de « fit » est respecté c'est au détriment du principe de « contingence » à moins que la culture intègre les valeurs d'apprentissage et d'ouverture comme prioritaires par rapport à l'adhésion, l'intégration et la cohésion, selon la rationalité en valeur au service de la rationalité en finalité qu'est sa pérennité, son adaptation et sa performance.

**Mots-clés.** Culture, Adaptation, Valeurs, Rationalité limitée, Rationalité en valeur, Rationalité en finalité, Fit, Contingence, Homéostasie.

**Brahim  
KERZAZI**  
Enseignant-  
Chercheur  
Groupe ISCAE  
bkerzazi@groupeiscae.ma

**Abstract.** Culture is a difficult concept to manipulate, first because of its polysemy, but also because of its ambiguities. These generate the skepticism and defiance of actors and collaborators who see in them a means of manipulation, rather than a means of stability, integration and adaptation, working towards achieving the sustainability of the enterprise.

But for the culture concept to be part of the procedure, one has to go deep in the ambiguity that characterizes it, in order to find its strengths and its limits or even the fateful failures which may ruin its legitimacy and its credibility.

And it is by recognizing its tendency to limit rationality, actors and managers in particular, as an obstacle, the other side of the medal or the blind point that Culture, as a side system, can help to prevent the risk of sclerosis and stagnation, backlash of the enterprise homeostasis.

Because the more a culture gains in strength while being built, and while being consolidated via history and via the company's successes, the more there is a risk to freeze its system of representations and values into evidence that, at the same time, reduces its adaptation and its sustainability.



In other words, if the “fit” principle is respected, it is to the disadvantage of the “contingency” one. Unless Culture integrates openness and learning values as priorities regarding the feeling of belonging, the durability, and cohesion, according to the rationality of values, at the service of the rationality of purpose which means its sustainability, its adaptation and its performance.

**Key words.** Culture, Adaptation, Values, Limited Rationality, Rationality for Value, Rationality for Purpose, Fit, Contingency, Homeostasis.

## Introduction

Le recours à la notion ou concept de culture est-il toujours pertinent et utile pour les sciences de l'organisation et du management ?

En quoi le concept de culture peut-il être un analyseur de l'organisation ou un axe d'intelligibilité du fonctionnement de l'organisation à part entière ? Comment le management et les managers peuvent intégrer ce concept dans leur arsenal théorique ou boîte à outils pour plus d'efficacité et de performance de l'organisation ?

Nous n'allons reprendre ici ni le débat s'il y a culture d'entreprise (Corporate culture) propre et spécifique à chaque entreprise ni le rapport nécessaire et dynamique entre culture nationale et culture d'entreprise mais nous estimons qu'aucune organisation n'est dépourvue de culture, même à minima, et encore moins imperméable à la culture nationale.

Le concept culture n'est-il pas un four tout et donc sans pertinence suffisante pour lui procurer légitimité et crédibilité dans l'analyse de l'organisation, le jeu de ses acteurs et l'adaptation à l'environnement.

Voici quelques définitions qui peuvent nous montrer à la fois la polysémie, la complexité mais aussi la richesse

du concept de « culture d'entreprise » pour optimiser l'appréhension du fonctionnement de l'entreprise et outiller le management d'une grille d'analyse objective à défaut d'outils pertinents pour améliorer et performer.

Ce que nous allons chercher c'est de savoir comment manier ce concept pour en faire un analyseur d'appréhension et de régulation pour l'intérêt de l'entreprise et de ses acteurs au-delà de sa polysémie, de ses ambiguïtés de différentes natures qui sont associées à la notion de culture et donc de la défiance ou suspicion qu'il peut susciter.

Et si le recours à la notion de culture est de nature ambiguë et paradoxale, sa déclinaison mérite une sorte de déconstruction conceptuelle et historique via courants et auteurs pour le cerner dans sa portée conceptuelle avec pertinence et objectivité sans parti pris aucun.

C'est ce que nous allons faire en commençant par quelques définitions d'auteurs les plus cités comme SCHEIN en particulier avant d'évoquer l'effet limitatif de la culture d'entreprise qu'est son « revers de la médaille ». Enfin nous allons montrer comment on peut prévenir le piège du point aveugle qui peut couter sa pérennité à l'entreprise, finalité primordiale et prioritaire de la culture d'entreprise.

En somme, ce n'est qu'en montant les limites opératoires d'un concept, ici la culture, qu'on peut lui rendre toute sa crédibilité et légitimité.

Pour ce, nous nous sommes appuyés ici sur plusieurs références et plus particulièrement celles de E. Delavallée(5) et de O.Devillard et D. Rey(6).

## Définitions

Les définitions sont en général importées de l'anthropologie avant que des auteurs comme SCHEIN proposent des définitions propres au champ des sciences de gestion et du management des entreprises.

Pour GEERTZ par exemple, la culture est «Un modèle transmis historiquement, de significations personnifiées par les symboles, un système de conceptions héritées s'exprimant dans des formes symboliques au moyen duquel les hommes communiquent et développent leurs connaissances à propos des attitudes face à la vie» [GEERTZ 1973]

Dans une de ses définitions, SCHEIN dégage la question de l'adaptation et de l'intégration comme fonctions ou finalités. La culture serait selon lui « Un modèle de présupposés que le groupe a inventé, découvert ou développé en apprenant à faire face à ses problèmes d'adaptation externe ou d'intégration interne» [SCHEIN 1981]. Pour E. Jaques (1972), «la culture de l'entreprise, c'est son mode de pensée et d'action habituel et traditionnel, plus ou moins partagé par tous ses membres, qui doit être appris et accepté, au moins en partie, par les nouveaux membres».

Mais nous allons ici nous appuyer sur l'une des définitions les plus complètes proposée par d'Edgar Schein dans son ouvrage *Organizational Culture and Leadership*. La culture organisationnelle y est définie comme: « la structure (pattern) des valeurs de base partagées par un groupe, qui les a inventées, découvertes ou développées, en apprenant à surmonter ses problèmes d'adaptation externe ou d'intégration interne, valeurs qui ont suffisamment bien fonctionné pour être considérées comme opérationnelles et, à ce titre, être enseignées aux nouveaux membres du groupe comme étant la bonne façon de percevoir, réfléchir et ressentir les problèmes similaires à résoudre ».(12)

En plus des fonctions d'adaptation et d'intégration, il y a la dimension structurante que sont les valeurs qui dicteront les « bonnes manières » de « percevoir et de réfléchir ». Les valeurs sont plus que normatives et peuvent à ce titre être appropriées par les acteurs et se transformer en évidences. Ici la culture s'avère être l'ensemble des valeurs communes ou partagées d'une communauté comme premier niveau en devenant dans un second temps des valeurs opérantes, l'équivalent d'évidences au sens de perceptions et de modes de pensées éprouvés et validés. Car la culture d'entreprise se décline de manière non consciente en évidences (Schein, 12) donnant lieu à des perceptions préstructurées et à des conduites prédisposées sorte d'habitus selon Bourdieu(1) qui finissent par des manières d'agir et de réagir récurrentes collectives, conformes avec toutefois un risque de rigidité.

## La culture d'entreprise quelles fonctions aux mains du management ?

Mais comment la culture est devenue soit un sous-système de l'organisation, soit une variable d'analyse du fonctionnement de l'organisation. Pour E. Godelier la culture a commencé à s'imposer à un moment où il fallait chercher pour l'occident « des pistes pour sortir de la crise qu'il affronte depuis les années 1970 ». (7)

La notion de culture va ainsi devenir un thème ou concept incontournable dans le débat qui a suivi la remise en cause du taylorisme et son modèle scientifique et rationnel : « Au cours des années 1980, un vaste mouvement de remise en cause de certains éléments du modèle scientifique du management se met en œuvre. Taylorisme et rationalité sont mis en débat sur leurs capacités à répondre aux nouveaux impératifs imposés par les clients et l'accélération de l'innovation technologique. D'autant plus qu'au même moment, le Japon et ses grands groupes industriels semblent mieux résister aux chocs économiques et sociaux. Rapidement, de nombreux praticiens ou chercheurs en attribuent l'origine aux spécificités culturelles du pays et à la cohésion de la culture de ses entreprises : consensus, mélange de modernité et de traditions respect de la hiérarchie, capacités d'innovation. Rapidement ces réflexions inscrivent l'approche de la culture dans une dimension essentialiste ». (7)

Plus loin, E. Godelier soulève la notion de communauté, en rappelant son origine précapitaliste et montre comment elle est devenue une thématique de choix dans le débat autour de la question de culture d'entreprise pour

être « ramenée à un simple attribut technique d'un groupe permettant à ce dernier de s'organiser en interne et dans ses relations avec d'autres groupes ou communautés » (7). Elle va ainsi de facto camoufler les aspects de la conflictualité et des rapports de force qui ne peuvent manquer dans une organisation.

Il y a comme une volonté d'harmoniser et de gagner en cohérences à travers cette notion de communauté pour que la culture d'entreprise soit portée et transférée permettant d'assurer à l'entreprise sa stabilité et sa pérennité. Mais surtout appropriée via des valeurs et des conduites pour atteindre les objectifs et performer de manière évidente, automatique et donc économique.

Si la nature des valeurs n'est pas précisée par SCHEIN selon E. GODELIER, il va nous proposer celle de M. GODELIER qui désigne par valeurs « les normes positives ou négatives, qui s'attachent dans une société à des manières d'agir, de vivre, ou de penser; les unes étant proscrites, les autres prescrites. On voit qu'une telle définition forte de la culture met au premier plan la part idéale de la vie sociale, puisque les principes, les représentations, les valeurs, partagées ou contestées, [...] servent de référent pour les actions des individus et des groupes qui constituent une société ». (8)

Par ces valeurs, le management se donne un levier de mobilisation des acteurs et de régulation de leurs comportements et choix des plus efficaces. En s'appuyant sur l'effet normatif des valeurs, le management va entretenir les valeurs communes pour bénéficier de leur opérationnalité effective.

En effet, les conduites et les comportements des acteurs sont d'une manière ou d'une autre orientées par des va-

leurs, mais aussi par des normes, qui régulent l'engagement, l'implication, et les rapports entre acteurs.

Certes les représentations ou système de représentation et mode de pensée participent, à priori et/ou à postériori à l'élaboration de la culture mais ce sont les comportements et les conduites qui déterminent réellement la culture du moins la partie visible de l'iceberg.

Sauf que les valeurs plus que les normes sont bon gré malgré hiérarchisées et c'est dans cette échelle des valeurs telle qu'elle est déclinée de manière récurrente et collective que la culture s'instaure à un moment donné comme spécifique à telle ou telle organisation.

L'organisation comme un champ d'action et de rapports secrète et diffuse par les processus, l'action et le jeu de pouvoir et d'alliances, une certaine culture aux valeurs implicites pour l'essentiel véhiculées par les conduites et les comportements et signifiées in fine par les choix et les décisions.

Selon, sa profondeur historique, sa taille et la masse de la communauté qui la compose ainsi que les enjeux qui la traversent, l'organisation peut même connaître des sous cultures pour ajouter à la complexité de la notion et de son appréhension et intelligibilité.

Autonome, partie intégrante ou subordonnée au système socio-organisationnel, la culture s'avère au-delà des écoles et courants, un axe incontournable pour analyser l'organisation, son fonctionnement, son développement, ses défaillances, sa performance, etc.

Structure sociétale, division du travail et niveau de développement déterminent le degré d'autonomie de la

culture d'entreprise au sein de l'organisation et de manière générale par rapport à la culture sociétale.

Qu'on la repère dans la conduite et l'action, ou dans les représentations des acteurs ou membres de l'organisation, la culture s'actualise via des rites, des mythes en tant que « partie émergée de l'iceberg » qu'est l'identité de l'entreprise.(5)

La culture est pour certains un sous-système à part entière à l'image des autres systèmes que sont la structure formelle et informelle, les objectifs organisationnels et enfin les techniques de production et de gestion

Facteur d'adaptation, facteur de stabilité (5), filtre et référentiel d'évidences et de solutions éprouvées voici en bref ce que constitue la culture et en quoi elle peut être utile comme sous-système de l'organisation.

La culture en tant que sous système sert aussi comme grille d'appréhension de l'environnement incertain, instable et imprévisible. Elle joue ainsi un rôle de sous-système stabilisateur qui renforce la tolérance devant l'incertitude (Hofstede) de l'entreprise face à un environnement complexe (5), et changeant.

La culture en veillant à la cohérence par le partage et l'entretien des valeurs communes notamment, répond au principe du « fit » et participe de ce fait à l'efficacité du système en favorisant son adaptation conformément au principe de « contingence ».

Mais la culture exige un long processus d'apprentissage (Schein 12) d'intégration des solutions et manières d'agir validées et confirmées durant l'adaptation de l'entreprise à son environnement. Solutions et manières d'agir face aux défis, exigences et problèmes, seront valorisées en tant que telles et prescrites plus ou moins dans

les processus et les discours jusqu'à ce qu'elles s'imposent comme des évidences indiscutables.

La culture qui se constitue avec le temps comme système de représentations spécifique à l'organisation limitera nécessairement l'appréhension des acteurs et membres de l'organisation en faisant valoir son cadre de référence ou référentiel spécifique tel qu'il a été façonné tout au long de son histoire.

Voilà comment ce facteur de stabilité, la culture se mue en frein voire en facteur de résistance face à la nouveauté et au changement.

A l'appui de cette revue succincte et des éléments dégagés on peut d'après E. Delavallée (5) réitérer les trois principales fonctions de la culture d'entreprise :

- Favoriser l'adaptation de l'entreprise par des solutions efficaces partagées et portées par des valeurs communes (adapter)
- Transformer les solutions en évidences (adopter)
- Orienter les conduites et les comportements de manière systématique et économique (adouber)

Voilà un ensemble de modes de pensées, de valeurs, de rites qui se transforment en évidences avec le temps, faisant le lit dans une première phase de l'« unité » et de l'identité de l'entreprise assurant par là sa stabilité et sa solidité voire sa fierté, vont, revers de la médaille, donner lieu à un système figé et sclérosé dans une deuxième phase.

C'est en somme une tendance naturelle pour tout système qui veille à son homéostasie au risque, pour la culture comme système de représentations, de valeurs et de rites, de perdre son adaptabilité, fonction primordiale qu'elle s'assigne pour favoriser la pérennité et la performance de l'entreprise.

## L'effet limitatif de la culture d'entreprise

Cette tendance de la culture atteint une sorte de « limite » désignée chez H.A. SIMON par la notion de « frontière à la rationalité ». En effet, pour illustrer son concept de « rationalité limitée » d'un point de vue situationnel et culturel, H.A. SIMON propose la notion de « frontières à la rationalité », auquel on préfère quant à nous l'expression d'« obstacles à la rationalité » pour signifier l'effet revers de la médaille ou le « point aveugle » de la culture.

En effet, dans le sillage de la « rationalité limitée » H.A. SIMON identifie des limitations de différentes natures et origines qui réduisent les possibilités et choix de l'acteur. En plus des contraintes : temps, capacités cognitives de l'acteur, il y a la « limite culturelle » qui vient restreindre l'horizon de l'appréhension de la situation en vue du choix optimal.

En résonnance avec l'effet limitatif de la rationalité de l'acteur, P. Bourdieu va à sa manière proposer le fameux concept d'habitus pour montrer le poids du conditionnement social sur les représentations et pratiques des « acteurs » ou plutôt agents en l'occurrence ici : « les conditionnements associés à une classe particulière de conditions d'existence produisent des habitus, systèmes de dispositions durables et transposables, structures structurées prédisposées à fonctionner comme des structures structurantes, c'est à dire en tant que principes générateurs et organisateurs de pratiques et de représentations qui peuvent être objectivement adaptées à leur but sans supposer la visée consciente de fins et la maîtrise expresse des opérations nécessaires



pour les atteindre, objectivement «régulées» et «régulières» sans être en rien le produit de l'obéissance à des règles, et, étant tout cela, collectivement orchestrées sans être le produit de l'action organisatrice d'un chef d'orchestre». (1)

C'est réellement la finalité de la notion de culture telle qu'elle est mobilisée par le management depuis les années 80 à savoir façonner des attitudes, comportement et représentations au sein de «dispositions durables» qui fondent l'«obéissance» aux règles sans l'intervention du manager. C'est le rêve en somme d'avoir des membres et des acteurs de l'organisation qui sont à la fois adhérents, coopérants, porteurs et ambassadeurs de la culture et des valeurs de l'entreprise. En privilégiant des modes de pensée, des conduites et des manières d'agir et de réagir particulières voire distinctives propres à l'organisation, la culture préfigure les choix et les options comme étant les meilleurs et parfois les seuls.

Depuis la perception jusqu'à la prise de décision, la limitation d'ordre culturelle est omniprésente et peut sans gardes fous s'avérer contreproductive voire ruineuse.

La limitation d'ordre culturelle en raison des évidences récurrentes et partagées entretenues et légitimées via des représentations, des perceptions, des modes de pensée et des manières d'agir des acteurs, se traduit nécessairement, tôt ou tard par une rationalité limitée dans les choix et prise de décision.

En effet, la culture en prenant la forme d'un référentiel ou d'une sorte de cadre de référence amenuise le nombre de possibilités, choix et options susceptibles de faciliter le changement, le renouveau et l'innovation.

Ce référentiel ou cadre de référence peut jouer son rôle de facteur d'adaptation ou de facilitation jusqu'à ce que les évidences et les solutions ayant fait leurs preuves ne soient plus à même de reproduire l'efficacité et la performance jadis promises et escomptées. Elles peuvent même couter à l'entreprise sa pérennité et sa survie si le «point aveugle» comme «revers de la médaille» de la réussite ou de la notoriété de l'entreprise n'est pas reconnu par le top management comme le point d'achoppement ou point de bascule.

Cela nécessite de la part du top management, clairvoyance, sens du recul, humilité, sens critique, ouverture à la nouveauté et hauteur de vue pour ne pas sacrifier flexibilité et adaptabilité quand les solutions et les évidences sont confirmées et corroborées par les bons résultats de l'entreprise.

Pour J.G. March et H.A. Simon, c'est l'apprentissage qui renforce l'adaptabilité de l'entreprise à long terme en consolidant les capacités cognitives des acteurs dans le choix de l'option optimale et la prise de décision adéquate

Si les évidences et les solutions éprouvées fondent une culture favorisant l'adaptation à court terme, l'apprentissage de nouvelles connaissances et compétences est indiquée comme le vecteur de l'adaptation à long terme : «L'adaptation à courte échéance correspond à ce que nous appelons ordinairement la résolution de problèmes, et l'adaptation à longue échéance correspond à l'apprentissage».(12)

Comment un sous-système sensé favoriser l'adaptation et la pérennité se transformerait en force d'inertie et facteur de blocage et de résistances ? Pour O.DEVILLARD et D.REY (6), en s'appuyant sur des cas d'entreprise et de groupes, la culture est à «double



tranchant » pouvant à la fois constituer un levier de développement et de performance mais aussi s'avérer un « frein d'autant plus puissant qu'invisible » (6)

Sans prise de conscience par le dirigeant du point aveugle, sorte de « mode opératoire culturel », l'on ne peut comprendre comment les habitudes et les valeurs, ou comme on l'a précisé plus haut les évidences et les solutions éprouvées jusqu'alors, peuvent atténuer le niveau de performance de l'entreprise installée dans la « zone de confort » de ses bons résultats.

En effet, nous disent O.DEVILLARD et D.REY la culture est un système qui « naturellement » ne peut échapper au phénomène d'homéostasie. Comme point « d'ancrage au phénomène d'homéostasie » (6), la culture d'entreprise devient le dernier bloc et facteur de blocage et de résistance aux changements que peut connaître l'entreprise. Ainsi, « L'entreprise bute de ce fait sur un point d'elle-même qu'elle ne voit pas, faute de connaître assez bien sa culture : c'est son point aveugle ».(6)

En somme, la culture d'entreprise est un atout de prime abord puisqu'il remplit plusieurs fonctions à la fois comme le partage de valeurs, l'adaptation à l'environnement, l'adhésion et la mobilisation des acteurs, le recours à des solutions, manières d'agir et de conduites répondant aux exigences d'efficacité, jusqu'à ce que la méconnaissance de ses limites incarnées par des évidences qui vont restreindre les possibilités et les options d'action et de décision.

En effet, le point aveugle que peut induire la culture c'est quand elle génère des évidences qui limitent une rationalité déjà limitée de par les capacités cognitives mobilisées, le

temps imparti et l'information pléthorique ou insuffisante.

Le point aveugle ou « l'envers de la culture » (6), est l'équivalent chez A.H SIMON des « frontières à la rationalité » puisqu'il limite ou en constitue le « côté limitant » (6). Ainsi ce que la culture fait gagner à l'entreprise et au management en termes de stabilité, d'adaptation et de pérennité avec ce qui endécoule comme adhésion, partage et coopération, elle le paye en rationalité et en fin de compte en adaptation.

En faisant appel à la typologie célèbre de Weber, nous pensons quant à nous que la rationalité en valeur est quelque part et surtout à un moment ou à une autre en opposition avec la rationalité en finalité même quand elle est nuancée par A.H SIMON comme une rationalité limitée.

Cette double rationalité pour ne pas se précipiter et parler de paradoxalité ou de dichotomie, rappelle l'équilibre tacite mais fragile qui dissimule la conflictualité latente ou potentielle entre les différents groupes ou catégories composant les communautés des membres ou des acteurs de l'organisation.

Mais au-delà de l'effet de la conflictualité sur les blocages et les résistances d'ordre « social » et « syndical » la dimension limitative de la culture se traduit par des résistances au changement de type cognitif et attitudinal des acteurs « formatés » qu'ils sont par des schèmes mentaux et des modes de pensée et de décision transmis et hérités du passé à fortiori glorieux de l'entreprise.

« Une culture produit des effets dynamiques (vitalité du business model, ambiance, cohésion, cohérence des lignées d'objectifs, rythme, sens de la focalisation) et des modes com-

portementaux habituels (modes de décision, type de stratégie) qui, mis bout à bout, secrètent à leur tour des logiques et des normes propres à l'entreprise. Mais ces logiques, dont les effets sont positifs dans certaines situations, peuvent devenir sources d'obstacles ».(6)

Les solutions éprouvées et les évidences confortées et corroborées au cours de l'histoire de l'entreprise jalonnée de succès peut faire « franchir le bien connu seuil d'arrogance »(6) et voire ainsi pointer le point aveugle comme horizon d'auto-suffisance obstruant toute perspective ou alternative de changement ou de nouveauté.

Multinationales de notoriété, leaders indiscutables jusqu'à l'aveuglement car « qu'ils dominaient tellement le marché qu'ils se sont pensés incontournables »(6) pour avoir besoin d'anticiper ou de prendre le train d'une innovation majeure ou au moins comprendre la rupture technologique qui s'opère devant leurs yeux. C'est le cas de Xerox, D'IBM ou de Kodak qui se sont « aveuglés » par le point aveugle, revers de leur culture faites de croyances et d'évidences de groupes performants et indétrônables.

Pour parer à ce retournement de situation fatal alors qu'on est au sommet de sa gloire et de sa notoriété et que rien ne semble remettre en cause sa position et sa domination du secteur, les auteurs préconisent une « analyse de vulnérabilité » ou le regard externe d'un expert pour identifier le point aveugle mais aussi de prendre en charge toute information quelle que soit son origine ou son importance ainsi que les « signaux faibles » ou « incidents à faibles probabilité » (6).

## Conclusion

Pour conclure, nous dirons que la notion de culture qu'elle soit empreinte d'ambiguïté et de paradoxicité, qu'elle soit variable de manipulation suscitant défiance et suspicion, elle peut être maniée avec le scepticisme requis du chercheur sans à priori aucun pour cerner son effet opératoire

On peut du coup la manier en tant que concept en montrant d'abord d'un côté son effet stabilisateur et d'adaptation à l'environnement mais son effet limitatif sur la rationalité des acteurs et in fine sur la performance et le développement de l'entreprise.

Car les entreprises ou groupes comme Xerox, IBM ou Kodak ont sacrifié d'une certaine manière cette rationalité, déjà limitée à la base du moins selon A.H SIMON, qui permet le meilleur ajustement selon les principes de « fit » et de « contingence ».

A condition d'approfondir la connaissance de sa culture au-delà des discours et des valeurs déclarées pour interroger les valeurs opératoires et leur véracité pour s'adapter et assurer sa pérennité.

Pour ce, il faut un management vigilant qui met en place une organisation et des processus orientées apprentissage ouvert sur son environnement externe et autant interne pour intégrer et prendre en charge toute information ou signes de vulnérabilité quel que soit leur nature, origine ou amplitude.

Dit d'une autre manière, il s'agit de savoir comment les valeurs communes qui orientent comme on l'a montré, les pensées, les conduites et les choix des acteurs et prescrivent les bonnes manières d'agir peuvent se mettre au service de la valeur en finalité d'après la typologie de WE-

BER sans se transformer en force de blocage et de résistance.

S'il y a contradiction ou opposition originelle entre rationalité en valeur et rationalité en finalité, elles peuvent grâce à un management éclairé ayant une grande tolérance devant l'ambiguïté pour percevoir les possibilités d'intégrer dans une même vision stabilité et adaptabilité, coopération et compétition, transmission et apprentissage, court terme et long terme ■

## Bibliographie

- 1. P. Bourdieu, *Le sens pratique*, Les Editions de Minuit, Paris, 1980.
- 2. F. Caron, «L'approche culturelle, une tradition de la recherche historique» in A. Beltranet M. Ruffat, *Culture • d'entreprise et histoire*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1991.
- 3. M. Crozier, «Ce que nous a apporté Herbert Simon», *Revue Française de Gestion*, Juin Juillet-Août 1993.
- 4. M. Crozier et E.Friedberg, *L'acteur et le système*, Seuil, Paris, 1977.
- 5. E. Delavallée : *Culture d'entreprise : la contribution de Herbert Simon, les papiers de recherche du GREGOR*, 16-01-1995.
- 6. O.Devillard et D. Rey : *Culture d'Entrepris*, Dunod, Paris, 2008
- 7. E. Godelier , *La culture d'entreprise, Source de pérennité ou source d'inertie ?*, *Revue Française de Gestion*, N° 192/2009.
- 8. M. Godelier, *La culture est-elle naturelle?*, A. Ducros, J. Ducros et F. Joulian (dir.), Paris, éditions Errance, 1998, p. 217-222
- 9. P. d'Iribarne, *La logique de l'honneur : gestion des entreprises et traditions nationales*, Seuil, Paris,1989.
- 10. P. d'Iribarne, «Vers une gestion culturelle des entreprises», *Gérer et Comprendre*, Septembre 1986.
- 11. M. Ruffat, «La culture d'entreprise : fortune d'un concept» in A. Beltran et M. Ruffat, *Culture d'entreprise et histoire*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1991.
- 12. E. Schein, *Organizational Culture And Leadership*, 3e éd., Jossey-Bass, 2004.
- 13. M. Thévenet, *La culture d'entreprise*, PUF, Paris, 1993.
- 14. M. Thévenet, *Audit de la culture d'entreprise*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1986. [75]

# Les compétences managériales des PME de haute technologie au cœur de la réflexion stratégique

**Résumé.** Les pays en voie de développement, le Maroc y compris, multiplient les initiatives en matière de politique publique pour favoriser la création d'un tissu de start-up. Ils fondent ainsi, leur espoir sur les clusters pour favoriser la création de PME innovantes. Malheureusement ce type d'entreprises manque de ressources managériales qui leur permettrait de bénéficier de la dynamique de coopération qui a lieu au sein des clusters. L'étude des compétences managériales et organisationnelles des PME de hautes technologies serait un enjeu pour les sciences de gestion en vue d'aider ces pays à relever le défi du développement. Par conséquent, nous plaçons pour le développement de la recherche en management inspirée de l'approche basée sur les compétences (*Competence Based View*) mais spécifique au contexte organisationnelle de la PME. Nous considérons que les chercheurs ont besoin de désapprendre les pratiques du management des grandes entreprises dans le but de saisir les éléments spécifiques du contexte organisationnel de la PME (*théorie de la spécificité de la PME*). L'objectif étant de favoriser la production de connaissances et de concepts théoriques pertinents pour les enjeux managériaux propres à ces entreprises.

**Mots-clés.** PME de hautes technologies, capacité d'alliance, compétences organisationnelles, spécificité de la PME.

**Salwa  
HANIF**

Doctorante à l'ISEM  
Université  
Montpellier I

**Abstract.** Underdeveloped countries try to strengthen their knowledge sectors in order to enhance their value added in export. They concentrate their efforts in creating and supporting NTBF (New Technology Based Firms) activities. The creation of innovation networks as clusters is one of the main instruments implemented by underdeveloped countries. Innovation management research suggests that managerial competences of the firm are necessary to benefit from such innovation networks. The current state is that NTBF suffer from newness and smallness liabilities and thus lack managerial and financial resources. Consequently, studying NTBF managerial competences as a research framework is a core challenge for management science in order to improve the conditions in these countries. We suggest that using the competence-based view, coupled with a SMEs' specificity approach is relevant to develop such a research framework. Our research aims to give insights for the study of organizational competencies in the specific context of SMEs. We also present some suitable qualitative methods in such specific organizational context.

**Key words.** NTBF, CBV, SMEs specificity, alliance capability, organizational capabilities.

## Introduction

Notre présente communication a pour objectif de plaider en faveur du développement de recherche en management stratégique des PME de hautes technologies et notamment le management de leurs alliances R&D. Cette problématique est directement liée aux enjeux du développement de l'économie de la connaissance dans les pays en voie de développement, le Maroc et les pays du Maghreb y compris. Ces pays fondent leur espoir de développement économique sur le développement d'un tissu de start-up et de PME de hautes technologies. Ces dernières produisent et exportent des produits et/ou services à haute valeur ajoutée en mesure de diminuer le déficit de la balance commerciale de ces pays. Egalement, ces PME de hautes technologies constituent un investissement attractif pour les capitaux étrangers.

Compte tenu de ces enjeux, les pays en voie de développement multiplient les politiques publiques en vue de favoriser la création de PME de hautes technologies. Ainsi, des fonds publics ont été investis dans la création de clusters au Maroc, en Algérie et en Tunisie. Malheureusement, ces initiatives sont insuffisantes pour atteindre l'objectif de développement de l'économie de la connaissance. L'enjeu est d'aller au-delà de la création d'entreprises innovantes en assurant leur survie à long terme. Effectivement, les PME des secteurs de hautes technologies affichent des taux de survie à 5 ans de 30% contre 50% pour les PME des autres secteurs. L'appartenance à un cluster constitue un facteur de performance pour les PME de hautes technologies dans la mesure où il favorise l'émergence d'une dynamique de coopéra-

tion entre ses membres. L'étude de cas du pôle de compétitivité casablancais Technopark faite par Assens et Abit-tan (2010) montre que ce cluster marocain ne déroge pas à la règle étant le lieu d'une activité intense de « réseautage ». En général, grâce au cluster une PME de hautes technologies a accès aux ressources qui lui font défaut auprès de différents acteurs : investisseurs, agences d'accompagnement à la création d'entreprise, laboratoires de recherche publics en tant que fournisseurs de technologies, grands industriels en tant que clients, etc. Néanmoins, elle ne peut bénéficier de la dynamique coopérative au sein du cluster que si elle dispose de compétences managériales pour définir et détecter les opportunités de coopération. Par conséquent, nous plaçons pour que le développement des compétences managériales des PME de hautes technologies, notamment en matière de stratégie de coopération soit considéré comme un réel enjeu pour les sciences en gestion en vue de contribuer au développement économique des pays du Sud.

Nous commençons d'abord par expliquer comment l'encastrement d'une PME de hautes technologies dans un réseau d'innovation met la stratégie de coopération au cœur de la réflexion stratégique de ces entreprises. Ensuite, nous présentons le concept de capacité d'alliance qui a l'intérêt de déplacer les facteurs de performance des alliances R&D du montant des dépenses et profil technologique des partenaires vers les compétences organisationnelles des alliés, notamment leur savoir-faire managérial en matière de gestion des alliances stratégiques. Ainsi, le développement d'une capacité d'alliance par la PME de hautes technologies lui per-



mettrait un meilleur accès aux ressources disponibles dans son réseau d'innovation. Cependant, ce concept n'a été étudié qu'auprès des grandes firmes qui disposent d'expériences d'alliances conséquentes et même d'un département alliance dédié au management de la stratégie de coopération. Or, les PME en général, et les PME de hautes technologie en particulier, ne disposent pas d'autant de ressources financières et managériales ni d'autant d'expérience. Par conséquent, il y a un grand intérêt à développer ce concept chez les PME tout en respectant leurs réalités organisationnelles. A ce titre, nous proposons comme perspective de recherche pour les sciences de gestion de tenir compte de l'hypothèse principale de la théorie de la PME qui est la spécificité de la PME comme contexte organisationnel différent de la grande firme. L'étude du management stratégique des PME de hautes technologies a besoin de désapprendre les pratiques de management des grandes firmes en vue de saisir les pratiques des PME. L'étude d'une capacité d'alliance propre aux PME serait donc pertinente.

La capacité d'alliance est un exemple de compétences organisationnelles, nous considérons donc que le développement de travaux s'inspirant de l'approche basée sur les compétences dans le contexte spécifique des PME est une piste intéressante. Toutefois, cette approche souffre d'un handicap majeur qui est l'opérationnalisation de son concept clé qu'est «la compétence». Nous proposons de dépasser ce problème grâce à l'adoption du modèle conceptuel de l'alchimie de la compétence organisationnelle de Durand (2006).

## 1. Les enjeux de développement économique des pays du Maghreb

L'innovation est le nouvel enjeu de compétitivité au niveau micro et macro économique. Ainsi, l'économie de la connaissance comprenant des secteurs dont les produits sont à haute valeur ajoutée constitue l'économie de demain. L'économie de la connaissance consiste en « l'ensemble des activités qui sont directement fondées sur la production, la distribution et l'utilisation de la connaissance et de l'information » (OCDE 1996).

A cause de la disparité au niveau des infrastructures et dotations en connaissance, le monde économique va vers une polarisation de la distribution de la connaissance (Casadella et Belahcen-Telemcani, 2006). Il existe d'un côté les pays du Nord riches en connaissances et en technologies et les pays du Sud consommateurs de celles-ci. Seuls des pays émergents, comme la Chine, l'Inde, ou le Brésil ont réussi à prendre part à cette économie de la connaissance. Ils ont réussi à devenir des plateformes de sous-traitance de l'activité R&D des pays développés en jouant sur un argument économique majeur : la disponibilité d'une main d'œuvre très qualifiée et à bas coûts. C'est grâce à des investissements massifs dans leur système d'éducation nationale pour former la main d'œuvre et dans leur système productif privé pour augmenter les dépenses R&D de leurs entreprises qu'ils ont réussi ce pari.

Les pays du Maghreb cherchent à prendre part à la dynamique de l'économie de la connaissance. Après avoir été les usines de l'Europe, certains



pays asiatiques les ont détrônés grâce à des coûts de production défiant toute concurrence. Néanmoins, il y a lieu de faire valoir l'argument de proximité géographique et culturelle par rapport à l'Europe en devenant sous-traitant de la R&D européenne dans des domaines spécifiques. D'après l'Agence Française de Développement, les trois pays du Maghreb (Algérie, Maroc et Tunisie) sont entrain de développer des clusters afin d'augmenter la visibilité du savoir-faire de leurs PME. Ainsi, le site Algazala à Tunis spécialisé dans les TIC a vu le jour en 1999 (Haddad, 2010). Egalement, le site de Sidi-Abdallah en Algérie a été créé dans le domaine de la biotechnologie<sup>1</sup>. Le Maroc n'est pas en reste. Ce pays multiplie les initiatives pour créer les conditions d'émergence d'une économie de la connaissance. L'objectif étant de se doter d'un tissu de start-ups qui produisent et exportent des produits à haute valeur ajoutée. L'Etat marocain vient de relever le défi de former 10.000 ingénieurs en 2010 en visant les 15.000 à l'horizon 2015<sup>2</sup> afin de fournir une main d'œuvre qualifiée aux start-ups marocaines. De plus, des mesures fiscales et administratives ont été adoptées pour favoriser la création de ce type d'entreprises et soutenir leur activité. Le Maroc mise surtout sur la stratégie « Maroc Innovation » qui prévoit la mise en place de 15 clusters pour promouvoir l'activité des PME de hautes technologies. En plus du Technopole de Casablanca, ont été effectivement créés, le cluster Mohamedmedia dans le domaine de

la mécanique et mécatronique, les Clusters TIC et microélectronique à Rabat, le cluster Hâlipole pour les produits de la mer à Agadir. Ces clusters sont créés à partir de contrats cadre public-privés visant à promouvoir et financer les entreprises innovantes. Ils ont pour principale mission de produire en trois ans au moins 81 projets de recherche et développement (R&D), ainsi que 28 brevets, en vue de créer 24 start-up et 266 emplois dans le secteur R&D<sup>3</sup>.

Toutes ces initiatives constituent une condition nécessaire mais malheureusement non suffisantes pour doter le pays d'entreprises innovantes et productrices de richesse à long terme. Par exemple dans le secteur des TIC, le taux de survie des start-up à 5 ans n'est que de 38,7%, alors qu'il est de 46,3% dans les secteurs peu innovateurs et de 51,0% dans les secteurs à technologie moyennement élevée (Lasch, 2003). La création de PME de hautes technologies est certes un enjeu de politique économique publique, mais en favoriser la performance et la survie au-delà de quelques années est un autre challenge. Le problème, au-delà de l'inventivité, est la viabilité économique de l'entreprise. Ces entreprises ont un besoin de conditions régionales favorables en matière d'accompagnement, de conseil et d'investissement pour se développer (Littunen *et al.*, 1998). Ainsi, l'enjeu des PME innovantes serait au cœur des enjeux de développement de secteurs innovants à travers le monde et dans les pays du Maghreb au regard des objec-

1. Source : Journal algérien « Liberté » du 12/12/2011.

2. Source : Journal marocain « la vie éco » du 13/07/2012

3. Source : Journal marocain « Au fait » du 07/09/2011, disponible sur : <http://www.aufaitmaroc.com/actualites/economie/2011/9/5/les-meilleurs-clusters-industriels-et-technologiques-endosses-par-letat#.Ut6Gt9JKFH0>

tifs qu'ils se sont fixés. D'autant plus que la recherche en management stratégique a démontré qu'une entreprise ne peut profiter des externalités d'un cluster que si elle a les compétences managériales suffisantes pour saisir les opportunités de coopération pour des projets technologiques avec les membres de ce cluster (Lee *et al.*, 2010). En effet, les clusters rassemblent sur un même site des unités de recherche publiques (universités et instituts locaux de recherche publique) ainsi que des unités industrielles privées de type PME ou grandes entreprises. Pour Torre et Rallet (2005), cette localisation dans le même site a pour avantage de créer la proximité géographique et cognitive entre les acteurs en vue du lancement de projets R&D collaboratifs. Ces projets peuvent engager des acteurs étrangers tels que les centres de recherche internationaux ou de grandes firmes. Le cluster est donc, par excellence, le lieu pour pratiquer la stratégie de coopération. Or, mener une telle stratégie nécessite des ressources managériales et financières qui font défaut aux PME en générale et aux PME de haute technologie (PME-HT) en particulier. Par conséquent, les compétences managériales des PME-HT constituent un réel enjeu pour la réflexion en sciences de gestion en vue de contribuer au développement des pays du Sud.

## 2. Enjeux du management des PME-HT

### 2.1 PME-HT et réseau d'innovation

Notre recherche se focalise sur les PME-HT. Il s'agit des PME dont l'ac-

tivité relève des secteurs de hautes technologies (TIC, biotechnologie, sciences de l'ingénierie, etc). Ces entreprises ont la particularité de pratiquer l'activité R&D de manière intensive. D'ailleurs, certaines peuvent baser leur business model sur la fourniture d'activité R&D à leurs clients (Mangematin, 2001). Ce terme comprend les très petites entreprises dont les spin-offs universitaires et industrielles et les start-up ; les petites entreprises (moins de 50 salariés); les moyennes entreprises (entre 50 et 249 salariés) dont l'activité est tournée vers l'innovation<sup>4</sup>.

D'ailleurs, l'innovation suppose un partage des investissements de recherche et développement (R&D) entre un ensemble de partenaires (Fréchet, 2004). En effet, le volume des ressources financières, technologiques et humaines requis pour un projet dont le risque de réussite est très élevé contribue à expliquer l'engouement pour les alliances stratégiques dans les secteurs innovants. Egalement, la haute spécialisation des acteurs dans ce secteur fait qu'une entreprise à elle seule ne peut détenir les ressources et surtout les compétences scientifiques nécessaires à l'aboutissement de sa recherche. En somme, le processus d'innovation est reconnu comme étant de plus en plus collectif (Loillier et Tellier, 2002 ; Fréchet, 2004 ; Puthod et Thévenard-Puthod, 2006). La gestion de l'innovation consisterait donc à gérer un réseau d'innovation où la technologie et la connaissance sont diffusées systématiquement entre les membres (Cohen *et al.*, 2002). Nous adoptons la définition du réseau d'innovation proposée par Pyka et

4. Critères de classement des PME adopté par l'observatoire des PME en France.

Küppers (2003) : « le processus d'interaction entre un ensemble d'acteurs hétérogènes qui visent à produire de l'innovation et ce à différents niveaux régional, national et supranational. Ainsi, un réseau d'innovation est une structure sociale auto-organisée qui a été créée pour répondre à une situation d'instabilité ressentie par les acteurs (entreprises, universités et agences gouvernementales, etc) et pour laquelle ils ne parvenaient pas à résoudre en interne »<sup>5</sup>.

Les PME de hautes technologies (PME-HT) sont réputées pour leur ouverture scientifique et leur capacité d'innovation (Powell *et al.*, 1996). Elles jouent souvent le rôle de fournisseurs d'innovation pour ces dernières (Chesbrough, 2003). Par contre, elles manquent drastiquement de ressources financières pour financer leur activité R&D et de ressources managériales de production et marketing pour écouler leurs produits (Hache, 2005). De plus, avec leur stratégie d'hyperspécialisation elles ont également besoin de ressources technologiques issues de domaines scientifiques complémentaires ou adjacents (Hache, 2005). Ainsi, leur réseau d'innovation constitue la source principale d'accès aux ressources qui leur font défaut, notamment les ressources technologiques chez les laboratoires de recherche publics et les financements et ressources managériales chez les grands groupes privés. Les alliances stratégiques, définies par Gulati (1998) comme tout accord volontaire entre deux entités juridiquement indépendantes afin d'atteindre un objectif en commun, constituent

leur moyen privilégié pour accéder aux ressources qui leur manquent en interne (Freeman *et al.*, 2006 ; Ingham, 1991). Elles adoptent une démarche volontaire de recours aux alliances dites de « complémentarité ». Elles s'engagent également dans des alliances additives mais uniquement quand elles leur sont imposées par un donneur d'ordre (Puthod, 1996). Toutefois, cette configuration des alliances des PME est loin d'être figée. Elle est plutôt fluctuante et dépend de l'âge et du secteur d'activité. Selon Bouzid et Boughzala (2010) « une PME réalise au démarrage de son activité principalement des alliances complémentaires avec le monde académique. Ensuite, au cours du développement de son activité, elle noue au contraire des alliances additives avec les entreprises de mêmes ou différents secteurs d'activités »<sup>6</sup>. En définitive, les alliances R&D sont au cœur du management stratégique des PME-HT. Nous entendons par alliances R&D « La coopération entre firmes qui porte, entre autres ou exclusivement, sur projet d'innovation commune ou sur le transfert de technologie » (Hagedoorn, 1993).

• **Relations U/I :** Les relations académiques que peut nouer une PME relèvent d'une large palette de relations interorganisationnelles connues dans la littérature comme la relation Université/Industrie (U/I). L'existence de cette relation et l'accroissement de son intensité sont le reflet même de l'ouverture du processus d'innovation des entreprises (Perkman et Walsh, 2007 ; Owen Smith et Powell, 2004 ;

5. Définition traduite par l'auteur de Pyka et Küppers (2003), P7.

6. Bouzid et Bouzagha, 2010, P 13.

Hegedoorn, 2000). Il est de plus en plus admis de parler de chaîne de valeur de l'innovation dans laquelle l'université et les laboratoires publics tiennent le rôle de fournisseurs. Ensuite les PME-HT, sous forme de spin-off ou de start-ups prennent le relai pour assurer le passage de la recherche fondamentale à la recherche appliquée pouvant être valorisée économiquement sur un marché, par la PME elle-même ou via un partenariat en aval. D'après, Perkman et Walsh (2007), il existe 4 formes de transferts de technologies possibles dans les relations U/I : l'entrepreneuriat académique donnant lieu à la création de spin-offs universitaire, les relations de conseil, les accords de cessions de licence et enfin les programmes R&D collaboratifs. Ainsi, pour Weil et Durieux (2000) l'avantage compétitif de la PME-HT va de sa compétence interne en R&D à sa capacité d'absorption (Zahra et George, 2002).

**•Alliances de commercialisation :** Nous venons de voir que les PME-HT mobilisent des partenariats avec le monde académique afin « d'outsourcer » l'innovation à moindre investissement financier, entre autres motivations. De plus, les PME-HT se positionnent sur « la chaîne de valeur de l'innovation » comme lieu de transition de l'innovation entre le monde académique et le monde de l'industrie. D'ailleurs, lors de ce passage, elles gagnent en valeur ajoutée en termes d'application possible dans un domaine précis, en adaptation à une cible de clients, en avancement vers la phase de prototype industriel (Olson *et al.*, 2001). Par conséquent, la majeure partie des relations de transfert de technologie, puisqu'il s'agit des partenariats de R&D, que nous une

PME-HT avec les industriels (grands ou petits) rentrent dans le cadre de sa stratégie de commercialisation de sa technologie et/ou expertise. Toutefois, les spin-offs universitaires dérogent à cette règle. Elles ont pour raison d'être de commercialiser les innovations issues des paillasse des universités, par conséquent, leurs accords de partenariats constituent des outils d'outsourcing d'innovation pour leurs partenaires. Elles ont donc un double statut : rentrer dans le cadre des relations Université-Industrie et constituer des partenariats de commercialisation. Reste que l'enjeu majeur lié à ces alliances R&D des entreprises des secteurs de haute technologie en général est l'accès à la connaissance et à l'apprentissage (Powell *et al.* 1996, Rothaermel and Deeds, 2004). Les alliances de R&D sont au cœur de cet enjeu d'apprentissage (Freeman *et al.*, 2006). Et l'avantage compétitif est lié à des capacités organisationnelles capables de donner accès au savoir de façon efficace et rapide (Oliver, 2001).

## 2.2 Handicaps d'une PME-HT pour le management de son réseau d'innovation

L'effet positif de la relation entre une PME et le monde académique est conditionné par la réussite du management de leurs partenariats. (Meyer, 2003; Shrader et Siegel, 2007). D'autant plus que certaines recherches ont pointé du doigt le manque de ressources managériales et financières dont souffrent les petites entreprises, dont les spin-offs particulièrement, comme frein à la réussite de leurs relations avec l'université (Ahweiler *et al.*, 2011).

Le manque de ressources managériales se ressent au niveau de son activité de coopération en R&D,

s'agissant spécialement de manque de ressources pour les activités de recherche, de profilage et de veille au sein de leurs réseaux d'innovation (Fontana *et al.*, 2006). De plus, ces activités de recherche et sélection des partenaires ainsi que de gestion et de contrôle de l'alliance ont un coût en termes de temps de travail et un coût financier en termes de recherche d'informations qui handicapent les PME (Lee *et al.*, 2010).

Par ailleurs, le rôle prépondérant du chef d'entreprise dans la prise de décision stratégique, y compris lorsqu'il s'agit de stratégie d'alliances, constituerait en soi un goulot d'étranglement pour l'extension de l'activité de coopération de la PME-HT (Lee *et al.*, 2010). En effet, le temps et l'attention du fondateur-manager sont des ressources précieuses pour la PME et non indéfiniment extensibles. Par conséquent, le nombre de coopération R&D ou autres, avec l'Université ou avec des entreprises privées est limité. D'autant plus, qu'à ce stade de maturité de l'activité de la PME-HT, le chef d'entreprise est encore au centre du système d'information et de gestion en absence de toute organisation. Paradoxalement, le chef d'entreprise constitue en même temps une ressource importante pour la réussite de la stratégie d'alliance de la PME-HT. C'est grâce au réseau personnel du fondateur-manager que la l'entreprise réalise des économies de coûts en matière de recherche de partenaires et de négociation (Lee *et al.*, 2010). En effet, ses dernières ont la spécificité d'ancrer leurs activités dans le tissu économique et social local. Les PME-HT se distinguent par une grande proximité, physique parfois même, avec le monde de la recherche scientifique (Porter, 2000). Sans oublier, que

le fondateur-manager d'une PME-HT est un chercheur, avec plus ou moins une expérience en entreprise privée. Par conséquent, la PME-HT bénéficie de la confusion entre le réseau du chef d'entreprise et celui de l'entreprise (Geraudel et Chollet, 2009).

### 3. La capacité d'alliance : réponse possible aux enjeux managériaux des PME-HT

Nous remarquerons que les précédents travaux sur les alliances R&D menées par les PME ont pour point commun l'analyse stratégique du marché de la PME ou encore la recherche de la meilleure configuration d'une alliance stratégique, en l'occurrence le choix du partenaire selon les critères de complémentarité des ressources ou encore de proximité géographique ou cognitive. L'analyse des facteurs de réussite des alliances porte ainsi sur les attributs de la relation d'alliance plutôt que sur les attributs des alliés eux-mêmes (Draulans *et al.*, 2003). D'après Draulans *et al.* (2003), il existe une deuxième voie de recherche sur les déterminants de la performance d'une alliance stratégique qu'est l'analyse des compétences de chaque entreprise en matière de management des alliances stratégiques. Ils préconisent ainsi de diriger la recherche vers le concept de capacité d'alliance.

#### 3.1. Définition de la «capacité d'alliance»

Quand la littérature du management des alliances stratégiques annonce un taux de réussite au mieux de 50% (Harrigan, 1996), Certaines firmes comme P&G ou Elli Lilly affichent un



taux de réussite de 90%. Ces études de cas rentrent dans la branche de cette littérature qui considère que la capacité propre à une firme à gérer les alliances est source de sa performance en matière de stratégie d'alliance. Ces firmes auraient développés une capacité organisationnelle à travailler efficacement avec les autres qui permettrait de générer les rentes relationnelles, dite capacité d'alliance (Dyer and Singh, 1998). Draulans *et al.* (2003) la définissent comme « la compétence spécifique d'une firme à réussir le management de ses alliances stratégiques ».

### 3.2. Etat de l'art sur le concept de capacité d'alliance

La capacité d'alliance est une compétence organisationnelle qui serait source de performance des alliances stratégiques (Dyer et Singh, 1998) et même source d'avantage compétitif dans certains secteurs à haute intensité technologique (Kale et Singh, 2009). Elle est « issue du processus organisationnel d'accumulation, partage et génération du savoir managérial encastré dans ses expériences précédentes et en cours<sup>7</sup> » ; Ainsi, l'expérience d'alliance serait le point de départ de développement de cette compétence spécifique (Zollo, Reuer et Singh, 2002 ; Rothaermel et Deeds, 2006).

L'accent sera mis d'un côté sur les outils de gestion permettant l'exploitation d'une telle capacité d'alliance dans la gestion de chaque relation d'alliance et le cumul de ces expé-

riences (Lorenzoni et Lipparini, 1999 ; Draulans *et al.*, 2003 ; Kale et Singh, 2009). Pour Rothaermel et Deeds, (2006), le nombre d'années d'expérience en management d'alliances est la mesure idéale de la capacité d'alliance d'une firme. Tandis que pour Simonin (1997), la capacité d'alliance est liée à l'apprentissage organisationnel qui permet de capitaliser sur le cumul d'expérience. Cet apprentissage a lieu au sein d'une fonction dédiée au management des alliances et sous condition de disposer de l'appui de l'équipe de direction et des ressources financières suffisantes (Heimeriks et Duysters, 2007). Ainsi, l'existence d'un département ou fonction qui centralise le management des alliances deviendra une seconde mesure de la capacité d'alliance d'une firme (Kale *et al.*, 2002).

Pour, Hemeriks *et al.* (2007) la fonction alliance est plutôt un antécédent à la capacité d'alliance et que ce sont les processus managériaux de création et transfert de la connaissance managériale qui expliqueraient l'hétérogénéité entre les firmes étudiées en matière de performance d'alliances. De même que pour Anand et Khanna (2000), une firme qui développe une capacité d'alliance est nécessairement une organisation apprenante qui a pour mission de créer et gérer à travers les quatre phases de l'apprentissage organisationnel (i.e. articulation, codification, diffusion et internalisation) la connaissance managériale en matière de management des alliances (Kale et Singh, 2007).

7. Kale et Singh, 1998, Traduit par nos soins de la définition anglaise de l'auteur P 1 «AC is an organizational ability to manage alliances, that rests upon the organizational process to accumulate, share and leverage alliance management knowledge embedded in prior and ongoing experiences. ».



Kale et Singh (2007) vont explorer ce processus d'apprentissage spécifique à la capacité d'alliance, en identifiant deux niveaux de compétences :

- Capacités de partenariats de premier ordre qui consistent en les routines et processus managériaux de gestion des différentes phases d'un partenariat.
- Capacité d'alliance d'ordre supérieur qui permet de modifier constamment la base des ressources que possède la firme et de favoriser son accès à celle de ses partenaires.

La capacité d'alliance d'ordre supérieur n'émerge que si la firme met en place et gère le processus d'apprentissage des capacités de partenariat de premier ordre. D'ailleurs, dans le modèle de développement de la capacité d'alliance proposé par les auteurs ce processus joue la médiation directe entre la fonction d'alliance où l'expérience d'alliance est cumulée et la performance de la firme en matière de stratégie de coopération.

### **3.3. La capacité d'alliance chez les PME-HT : le constat d'un gap théorique et empirique**

Nous avons vu précédemment que le nombre d'alliances stratégiques et l'existence d'une fonction alliance ont été considérés par la littérature comme deux mesures intéressantes de la capacité d'alliance. Or, vu leur jeune âge les PME ne sont pas sensées avoir cumulé une grande expérience en la matière. De même, pour la fonction alliance comme proxy de la capacité d'alliance d'une firme, les PME ne possèdent pas un tel département dédié aux alliances vu qu'elles n'ont pas de ressources financières et managériales à y allouer. Par conséquent, il existe un réel gap théorique sur la capacité d'alliance des PME en général.

De même, du point de vue empirique, l'étude des compétences organisationnelles s'est focalisée sur les grandes firmes plutôt que les petites entreprises. Sur 38 articles traitant de la capacité d'alliance comme objet principal de recherche, seuls quatre recherches sont consacrées exclusivement à l'étude de la capacité d'alliance des PME, dont trois des PME de hautes technologies. Les résultats de ces quatre études (Rotahermel et Deeds, 2006 ; Mc Garth, 2008 ; Ngugi et *al.*, 2010) convergent tous vers une différence des pratiques de la capacité d'alliance entre les petites et les grandes structures, principalement au niveau des acteurs impliqués et du degré de formalisation des processus de gestion.

Cette rareté des études est due au fait que les PME sont considérées comme des terrains de recherche difficiles à appréhender pour l'étude des routines et processus managériaux. Ensuite, la culture du secret chez les dirigeants de PME n'encourage pas la recherche dans ce domaine, d'autant plus qu'il s'agit d'un acteur incontournable dans le management des alliances stratégiques (Jaouen, 2004). Pourtant, les PME, notamment dans les secteurs de hautes technologies, sont particulièrement actives en matière de stratégie d'alliance (Powell et *al.*, 1996) alors qu'elles souffrent d'un manque drastique de ressources managériales (Pillania, 2008). D'ailleurs, nous avons précédemment détaillé comment ce manque de ressources managériales constitue un handicap pour la réussite des alliances R&D pour les entreprises innovantes.

Devant le constat de l'existence d'un gap théorique et empirique à propos de l'étude de la capacité d'alliance chez les PME, nous plaçons en fa-

veur du développement des alliances R&D par les PME comme objet de recherche. Pour cela nous favoriserons la mobilisation de l'approche basée sur les compétences en vue de décrire et analyser la capacité d'alliance de ces PME-HT comme source de performance de la gestion de leurs réseaux d'innovations. Il y aurait un intérêt à développer une conceptualisation de la capacité d'alliance en tant que compétence organisationnelle propre aux PME et donc en concordance avec leur réalité organisationnelle. Nous sommes également en faveur de l'étude de la PME comme contexte organisationnel spécifique de recherche en sciences de gestion. On gagnerait donc à concevoir la réflexion en management à partir de la réalité organisationnelle des PME et non chercher à leur adapter des énoncés théoriques issus de la recherche sur les grandes firmes.

## **4. Perspectives de recherche en sciences de gestion à propos des enjeux de management des PME-HT**

### **4.1. La spécificité de PME au cœur de la réflexion en sciences de gestion**

#### **4.1.1. De la théorie de la Spécificité de la PME**

A partir des années 80 s'est développé un courant en management qui a longuement bataillé pour faire reconnaître un statut propre pour la recherche en PME, allant à l'encontre du cliché que la PME est une grande

entreprise en miniature. Ce courant dit « PMEiste » a cherché à définir la PME comme objet de recherche. Il a été question, dans un premier temps, de définir la ligne de démarcation entre Grande Entreprise (GE) et PME (Brooksbank, 1991). Cette question a fait l'objet de longs débats et argumentations entre PMEistes pour parvenir à un consensus autour du seuil de 250 salariés pour estimer que l'on bascule dans l'une ou l'autre partie de la littérature de gestion. Dans un deuxième temps, il a fallu définir les spécificités de la PME en tant que contexte organisationnel différent de la GE et donc nécessitant une réflexion stratégique propre (Marchesnay, 1993 ; 2002 ; Torres, 1998 ; Julien, 1994). D'après Torres (1997) il s'agit bien de s'interroger sur l'identité de la PME, non par rapport à une classification selon la taille mais par rapport à ses caractéristiques propres. Ces caractéristiques propres se résumeraient selon Marchesnay (1993) aux cinq éléments suivants :

- L'importance du rôle de l'entrepreneur, de ses aspirations (qui ne sauraient se ramener au simple mobile économique de maximisation de la richesse)
- Le rôle de l'environnement : la petite entreprise doit s'adapter à son environnement. Cette attitude n'est pas nécessairement passive mais peut être réactive ; la firme peut tenter d'aménager son environnement, et/ou de se constituer un réseau.
- La nature de l'organisation : en fait la petite entreprise fonctionne comme un espace de « transactions » ouvert sur l'environnement. Les configurations possibles sont très diverses, depuis l'artisanat jusqu'aux structures adhocratiques les plus sophistiquées.
- La nature des activités : la petite entreprise choisit naturellement une

stratégie de spécialisation et s'appuie sur des compétences distinctives (métiers et missions) très spécifiques.

## 4.1.2. Spécificité du Management stratégique

La PME est certes spécifique et son management stratégique l'est également, toutefois, l'observation du terrain démontre qu'il n'existe pas un seul type de PME, mais plusieurs et que les PME font preuve d'une grande hétérogénéité selon l'âge et l'histoire de chacune, entre autres. Par conséquent, les auteurs affirment qu'il existe plusieurs pratiques et conceptions de la stratégie en PME. Le dispositif stratégique évolue ainsi selon l'âge et la complexité du management de la PME, allant de la simple budgétisation financière à la création et à la planification stratégique quand l'entreprise devient plus mature (Foster, 1993 et Beal, 2000).

La PME a une structure hiérarchique peu développée et une organisation plate, ce qui lui permet d'être flexible dans la réponse aux changements qui peuvent avoir lieu dans son environnement. Ainsi son avantage compétitif repose sur sa flexibilité, sa proximité et sa connaissance de son marché (Pratten, 1991). A ce propos, Smallbone *et al.* (1993) affirment que c'est la proximité du client, comme composante particulière du marché qui est la source de l'avantage compétitif de la PME, dans le sens où elle arrive à créer et maintenir une relation privilégiée avec sa clientèle. De plus, la PME a tendance à avoir un nombre limité de clients (par rapport à la GE) ce qui explique qu'elle peut se permettre de s'investir dans des relations clients basées essentiellement sur l'équité et la confiance (Pratten, 1991).

Au regard de ses ressources financières, matérielles et humaines limitées, la PME est souvent présente dans un marché de petite taille, soit une niche non satisfaite par la GE ou encore une zone géographique ignorées par celle-ci. Se basant sur sa proximité du client et de ses besoins, elle adopte à fortiori une stratégie de différenciation (Porter, 1986). D'après ces mêmes auteurs, la PME dispose d'une deuxième source d'avantage compétitif, à savoir la capacité d'innovation. La combinaison de cette capacité d'innovation avec la stratégie de différenciation confère à la PME qui la réussit un positionnement d'offre « unique » sur le marché (Smallbone *et al.*, 1993).

Quant à la description du processus de management stratégique et à l'identification de ses acteurs, c'est principalement la littérature PMEiste qui s'est intéressée à cette question. C'est ainsi que le rôle et statut du dirigeant de l'entreprise a été profondément analysé. En effet, si en grande entreprise la décision stratégique se décline en trois niveaux, à savoir : stratégique, managérial et enfin opérationnelle (Johnson et Scholes 1993). D'après Torres (1998), la PME a la particularité de concentrer les pouvoirs de décision entre les mains du dirigeant qui touche à toutes les facettes du management autant stratégiques qu'opérationnelles. Julien (1994) confirme ce constat lors de sa description de la culture organisationnelle de la PME, tel que les deux sous-systèmes stratégique et opérationnel sont confondus vu que la prise de décision se fait par le dirigeant. Cette configuration permet selon l'auteur un « va et vient » permanent entre les deux niveaux de prise de décision ce qui est à l'origine de la flexibilité de la PME.

La prédominance du dirigeant dans la stratégie de son entreprise a ouvert la voie à des études sur la personnalité du dirigeant de la PME. C'est en s'intéressant aux traits de sa personnalité, qu'on va tenter de prédire ses compétences entrepreneuriales et ses choix stratégiques. Plusieurs études ont essayé de dresser des typologies de dirigeants de PME sur la base de leurs visions de la firme, leur niveau d'optimisme, les capacités entrepreneuriales dont ils disposent ou encore de leur profil psychologique (Jaouen, 2010).

#### **4.2. Les compétences organisationnelles au cœur de l'étude du management stratégique des PME**

##### **4.2.1. Capacité d'alliance un exemple de compétence organisationnelle**

Dès 1994, les travaux fondateurs de la *Competence Based View* (CBV) ont répertorié deux types de ressources sur lesquels la firme a une capacité d'action en vue de mettre son offre de produits sur un marché, à savoir ses ressources propres et les ressources externes dites « *adressable resources* ». Il s'agit des ressources qu'elle ne possède pas en propre et sur lesquelles elle n'a pas un contrôle direct, mais auxquelles elle peut avoir accès de temps en temps<sup>8</sup>. Nous voyons en cette classification des ressources pouvant être mobilisées par la firme les pré-

misses de la théorisation de la stratégie de coopération dans ce courant.

Accéder aux ressources et/ou compétences du manager serait l'essence de la stratégie d'alliance dans le cadre de l'approche basée sur les ressources (Gorman *et al.*, 1996). Quant à l'argument soutenant l'existence d'une telle capacité à gérer les relations interorganisationnelles de la firme, il a été très tôt développé par Sanchez et Heene (1997) qui ont insisté sur la nécessité de gérer et les ressources propres et les ressources externes de l'entreprise. Sauf que la prédominance des recherches sur le management des ressources et des compétences en interne a ralenti le développement de cet objet de recherche. Sanchez (1994) considère que l'avantage compétitif de la firme réside dans sa capacité, supérieure à ses concurrents, à gérer les flux des actifs intellectuels et des autres actifs au sein de la firme d'un côté et entre cette dernière et les autres organisations d'un autre côté<sup>9</sup>. La CBV reconnaît l'existence d'une « interdépendance systémique » entre les ressources propres de la firme et celles détenues par les autres acteurs de son système (concurrents et autres) (Sanchez et Heene, 1997) d'où la nécessité de développer une compétence « supérieure » à celle de ses concurrents en ce qui concerne la gestion de ces interdépendances. Ces mêmes auteurs proposent le terme « compétence d'alliance » pour désigner cette capacité

8. Traduction par nos soins de Sanchez, Heene and Thomas (1996), p 7 : "those which a firm does not own or tightly control, but which it can arrange to access and use from time to time".

9. Traduit par nos soins de Sanchez et Heene, 1997, p302: « The competence perspective, on the other hand, has begun to offer insights into such phenomena by identifying ways in which competitive advantage may be obtained through a superior ability to coordinate flows of intellectual assets and other resources within and between firms that function like open systems ».

spécifique : «Les firmes pourraient développer une compétence d'alliance afin de relier l'une de ses ressources ou compétences à celles des autres firmes, le but étant d'avoir accès à une large palette de compétences, d'acquérir ces compétences tant recherchées rapidement ou enfin d'étendre leurs déploiements à de nouveaux domaines d'activités ».<sup>10</sup> De plus, ils proposent de tenir compte de cette capacité, propre à chaque firme, de nouer rapidement des liens avec les autres dans un environnement turbulent comme nouveau critère d'évaluation des relations interorganisationnelles. Enfin, ils en donnent la définition suivante : « La capacité qu'ont certaines firmes de créer des avantages compétitifs à partir d'une « capacité » supérieur à viser et coordonner les ressources externes auxquelles elle a accès au même titre que ses concurrents »<sup>11</sup>. Ainsi, la CBV inscrit la recherche sur le processus interne de management et les interactions compétitives de la firme dans l'agenda de ses recherches en développant le concept de « *relational competence* » ou d'« *alliance capability* ».(Quellin, 2000).

## 4.2.2. Modèle de l'alchimie de la compétence

Si l'intérêt pour l'étude du concept de compétence organisationnel pour le management stratégique des PME, en l'occurrence en matière de management des alliances stratégiques

pour les PME-HT, est certain, la faisabilité de ces études l'est moins. En effet, la perspective basée sur les compétences tout comme toutes les approches s'inspirant de la théorie des ressources de la firme, souffrent d'une lacune qu'est l'opérationnalisation de ses concepts clés. Il n'est donc pas étonnant de voir que l'Association Internationale de Management Stratégique (AIMS) a décidé de consacrer une table ronde spéciale dans sa conférence annuelle de 2014 au management des ressources, compétences organisationnelles et capacités dynamiques. Ainsi, la question est posée sur la nature des compétences organisationnelles et leur expression dans le management de l'entreprise. Elles sont certes source d'avantage compétitif, mais comment prouver ce lien dans la réalité de l'organisation et en dehors d'un schéma conceptuel. Notre tentative de réponse à cette question va partir des pratiques des entreprises pour définir les composantes de la capacité d'alliance, en tant que compétence organisationnelle.

L'apprentissage organisationnel est systématiquement lié au développement de la capacité d'alliance, dans le sens où seule une entreprise apprenante peut développer une capacité d'alliance (Kale et Singh, 2007) et qu'en tant que compétence organisationnelle, elle comporte une composante de gestion de la connaissance (Kale et Singh, 2007 ; Simonin, 1997).

10. Traduit par nos soins de Sanchez et Heene, 1997, p 305 : « Firms may also form competence alliances that link one firm's competences or resources to those of other firms in order to draw on a broader range of competences, to acquire desired competences more quickly, or to extend the reach of current competences into new competitive domains »

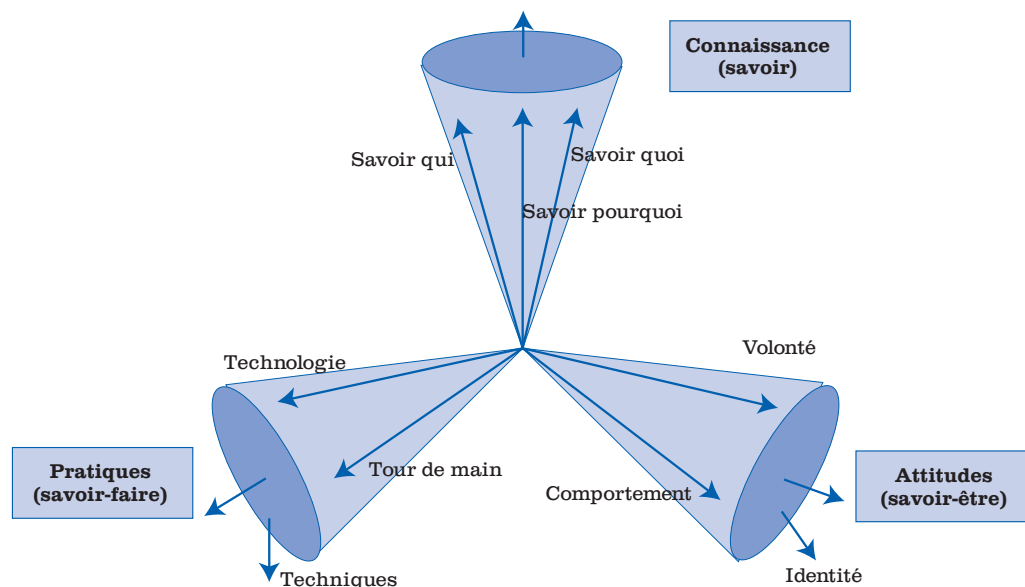
11. Traduit par nos soins de Sanchez et Heene, 1997, p302: « The competence perspective, on the other hand, has begun to offer insights into such phenomena by identifying ways in which competitive advantage may be obtained through a superior ability to coordinate flows of intellectual assets and other resources within and between firms that function like open systems »

Il s'agit de l'acquisition et de la dissémination de la connaissance scientifique issue de l'alliance R&D, mais surtout de connaissances managériales relatives au management des alliances R&D. Hanif et Gurau (2014) ont identifié les différentes compétences requises chez un manager d'alliances R&D chez les PME du secteur des biotechnologies. En plus de la compétence scientifique ce dernier doit détenir des compétences de types managériales. Celles-ci relèvent des connaissances en matière de techniques de management, comme la gestion de projets, le calcul des coûts ou encore les techniques de négociations. Également, elles comprennent le savoir-faire managérial du manager d'alliance en matière de gestion de l'interface entre son entreprise et l'allié, de reporting sur l'avancement de l'alliance, d'évaluation de la relation d'alliance, etc. Enfin, elles comprennent en plus, les attitudes personnelles du manager d'alliance qui lui permettent de gérer les conflits au sein de son équipe et avec l'équipe de l'allié, son attitude d'ouverture sur les autres pour communiquer et collaborer, etc. Ces trois composantes de la capacité d'alliance qui sont savoir, savoir-faire

et savoir-être renvoient au modèle de l'alchimie de la compétence organisationnelle proposé par Durand (2006). L'auteur, défend l'idée que la compétence organisationnelle est un concept tridimensionnel (voire Schéma N°1). Pour l'auteur, les actions des individus n'ont un sens que dans l'interaction, voilà pourquoi dans l'étude de la compétence organisationnelle d'une firme on doit s'attarder autant sur les pratiques managériales et attitudes individuelles que sur les processus managériaux et la culture de l'entreprise. Ses travaux ont également de l'intérêt vu qu'il a relié chaque dimension de la compétence organisationnelle à un type d'apprentissage particulier :

- Connaissances avec « l'apprentissage par l'apprendre » : Le savoir s'acquiert suite à un cumul d'information et à l'assimilation de cette dernière.
- Savoir-faire avec « Apprentissage par le faire » : Le savoir-faire consiste en un « tour de main » technique qui s'acquiert par la pratique et dans l'action.
- Savoir être avec « apprentissage par interaction » : Les échanges entre individus influent sur leurs identités et volontés les poussant à adopter des attitudes conformes à la culture de l'entreprise.



**Schéma N°1 : Explication des trois dimensions de la compétence**

Source : Durand (2006), P 96.

En somme, nous considérons ce modèle comme pertinent pour l'étude des compétences organisationnelles des entreprises, notamment des PME-HT. Il pourrait servir de « template » (Dumez 2013), c'est-à-dire comme une matrice préconçue pour le recueil des données qualitatives. Selon Heen, Sanchez et Thomas (1997) la compétence s'apparente essentiellement aux processus de management et aux éléments organisationnels intangibles construits autour de la connaissance et des savoir-faire individuels et collectifs. Il s'agit donc des différents processus formels et informels dans lesquels l'apprentissage organisation-

nel est enfoui (Durand, 2006, P37). Il faut veiller à collecter autant les informations relatives aux règles formelles ou informelles de fonctionnement que celles relatives au comportement des individus et qui sont contenues dans leurs interactions (Becker, 2004). Maintenant que nous avons répondu à la question quoi collecter comme information lorsqu'on souhaite analyser les compétences organisationnelles d'une entreprise. Il est temps de s'interroger, sur les méthodes pertinentes pour collecter ce type d'information, notamment dans le contexte spécifique des PME-HT.

#### **4.2.3. Les méthodes qualitatives de recherche pour saisir la richesse du contexte organisationnel de la PME**

Nous plaçons en faveur du développement d'études en sciences de gestion qui contribueraient à augmenter notre connaissance du contexte organisationnel de la PME. Ainsi, l'objectif premier serait de générer de la connaissance spécifique à la PME comme objet de recherche. Nous avons ainsi besoin de désapprendre le management des entreprises avec ses concepts et schémas conçus dans le cadre de la grande entreprise afin de pouvoir jeter un regard neuf sur la gestion telle qu'elle est pratiquée dans les petites entreprises. Le but est de générer de nouveaux concepts et de nouvelles théories. Ce qui, d'après Usiner, Esarteby-Smith et Thorpe (2000), est possible grâce aux méthodes de recherche qualitatives. De plus, en mettant les compétences organisationnelles et individuelles au cœur de la recherche en management des PME, on sera amené à s'intéresser aux pratiques des acteurs et des processus de gestion contenus dans leurs pratiques. Or, comprendre les pratiques des acteurs est ce à quoi les méthodes qualitatives se prêtent parfaitement d'après Savall et Zardet (2004). Une méthode de recherche est un outil à disposition du chercheur pour servir son objectif de recherche. Ainsi, la mobilisation d'une méthodologie de recherche qualitative dans un objectif de « compréhension » doit être en concordance avec la posture épistémologique du chercheur. Par rapport à nos propositions de recherche, il faut que le chercheur ait, au préalable, adopté une posture épistémologique interprétativiste (voire constructiviste). D'après Giordano (2003), les méthodes qualitatives ont l'avantage de mieux

cerner les spécificités du terrain. L'auteur insiste sur l'aspect d'inventivité en matière de conception du protocole de recherche en études qualitatives et le qualifie de « Bricolage ». D'ailleurs, c'est justement ce bricolage qui confère aux méthodes qualitatives cette capacité à saisir la richesse du terrain qui nous intéresse le cas échéant. Elles procurent de la souplesse au moment de la collecte des données ce qui est pertinent au regard du caractère tacite et interpersonnel d'une partie des informations à collecter.

## **Conclusion**

En guise de conclusion de notre proposition de recherche, nous avons décidé de passer en revue deux méthodes de collecte de données qui pourraient être pertinentes à mobiliser pour l'étude des compétences organisationnelles spécifiques des PME, à savoir l'observation (voire l'immersion dans le terrain) et l'entretien semi-directif.

### **• L'observation :**

D'après Groleau (2003), la méthode de l'observation se justifie dans l'étude des phénomènes peu connus et des aspects peu explorés dans la vie des organisations. Elle « permet de fournir des données empiriques riches pour examiner un phénomène qui est demeuré peu connu » (P214). De plus, dans un contexte de PME, il existe une faible spécialisation des tâches, donc un manager touche à plusieurs aspects du management au-delà de la définition de son poste et parfois même au-delà de sa propre définition de ses missions dans l'entreprise. A titre d'exemple Hanif et Gurau (2014) ont conclu à l'existence d'un poste « informel » de chef de projet d'alliances R&D chez les PME du secteur

de biotechnologies. Ce dernier est en charge du management des alliances R&D sans qu'il existe un poste équivalent à cette mission dans l'organigramme des entreprises étudiées.

De plus, les individus ont tendance à avoir du mal à verbaliser leur expérience du terrain, surtout si le chercheur fait le choix de ne pas les guider (voir Junker (1960)<sup>12</sup> pour les différentes postures du chercheur en tant qu'observateur). L'observation permet au chercheur d'être assez proche des acteurs du terrain afin de créer des occasions d'interactions avec ceux qui lui permettent de saisir leurs expériences dans leur spontanéité et profondeur. D'ailleurs, nous irons jusqu'à préconiser une immersion dans le terrain lorsqu'il s'agit des PME comme champ de recherche. En effet, le management au sein des petites structures est plus informel et relève davantage d'échanges interpersonnels. De plus, s'il est question d'informations confidentielles, notamment relatives aux alliances stratégiques, les petites entreprises sont très méfiantes, notamment dans les secteurs de hautes technologies. Par conséquent, l'immersion permet au chercheur de côtoyer les professionnels d'un secteur et à force d'interactions d'être reconnu comme personne de confiance. Également, la spécificité des PME de hautes technologies est que le dirigeant est rarement un manager à l'origine (c'est-à-dire formé dans une école de commerce), l'apprentissage du management est généralement fait à travers la pratique (*learning by doing*). Par conséquent, il est pertinent d'observer son comportement que de l'amener à s'exprimer sur sa connaissance managériale.

## • Les entretiens semi-directif :

En comparaison avec l'observation, l'entretien a la particularité de prendre une forme « orale ». À travers, l'entretien, le chercheur a pour objectif de recueillir l'expérience de la personne interviewée par rapport à un stimuli ou phénomène en particulier (Grawitz, 2001, P. 647). Pour la recherche en gestion, « la méthode de l'entretien est adaptée aux chercheurs qui cherchent surtout à comprendre la réalité organisationnelle du point de vue des acteurs qui la vivent » (Demers, 2003, P174). Ainsi, elle est particulièrement mobilisée dans le cadre d'une perspective interprétativiste comme méthode de recueil des données, ce qui correspond parfaitement aux études que nous préconisons et dont l'objectif est la compréhension des pratiques des managers.

La méthode de l'entretien semi-directif garantit au chercheur une certaine souplesse dans le recueil des données afin de s'adapter aux spécificités de la situation. Ainsi, nous considérons qu'elle est pertinente pour respecter l'idiosyncrasie de chaque organisation lorsqu'il s'agit d'en étudier plusieurs à la fois. De plus, la méthode permet une étude rétrospective de ce qui s'est passé dans l'organisation par rapport à l'observation qui offre l'image de l'organisation à l'instant t. S'agissant de phénomène d'apprentissage organisationnel contenu dans les compétences organisationnelles des PME, il est important d'utiliser l'entretien semi-directif afin de retracer le développement dans le temps d'une telle compétence. D'ailleurs nous préconisons de combiner plusieurs types d'entretiens semi-directifs en vue de saisir la richesse des pratiques des PME. Il est possible d'utiliser

12. Dans Groleau (2003), P 215.

des entretiens très peu structurés dits « créatifs » au sens de (Holstein et Gubrium, 1995, dans Thietard *et al.*, 2007, P242). Le but étant de faire émerger des « connaissances » avant d'avoir recours à des entretiens structurés autour de guide d'entretiens dont l'utilité serait de systématiser le recueil des données d'une personne à une autre et d'un site à un autre ■

## 6. Bibliographie

- Anand, B. et T. Khanna (2000), Do firms learn to create value? The case of alliances, *Strategic Management Journal*, 21 : 3, 295-315.
- Assens, C. et Y. Abittan (2010), Networking et pôles de compétitivité : le cas du Technopark de Casablanca », *Innovations*, 31 : 157-179.
- Beal, R.M. (2000), Competing effectively: Environmental scanning, competitive strategy, and organizational performance in small manufacturing firms, *Journal of Small Business Management*, 38 : 1, 27-47.
- Becker, M. C. (2004), Organizational routines: a review of the literature, *Industrial and Corporate Change*, 13 : 4, 643-677.
- Bergeron, F. et L. Raymond (1992), Evaluation of EIS from a managerial perspective, *Information Systems Journal*, 2 : 1, 45-60.
- Bouzid, I. et Y., Boughzala (2010), La dynamique de l'innovation par les alliances stratégiques : les résultats d'une enquête auprès de PME, 19<sup>ème</sup> conférence de l'AIMS, Luxembourg.
- Brooksbank, R. (1991), Defining the small business : a new classification of company size, entrepreneurship and regional development, 3, 17-31.
- Casadella V. et M. Benlahcen-Tlemcani (2006), De l'applicabilité du Système National d'Innovation dans les Pays Moins Avancés, *Innovations*, 24 : 2, 59-90.
- Chesbrough, H. (2003), The Era of Open Innovation, *Sloan Management Review*, 44 : 3, 35-41.
- Chesbrough, H. and A. K. Crowther (2006), Beyond high tech: early adopters of open innovation in other industries, *R&D Management*, 36:3, 229-236.
- Chtourou, W. (2005), Le développement international des PME : une approche par les réseaux, *Revue Internationale PME*, 18 : 1.
- Cohen, W.M., R.R. Nelson et J.P. Walsh (2002), Links and impacts: the influence of public research on industrial R&D, *Management Science*, 48, 1-23
- Das, T. K. et I. Y. He (2006), Entrepreneurial Firms in Search of Established Partners: Review and Recommendations, *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research*, 12 : 3, 114-143.
- Demers, C. (2003), L'entretien", dans Y. Giordano (Ed.), Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative, Paris : EMS, p.173-210.
- Draulans, J., A. DeMan et H. Volberda (2003), Building alliance capability: Management techniques for superior alliance performance, *Long Range Planning*, 36 : 2, 151-166.
- Durand, T. (2006), L'alchimie de la compétence, *Revue Française de Gestion*, 160:1, 84-103.
- Dumez, H. (2013), Les méthodes de la recherche qualitative. 10 questions de la démarche compréhensive, Edt Vuibert, p 187.
- Dyer, J. et H. Singh (1998), The relational view: Cooperative strategy and sources of interorganizational competitive advantage, *Academy of Management Review*, 23:4, 660-679.
- Foster M.J.(1993), Scenario Planning for Small Business, *Long Range Planning*, 26:1, 123-129.
- Frechet M. (2004), *Prévenir les conflits dans les partenariats d'innovation*, Vuibert 2004.
- Fontana, R., A. Geuna et M. Matt (2006), Factors affecting university-industry R&D projects : The importance of searching, screening and signalling, *Research Policy*, 35 : 2, 309-323.
- Freeman, S., R. Edwards et B. Schroder (2006), How smaller born-global firms use networks and alliances to overcome constraints to rapid internationalization, *Journal of International Marketing*, 14 : 3, 33-63.

- Gassmann, O. et M. Keupp (2007), The competitive advantage of early and rapidly internationalising SMEs in the biotechnology industry: A knowledge-based view, *Journal of World Business*, 42 :3, 350-366.
- Geraudel, M. et B. Chollet (2009), Quand la PME bénéficie du bouche-à-oreille : l'effet combiné de la personnalité du dirigeant et de son réseau personnel, *Management International*, 13 :4, 47-64.
- Giordano, C. (2003), *Conduire un projet de recherche : Une perspective qualitative*, Colombelles : EMS.
- Gorman, P., H. Thomas et R. Sanchez, (1996), Industry dynamics in competence based competition, in *Dynamics of Competence-Based Competition*, R. Sanchez, A. Heene, H. T. (eds), Elsevier, Londres, 1997.
- Grawitz, M. (2001), *Méthodes de recherche en sciences de gestion*, Paris : Dalloz, p1109.
- Groleau, C. (2003), *L'observation*, dans Y. Giordano (Eds), *Conduire un projet de recherche : une perspective qualitative*, Colombelles : EMS, 42-84.
- Gulati, R. (1998), Alliances and networks, *Strategic Management Journal*, 19 :4, 293-317.
- Hache, J. (2005), *Les enjeux des biotechnologies*, Collection Pratiques d'entreprises, Paris : Lavoisier, p254.
- Haddad, S. (2010), Institutions et politiques publiques de soutien du système d'innovation de Tunisie. État des lieux, *Innovations*, 33 : 3, 137-156.
- Hagedoorn, J. (1993), Understanding the rationale of strategic technology partnership : interorganisational modes of cooperation and sectoral differences, *Strategic Management Journal*, 14, 371-385.
- Hagedoorn, J. (2002), Inter-firm R&D partnerships: an overview of major trends and patterns since 1960, *Research Policy*, Vol 31:4, 477-492.
- Hanif S. et C. Gurau (2014), Alliance capability development in high technology SMEs : Organizational learning and knowledge management process, International Conference on Organizational Learning, Knowledge and Capabilities, 22-24 Avril, Oslo.
- Harrigan, K. R. (1988), Joint ventures and competitive strategy, *Strategic Management Journal*, 9 : 2, 141-158.
- Heimeriks, K. H., G. Duysters et W. Vanhaverbeke (2007), Learning Mechanisms and Differential Performance in Alliance Portfolios, *Strategic Organization*, Vol5:4, 373-408.
- Heimeriks K. et G. Duysters (2007), Alliance capability as a mediator between experience and alliance performance: An empirical investigation into the alliance capability development process, *Journal of Management Studies*, 44 : 1, 25-49.
- Ingham, M. (1991), La perception du succès des alliances stratégiques, *Revue Internationale PME*, 4 :2.
- Jaouen, A. (2004), Les alliances stratégiques: spécificités dans le cas des très petites entreprises, *Revue de l'Economie Méridionale*, 208, 263-282.
- Jaouen A. (2010), Typologie des dirigeants de TPE, *Journal of Small Business and Entrepreneurship*, 23 :1,133-152.
- Johnson G., K., Scholes (1993), *Exploring Corporate Strategy*, Fourth Edition.
- Julien, P.A. (1994), *Les PME : bilan et perspectives*, Paris, Edt Economica.
- Julien, P.A. (1993), Small business as a research subject : Some reflexions on knowledge of small business and its effects on economic theory, *Small Business Economics*, 5.
- Julien, P.A. et M. Marchesnay (1988), *La petite entreprise. Principes d'économie et de gestion*, Paris : Vuibert.
- Kale, P. et H. Singh (2007), Building firm capabilities through learning : the role of alliance learning process in alliance capability and success, *Strategic Management Journal*, 28 :10, 981-1000.
- Kale, P. et H. Singh (2009), Managing strategic alliances : What do we know now and where do we go from here ?, *Academy of Management Perspectives*, August.
- Kale, P., J. Dyer, et H. Singh (2002), Alliance capability, stock market response and long- term alliance success: The role of the alliance function, *Strategic Management Journal*, 23 : 8, 747-767.
- Lasch, F. (2003), La création d'entreprises dans le secteur des technologies de l'information et de la communication (TIC) en France, Regensburg: Beiträge zur Wirtschaftsgeographie Regensburg, 4.



- Larson, A. (1992), Network Dyads in Entrepreneurial Settings: A Study of the Governance of Exchange Relationships, *Administrative Science Quarterly*, 37 : 1, 76-104.
- Lee S., Park G., Yoon B. Park J. (2010), Open innovation in SMEs : An intermediated network model, *Research Policy*, 39 :2, 290-300.
- Littunen, H., Storhammer, E., Nenonen, T. (1998), The survival of firms over the critical first 3 years and the local environment, *Entrepreneurship & Regional Development*, 10, 189-202.
- Loilier T. et A. Tellier (2002), Innovations, coopérations et proximités : Quelles configurations pour les réseaux innovateurs ?, 11ème Conférence Internationale de Management Stratégique, AIMS, Paris, ESCP-EAP, 5-7 juin.
- Lorenzini, G. et A. Lipparini (1999), The leveraging of interfirm relationships as a distinctive organizational capability: A longitudinal study, *Strategic Management Journal*, 20, 317-338.
- Mangematin, V. (2001), PME de biotechnologie : Plusieurs Business models en concurrence, Dans *Encyclopédie de l'innovation*, edited by P. Mustar and H. Penan, Edts Economina Paris.
- Marchesnay M. (2002), *Pour une Approche Entrepreneuriale de la Dynamique Ressources-Compétences*. Essai de Praxéologie, Les Editions de l'ADREG.
- Marchesnay, M. (1993), PME, stratégie et recherche, *Revue Française de Gestion*, 95.
- Mc Garth, H. (2008), Developing a relational capability construct for SME network marketing using cases and evidence from Irish and Finnish SMEs, Phd, dissertation, Waterford Institute of Technology.
- Meyer, M. (2003), Academic entrepreneurs or entrepreneurial academics?: Research-based ventures and public support mechanisms", *R&D Management*, 33:2, 107-115.
- Miles, G., S.B. Preece et M.C. Baetz (1999), Dangers of dependence: the impact of strategic alliance use by small technology-based firms, *Journal of Small Business Management*, 37:2, 20-29.
- Naro, G. (1990), Les PME face à la gestion de leurs effectifs : comment adapter les ressources humaines aux impératifs stratégiques ?, *Revue Internationale PME*, 1, 59-74.
- Ngugi, I. K., R.E. Johansen et P. Erdelyi (2010), Relational capabilities for value co-creation and innovation in SMEs, *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 17 : 2, 260-278.
- Norton, E. (1991), Capital structure and small growth firms, *Journal of Small Business Finance*, 1 :2, 161-177.
- OCDE (1996), L'économie fondée sur le savoir, Doc N° OCDE/GD(96)102.
- Olson, E.M., Walker, O.C. Jr, Ruekert, R.W. et J.M. Bonner (2001), Patterns of cooperation during new product development among marketing, operations and R&D: Implications for project performance, *The Journal of Product Innovation Management*, 18, 258-271.
- Oliver, C. (1991), Strategic Responses to Institutional Processes, *Academy of Management Review*, 16 :1,145-179.
- Owen-Smith Jason, W.W. Powell (2003), Knowledge Networks as Channels and Conduits: The Effects of Spillovers in the Boston Biotechnology Community, *Organization Science*, 15 :1, 5-21.
- Perkmann, M., et K.Walsh (2007), University-industry relationships and open innovation:
- Towards a research agenda, *International Journal of Management Review*, Vol 9 :4, 259-280.
- Pillania R. (2008) Creation and categorization of knowledge in automotive components SMEs in India, *Management Decision*, 46 :10, 1452-1463.
- Porter, M. (1986), *L'avantage concurrentiel*, Paris : Inter, 1986.
- Porter, M. (1990), *The Competitive Advantage of Nations*, New York : The Free Press.
- Powell, W., K. Koput et L. Smith Doerr (1996), Interorganizational collaboration and the locus of innovation: Networks of learning in biotechnology, *Administrative Science Quarterly*, 41, 116-145.
- Puthod D. (1996), Alliances de PME : Un diagnostic, *Revue Française de Gestion*, 110, 30-45.
- Puthod D. et C. Thevenard-Puthod (2006), Coopération, tensions et conflit dans un réseau d'innovation construit autour d'une PME, *Revue Française de Gestion*, 164, 181-204.



- Pyka, A. et G. Küppers (2003), *Innovation networks : Theory and practice*, Editions Edward Elgar.
- Quellin, B. (2000), Core competencies, R&D Management and partnerships, *European Management Journal*, 18 : 5, 476-487.
- Quellin, B. et J.-L. Arrègle (éds.). *Le management stratégique des compétences*, Coll. HEC,edt Ellipses, Paris, 2000.
- Pratten, C. (1991), *The competitiveness of small firms*, Cambridge, Cambridge University Press, 1991.
- Ram, S. et S. Forbes (1990), Marketing variables that affect Entrepreneurial success : An empirical investigation, *Research at the Marketing/entrepreneurshipInterface*, University of Illinois at Chicago, Chicago, IL, 99-103.
- Reix, R. (1996), Savoir tacite et savoir formalisé dans l'entreprise, *Revue Française de gestion*, Septembre-Octobre.
- Rothaermel, F. T., D. L. Deeds (2004), Exploration and exploitation alliances in biotechnology: A system of new product development, *Strategic Management Journal*, 25, 201-221.
- Rothaermel, F.T. et D.L. Deeds (2006), Alliance type, alliance experience and alliance management capability in high-technology ventures, *Journal of business venturing*, 2: 4, 429-460.
- Sanchez, R. et A. Heene (1997, a), Reinventing strategic management: New theory and practice for competence-based competition, *European Management Journal*, 15: 3, 303-317.
- Sanchez R. et A. Heene (1997, b), *Dynamics of Competence-Based Competition*, R. Sanchez, A. Heene, H.Thomas (eds), Elsevier, Londres, 1997.
- Sanchez R., A. Heene et H. Thomas (1996), Towards the Theory and Practice of Competence-Based Competition, in *Dynamics of Competence-Based Competition*, R. Sanchez, A. Heene, H.Thomas (eds), Elsevier, Londres, 1996.
- Savall H. et V. Zardet (2004), *Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique. Observer l'objet complexe*, Editions Economica.
- Shrader, R.C. et D. Siegel (2007), Assessing the Relationship between Human Capital and Firm Performance: Evidence from Technology-Based New Ventures, *Entrepreneurship: Theory & Practice*, 31 :6, 893-908.
- Simonin, B. (1997), The importance of collaborative know-how: An empirical test of the learning organization, *Academy of Management Journal*, 40 : 5, 1150-1174.
- Smallbone, D., D. North et R. Leigh (1993,) Support for Mature SMEs: developing a policy agenda, In: F. Chittenden, M. Robertson et D. Watkins, *Small Firms-Recession and Recovery* London, Paul Chapman (Eds), 216-228.
- Street, C.T. et A.F. Cameron (2007), External Relationships and the Small Business: A Review of • Small Business Alliance and Network Research, *Journal of Small Business Management*, 45 :2, 239-266.
- Thiétart, R.-A., (Sous la Direction de), (2003), *Méthodes de recherche en management*, Paris : Dunond.
- Torres O. (1997), Pour une approche contingente de la spécificité de la PME, *Revue Internationale PME*, 1 :2, 9-43.
- Torre A. et A. Rallet (2005), Proximity and localization, *Regional Studies*, 39 :1, 47-60.
- Torres. O, 1998, (sous la coordination de), *PME : De nouvelles approches*, Paris : Economica, Collection Recherche en Gestion, p 187.
- Usunier, J.-C., M. Easterby-Smith et R. Thorpe (2000)., *Introduction à la recherche en gestion.*, Paris : Economica.
- Walker, E. et W. Petty (1978), Financial differences between large and small firms, *Financial Management*, Winter, 61-68.
- Weil, T., F. Durieux, (2000), *La gestion de l'innovation en réseau*, Rapport pour l'Association National de la Recherche Technique, 76p.
- Weinrauch, D.J., O.K. Mann, P.A. Robinson et J. Pharr (1991), Dealing with limited financial resources: A marketing challenge for small business, *Journal of Small Business Management*, 29 :4, 44-54.
- Zahra S. et G. George G. (2002), Absorptive capacity: a review, reconceptualization, and extension, *Academy of Management Review*, 27 :2, 185-203.
- Zollo, M., J. J. Reuer, et H. Singh (2002), Interorganizational Routines and Performance in Strategic Alliances, *Organization Science*, 13, 701-713.

## La fiscalité verte au Maroc : Etat des lieux et perspectives

**Khalid**

**FALHAOUI**

Expert comptable  
DPLE, Doctorant  
en gestion  
k.falhaoui@ckf.ma

**Nabil**

**BOUAYAD**

**AMINE**

Professeur de  
l'Enseignement  
Supérieur Habilité  
Université  
Hassan I  
Settat, Faculté  
Polydisciplinaire  
de Khouribga  
nabil\_bouayad@  
hotmail.com

**Khalid**

**ROUGGANI**

Professeur de  
l'Enseignement  
Supérieur Habilité  
Université  
Hassan I  
Settat, Faculté  
Polydisciplinaire  
de Khouribga  
rougganikhalid@gmail.  
com

**Résumé.** Au cours des dernières années, nous avons constaté au niveau international et dans notre pays l'apparition d'une nouvelle forme fiscale appelée «fiscalité verte» étroitement liée à l'économie verte, au développement durable et à la problématique de la protection de l'environnement.

Notre article soulève la problématique de la fiscalité verte dans le contexte marocain, son état des lieux, les particularités de son adaptation aux spécificités marocaines, etc. Sur le plan approche méthodologique, nous étudierons les aspects couvrant l'augmentation de la fiscalité des polluants et la réduction du poids des prélèvements fiscaux en faveur de l'environnement dans le cas marocain. Également, nous essayerons de vérifier s'il s'agit d'une fiscalité sanction ou d'une fiscalité incitative permettant de modifier les comportements des entreprises ?

Notre article fixe plusieurs objectifs et résultats dont les plus importants consistent à effectuer un éclairage sur la fiscalité verte au Maroc et étudier les principaux axes de la réforme fiscale en cours au Maroc par rapport à la fiscalité verte.

Sur le plan résultat, l'analyse du système fiscal marocain a permis de relever l'existence de plusieurs impôts et taxes ayant un soubassement environnemental et des exonérations et des réductions fiscales encourageant la protection de l'environnement. Ces impôts, taxes, exonérations et réductions couvrent plusieurs domaines d'activités et différents volets de l'environnement. Nous avons pu constater que la réflexion en cours pour la réforme de la fiscalité marocaine n'a aucunement pris en compte la fiscalité verte.

**Mots-clés.** Fiscalité verte – Environnement - Impôt - Taxes - Maroc.

**Abstract.** In recent years, we have noticed at the international level and in our country the emergence of a new fiscal form called «green taxation» closely linked to the green economy, sustainable development and the problem of protecting the environment.

The article raises the question of green taxation in the Moroccan context, its inventory, the particularities of its adaptation to the specificities of Morocco, etc. On the methodological approach, we will study the aspects relating to the increase of the taxation of the pollutants and the reduction of the tax levies in favor of the environment in the Moroccan case. We will also try to check if it is about a sanctioning taxation or an incentive taxation allowing to modify the companies behaviors ?

Our article presents several results and objectives of which the most important consist to shed light on the green taxation in Morocco and to study the main axes of the current tax reform in Morocco in relation to green taxation.

In terms of results, the analysis of the Moroccan tax system revealed the existence of several taxes with environmental basis and tax exemptions and reductions

encouraging the protection of the environment. These taxes, exemptions and reductions cover several areas of activity and different aspects of the environment. We have seen that the current reflection for the Moroccan tax reform has not taken into account the green taxation.

**Key words.** Green taxation - Environment - Taxes - Morocco

## Introduction

Les dernières décennies ont été marquées par la mondialisation accrue de l'économie entraînant la libéralisation des échanges commerciaux, l'extension du champ des marchés, l'intensification de la concurrence, la stabilisation des coûts de la main d'œuvre à très bas niveau,... Suite à ces évolutions, les entités économiques se sont retrouvées dans un environnement très compétitif, qui les a poussé à s'adapter à ce nouveau contexte, à mettre en œuvre de nouveaux axes de performances et compétitivité, à utiliser au maximum leurs outils de production et à consommer plus de ressources naturelles.

L'explosion démographique, l'augmentation des consommations, l'accroissement des niveaux des productions de biens et services et la multiplication des unités industrielles ne sont pas sans impact sur le réchauffement de la planète et les changements climatiques.

L'un des points noirs de ce changement climatique, ces dernières années, est celui de l'effet de serre qui a causé des dégâts climatiques sans précédent. Il a eu pour effet la fonte des glaces, l'élévation du niveau des mers et de la température terrestre.

L'interdépendance entre les comportements économiques et plus précisément industriels et l'environnement n'est plus contestée. Le constat des

scientifiques, des organisations environnementales et des gouvernements est unanime, la problématique de la protection de l'environnement est plus que jamais une préoccupation majeure. Certains chercheurs évoquent même une question existentielle.

Pour faire face à ces problèmes liés à l'environnement, les outils et les politiques de sa protection se sont développés à travers le temps et ont pris plusieurs formes, notamment économique, légale, financière, ou encore fiscale.

La fiscalité est sans doute l'un des outils de la politique budgétaire. Les objectifs recherchés à travers un système fiscal ou plutôt une politique fiscale d'un pays sont très diversifiés : social, économique, protectionniste, encourageant,... Les dernières années nous avons constaté au niveau international l'apparition d'une nouvelle forme fiscale appelée «fiscalité verte», «fiscalité écologique» ou encore «fiscalité environnementale».

Cette notion de fiscalité verte est étroitement liée à celle de l'économie verte, du développement durable et à la problématique de la protection de l'environnement.

Notre pays à l'instar des pays prédecesseurs dans le domaine environnemental tels que la France, le Royaume Uni et les Etats Unis, a depuis quelques années institué un certain nombre de mesures qui s'inscrivent dans le cadre du développement durable et la protection de l'environnement.

## I. La problématique posée

Le présent article s'interroge sur la nature de la fiscalité environnementale, son état et ses perspectives dans un contexte marocain. Il soulève la problématique de la fiscalité verte au Maroc. Il fera un éclairage sur les différents impôts et taxes formant la fiscalité environnementale au Maroc et apportera certains éclaircissements sur la question de la fiscalité écologique au Maroc. Ce qui nous permettra de tracer un état des lieux du système fiscal environnemental marocain.

Nous nous penchons également sur la question de savoir si la fiscalité environnementale s'inscrit dans le cadre de la réforme fiscale en cours au Maroc.

Nous nous intéresserons à la communication autour de la fiscalité verte au Maroc. Existe-t-il des campagnes de sensibilisation et de promotion dans les médias.

Dans le cadre de notre travail, nous soulevons et tentons d'apporter des éléments de réflexion aux questions suivantes :

- 1) Existe-t-il au Maroc différents impôts et taxes qui s'inscrivent dans la fiscalité environnementale ?
- 2) Quelles sont les différentes formes de la fiscalité verte au Maroc ?
- 3) Comment peut-on qualifier la fiscalité environnementale Au Maroc ?
- 4) Dispose-t-on d'une véritable politique fiscale orientée vers la protection de l'environnement ?
- 5) Dispose-t-on d'une communication autour de la fiscalité verte au Maroc ?
- 6) La fiscalité environnementale fait-elle partie de la réforme fiscale en cours au Maroc ?
- 7) Les assises nationales de la fiscalité tenues récemment dans notre pays se sont-elles intéressées à la fiscalité écologique ?

## II. Le Maroc et la problématique de l'environnement

La problématique de l'environnement au Maroc a pris, au cours des dernières années, une dimension raisonnable pour ne pas dire plus importante. Elle n'est plus la préoccupation des seuls économistes et environnementaux, elle se positionne au niveau de la haute instance politique du pays. En effet, notre constitution adoptée en juillet 2011 a ancré à travers son article 31 le principe du développement durable et la protection des ressources naturelles. L'accès à l'eau, à un environnement sain et au développement durable est désormais un droit reconnu dans la nouvelle constitution.

Egalement, la société civile via les organisations non gouvernementales ONG a vu son champ d'action élargi et renforcé dans la nouvelle constitution pour la protection de l'environnement. La protection de l'environnement se trouve au centre du développement durable, qui a été défini comme suit : «un développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs» (définition de base a été donnée par le rapport Bruntland en 1987). Le développement durable couvre trois principaux volets qui sont la protection de l'environnement, la croissance économique et l'équité sociale.

La problématique de la protection de l'environnement et du développement durable est devenue au Maroc une thématique incontournable et particulièrement au niveau des politiques de l'Etat. Au Maroc, deux décrets relatifs à la lutte contre la pollution atmosphérique ont été adoptés par le parlement

en 2002 et la chambre des Conseillers en 2003.

La protection de l'environnement nécessite une vision globale, au service de laquelle on mobilise les ressources financières et humaines nécessaires, l'expertise technique, la participation individuelle et collective des populations en obtenant leur adhésion par des campagnes de sensibilisation et d'information. Elle nécessite aussi un cadre institutionnel et juridique, de manière à sévir contre les pollueurs et des mesures incitatives positives pour les industries qui acceptent de s'inscrire dans une optique de développement durable propre.

L'intérêt croissant accordé par notre pays à la protection d'environnement ne se limite pas au seul cadre législatif. Notre pays a organisé à Tanger les 12 et 13 mai 2012 la conférence internationale sur «L'Environnement et changement climatique au Maroc – Diagnostic et perspectives».

Cette conférence a été initiée par par la Fondation Konrad Adenauer et le Club de l'Environnement de l'Association Ribat Al Fath pour le développement durable.

### III. La dimension environnementale au Maroc

La dimension environnementale revêt au Maroc une grande importance. Elle fait partie des centres d'intérêt de l'Etat marocain à travers un certain nombre d'actions et de mesures dont on peut souligner les suivantes :

- La Stratégie Nationale pour la Protection de l'Environnement et le Développement Durable (SNPEDD) ;
- Le Plan d'Action National pour l'Environnement (PANE) ;

- Le Plan National de lutte contre le Changement Climatique (PNCC) ;
- La Charte de l'Aménagement du Territoire (CNAT) ;
- Le Plan National de gestion des Déchets Ménagers (PNDM) ;
- Le Plan National d'Assainissement Liquide (PNAL) et d'épuration des eaux usées.

La compréhension de la dimension environnementale au Maroc ne peut être réalisée sans l'étude de la structure gouvernementale de notre pays, dont cinq périodes peuvent être mises en relief.

Dans un 1<sup>er</sup> temps la structure environnementale sera présentée avant de détailler les cinq principales périodes ayant marqué l'évolution de la prise de conscience de la dimension environnement au Maroc.

Les principales structures à souligner sont :

- Le Conseil National Supérieur de l'Eau et du Climat (CNSEC) ;
  - Les ONG (organisations non gouvernementales) deviennent une des structures du Conseil National de l'Environnement ;
  - L'Observatoire National de l'Environnement du Maroc ;
  - La Commission Nationale des Etudes d'Impact sur l'Environnement.
- Les principales périodes ayant marquée l'évolution de la question d'environnement du Maroc sont les suivantes :

- Avant 1995 : Période sans impact important.
- 1995 à 1997 : Période marquée par l'institution d'un Ministère pour le secteur de l'environnement et l'adoption Stratégie Nationale pour la Protection de l'Environnement et le Développement Durable ;
- Août 1997 à mars 1998 : Période où l'environnement a été confié au Secrétaire d'Etat sous la tutelle du Minis-



tère de l'Agriculture, l'Équipement et l'Environnement.

- Mars 1998 à septembre 2007 : Période où le même Ministre a supervisé le Département de l'Environnement durant toute cette période sans avoir parfois de titulaire attitré.

- Septembre 2007 à nos jours : Période où le secteur de l'Environnement a été rattaché au Ministère de l'Énergie, des Mines et de l'Eau (MEMEE).

Sur le plan légal, le Maroc a adopté un dispositif légal dont les principaux textes de loi sont :

- La loi relative à la mise en valeur de l'environnement (mai 2003)
  - La loi relative aux études d'impact sur l'environnement (mai 2003)
  - La loi relative à la lutte contre la pollution de l'air (mai 2003)
  - La loi relative à la gestion des déchets et à leur élimination (novembre 2006).
- Cependant la plupart des textes d'application de ces lois n'ont été promulgués qu'entre 2008 et 2010.

## IV. Concept de la fiscalité verte

### 1. Qu'est qu'une fiscalité environnementale ?

La notion de la fiscalité de l'environnement est récente et peut être appréhender sur plusieurs plans et notamment par rapport à son objectif, son rôle, son fondement...

Dans la littérature fiscale, nous pouvons relever l'existence de plusieurs termes qui renvoient à cette notion tels que la fiscalité verte, la fiscalité de l'environnement, la fiscalité écologique, l'écotaxes,...

Les problèmes posés par la protection de l'environnement étaient pour une grande partie derrière la création de certains impôts et taxes. Il s'agit des

taxes appelées «écotaxes». D'autres impôts et taxes, existaient avant même que l'on prenne conscience de la problématique environnementale et avant même d'utiliser la fiscalité comme outil de protection de l'environnement.

Sur le plan terminologique, nous avons rencontré plusieurs définitions de la notion de la fiscalité verte et nous citons celles de l'OCDE qui définit les «taxes liées à l'environnement» (environmentally-related taxes) par les paiements obligatoires, faits aux administrations publiques, sans contrepartie directe, qui sont établis sur des bases qui sont considérées comme étant d'une importance particulière du point de vue environnemental.

Par fiscalité environnementale, l'OCDE entend «*impôts, taxes et redevances dont l'assiette est constituée par un polluant, ou plus généralement par un produit ou un service qui détériore l'environnement ou qui se traduit par un prélèvement sur des ressources naturelles renouvelables ou non renouvelables*».

### 2. La fiscalité en tant qu'instrument environnemental

Dans les politiques publiques, la fiscalité peut revêtir plusieurs formes et notamment en tant qu'outil budgétaire, facteur de croissance économique, moyen d'encouragement de l'investissement et au cours des dernières années on parle de plus en plus d'instrument environnemental.

Les pouvoirs publics s'intéressent davantage à des industries causant moins de dégâts à l'environnement et encouragent des investissements de plus en plus non polluants.

Les autorités publiques disposent de plusieurs instruments de protection de l'environnement à l'instar des encouragements par des fonds spéciaux à travers les subventions. La fiscalité



peut également être utilisée comme outil de protection de l'environnement. La fiscalité verte joue un rôle à la fois budgétaire en tant que ressource budgétaire et en tant qu'outil de protection de l'environnement.

La mise en place de la fiscalité verte comme instrument budgétaire s'appuyant sur les activités et les industries polluantes doit en principe permettre aux pouvoirs publics de disposer d'un potentiel de recettes budgétaires et particulièrement de favoriser le développement des industries moins productrices de la pollution.

La fiscalité verte efficace devrait, en principe, disparaître car son efficacité amènerait les industries polluantes à disparaître ou réduire leurs volumes, et par conséquent, les recettes fiscales environnementales baisseront.

## V. Contexte marocain de la fiscalité verte

Face aux enjeux environnementaux actuels, la fiscalité peut être présentée comme un instrument pour encourager la protection de l'environnement. Notre législateur a d'ores et déjà utilisé cet outil comme un incitant à un développement durable.

À l'instar de plusieurs pays, le Maroc a adopté deux systèmes en faveur de l'environnement, le 1<sup>er</sup> d'ordre fiscal qui peut prendre la forme d'une taxation plus ou moins importante et le second subventionnel.

L'analyse du système fiscal et financier marocain a permis de relever l'existence de :

- Impôts et taxes ayant un soubassement environnemental ;
- Exonérations et réductions fiscales encourageant la protection de l'environnement ;

- Fonds qui subventionnent la protection de l'environnement.

### 1. Impôts et taxes en faveur de l'environnement :

Le système fiscal marocain prévoit un certain nombre d'impôts et taxes en relation avec l'environnement. Nous pouvons relever à titre d'exemple :

- La taxe sur l'extraction des produits de carrière ;
- La redevance sur l'exploitation des phosphates ;
- La redevance d'utilisation des services publics (l'approvisionnement en eau, l'assainissement, la collection et traitement des déchets) ;
- La redevance d'atterrissage et autres redevances relatives aux aéroports ;
- La taxe pour le développement du réseau autoroutier ;
- Le droit de stationnement ;
- La taxe sur les permis de conduire ;
- La taxe sur les licences de taxis et de cars ;
- La taxe de vérification des véhicules de plus de 5 ans ;
- La taxe sur les motocyclettes dont la cylindrée est égale ou supérieure à 125 cm<sup>3</sup> ;
- Les taxes intérieures sur les produits énergétiques ;
- La redevance d'assainissement des eaux usées ;
- La redevance de déversement ;
- La taxe spéciale sur le ciment ;
- La taxe écologique sur la plasturgie ;
- La taxe Spéciale sur le Fer à Béton ;
- La taxe Spéciale sur le Sable.

### 2. Présentation succincte de certaines taxes en faveur de l'environnement

Les dernières lois de finances ont intégré des dispositions fiscales LF relatives aux taxes suivantes :

***a) Institution d'une Taxe écologique sur la plasturgie TEP (introduite par la LF 2013) :***

- Référence légale :
- Article 12 de la LF 2013.
- Date d'application :
- Taxe applicable à partir du 1er janvier 2014.
- Consistance de la taxe :
- La TEP s'applique sur la vente, la sortie de l'usine et l'importation des matières plastiques et les ouvrages en ces matières.
- Exclusion de la Taxe :
- Ouvrages obtenus localement à partir des matières et ouvrages ayant déjà acquitté la taxe.
- Taux de la taxe :
- 1.5% ad valorem.
- Délai de versement & déclaration :
- Versement dans le mois suivant celui de la facturation ;
- Déclaration comportant la quantité et la valeur des matières et ouvrages vendus (déclaration accompagnée du versement).
- Recouvrement de la TEP :
- Modalités de recouvrement Douanière : Cas des opérations d'importation ;
- Spontanément par les unités de production : Cas des opérations des matières et des ouvrages fabriqués localement.
- Déductibilité fiscale :
- TEP non déductible du résultat fiscal.

***b) Institution d'une Taxe Spéciale sur le Fer à Béton TSFB (introduite par la LF 2013) :***

- Référence légale :
- Article 13 de la LF 2013.
- Date d'application :
- Taxe applicable à partir du 1er janvier 2013.
- Consistance de la taxe :
- La TSFB s'applique sur la vente, la sortie de l'usine et l'importation du fer à béton.

- Taux de la taxe :
- 0,10 dirham par kg de fer à béton.
- Déductibilité fiscale :
- Taxe non déductible du résultat fiscal.
- Recouvrement de la TSFB :
- Modalités de recouvrement Douanière :
- Cas des opérations d'importation ;
- Spontanément par les unités de production du fer à béton : Cas des opérations de production locale.
- Délai de versement :
- Versement dans le mois suivant celui de la facturation des ventes de fer à béton ;
- Versement accompagné d'une déclaration précisant les quantités de fer à béton vendues.
- Recouvrement pour défaut de versement spontané :
- Recouvrement de la TSFB par titre de recette émis par le ministre chargé de l'habitat ou la personne déléguée par lui, avec les amendes y afférentes.
- Sanction & taux de l'amende : La sanction s'élève à 25% du montant de la TSFB éludée en cas de :
- Défaut de déclaration des quantités de fer à béton vendues ;
- Retard dans le dépôt de déclaration ;
- Retard dans le paiement de la TSFB ;
- Omission, insuffisance ou minoration dans la déclaration.

***c) Institution d'une Taxe Spéciale sur le Sable TSS (introduite par la LF 2013) :***

- Référence légale :
- Article 13 de la LF 2013.
- Date d'application :
- Taxe applicable à partir du 1er janvier 2013.
- Consistance de la taxe :
- La TSS s'applique sur la vente du sable.

- Taux de la taxe :
- 50 dhs/m<sup>3</sup> appliqué aux sables des dunes littorales, aux sables de dragage et aux sables des cours d'eau ;
- 20 dhs/m<sup>3</sup> appliqué aux sables de concassage.
- Déductibilité fiscale :
- TSS non déductible du résultat fiscal.
- Recouvrement de la TSS :
- Paiement spontané, auprès du comptable du Trésor de leur siège, par les détenteurs d'autorisation d'exploitation des carrières et de production de sable.
- Délai de versement & déclaration :
- Versement dans le mois qui suit celui de la facturation de la vente du sable ;
- Déclaration comportant la quantité vendue des sables (déclaration accompagnée du versement).
- Recouvrement pour défaut de versement spontané :
- Recouvrement de la TSS par titre de recette émis par le ministre chargé de l'équipement ou la personne déléguée par lui, avec les amendes y afférentes.
- Sanction & taux de l'amende : La sanction s'élève à 25% du montant de la TSS éludée en cas de :
- Défaut de déclaration des quantités de sable vendues ;
- Retard dans le dépôt de déclaration ;
- Retard dans le paiement de la TSS ;
- Omission, insuffisance ou minoration dans la déclaration.

***d) Taxe spéciale sur le ciment : Taxation de la consommation interne du ciment (introduite par la LF 2002 et modifiée par LF 2015)***

Cette taxe instituée en 2002 sur le ciment pour renforcer les recettes du «Fonds de Solidarité Habitat» dans le but de contribuer au financement du plan de lutte contre l'habitat insalubre.

- Référence légale :
- Dahir n° 1-01-346 du 31/12/2001 - LF 44-01 pour l'année 2002 ;

- Article 8 bis de la LF 2015.
- Date d'application :
- Taxe applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012 ;
- Modification applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015.
- Taxation de la consommation :
- A compter du 01/01/2015, la taxe spéciale sur le ciment sera désormais appliquée sur le ciment produit localement qu'elle soit vendue ou consommée en interne comme matières intermédiaires par les unités de production du ciment ;
- Précision : La revente du ciment n'est pas taxée (seule la 1<sup>ère</sup> vente est taxée, Pas de double taxation).
- Le taux de la taxe :
- 0,15 dirham par kilogramme du ciment (0,05 dh/kg en 2002, 0,1 dh/kg en 2004 et 0,15 dh/kg en 2012)
- Versement de la taxe sur le ciment produit localement :
- La taxe est versée spontanément au Trésor au plus tard à la fin du mois suivant celui de :
- La facturation des ventes de ciment (maintenu)
- Ou son utilisation pour la consommation interne comme matières intermédiaires par les unités de production du ciment (changement introduit).
- Déclaration de la consommation interne :
- Déclaration des quantités de ciment utilisées pour la consommation interne.
- Versement de la taxe :
- Taxe à verser à la fin du mois suivant celui de la consommation avec la déclaration de la consommation du ciment.
- Sanction des infractions au titre la taxe sur le ciment :
- Infraction Sanctionnée : Tout défaut de déclaration des quantités de ciment consommé en interne, tout retard de dépôt de déclaration ou de paiement de la taxe, toute omission, insuffisance ou minoration dans la déclaration ;

- Taux de la sanction : Amende de 25% du montant de la taxe éludée.

### **3. Exonérations et réductions fiscales encourageant la protection de l'environnement**

Les principales exonérations et réductions fiscales favorables à l'environnement qui ont été adoptées au Maroc sont :

- La réduction de la TVA sur la location des compteurs d'eau et d'électricité.
- La réduction de la TVA sur la voiture économique.
- La suspension de la TVA à l'importation sur le gaz butane.
- La réduction de la TVA sur les chauffe-eaux solaires.
- L'exonération totale et permanente des revenus des plantations sylvestres, non fruitières destinées à préserver les sols de l'érosion due aux vents et aux pluies.

### **4. Fonds qui subventionnent la protection de l'environnement.**

Sur le plan financier, le Maroc a mis en place plusieurs subventions, dites subventions vertes, pour encourager la préservation de l'environnement. Ces subventions considérés comme aides financières à la réduction de la pollution et à la protection de l'environnement sont financées par des fonds dont les plus importants créés par notre pays sont le Fonds National pour la protection et la mise en valeur de l'Environnement (FNE), le Fonds de dépollution industrielle (FODEP), le Mécanisme pour un développement propre (MDP).

#### **a. Le Fonds National pour la protection et la mise en valeur de l'environnement (FNE)**

Le FNE a été mis en place par la loi de l'environnement et prévoit l'ap-

pui financier notamment à la mise en oeuvre du Programme National des Déchets Ménagers et Assimilés PNDM.

#### **b. Le Fonds de dépollution industrielle (FODEP) :**

Le FODEP a pour objectif d'assurer le respect de l'environnement et la mise à niveau des industries nationales en prévision de la globalisation du marché international, par l'incitation des industries nationales à investir dans le domaine de la protection de l'environnement.

Ce fonds qui a été mis en place en partenariat avec l'Agence allemande de coopération financière (KfW), vise :

- L'incitation au respect de l'environnement ;
- La mise à niveau des industries marocaines de manière à les rendre plus compétitives dans la perspective des nouvelles règles de la mondialisation ;
- La contribution à la réglementation nationale en faveur de la protection de l'environnement.

#### **c. Le Mécanisme pour un Développement Propre (MDP)**

Ce mécanisme de flexibilité a été mis en place par le protocole de Kyoto permettant aux pays développés d'obtenir des crédits de réduction des émissions en finançant des projets de réduction des émissions dans les pays en développement.

Le MDP permet :

- D'aider les pays développés à satisfaire leurs obligations de limitation et de réduction de leurs émissions de gaz à effet de serre (GES).
- D'aider les pays en développement à parvenir à un développement durable et à contribuer à la réduction de ces gaz.

Le Maroc a créé une entité qui le représente vis-à-vis des organismes opérateurs nationaux intéressés par le MDP et des organismes internationaux chargés du MDP appelée l'Autorité Nationale Désignée (AND) du MDP au niveau du Département de l'Environnement.

Une des questions qui mérite d'être posée est de connaître le coût de la dégradation de l'environnement dans notre pays. Le coût des dommages à l'environnement peut être appréhendé sur différents domaines environnementaux tel que l'eau, l'air, le sol et les forêts, le littoral,...

Peut-on évaluer ces dommages par rapport au produit intérieur brut PIB marocain ?

## VI. Fiscalité verte et Réforme fiscale

Le Maroc est actuellement en phase de préparer sa réforme fiscale. Parmi les étapes fortes de la préparation de cette réforme fiscale, notre pays a organisé ses assises nationales sur la fiscalité tenues les 29 et 30 Avril 2013 à Skhirate. Les travaux de ces assises ont été conclus par plusieurs propositions de réforme du système fiscal de notre pays.

Ces assises ont retenu cinq panels avec des axes de propositions de réformes qui n'ont pas couvert la problématique de la protection de l'environnement.

Les panels ainsi que les propositions retenues sont les suivants :

- **Premier Panel** : Législation Fiscale et Equité

- Proposition 1 : Structure des recettes fiscales ;

- Proposition 2 : Rationalisation du système des incitations fiscales ;

- Proposition 3 : La fiscalité du secteur agricole ;

- Proposition 4: Réforme de l'impôt sur le revenu ;

- Proposition 5 :L'impôt sur la Fortune.

- **Deuxième panel** : la lutte contre la fraude et appréhension de l'informel

- Proposition 1 : Mise en place d'une politique globale et concertée pour appréhender le secteur informel ;

- Proposition 2 : Mise en place d'un dispositif fiscal incitatif et approprié aux petites et moyennes entreprises ;

- Proposition 3 : Lutte contre la fraude et renforcement des moyens d'action de l'administration fiscale ;

- Proposition 4 : Amélioration des travaux des commissions fiscales ;

- **Troisième Panel** : Système fiscal et compétitivité du tissu économique

- Proposition 1 : La mise en place d'un cadre fiscal stable ;

- Proposition 2 : Baisse de la pression fiscale et rationalisation des règles d'assiette ;

- Proposition 3 : Mise en place d'une fiscalité en adéquation avec les capacités contributives des entreprises ;

- Proposition 4 : Réforme globale de la TVA ;

- Proposition 5 : Minimisation de l'impact fiscal sur les opérations de restructuration du tissu économique.

- **Quatrième Panel** : Vers une relation de confiance et de partenariat avec le contribuable

- Proposition 1 : Amélioration de la qualité de services aux citoyens ;

- Proposition 2 : Encadrement du pouvoir d'appréciation de l'administration et clarification des textes ;

- Proposition 3 : Amélioration des conditions du contrôle fiscal et de la gestion du contentieux ;

- Proposition 4 : Amélioration de la communication de l'administration fiscale ;

- Proposition 5 : Adaptation du régime des sanctions ;



- Proposition 6 : Promotion de l'Ethique et des Principes de la Bonne Gouvernance.

• **Cinquième Panel** : Régionalisation avancée, développement local et fiscalité.

Nous pensons qu'il est toujours temps de régulariser cette situation en intégrant la fiscalité verte dans la réforme fiscale du moment que cette réforme n'est pas encore mise en œuvre.

## VII. Recettes fiscales au Maroc

Les différentes composantes de la fiscalité verte au Maroc ne relèvent pas de la même administration et les informations sur les statistiques officielles de la fiscalité environnementale au Maroc ne sont pas centralisées dans une seule base de données.

La difficulté rencontrée se situe au niveau de la diversité du mode de classification des taxes environnementales par les administrations marocaine. A titre d'exemple, la taxe sur les sacs en plastique (TSP) est classée parmi les taxes fiscales et parafiscales par l'administration de la douane, alors qu'au niveau des recettes de la trésorerie générale du royaume publiées périodiquement, cette notion de taxes parafiscales ne figure nulle part parmi les rubriques des recettes publiées.

Egalement le département de l'Environnement qui relève du Ministère délégué chargé l'environnement, n'assure le suivi que de la taxe sur les sacs en plastique et non de toutes les taxes environnementales.

Quelques statistiques fiscales et non fiscales dont les taxes environnementales. Etant précisé que la rubrique «les autres impôts indirects» n'est pas ventilée par impôt et taxe :

*En millions de dirhams*

|                                                                | Décembre 2012 | Prévisions 2013 | Décembre 2013 | Taux de réalisation | Variation en % |
|----------------------------------------------------------------|---------------|-----------------|---------------|---------------------|----------------|
| Recettes fiscales                                              | 24 366        | 24 696          | 27 257        | 110%                | 11,9%          |
| Impôts directs                                                 | 6 233         | 6 837           | 7 782         | 114%                | 24,9%          |
| Impôts indirects                                               | 18 133        | 17 859          | 19 475        | 109%                | 7,4%           |
| <i>Dont la taxe sur l'extraction des produits de carrières</i> | 174           | 164             | 175           | 107%                | 0,6%           |
| <i>Dont les autres impôts indirects</i>                        | 684           | 698             | 929           | 133%                | 35,8%          |
| Recettes non fiscales                                          | 4 376         | 4 197           | 4 539         | 108%                | 3,7%           |
| Total des recettes                                             | 28 742        | 28 893          | 31 796        | 110%                | 10,6%          |

Source : Trésorerie Générale du Royaume – Bulletin mensuel de statistiques des finances locales – Décembre 2013



## Conclusion

En conclusion, nous insistons sur le fait que quelque soit la qualité d'un texte de loi fiscale, son attraction, ses avantages et ses effets restent certainement limités s'il n'est pas suivi sur le terrain d'actions concrètes de communication et d'accompagnement pour inciter les entreprises à protéger l'environnement.

Il va falloir donc mener un travail important de communication externe sur la fiscalité verte sur terrain à travers des campagnes médiatiques. Les sorties médias, les spots télé et radio restent très insuffisants pour ne pas dire inexistantes. De même, plusieurs opérateurs ignorent les mesures fiscales incitatives à la protection de l'environnement.

L'environnement a une dimension structurelle, de ce fait, les solutions et les propositions permettant sa protection ne peuvent être de très courte durée. La fiscalité environnementale doit s'inscrire sur le long terme dans le cadre d'une réforme fiscale bien réfléchie. Egalement, elle est pluridimensionnelle, une approche fiscale ne peut seule atteindre cet objectif. La solution à la problématique environnementale nécessite une vision nationale globale et cohérente.

Un travail de benchmarking avec les expériences étrangères de pays à économie et fiscalité similaires peut donner des ouvertures et apporter des nouvelles solutions fiscales au problème de la protection de l'environnement.

L'absence d'une dimension protectrice de l'environnement dans le cadre de la réforme fiscale en cours au Maroc, l'absence d'une gestion centralisée des recettes fiscales dans une même base de données ainsi que les

principes qui gouvernent une fiscalité verte ne sont pas clairement énoncés dans notre référentiel fiscal marocain, nous amènent à se poser la question de savoir si le Maroc dispose une véritable politique fiscale verte.

Nous pensons que le système fiscal marocain doit intégrer de manière très claire et forte la fiscalité environnementale dans la réforme fiscale en cours. Un bilan d'étape pour évaluer l'impact des mesures fiscales retenues pour la protection de l'environnement. L'étude de l'impact fiscal sur la protection de l'environnement doit être réalisée dans les plus brefs délais en mesurant, d'une part, les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés, et d'autre part, par rapport aux moyens mis en place ■

## Bibliographie

- Védrine Claire, Thèse pour obtenir le grade de docteur de l'université Montpellier I en cotutelle avec l'université d'Ottawa, «Fiscalité et environnement», Mai 2011
- Nabil Bouayad Amine, «Fiscalité verte : Quel outil pour la protection de l'environnement au Maroc ?»
- Secrétariat d'Etat chargé de l'Eau et de l'Environnement - Département de l'Environnement du Royaume du Maroc et le Comité Interministériel RFE et GIZ Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH, «Rapport d'atelier : Atelier de formation au profit des membres du Comité interministériel sur la Réforme Fiscale Environnementale (RFE)» Mai 2011
- Secrétariat d'Etat chargé de l'Eau et de l'Environnement - Département de l'Environnement du Royaume du Maroc et GIZ Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit, «Rapport au profit des Membres du Comité Interministériel sur la Réforme Fiscale Environnementale

(RFE) - Introduction des taxes sur produits et opérationnalisation du FNE», Juin 2011

- Guillaume Sainteny, Maître de conférence à l'Institut d'études politiques de Paris, «quelle fiscalité de l'environnement ?», Annales des mines, Juillet 1998

- Pauline de Wouters et Anne De Vla-minck, Dossier d'Inter-Environnement Wallonie, «Les aspects sociaux de la fiscalité environnementale, Points de vue de la société belge francophone», 2006

- Secrétariat d'Etat chargé de l'Eau et de l'Environnement - Département de l'Environnement du Royaume du Maroc et GIZ Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit - Juerg Klarer, «Rappel des missions du CI RFE et plan d'action», Juin 2011

- Commissariat général au développement durable, Centre de ressources documentaires, «La fiscalité environnementale - 2008-2012», Septembre 2012

- Secrétariat d'Etat chargé de l'Eau et de l'Environnement - Département de l'Environnement du Royaume du Maroc et GIZ Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit, «Note : Introduction des taxes sur produits au Maroc (emballages, déchets électroniques et électriques)», Février 2012

- Secrétariat d'Etat chargé de l'Eau et de l'Environnement - Département de l'Environnement du Royaume du Maroc et GIZ Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit, « Les instruments environnementaux au Maroc comme leviers à la croissance verte : cas de la Réforme fiscale Environnementale (RFE), des Instruments d'Incitation à l'Investissement et de l'Evaluation Environnementale Stratégique (EES) », Avril 2012

- Ministère français de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de la Mer en charge des Technologies vertes et des Négociations sur le climat, «La fiscalité environnementale prend son essor», 2010

- Loi n°11-03 promulguée par le dahir n°1-03-59 du 12 mai 2003, «Loi relative à la protection et à la mise en valeur de l'environnement», Mai 2003

- Décret n° 2-04-564 du 5 kaada 1429 (4 novembre 2008) fixant les modalités d'or-

ganisation et de déroulement de l'enquête publique relative aux projets soumis aux études d'impact sur l'environnement, Novembre 2008

- Décret n° 2-04-563 du 5 kaada 1429 (4 novembre 2008), relatif aux attributions et au fonctionnement du comité national et des comités régionaux des études d'impact sur l'environnement, Novembre 2008

- Arrêté conjoint du secrétaire d'Etat auprès du ministre de l'énergie, des mines, de l'eau et de l'environnement, chargé de l'eau et de l'environnement et du ministre de l'économie et des finances n°636-10 du 7 rabii I 1431 (22 février 2010) fixant les tarifs de rémunération des services rendus par l'administration afférents à l'enquête publique relative aux projets soumis aux études d'impact sur l'environnement, Février 2010

- Code général des impôts, institué par l'article 5 de la loi de finances n° 43-06 pour l'année budgétaire 2007, promulguée par le dahir n° 1-06-232 du 10 Hija 1427 (31 Décembre 2006), Version 2014

- Secrétariat d'Etat chargé de l'Eau et de l'Environnement - Département de l'Environnement du Royaume du Maroc, «les instruments économiques au service de la protection de l'environnement», 2009

- Conseil Economique et Social du Royaume du Maroc, «Résumé Exécutif du projet de Rapport sur l'Economie Verte - Opportunités de création de richesses et d'emplois», Mars 2012

- Agence européenne pour l'environnement (2000), Récents développements dans l'utilisation des écotaxes au sein de l'Union européenne, Série sur les problèmes environnementaux.

- Boiteux M. (4<sup>ème</sup> trimestre 2004), professeur agrégé de l'Université, membre de l'Institut, Eloge des écotaxes, revue Sociétal, n° 46.

- Centre international de recherche sur l'environnement et le développement, FORTIN E. (1998), Effets redistributifs d'une écotaxe : présentation et analyse des résultats du modèle IMACLIM.

- Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Commission de l'aménagement régional, de l'environnement, du tourisme

et des transports, BRUNET M. (Septembre 1999), Fiscalité environnementale : se limiter à encourager l'écologie et l'innovation.

- Godard O. et Le Cacheux J. (20 Mai 2009): « La fiscalité écologique ».

- Monpion Anne, (2007), "Le Principe Pollueur et L'Activité Agricole dans l'union Européenne", Thèse du doctorat, Université de Limoges, France.

- OCDE (2011), Les politiques de soutien à l'éco-innovation, OCDE, Paris.

- OCDE (2001), Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE : Problèmes et stratégies, OCDE, Paris.

- OCDE (2003), La performance environnementale des marchés publics, OCDE, Paris.

- PNUD-FEM (1998), "Changements Climatiques et Ressources en Eau dans les pays du Maghreb, Algérie - Maroc - Tunisie, enjeux et perspectives", Projet RAB/94/G31.

- Trésorerie Générale du Royaume - Bulletin mensuel de statistiques des finances locales - Décembre 2013

- [www.developpement-durable.gouv.fr](http://www.developpement-durable.gouv.fr)

- [www.tax.gov.ma](http://www.tax.gov.ma)

- [www.environnement.gov.ma](http://www.environnement.gov.ma)



Le Groupe ISCAE n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette revue. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Toute reproduction sans le consentement de l'auteur ou de ses ayant droits, même partielle, de cette revue constitue une contrefaçon passible des peines prévues par la loi sur la protection des droits d'auteur.

G R O U P E  
ISCAE

المعهد العالي للتجارة وإدارة المقاولات