

Genèse et évolution du contrôle de gestion : une analyse historique et contextuelle

Genesis and evolution of management control: a historical and contextual analysis.

Auteur 1 : TOUCHER Ouardia.

Auteur 2 : EL IDRISSE RIOUI Samia.

TOUCHER Ouardia, Professeure d'enseignement supérieur,
Laboratoire de Management et de l'Innovation Pédagogique (LMIP),
ESTEM-Casablanca, Maroc

EL IDRISSE RIOUI Samia, Docteure en Sciences de gestion
Laboratoire Interdisciplinaire De Recherches Et D'études En Management Des Organisations Et Droit De
L'entreprise
Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales, MARRAKECH, Maroc.

Déclaration de divulgation : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : TOUCHER .O & EL IDRISSE RIOUI .S (2024) Genèse et évolution du contrôle de gestion : une analyse historique et contextuelle », African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 26 » pp: 0513– 0531.

Date de soumission : Septembre 2024

Date de publication : Octobre 2024



DOI : 10.5281/zenodo.13938843
Copyright © 2024 – ASJ



Résumé

Le contrôle de gestion, apparu au début du XXe siècle, a évolué en réponse aux besoins croissants des entreprises d'optimiser leurs ressources et d'améliorer leur performance dans un contexte de transformations économiques et industrielles. Cet outil stratégique s'est institutionnalisé avec la création du Controller Institute of America en 1931 et a progressivement influencé les grandes entreprises américaines, puis européennes. L'évolution des entreprises, marquée par la révolution industrielle et la complexification des structures managériales, a renforcé l'importance du contrôle de gestion comme levier de gouvernance. À travers une analyse historique et sociologique, Alfred Chandler a mis en lumière deux récits complémentaires expliquant cette émergence : une approche économique et fonctionnaliste ainsi qu'une approche sociologique des dynamiques organisationnelles. Aujourd'hui, le contrôle de gestion est un élément clé de la gouvernance d'entreprise, répondant aux enjeux de performance, de durabilité et d'efficacité.

Mots clés : Contrôle de gestion, Évolution des entreprises, Structure managériale

Abstract

Management control, which emerged at the beginning of the 20th century, evolved in response to the growing need for companies to optimize their resources and improve their performance in a context of economic and industrial transformation. This strategic tool became institutionalized with the creation of the Controller Institute of America in 1931, and gradually influenced major American and then European companies. The evolution of companies, marked by the industrial revolution and the increasing complexity of managerial structures, has reinforced the importance of management control as a lever of governance. Through historical and sociological analysis, Alfred Chandler highlighted two complementary narratives explaining this emergence: an economic and functionalist approach, and a sociological approach to organizational dynamics. Today, management control is a key element of corporate governance, responding to the challenges of performance, sustainability and efficiency.

Keywords : Management control, Corporate evolution, Managerial structure

Introduction

Le contrôle de gestion, tel que nous le connaissons aujourd'hui, trouve ses racines historiques dans les bouleversements économiques et industriels qui ont marqué la première moitié du XXe siècle. Son émergence s'explique par le besoin croissant des entreprises d'optimiser l'utilisation de leurs ressources, d'améliorer leur performance, et de surveiller la gestion des opérations dans un contexte de transformation industrielle rapide. L'année 1931 marque un tournant décisif avec la création du Controller Institute of America aux États-Unis, un jalon dans l'institutionnalisation de cette discipline, laquelle deviendra ensuite un pilier central des entreprises américaines avant de s'étendre en Europe. Ce phénomène prend tout son sens dans un cadre historique plus large, où l'évolution des entreprises a radicalement transformé les modes de gestion. En effet, depuis la période pré-industrielle, marquée par les entreprises marchandes, jusqu'à l'industrialisation du XIXe siècle et l'émergence des grandes entreprises managériales, chaque étape a contribué à façonner les besoins en termes de contrôle et d'optimisation des performances.

Le développement de l'organisation scientifique du travail, initiée par F.W. Taylor, ainsi que l'adoption de structures organisationnelles plus complexes, telles que les chaînes de montage, ont joué un rôle fondamental dans cette transformation. Selon l'historien Alexis Penot, l'histoire des entreprises se divise en trois grandes périodes. La première (1501-1780), marquée par un commerce essentiellement artisanal, voit l'émergence de besoins limités en matière de gestion. La seconde (1780-1973) est caractérisée par l'industrialisation et la consolidation des structures modernes de gestion. Enfin, la troisième période, débutant en 1973, coïncide avec la dissociation accrue entre gestion et propriété, soulevant de nouveaux enjeux de gouvernance auxquels le contrôle de gestion s'est progressivement adapté.

Une figure majeure dans l'analyse historique de l'évolution du contrôle de gestion est Alfred Chandler. Dans son ouvrage fondateur de 1977, Chandler propose deux récits distincts sur l'apparition de la structure divisionnelle et de la fonction financière dans les entreprises. Il aborde d'une part une explication économique et fonctionnaliste, qui voit l'émergence de cette fonction comme une réponse à la complexification des entreprises. D'autre part, il introduit une analyse sociologique, mettant en lumière les dynamiques humaines et sociales dans l'élaboration de ce système. Chandler illustre cette analyse par l'exemple de General Motors, une entreprise pionnière dans l'adoption des structures managériales complexes qui ont largement contribué à la diffusion des théories modernes du contrôle de gestion. C'est dans ce contexte que le contrôle de gestion est devenu une composante stratégique de la gouvernance

d'entreprise. Il permet aujourd'hui de répondre aux impératifs de croissance, d'efficacité, et de durabilité économique, tout en garantissant une gestion rationnelle des ressources et une surveillance des performances à grande échelle.

Ainsi, la question centrale qui sous-tend notre étude est la suivante : **Comment l'évolution économique, organisationnelle et sociologique des entreprises a-t-elle conduit à l'émergence et à l'institutionnalisation du contrôle de gestion comme une fonction clé de la gouvernance d'entreprise ?**

1. Émergence historique du contrôle de gestion : Contexte et évolution

1.1. Lecture économique de l'apparition du contrôle de gestion

La première perspective sur l'origine du contrôle de gestion, repose sur une analyse économique de l'organisation, notamment la théorie des coûts de transaction, Chandler (1977) soutient que l'évolution des structures organisationnelles aux États-Unis entre 1850 et 1950 est liée à la recherche de méthodes efficaces pour allouer les ressources en réponse aux changements de l'environnement. En effet, dans les années 1920, le système divisionnaire, qui se compose d'unités commerciales indépendantes et autofinancées et d'un siège général doté d'un personnel professionnel, a été introduit aux États-Unis.

L'organisation du travail au sein de l'entreprise était une préoccupation des recherches. Dans ce cadre, H. FAYOL s'appuie sur le principe de l'unité de commandement (la structure hiérarchique). De son côté, Taylor recourt aux principes de l'O.S.T : c'est-à-dire, la « division du travail et la parcellisation des tâches » (la structure fonctionnelle) et pour le système divisionnaire. À ce propos, Alfred Pritchard Sloan ¹ (1875 – 1966) (Directeur général de General Motors) est le créateur de cette structure divisionnelle « *qui consiste à organiser l'entreprise par divisions. C'est-à-dire la découper verticalement pour séparer les différentes activités. Chaque division apparaît comme une « Entreprise spécifique » : elle réunit tous les moyens en hommes et en matériel qui lui permettent de suffire à elle-même* ». Ainsi, pour choisir la structure divisionnelle, il faut que l'activité de l'entreprise se prête au découpage par division. Comme chaque division est indépendante, l'ajout ou la suppression d'une division n'affecte pas le fonctionnement de l'ensemble ;

Dans sa recherche, Chandler illustre une partie de son analyse en utilisant les descriptions fournies par Alfred Sloan Jr (1963) sur son expérience chez General Motors², néanmoins, il

¹ Alfred Pritchard Sloan, Jr. Fut est un chef d'entreprise et entrepreneur américain, président du constructeur automobile General Motors pendant près de 30 ans de 1923 à 1956.

² C'est l'une des quatre grandes sociétés américaines à cette époque à savoir : General Motors, Dupont, Standard Oil of New Jersey et Sears, Roebuck.

convient de contextualiser l'analyse de Chandler qui étudiera l'une des premières organisations divisionnalisées à avoir vu le jour dans les années 1920 en instaurant un système de contrôle de gestion moderne. Cette évolution sera possible grâce à la mise en place d'une fonction de contrôle de gestion. Cependant, certains éléments doivent être pris en compte pour une analyse plus complète. Ainsi, Abbott (1988) souligne que l'essor de la fonction de contrôle de gestion, notamment dans les pays anglo-saxons, résulte de conflits entre les professions cherchant à s'appropriier la compétence de la gestion des coûts. De son côté, Fligstein (1985-1990) propose une interprétation différente des événements historiques décrits par Chandler. Notons toutefois que la théorie économique la plus couronnée de succès actuellement dans le domaine de la stratégie est la théorie des coûts de transaction, en particulier pour expliquer l'évolution des systèmes de contrôle (Johnson et Kaplan, 1987 ; Speklé, 2001)³. Selon Desreumaux (1998), la théorie des coûts de transaction se fonde sur une vision de l'entreprise fondamentalement contractuelle et justifie sa raison d'être par la logique de l'efficacité économique. Précisons que cette théorie est souvent attribuée à Coase, considéré comme son fondateur. Effectivement, Desreumaux (1998) présente Coase comme le père de ce courant. Coase, prix Nobel d'économie en 1991, souligne que « *L'existence de la firme est alors justifiée par les coûts d'utilisation des mécanismes de prix sur le marché. Le recours au marché entraîne des coûts.* » (Coase, 1937)

Tableau N°1 : Les influences majeures de la Théorie des coûts de transaction

Champ d'influence	Références	Influence
Droit	Lwellynn (1931)	• Le contrat comme cadre à la relation
	McNeil (1974, 1978)	• Un continuum de formes contractuelles du contrat classique au contrat relationnel
Économie	Commons (1932)	• La transaction comme unité d'analyse
	Coase (1937)	• La firme justifiée par les coûts d'utilisation des mécanismes de prix sur le marché
	Knight (1941)	• Le principe d'efficacité
	Hayek (1945)	• L'adaptation comme problème économique central

³ Cité par Caroline Virginie Lambert « *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation* ». 2010.

		<ul style="list-style-type: none"> • Le marché comme dispositif d'adaptation spontané et autonome
	Simon (1957, 1978)	<ul style="list-style-type: none"> • Rationalité limitée des agents économiques ; • L'analyse comparative discrète
	Davis & North (1971)	<ul style="list-style-type: none"> • La distinction et les interactions entre l'environnement institutionnel et les institutions de gouvernance
Théorie des organisations	Barnard (1938)	<ul style="list-style-type: none"> • L'adaptation comme problème économique central ; • L'organisation comme dispositif d'adaptation coopérative

Source : *Laurent Tanguy, adapté par Caroline Virginie Lambert. 2010*

À la suite des travaux de Coase sur la théorie de la firme, Williamson envisageait une situation intermédiaire entre les deux extrêmes de l'organisation : le marché [concurrence] et la hiérarchie [par internalisation]. Ce modèle d'organisation hybride entre la concurrence et le pouvoir hiérarchique vise à arbitrer les différentes situations afin de réduire les coûts de transaction. La théorie des coûts de transaction repose sur trois concepts basiques : la rationalité limitée des dirigeants, le comportement opportuniste des partenaires et la spécificité des actifs. Les coûts de transaction sont définis comme le coût de l'obtention d'informations, de l'exécution et de la négociation de contrats, ainsi que le coût du contrôle. D'après Williamson « *L'entreprise moderne doit être principalement comprise comme le produit d'innovations organisationnelles dont l'objectif et les effets sont de réduire les coûts de transaction* » (Williamson, 1981, p. 1537).

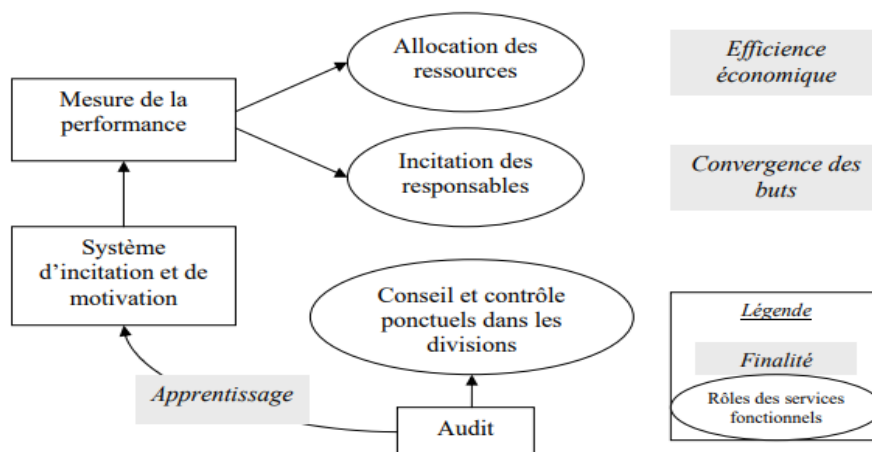
En effet les motifs d'existence du contrôle de gestion selon cette vision économique c'est la théorie des coûts de transaction, dans la thèse soutenue par Chandler (1977, p. 1) s'appuie largement sur cette théorie ; selon lui « *l'entreprise moderne a pris la place des mécanismes du marché pour coordonner les activités économiques et allouer les ressources. Ainsi, dans de nombreux secteurs économiques, la gestion est devenue prédominante, la main visible des managers a remplacé ce que Adam Smith appelait la main invisible des forces du marché. La coordination administrative a permis d'obtenir une productivité accrue, des coûts réduits et des profits supérieurs à la coordination par le marché.* »

Chandler (1977, p. 205) a centré son cadre d'analyse sur les grandes entreprises telles que General Motors, Sears Roebuck, Du Pont, General Electric, United States Rubber, et d'autres

grandes entreprises, qui ont réagi à la crise de 1920-1921 en appliquant des méthodes pour aligner strictement les flux de produits avec l'évolution de la demande. À travers ces travaux, Chandler a montré la transition d'une entreprise traditionnelle vers l'entreprise divisionnelle moderne. De son côté, Sloan (1963, p. 119)⁴ a décrit la mise en place des contrôles financiers en limitant l'autonomie excessive des divisions qui mettait en danger l'organisation, tout en créant des contrôles coordonnés.

L'accent mis sur les départements fonctionnels, en particulier la création d'une fonction financière, semblait être la principale conséquence de la recherche d'équilibre entre autonomie et synergie chez General Motors, liée finalement au développement du contrôle financier créé par Donaldson Brown et son assistant Albert Bradley. Selon Williamson (1970, p. 120-121), les techniques de contrôle et d'audit interne auxquelles la direction générale a accès permettent de collecter des informations globales et d'ajuster au mieux les contrôles à exercer sur les divisions.

Figure 3 : Rôles et finalités des systèmes de contrôle de l'organisation multidivisionnelle



Source : Williamson (1975), adapté par Caroline Virginie Lambert. (2010), P.40

De même, Johnson et Kaplan (1987) attribuent volontiers tous les objectifs fonctionnels départementaux à la fonction contrôle de gestion, qui doit accomplir des tâches spécifiques mieux que le marché dans l'entreprise sectorielle. Inciter fortement les gestionnaires à atteindre des objectifs rentables ; augmenter le pouvoir des incitations par des audits réguliers qui relient de manière significative les performances aux causes « réelles » ; fournir un suivi et des mesures pour allouer les ressources de manière séquentielle et adaptative aux activités les plus rentables. Développer des procédures (Johnson et Kaplan, 1987, p. 2).

⁴ Cité par Caroline Virginie Lambert « La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation ». 2010

La théorie économique de l'organisation repose sur la recherche d'une structure organisationnelle optimale, influencée par l'environnement et les échanges, ainsi que sur les principales théories du comportement humain, telles que l'opportunisme et la rationalité limitée. Elle a donné naissance à la théorie des coûts de transaction. Chandler (1977) a analysé quatre grandes entreprises américaines du début du 20^{ème} siècle et a proposé une interprétation cohérente de l'émergence des services fonctionnels, en particulier le service financier et le contrôle de gestion, conforme à l'analyse d'Oliver Williamson. Pour Chandler, la structure organisationnelle est une invention qui a permis aux entreprises de relever les défis économiques des années 1920. Sloan (1963) décrit l'importance de créer des synergies et de meilleurs produits dans une structure divisionnaire, où la position et le rôle des départements fonctionnels sont cruciaux. Le contrôle de gestion est indiscutablement important dans un système de division, et il est sous la responsabilité du contrôleur de gestion.

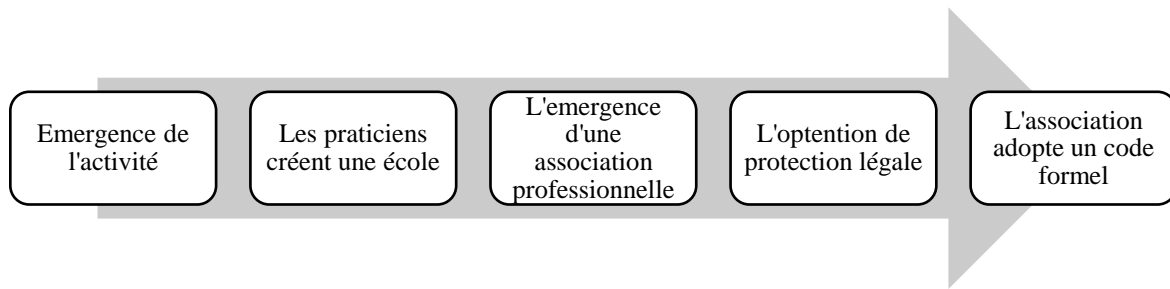
1.2. Lecture sociologique de l'apparition du contrôle de gestion

Des alternatives au courant dominant sont proposées dans la littérature. Ces alternatives se concentrent davantage sur les aspects sociaux de l'interaction humaine dans les organisations, y compris les questions de pouvoir, de conflit, de domination et d'autres aspects de la vie organisationnelle. Dans ce cadre, nous présenterons la version sociologique de l'apparition du contrôle de gestion.

La sociologie des professions est un domaine de recherche bien établi et enrichissant, dont les racines sont principalement attribuées aux travaux de Durkheim, l'un des pères fondateurs de la sociologie au début du XX^e siècle. Selon lui, l'industrialisation rapide de l'Europe à la fin du XIX^e siècle a menacé l'ordre social existant, et il a considéré l'éthique professionnelle comme une source de nouvel ordre moral. Jusqu'au milieu des années 1960, la sociologie des professions était dominée par la recherche structuro-fonctionnaliste qui cherchait à mettre en évidence la fonction des professions dans la société en général, ainsi qu'à étudier la relation entre les professionnels et leurs clients. Bien que la majorité des recherches dans ce domaine soit restée largement théorique, Wilensky (1964) a identifié une « séquence typique » de différents stades de développement pour huit professions (l'histoire naturelle du professionnalisme), qui se présente en 5 étapes telles qu'illustrées dans le schéma suivant ⁵ :

⁵ Cité par Caroline Virginie Lambert « *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation* ». 2010

Figure N°2 : Séquence type des différentes étapes du développement de huit professions



Source : Wilensky (1964)

En 1988, Abbott a proposé une explication du processus de professionnalisation à travers son analyse du « système des professions ». Selon lui, pour étudier les professions, il est essentiel de considérer leurs interactions. Il expose ainsi sa position :

Chaque profession est liée à un ensemble spécifique de tâches qui sont reliées par des compétences particulières, des forces et des faiblesses établies dans le processus de travail professionnel. Étant donné que ces liens ne sont ni absolus ni permanents, les professions interagissent les unes avec les autres, formant un système écologique. Les professions sont en compétition au sein de ce système, et le succès d'une profession dépend autant de la situation de ses concurrents et de la structure globale du système que des efforts déployés par cette profession elle-même. Il est donc important de ne pas considérer les professions de manière isolée, mais plutôt de les considérer comme faisant partie intégrante d'un système interactif. Les professions ne peuvent pas non plus être considérées comme un tout homogène appelé « les professions », car elles sont toutes différentes et ont des caractéristiques uniques (Abbott, 1988, p. 33), d'après Abbott ; « *La date clé correspond à l'invention des premières machines à calculer, en particulier la machine de Helmann Hollerith. En 1890, les machines Hollerith ont compulsé en six semaines les données du recensement américain. Dix ans plutôt, il avait fallu à peu près six ans pour effectuer la même tâche* » (Abbott, 1988, p. 228).

En raison de l'exigence de validation des comptes des entreprises cotées en bourse, la première branche des professions liées à la comptabilité a été regroupée : celle des experts-comptables et des commissaires aux comptes. Cela a conduit à la création d'une association professionnelle reconnue officiellement « *En 1919 naissait la National Association of Cost Accountants* ⁶ [...] ». Au cours des premières décennies du siècle, la profession comptable est née et s'est

⁶ En octobre 1919, la National Association of Cost Accountants a été fondée, rassemblant des industriels, des membres de cabinets comptables et des universitaires (NACA, 1919). À titre de comparaison, l'A.N.C.G. française (Association Nationale des Conseillers et Contrôleurs de Gestion), devenue plus tard l'ANDCG (Association Nationale des Directeurs du Contrôle de Gestion) puis la DFCG (Association Nationale des Directeurs financiers et Contrôleurs de Gestion), n'a vu le jour qu'en 1964.

organisée de manière efficace. Cette profession a développé avec succès et monopolisé la fonction de validation des comptes des entreprises cotées en bourse. En même temps, une périphérie plus large était responsable de l'attestation des comptes des entreprises familiales, des gouvernements et des organisations sans but lucratif. Cette spécificité a rapidement conduit à une segmentation du marché et, par conséquent, du groupe professionnel, en fonction du type d'entreprise traité et du type de tâche. Ce processus d'exclusion est une étape clé dans la formation d'une profession de manière générale, comme l'a souligné Abbott (1988, p. 228).

Tandis que cette première approche de la comptabilité basée sur la comptabilisation des opérations réalisées et la validation des comptes des entreprises cotées, constituait l'objet des grands débats, entre d'une part les ingénieurs, dont les ingénieurs en mécanique, un groupe plus ancien et d'autre part les comptables britanniques immigrés qui avaient souhaité profiter de la croissance américaine. Pour Abbott *« tant que la comptabilité de gestion s'en tint à comptabiliser le réalisé, ce n'était rien de plus que du traitement de données. L'invention des coûts standard et l'utilisation de ces coûts pour la prise de décision établirent de façon durable le large pré carré des comptables de gestion »* (1988, p. 232).

D'où l'émergence de la comptabilité analytique pour aider les managers dans la prise de décision d'après Abbot *« les comptables ont peu à peu gagné du terrain. Ils ont labellisé, formé et pris le contrôle de la comptabilité de gestion. De façon ironique, puisque la comptabilité de gestion était située au sein des entreprises, elle a rapidement perdu ses liens avec l'expertise comptable et est devenue largement indépendante »* (1988, p. 232).

En effet dans les pays anglo-saxons, les contrôleurs de gestion ont eu réussi à s'organiser en professions règlementées. Abbott considère même que *« le domaine de l'information interne des entreprises apparaît, dans l'histoire américaine, comme étant de loin, le champ sur lequel le plus grand nombre de batailles entre professions a été mené. »* Abbott (1988, p.,232).

L'avènement du contrôle de gestion était en grande partie dû à l'invention des machines à calculer, qui permettaient de calculer les coûts et de créer de vastes quantités de données adaptées au traitement (grâce aux caisses enregistreuses). Cela a aidé les entreprises à déterminer leur rentabilité. De plus, le besoin de validation des comptes des entreprises cotées sur le marché a conduit à la création de la première branche des professions rattachées à la comptabilité. Au départ, le service comptable se concentrait uniquement sur l'enregistrement du réalisé, mais les évolutions et les enjeux des entreprises ont rapidement fait apparaître d'autres aspects de la comptabilité, tels que le soutien à la prise de décision. Il ne s'agissait plus

seulement de comptabiliser le réalisé, mais aussi de prévoir le « non réalisé », d'expliquer et d'analyser les écarts entre les prévisions et les réalisations.

Dans le cadre du contrôle de gestion, une série d'enquêtes ont été menées dans différents secteurs de l'économie depuis les années 1990. Les plus importantes sont celles réalisées dans l'industrie pharmaceutique, les institutions bancaires, les organisations de marketing, les institutions d'enseignement supérieur, les institutions hospitalières et d'autres de nature générale (Torrens, 2006).

2. Les fondements du contrôle de gestion

2.1. L'origine de concept contrôle de gestion

C'est entre les deux guerres mondiales que l'on peut situer la naissance de la fonction contrôle de gestion, qui reste quand même une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein de l'organisation. En effet, la création du "*Controller Institute of America*" (l'Institut des Contrôleurs de Gestion des États-Unis) en 1931 marque la date officielle de l'apparition du contrôle de gestion. Depuis cette date, cette fonction s'est développée dans ce pays, puis en Europe, pour finalement prendre une grande importance dans les entreprises jusqu'à aujourd'hui.

C'est à Robert N. Anthony que l'on attribue la conceptualisation du processus de contrôle de gestion. Pour lui, une entreprise est un regroupement de personnes qui travaillent à un ou quelques buts, qu'ils soient lucratifs ou non lucratifs. Lorsque les ressources matérielles, financières et énergétiques sont combinées au travail humain, l'entreprise devient une "entreprise économique", et le contrôle de gestion constitue un système de coordination, de gouvernance et de surveillance. Ce dernier vise à assurer l'intégration harmonieuse de l'ensemble des ressources de l'entreprise : *« la gouverne, la coordination et la surveillance sont trois dimensions cruciales de l'entreprise, créatrice d'ordre »*. En outre, le contrôle de gestion est le *« processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation »*.⁷

En 1988, RN Anthony a proposé une nouvelle définition du contrôle de gestion : *« le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de cette organisation »*. Cette nouvelle définition du contrôle de gestion proposée souligne l'importance de la synergie entre le contrôle de gestion et la stratégie, dans le sens où le contrôle de gestion est une fonction attachée à la stratégie, permettant de matérialiser les

⁷ R.N. Anthony planning and control systems 1 1 R.N. Anthony planning and control systems 1965

objectifs stratégiques et les orientations managériales au niveau de la gestion quotidienne. L'accent est clairement mis sur l'importance de la motivation et de l'implication des managers dans le développement de l'organisation et dans l'élaboration des modèles de performance.

Anthony souligne trois idées clés :

- Les managers sont les « personnes qui doivent faire faire les choses en travaillant avec d'autres personnes » ;
- Le contrôle de gestion est subordonné à la stratégie ;
- L'efficacité et l'efficience sont deux critères majeurs ;

Le concept de contrôle de gestion a connu une évolution constante et une conceptualisation accrue depuis son apparition. Selon la littérature existante, plusieurs auteurs ont défini et interprété le contrôle de gestion de manière différente, ce qui reflète l'évolution même du concept de contrôle de gestion. Par exemple, Ouchi (1979) considère le système de contrôle comme un processus de mesure, d'évaluation et de rétribution de la performance. En se basant sur l'analyse de James, Thompson (1967), Ouchi (1979) propose une typologie permettant de formuler des hypothèses pour mieux comprendre la problématique du contrôle dans une organisation. Il cherche à identifier les mécanismes qui permettent à une organisation d'atteindre ses objectifs en associant un certain type de contrôle à des caractéristiques organisationnelles particulières, notamment le niveau de connaissance du processus de production et la capacité à mesurer les résultats. Ainsi, Ouchi propose trois systèmes de contrôle dominants :

Figure N° 3 : Trois systèmes dominants de contrôle

Le contrôle par le marché

- lorsque les objectifs stratégiques ou le processus de production ne sont pas maîtrisés
- Ce type de contrôle consiste à introduire les mécanismes de marché au sein de l'organisation afin de parvenir à une régulation par l'échange économique dans un contexte de concurrence

Le contrôle par la bureaucratie

- c'est l'ensemble des règles et procédures formelles qui indiquent ce qu'il faut faire ou ne pas faire (Livian, 1998).
- La spécification des règles de comportement et de production amène à la constitution d'un système bureaucratique

Le contrôle par le clan (ou la tradition)

- il s'impose quand il n'est pas possible d'établir de règles de production, et quand les résultats définitifs ne sont pas disponibles.
- Il repose sur des rites, des coutumes, sur une forte socialisation des individus

Source : William Ouchi (1979)

Ainsi, Macintosh (1994) a réalisé un travail d'affinement et d'approfondissement de la typologie d'Ouchi. Il décrit les méthodes d'évaluation et de suivi pouvant être utilisées, propose ensuite des systèmes de contrôle pour chaque situation possible, et enfin, compare l'usage idéal de la comptabilité de gestion aux usages effectifs (de la Villarmois, 1999). Toutefois, en s'inspirant des travaux de l'école des relations humaines, de la théorie de la motivation et de l'étude du comportement des décideurs (Simon, 1947), une approche a été développée qui se concentre sur l'influence des outils de contrôle sur le comportement des décideurs.

Robert Simons (1995) définit le contrôle de gestion comme « *les processus et procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* »⁸. En partant d'une étude de cas (1990), Simons explique que les organisations, qu'elles soient grandes et complexes ou non, peuvent avoir des systèmes similaires de contrôle de gestion (...), *mais il y a des différences dans la manière d'utiliser les systèmes de contrôle de gestion* ». Cette analyse l'amène à identifier deux catégories de systèmes de contrôle un système surveillé de près par les managers et un système de contrôle dont la surveillance est déléguée. Cette distinction nous amène à ce que Simons appelait le contrôle dit « interactif » et le contrôle dit « diagnostique » ou « programmé », selon la terminologie employée par l'auteur dans plusieurs de ses publications (1987, 1990, 1991, 1994, 1995).⁹

Ainsi le contrôle de gestion est considéré d'après Simon « *comme systèmes d'information formels que les gestionnaires utilisent pour surveiller les résultats organisationnels et corriger les écarts par rapport aux normes de performance prédéfinies* » (Simons, 1995, p. 59). Comme le souligne Simons, ces systèmes de feedback constituent la base des systèmes de contrôle traditionnels. Ils se caractérisent par trois attributs :

- La capacité à mesurer les résultats d'un processus ;
- L'existence de standards prédéfinis auxquels les résultats peuvent être comparés ;
- La capacité à corriger les écarts par rapport aux standards.

Les leviers de contrôle interactifs sont définis comme « *des systèmes d'information formels utilisés par les managers pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les activités décisionnelles des subordonnés* » (Simons, 1995, p. 95). Ces systèmes permettent de se concentrer sur le dialogue et la communication dans l'organisation. À travers les leviers de

⁸ Simons, 1995, p 5 Yves de rongé

⁹ Cité par Youssef Errami, « les systèmes de contrôle traditionnels et modernes : articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises. » (2007)

contrôle interactifs, Simons (1995) propose de renverser la relation traditionnelle entre stratégie et contrôle de gestion dont le contrôle intervient au stade de la mise en œuvre de la stratégie. En effet, le contrôle interactif intervient dès la formation de la stratégie : *« les systèmes de contrôle interactifs sont utilisés pour guider l'émergence « bottom-up » de la stratégie »* (Simons, 1995, p. 98). Pour Simons (1995), c'est l'affaire du top-management, qui doit stimuler un dialogue interactif au sein de l'organisation : *« À travers le dialogue, le débat et l'apprentissage qui entourent le processus interactif, de nouvelles stratégies émergent »* (Simons, 1995, p. 102).

Le système de croyances est utilisé comme un guide pour rechercher de nouvelles opportunités. Il s'agit d'un ensemble de documents communiqués aux employés qui définissent les valeurs fondamentales, l'objectif et la direction de l'entreprise. Le système de barrières limite la zone de poursuite des opportunités. La direction de l'organisation doit définir les comportements et les actions inacceptables dans la poursuite de la mission. Alors la dimension comportementale est prise en considération dans la définition du contrôle de gestion. Selon Claude SIMON et Alain Burlaud, *« le contrôle de gestion est un système de régulation du comportement de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »*.

Pour Alain Burlaud, *« le contrôle de gestion est un des rouages essentiels de la régulation interne et du pilotage. Il a pour objectif de mettre sous tension les ressources humaines de l'organisation et de rendre cohérentes les activités des différents acteurs au sein de l'entreprise afin qu'elles concourent à la réalisation de l'objectif commun »*¹⁰. À son tour, Michel LEROY a défini le contrôle de gestion comme étant *« un système d'information et de communication qui grâce à ses procédures, ses méthodes et ses documents aide les opérationnels de tous les niveaux à définir les objectifs cohérents et conformes aux choix politiques de l'entreprise et en piloter la réalisation »*¹¹.

Pour Bouquin (1996), les objectifs du contrôle sont de lier la stratégie à la vie quotidienne de l'entreprise, de guider les comportements individuels et de clarifier la relation entre les objectifs et les ressources. En effet l'analyse de Bouquin s'inscrit dans la même vision d'ANTHONY en retenant trois niveaux de contrôle de gestion. Le contrôle de gestion agit comme un pivot entre la stratégie et le fonctionnement quotidien de l'organisation. Il assure l'interaction entre ces

¹⁰ Claude SIMON et Alain BURLAUD, Contrôle de gestion, Ed. La découverte, collection repère N° 227, Paris, 1997, P.24.

¹¹ <http://www.controledegestion.org>.

deux éléments en veillant à la cohérence des actions courantes avec la stratégie tout en permettant aux gestionnaires d'ajuster leur approche stratégique en fonction des événements observés dans le fonctionnement quotidien de l'organisation. En tant que processus de contrôle, il oriente les comportements des acteurs en gérant de manière déléguée la relation entre les ressources et les résultats. Son objectif est de garantir le bon fonctionnement économique de l'organisation en modélisant les relations entre les résultats visés et les ressources nécessaires pour les atteindre. En résumé, le contrôle de gestion se réfère aux dispositifs et aux processus qui assurent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes de l'organisation.

Selon H. Bouquin « *les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs de règles et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements* ». Ainsi, Alazard et Separi (1998) définissent le contrôle de gestion comme étant « *l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise, leur comparaison avec les données passées ou prévues peut le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des écarts des mesures correctives appropriées* ». De son côté, Gibert (2002) a essayé de regrouper toutes les questions relatives au concept du contrôle de gestion. Pour ce chercheur, la nature complexe du contrôle de gestion pose de nombreux défis pour les gestionnaires. Malgré son ancienneté, son identité demeure difficile à cerner, et sa place dans les organisations est souvent modeste.

Les principes de base du contrôle de gestion peuvent conduire à des dilemmes difficiles à résoudre, et les gestionnaires peuvent tomber dans le piège de « l'entrepro-morphisme » ; c'est-à-dire la tendance à concevoir le contrôle de gestion comme une simple extension de la comptabilité analytique. Le périmètre d'action du contrôle de gestion semble varier en fonction des contextes, et son importance est parfois surestimée ou sous-estimée. Bien qu'il puisse être perçu comme une simple production de tableaux de chiffres, le contrôle de gestion est en réalité un processus complexe qui nécessite une compréhension approfondie de l'ensemble de l'organisation et de ses objectifs stratégiques. Ainsi pour Gupta et al., (2006) « *la poursuite simultanée de l'exploration et de l'exploitation grâce à des sous-unités ou des personnes différenciées, mais étroitement liées, chacune d'entre elles étant spécialisées soit dans l'exploitation soit dans l'exploration* » (Gupta et al., 2006).

2.2. Synthèse des approches conceptuelles du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion occupe une position essentielle dans la mise en œuvre et le suivi des stratégies organisationnelles. Selon Anthony et Bouquin, cet outil est fondamental pour soutenir la stratégie. Plusieurs chercheurs, dont Lorino (1993), Guej (1996), Dermeestre (1995), et Mevellec et Brechet (1998), soulignent l'importance d'une interconnexion entre le contrôle de gestion et la stratégie, permettant ainsi aux entreprises d'aligner efficacement leurs objectifs opérationnels avec leur vision stratégique.

Le rôle du contrôleur de gestion, dans cette dynamique, est souvent perçu comme nuancé. Norbert fait une analogie pertinente en décrivant le directeur général comme le pilote d'une entreprise, tandis que le contrôleur de gestion agit comme un copilote. Cette analogie souligne que le contrôleur doit non seulement être conscient de la stratégie de l'entreprise, mais aussi jouer un rôle actif dans sa mise en œuvre. Sa mission implique la circulation d'informations stratégiques à double sens, garantissant ainsi que les indicateurs opérationnels alimentent les décisions stratégiques. En effet, la collecte d'informations sur le terrain est une composante cruciale de la fonction de contrôle.

Pour qu'une stratégie soit pertinente, il est impératif d'identifier les ressources clés de l'entreprise et de mettre en place des structures favorisant la mobilisation des savoirs. Bouquin insiste sur l'importance d'une capacité d'adaptation aux évolutions nécessaires, considérant que le contrôle de gestion doit aller au-delà des simples outils de vérification pour devenir un système d'animation et de motivation au sein de l'organisation. Cela permet de mobiliser les employés et de les engager activement dans le processus décisionnel.

Meyer définit le contrôle de gestion comme un ensemble d'outils visant à améliorer la prise de décision. Il englobe diverses disciplines, notamment la comptabilité générale, la comptabilité industrielle, et la gestion budgétaire. Dans cette perspective, Bourdin (1979) le considère comme un système d'évaluation des responsabilités et des voies d'amélioration de la rentabilité, soulignant son rôle dans l'optimisation des performances organisationnelles. La dimension de vérification est également essentielle dans le rôle du contrôleur de gestion.

Sathe (1983) stipule que le contrôleur doit veiller à l'exactitude de l'information financière et à la conformité des pratiques de contrôle interne avec les procédures et politiques du groupe. Cette notion est renforcée par d'autres chercheurs tels que Longeaux (1994), Davis et Albright (2000), et Siegel (2000), qui insistent sur l'importance de la vérification pour garantir la fiabilité des informations financières, un élément vital pour toute prise de décision éclairée. En outre, le contrôle de gestion est souvent envisagé comme un soutien indispensable aux managers

opérationnels. Hopper (1980) présente ces managers comme les premiers clients des contrôleurs de gestion, qui leur fournissent les informations nécessaires pour leur autocontrôle.

D'autres chercheurs, comme Danziger (1995), Jablonsky et Keating (1995), et Burns et Scapens (2000), soulignent le rôle stratégique du contrôle dans le processus décisionnel, affirmant ainsi que le contrôleur de gestion est un acteur clé dans l'amélioration continue de la performance organisationnelle. Enfin, une perspective innovante émerge sur le rôle du contrôleur de gestion, le considérant comme un « accompagnateur du progrès ». Bouin et Simon (2004) défendent cette vision, affirmant que le contrôleur de gestion doit dépasser le cadre traditionnel de la supervision pour devenir un acteur essentiel dans le processus de changement organisationnel. Cette nouvelle approche enrichit notre compréhension du contrôle de gestion, le positionnant non seulement comme un outil de mesure, mais aussi comme un vecteur de changement et un catalyseur d'innovation au sein des entreprises modernes.

Conclusion

Le développement du contrôle de gestion s'explique par l'évolution des entreprises et de leur environnement. Tout d'abord, la naissance du commerce a joué un rôle clé dans l'accélération de l'innovation technologique, favorisant l'émergence de trois figures industrielles majeures : les petits artisans, les inventeurs ou pionniers, et la noblesse d'affaires, dont le dynamisme a profondément marqué le paysage économique, notamment en Angleterre. Ensuite, la forme moderne d'organisation des entreprises, caractérisée par la séparation entre gestion et propriété, engendre divers défis. Cette séparation est un reflet des enjeux de gouvernance d'entreprise, qui s'efforce d'apporter des solutions adaptées à cette réalité contemporaine.

Ainsi, la gouvernance apparaît comme un concept essentiel et une réponse novatrice aux défis de notre époque. La littérature met en lumière deux narrations concernant l'émergence du contrôle de gestion. La première, proposée par Chandler, adopte une perspective économique et fonctionnelle, explorant la naissance des structures sectorielles et des fonctions financières. La seconde aborde la question sous un angle sociologique, enrichissant notre compréhension du phénomène.

Le contrôle de gestion se définit comme un processus de gestion des performances piloté par les responsables opérationnels d'une entreprise, soutenus par les contrôleurs de gestion. Tous les responsables, qu'ils soient directeurs d'entreprise, responsables d'unités opérationnelles, ou chefs de départements, jouent un rôle central dans ce processus. En tant qu'aspect fondamental du métier de manager, le contrôle revêt diverses définitions dans la littérature : outil de communication, outil décisionnel, levier stratégique, et mécanisme de coordination entre la stratégie et les opérations. Il se manifeste à travers des instruments tels que la comptabilité de gestion, les budgets et les tableaux de bord, qui sont couramment utilisés pour appréhender l'efficacité du contrôle de gestion.

BIBLIOGRAPHIE

- Akrich, S. (2006). L'étude porte sur la contribution à la compréhension de l'apport du contrôle de gestion à la performance des entreprises marocaines.
- Alazard, C., & Sépari, S. (2010). DCG 11 Contrôle de gestion manuel et applications (2e éd.). Paris: DUNOD.
- Aliouat, B., Frij, R., & Chraïbi, A. (2017). Évaluation prospective de la performance et enjeu de développement : cas du balanced scorecard appliqué à la filière textile-habillement au Maroc.
- Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems.
- Ben Hamadi, Z. (2014). Complexification des systèmes budgétaires et profils des dirigeants : cas des PME tunisiennes.
- Bennis, M. (2016). Les changements des systèmes de contrôle de gestion : Cas d'un échantillon des entreprises algériennes.
- Berland, N., & Gervais, M. (2008). Dix ans de recherche en contrôle.
- Bernard, O. (2010). Système de contrôle de gestion et trajectoire du propriétaire-dirigeant de petite entreprise : le secteur de l'agencement d'intérieur dans le grand Est.
- Boisselier, P. (1999). Contrôle de gestion, Cours & Applications. Paris: Vuibert.
- Bouquin, H. (1997). Les fondements de contrôle de gestion. Paris: PUF.
- Bouquin, H. (2000). Du contrôle de gestion au pilotage. Management Review, 98.
- Burlaud, A., & Simon, C. (1997). Contrôle de gestion. Paris: La Découverte.
- Chalengeon, L., et al. (2013). Contrôle de gestion. Paris: Vuibert.
- Chanegrih, T. (2011). Les caractéristiques des changements en contrôle de gestion : une étude empirique. International Journal of Financial Accountability, Economics, Management, and Auditing (IJFAEMA).
- Chiapello, E., & Delmond, M. H. (1994). Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement.
- Cliche, P. (2009). La gestion budgétaire et dépenses publiques. Presses de l'Université du Québec.
- De Rongé, Y., & Cerrada, K. (2012). Le contrôle de gestion (2e éd.). Paris: Pearson.
- Demestère, R., Lorino, P., & Mottis, N. (2009). Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise (4e éd.). Paris: Vuibert.
- Ennajem, C. (2012). Évolution du rôle du contrôleur de gestion dans un contexte de contrôle de gestion.

- Errami, Y. (1997). Les systèmes de contrôle traditionnels et modernes : articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises. In C. Simon & A. Burlaud (Eds.), *Contrôle de gestion* (p. 24). Paris: Éditions La Découverte.
- Fernández, A. (2005). *Les nouveaux tableaux de bord des managers* (3e édition). Éditions d'Organisation.
- François, M. (2001). *Le target costing : un état de l'art*.
- Gumb, B. (2008). *Des mythes fondateurs du contrôle de gestion et de ses prolongements : Le cas de l'informatique décisionnelle*.
- Horngren, C., Bhimani, A., Datar, S., & Foster, G. (2010). *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*. Nouveaux Horizons.
- Jacques, M. (1988). *Bases de la gestion budgétaire*. IFG Systèmes pédagogiques.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1995). *Le tableau de bord, pilotage stratégique : les 4 axes du succès*. Éd. d'organisation.
- Lemaire, C. (2013). *Le processus de construction d'un outil de contrôle de gestion interorganisationnel : Le cas de l'expérimentation d'un outil de pilotage de la performance dans le secteur médico-social*.
- Lise, A., & Guy, S. (2008). *L'ABC et l'ABM. Apprentissage organisationnel et contrôle de gestion : une lecture possible de L'ABC/ABM*.
- Mebbani, Y. (2012). *La méthode ABC (Activity Based Costing), concepts et mise en place*.
- Mévellec, P. (2011). *Les paramètres de conception des systèmes de coûts : étude comparative*.
- Bourguignon, A. (2009). *Performance et contrôle de gestion*. In B. Colasse (Ed.).
- Doriath, B., & Goujet, C. (2002). *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance*. Dunod.