

Chapitre 2 :

Le contrôle de gestion dans les organisations : D'une vision traditionnelle à une vision stratégique

Control management in organizations: From a traditional to a strategic vision

Dr. Djib FAYE

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

Université Cheikh Anta Diop de Dakar

Laboratoire FOCS

Dr. Mohamed Salem AHMED

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

Université Cheikh Anta Diop de Dakar

Laboratoire FOCS

Pr. Mouhamed El Bachir WADE

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

Université Cheikh Anta Diop de Dakar

Laboratoire FOCS

Résumé :

Le contrôle de gestion a profondément ancré sa présence au sein des organisations, publiques comme privées, en déployant des outils qui s'inscrivent dans une tension permanente entre la logique de surveillance et l'ambition de pilotage. Caractérisé par une ambiguïté conceptuelle persistante et une pluralité de définitions, il constitue néanmoins un concept à dimensions multiples, contribuant activement à l'amélioration de la performance des organisations. Ce chapitre retrace l'évolution historique du contrôle de gestion, de la logique comptable et budgétaire vers une approche systémique et stratégique, tout en soulignant la complexité des pratiques et la diversité des définitions. A travers une revue de la littérature, il met en lumière les débats théoriques autour de la transformation du contrôle de gestion en une fonction managériale incontournable, désormais conçue comme un levier stratégique indispensable pour accompagner les organisations dans leur quête de performance et d'adaptation.

Mots clés : Contrôle de gestion – Systèmes de contrôle de gestion – Outils de contrôle – Pilotage de la performance – Contrôle stratégique.

Abstract:

Management control has become deeply entrenched within organizations, both public and private, by deploying tools that exist within a constant tension between the logic of monitoring and the ambition of steering performance. Characterized by persistent conceptual ambiguity and a plurality of definitions, it nevertheless constitutes a multidimensional concept, actively contributing to the improvement of organizational performance. This chapter traces the historical evolution of management control, from an accounting and budgetary logic to a systemic and strategic approach, while highlighting the complexity of practices and the diversity of definitions. Through a literature review, it sheds light on the theoretical debates surrounding the transformation of management control into an essential managerial function, now conceived as a crucial strategic lever to support organizations in their pursuit of performance and adaptation.

Keywords: Management control – Management control systems – Control tools – Performance management – Strategic control.

Introduction

Le contrôle de gestion s'est imposé au fil du siècle dernier comme une fonction essentielle dans les organisations. Issu des pratiques comptables et budgétaires des grandes entreprises industrielles, il a progressivement évolué au rythme des transformations économiques et sociales, passant d'une logique de surveillance des coûts à une approche plus stratégique et intégrée. Cette évolution témoigne de la richesse conceptuelle du contrôle de gestion, mais aussi de la difficulté persistante à en proposer une définition consensuelle.

Malgré une littérature volumineuse et des décennies de recherches académiques, la notion de contrôle de gestion demeure caractérisée par une certaine ambiguïté conceptuelle et l'absence de définitions consensuelles. Des termes tels que « *le contrôle de gestion* », « *la comptabilité de gestion* », « *les systèmes de comptabilité de gestion* » et « *les systèmes de contrôle de gestion* » sont souvent utilisés de manière interchangeable, en raison de la difficulté à délimiter précisément l'objet et le périmètre de cette fonction. La pluralité de conceptions, qui conduit parfois à évoquer un « *pseudo-concept* », affirme néanmoins la richesse et de la complexité d'une discipline qui ne cesse d'intégrer de nouveaux éléments jugés pertinents par les chercheurs et les praticiens.

Aujourd'hui, dans un environnement organisationnel marqué par des mutations permanentes, l'internationalisation croissante et l'intensification de la concurrence, le contrôle de gestion doit dépasser sa fonction traditionnelle de surveillance pour devenir un véritable mode de management et un levier stratégique. Les systèmes de contrôle contemporains ne se limitent plus aux seuls aspects financiers et comptables, mais intègrent des dimensions informelles, culturelles et comportementales pour favoriser l'alignement des actions individuelles avec les objectifs organisationnels. L'évolution vers une vision plus large et plus intégrée du contrôle de gestion soulève des questionnements fondamentaux sur les outils, les finalités et les modalités de mise en œuvre les plus appropriés pour accompagner les organisations dans leur quête de performance et d'adaptation stratégique. L'ouverture de ce chapitre vise à retracer les principales étapes de l'évolution du contrôle de gestion et à mettre en lumière les débats théoriques qui en ont façonné la compréhension.

1. Genèse et évolution historique

Historiquement, le contrôle de gestion s'est développé dans les grandes entreprises industrielles au début du XX^{ème} siècle en même temps que l'organisation scientifique du travail et les

fondamentaux de l'administration des entreprises (Bouquin, 2011). La préoccupation des ingénieurs et des dirigeants était à la fois de maîtriser les coûts et de contrôler les responsabilités déléguées par un strict contrôle budgétaire (Otley, 1999). La mission principale du contrôle de gestion aurait pu être décrite comme la recherche de la vérité absolue, qui était définie en termes d'obtention de coûts aussi précis que possible. Subséquemment, après la Seconde Guerre Mondiale, on était de plus en plus conscient du fait que les informations relatives aux coûts devaient être adaptées aux besoins des utilisateurs, en particulier les dirigeants. A cette époque, le contrôle de gestion mettait l'accent sur le thème des différents coûts pour différents objectifs, soulevant le souci de trouver une vérité conditionnelle (Porporato, 2011).

Ensuite, un courant comportementaliste a émergé à partir des années 1950 pour donner une représentation moins mécaniste des organisations. Ce courant s'intéressait aux liens entre les dispositifs de contrôle de gestion et les relations humaines au sein des organisations. Les implications managériales du contrôle de gestion concernaient aussi bien l'implication au travail des individus en fonction de la manière dont ils étaient contrôlés que les jeux sociopolitiques associés à la définition des fins de l'organisation, des objectifs par centres de responsabilité, des moyens et des indicateurs de performance (Hared et al., 2013).

Puis, les décennies suivantes ont connu l'émergence d'autres préoccupations. Dans les années 1970, des efforts en matière de coûts de l'information et d'incertitude ont été mis en évidence dans une nouvelle approche ; il s'agit de l'approche économie-information. Ainsi, il semblait, durant les années 1980, que le changement d'orientation ait été marqué par une tendance allant d'une approche normative à une approche plus positive. Enfin, la dernière étape de l'évolution était l'apparition de perspectives critiques radicales. Toutefois, ces propositions sont restées sans effet sur la pratique et ont suscité un accueil mitigé au sein de la communauté académique (Bouquin et Fiol, 2007 ; Porporato, 2011).

2. Délimitation conceptuelle et ambiguïtés terminologiques

Sur le plan académique, la formalisation du contrôle de gestion comme discipline a commencé par identifier ce qui est de contrôle. Il paraît sémantiquement que le mot « *contrôle* » a de nombreuses significations et différentes connotations, dont beaucoup ne sont pas applicables au domaine de la gestion (Strauss et Zecher, 2013). Dans les premiers ouvrages en sciences de gestion, le concept de « *contrôle* » était considéré comme synonyme de contrôle financier, où il constituait l'une des fonctions de la gestion comptable et financière devant fournir des

informations pour la prise de décision (Hared et al., 2013). Des termes tels que « *la comptabilité* », « *la gestion financière* » et « *le contrôle* » avaient été utilisés aussi pour les mêmes fonctions dans l'organisation (Otley, 1999).

Pour déterminer les limites des différentes fonctions de l'organisation, Anthony (1965, p. 5) définit la fonction de contrôle comme étant « *le processus consistant à guider un ensemble de variables pour atteindre un but ou un objectif préconçu. C'est un concept large applicable aux personnes, aux choses, aux situations et aux organisations. Dans les organisations, cela inclut des divers processus de planification et de contrôle* ». Par cette définition, la fonction de contrôle implique les éléments qui symbolisent les activités de l'organisation en tant que système à base sociale interagissant avec le comportement humain. En ce sens, elle est particulièrement complète : elle englobe les différents aspects des activités organisationnelles et complète d'autres fonctions essentielles du système de gestion, notamment la planification, la mesure du rendement, la motivation, la communication et la rétroaction.

Cependant, l'évolution des pratiques et des recherches en gestion a postérieurement conduit à un élargissement et à une diversification des concepts associés au contrôle. Bien après, les termes de « *contrôle de gestion* », « *comptabilité de gestion* », « *systèmes de comptabilité de gestion* » et « *systèmes de contrôle de gestion* » ont fait l'objet d'une pléthore d'études et de recherches. Lesquelles sont marquées par l'absence de définitions consensuelles et la difficulté de délimitation de l'objet du contrôle de gestion. En conséquence, ces termes ont été utilisés de manière interchangeable et ont parfois eu les mêmes significations (Otley et al., 1995 ; Chenhall, 2003). Cette interchangeabilité s'explique par le fait que la comptabilité de gestion fournissait un langage capable de couvrir tous les domaines de l'organisation et a toujours été attribuée à une orientation décisionnelle considérable.

En effet, les objectifs de comptabilité de gestion sont initialement centrés sur trois aspects (Carenys, 2012) : la production des rapports internes périodiques à l'intention de la direction ; la fourniture des informations non périodiques ou spéciales pour les décisions stratégiques ; et la diffusion des informations en dehors de l'organisation par le biais d'états financiers destinés aux parties prenantes. En se limitant aux deux premiers objectifs, ceux concernant plus particulièrement la gestion, nous pouvons constater qu'ils s'alignent sur l'objectif de l'organisation en matière de contrôle de gestion.

D'une part, les informations périodiques visées au premier point constituent la base de l'évaluation périodique des activités régulières de l'organisation. Cette évaluation correspond

à la notion plus intuitive de contrôle, entendue comme le processus permettant de vérifier si la routine normale de l'organisation fonctionne conformément aux plans définis. Ainsi, la comptabilité de gestion fournit le substrat de base dans lequel se déroule le contrôle organisationnel, en utilisant une certaine structure que procèdent les données économiques et financières elles-mêmes.

D'autre part, les informations spécifiques aux décisions stratégiques constituent la base de ce qui est appelé ultérieurement par le contrôle stratégique. Lequel est conçu pour évaluer la viabilité continue des stratégies à travers des décisions liées à la formulation ou à la révision (Merchant et Van der Stede, 2007). De cette manière, on estime donc que la comptabilité de gestion représente les outils de contrôle spécifiques (tels que la planification, la budgétisation et la tarification), tandis que les systèmes de comptabilité de gestion font référence à l'utilisation systématique des outils comptable pour atteindre les objectifs de l'organisation.

Toutefois, si la comptabilité de gestion dispose d'objectifs relativement définis, la conception du contrôle de gestion, quant à lui, est toujours floue. Les conceptions proposées dans la littérature abondante sur le sujet sont variées et les définitions évoluent vers un degré de généralité de plus en plus important, ce qui amène parfois à parler du « *pseudo-concept* » (Bouquin, 1996). En effet, chacune définition du contrôle de gestion enrichit progressivement la compréhension du concept en intégrant de nouvelles dimensions jugées pertinentes (Merchant et Otley, 2007 ; Strauss et Zecher, 2013). Par ailleurs, la pluralité des approches du concept, lui-même, engendre une certaine ambiguïté qui constitue l'un des obstacles majeurs à la définition du contrôle de gestion (Fisher, 1995). Face à cette complexité, deux orientations majeures semblent se profiler au sein des spécialistes : certains privilégient une approche globale mais manquent de précision dans le traitement des problématiques, tandis que d'autres adoptent une démarche rigoureuse et détaillée, au risque de recourir ensuite à des simplifications réductrices pour rendre le concept plus opérationnel.

Parmi les contributions visant à clarifier ce concept, il revient à Anthony d'introduire le terme contrôle de gestion dans le domaine académique par le passage de la comptabilité de gestion. Il définit le contrôle de gestion comme étant « *le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* » (Anthony, 1965, p. 17). Ce dernier prolonge sa définition en considérant le contrôle de gestion comme le processus par lequel les managers influencent les membres de l'organisation à mettre en œuvre des stratégies (Op. cit, 1988). Le

contrôle de gestion est alors conçu comme un processus d'atteinte d'objectifs à partir des ressources limitées (Kloot, 1997) et utilisé pour créer les conditions motivant une organisation à obtenir des résultats prédéterminés (Fisher, 1995). Par conséquent, la notion de contrôle dans toutes les organisations semble être liée à l'existence de certains objectifs.

3. Le contrôle de gestion comme une approche systémique

La compréhension du contrôle de gestion nécessite de rappeler d'abord la nature même de l'organisation. Selon Carenys (2012), une organisation peut être définie comme un système d'activités ou de forces consciemment coordonnées, orienté à tout moment vers certains objectifs explicites. Ces objectifs constituent ce que Quinn (1978) qualifie de corps d'objectifs génériques de l'organisation, formant ainsi la raison d'être et la direction stratégique de l'entité. Or, excepté dans certains cas triviaux où la vérification de l'atteinte des objectifs ne requiert ni effort ni investissement substantiel de ressources, il devient impératif de concevoir et de déployer un système d'évaluation rigoureux. Ce dernier doit permettre de mesurer de manière systématique le degré de réalisation des objectifs explicites et d'identifier les éventuels écarts qui nécessitent des actions correctives.

C'est précisément dans cette perspective que Merchant et Otley (2007) proposent une distinction conceptuelle fondamentale entre le contrôle de gestion en tant que processus et le système de contrôle de gestion en tant que dispositif organisationnel. Le contrôle de gestion, envisagé comme processus, constitue une tâche managériale fondamentale incombant aux dirigeants à tous les niveaux hiérarchiques. Le système de contrôle de gestion, quant à lui, désigne l'ensemble des mécanismes, procédures et outils formels mobilisés pour piloter, réguler et administrer les activités et processus organisationnels (Merchant et Van der Stede, 2007). Cette distinction souligne que le système de contrôle ne représente pas une fin en soi, mais plutôt un instrument au service d'une fonction managériale essentielle : assurer la cohérence entre les actions quotidiennes et les objectifs stratégiques de l'organisation.

La nécessité pour les dirigeants de disposer d'un cadre structuré permettant de déterminer, d'analyser et de piloter les performances organisationnelles a conduit à l'émergence d'une conception instrumentale des systèmes de contrôle de gestion. Selon cette perspective, les systèmes de contrôle de gestion ont pour mission fondamentale de collecter, traiter et analyser les informations nécessaires à l'évaluation de la performance des ressources financières et

humaines d'une organisation afin d'avoir une influence sur les comportements et de mettre en œuvre les stratégies (Otley, 1999).

Cette approche conduit à définir le système de contrôle de gestion de manière extensive, comme tout dispositif informationnel destiné à éclairer la prise de décision des dirigeants et des cadres supérieurs (Godener et Fornerino, 2005b). Toutefois, l'évaluation du rôle effectif joué par ces informations ne saurait se limiter à leur seule disponibilité ; elle requiert également une analyse approfondie des modalités concrètes d'utilisation de ces informations par les managers (Godener et Fornerino, 2005a ; Arena et Solle, 2008). Ainsi appréhendés, les systèmes de contrôle de gestion poursuivent un triple objectif (Widener, 2007) : fournir des informations pertinentes pour la prise de décision managériale ; faciliter les processus de planification organisationnelle ; et, permettre une évaluation rigoureuse des performances.

De toute évidence, il convient de mentionner que le contrôle peut être appliqué à différents niveaux d'une organisation et que, par conséquent, les exigences de son efficacité peuvent différer d'un niveau organisationnel à l'autre. Au niveau général de l'organisation, il est raisonnablement supposé que les « *top-managers* » s'intéressent à la réalisation des objectifs qu'ils ont souvent eux-mêmes conçus. La délégation ne peut exister sans des outils de contrôle adéquats, dont l'absence compromet les chances de développement régulier de l'organisation. La définition de ces outils nécessite des méthodes de gestion qui vont au-delà de l'intuition et de l'appréciation visuelle de la situation réelle de l'organisation.

Cependant, dans la majorité des organisations, les membres peuvent ne pas avoir un intérêt particulier à poursuivre les objectifs de l'organisation (Fiol, 1991). Orienter la route et inciter les membres à aller dans le sens de l'organisation, est alors une raison d'être pour le contrôle de gestion (Simons, 1995 ; Merchant et Van der Stede, 2007 ; Löning et al., 2008). En assurant cette mission à travers des outils tangibles et intangibles, les systèmes de contrôle de gestion constituent le moyen fondamental dont une organisation dispose pour inculquer à ses membres dans la poursuite de ses objectifs (Rosanas et Cuguero-Escofet, 2013).

Cette approche incitative, profondément enracinée dans la littérature (en particulier dans la théorie de l'agence), est renforcée par la conception des systèmes de contrôle de gestion comme « *le processus par lequel un élément (une personne, un groupe, une machine, une institution, une norme) affecte intentionnellement les actions d'un autre élément* » (Hofstede, 1967, p. 13). Pour conduire ce processus de manière satisfaisante, les systèmes de contrôle de gestion doivent

prendre en compte certains aspects, à la fois au niveau de l'organisation dans son ensemble comme au niveau des différentes unités qui la composent (Carenys, 2012).

Le processus de contrôle de gestion, tel qu'il est conçu jusqu'ici, nécessite l'établissement de normes, la supervision du comportement des employés, la mesure de la productivité, ainsi que l'évaluation et la correction des écarts. Une telle conception implique nécessairement une articulation étroite entre le contrôle de gestion et les processus de planification et de supervision stratégiques (Anthony, 1988). Cette articulation permet non seulement d'obtenir un retour d'information pertinent sur l'état d'avancement des objectifs organisationnels (Kaplan, 1991), mais également de doter les décideurs du pouvoir d'intervention en temps opportun et de la capacité d'action nécessaire pour infléchir les trajectoires (Otley et al., 1995).

En effet, le système d'information constitue l'infrastructure critique à travers laquelle les dirigeants exercent leur fonction de contrôle. C'est par son intermédiaire qu'ils suivent la progression vers l'objectif global de l'organisation, décomposé en une série d'objectifs opérationnels hiérarchisés. Cette logique s'inscrit dans ce que la littérature qualifie de modèle cybernétique ou à boucle de rétroaction fermée. En réalité, « *la plupart des systèmes de contrôle de gestion sont considérés comme des modèles cybernétiques ou à cycle fermé. Un système de contrôle cybernétique est celui dans lequel les objectifs sont définis, les résultats sont mesurables, les résultats obtenus sont comparés aux objectifs définis et, si nécessaire, des actions correctives appropriées sont prises* » (Kloot, 1997, p. 52).

Les systèmes de contrôle cybernétiques nécessitent un modèle prédictif pour l'organisation ou « *le système à contrôler* », dont l'efficacité ne peut être éteinte qu'en tenant compte des caractéristiques environnementales (Collins, 1982). Tout d'abord, lorsque l'environnement est turbulent et dynamique, l'existence du modèle prédictif ne peut plus être supposée facilement, de sorte que celui-ci devient inexistant ou insuffisant (Ouchi, 1979). A cause de ses insuffisances, le contrôle cybernétique doit être complété par d'autres modèles de contrôle, conformément à la proposition de Hopwood (1974). Laquelle distingue les contrôles administratifs, les contrôles sociaux et les systèmes de contrôle (maîtrise) de soi.

Ensuite, l'autorégulation du système de l'organisation résout à la fois des problèmes stratégiques et des problèmes opérationnels. Il s'agit, d'une part, de l'organisation par rapport à son environnement, et de l'application effective des plans conçus pour atteindre les objectifs généraux, d'autre part. Ainsi, les systèmes de contrôle de gestion doivent prendre en considération deux dimensions (Hared et al., 2013) : une dimension sociale et une dimension

organisationnelle. La première dimension fait référence au développement de l'organisation conformément aux déterminants de la société à laquelle elle appartient, et la seconde évoque son expansion conditionnée par les facteurs de production et de marché.

Enfin, le processus de contrôle devient plus pertinent en cas d'incompatibilité entre les objectifs individuels des membres de l'organisation (Cappelletti, 2012), en cas de nécessité de déployer des efforts pour les réorienter vers la réalisation des objectifs généraux de l'organisation (Savall, et Zardet, 2014) et en cas de maintien de la stabilité de la structure des relations internes de l'organisation (Inzerilli et Rosen, 1983). Dans ce cadre, il vient de signaler l'importance des facteurs socioculturels de l'organisation et de faire la distinction entre deux types de contrôle en fonction de la participation des individus : le contrôle externe et le contrôle interne. Le contrôle externe est moins sensible aux facteurs socioculturels que le contrôle interne qui repose sur une action volontaire et sur l'identification propre de l'individu à l'organisation.

La distinction entre le contrôle externe et interne conduit à identifier deux perspectives de contrôle qui sont à l'origine de la décomposition des systèmes de contrôle de gestion en deux sous-ensembles (Löning et al., 2008 ; Carenys, 2012) : les systèmes incitatifs et les systèmes de pilotage. En premier lieu, une perspective limitée du concept de contrôle permet une analyse a posteriori et en termes monétaires de l'efficacité de la gestion par rapport aux résultats attendus, aux résultats obtenus ou aux objectifs prédéterminés. Pour cette perspective, le contrôle est développé rationnellement, isolé de son contexte (personnes, culture, environnement), et assuré en comparant les résultats obtenus avec ceux attendus. Les systèmes de contrôle comptable sont souvent les plus utilisés dans cette perspective, bien qu'ils soient limités.

En deuxième lieu, une perspective de contrôle plus large prend en compte, non seulement les aspects financiers, mais aussi et surtout le contexte (en particulier les aspects liés au comportement individuel et à la culture organisationnelle). Dans cette perspective, l'exercice du contrôle ne se limite pas à la direction ; il pourrait impliquer toutes les personnes faisant partie de l'organisation. Ainsi, le contrôle s'exerce non seulement à posteriori, mais plutôt de façon permanente, et ne se limite pas aux aspects techniques de sa conception, mais doit aussi être adapté à la culture de l'organisation et aux personnes qui la composent. En outre, le contrôle ne doit pas se concentrer uniquement sur les résultats, mais doit préférablement être flexible tout en considérant le processus de contrôle comme un mécanisme de motivation.

Par ailleurs, l'environnement organisationnel est désormais en mutation permanente, tant au niveau physique qu'au niveau technologique, social ou financier. Cette situation s'est accentuée

au cours des années 1980 et 1990 en raison des processus d'internationalisation et de mondialisation. La considération traditionnelle du contrôle comme un exercice de surveillance n'est plus à jour (Otley et al., 1995). Il ne suffit pas de surveiller les employés, mais il est également nécessaire de les soutenir dans la répartition des objectifs de l'organisation. La gestion des tensions au cours du processus de contrôle de gestion introduit une perspective politique, où la définition du contrôle est liée aux concepts d'autorité, d'objectifs, de stratégie, d'analyse de la situation actuelle, de motivation, d'évaluation des performances, de prise de décisions, d'exécution et de valorisation des décisions (Dermer et Lucas, 1986).

Face à ce nouveau contexte, les dirigeants doivent adapter les structures de leurs organisations aux changements et planifier, contrôler et gérer différents types de décisions. Cela signifie que les systèmes d'information doivent aussi être adaptés aux objectifs, à la structure et à la culture de chaque organisation qui cherche à renforcer sa capacité de coordonner les décisions de ses membres et à cerner les problèmes éventuels. Dans cette approche, dite de contingence, « *un système de contrôle de gestion est conçu pour aider une organisation à s'adapter à l'environnement dans lequel elle est établie et à fournir les résultats clés souhaités par les groupes de parties prenantes, se concentrant le plus souvent sur les actionnaires des entreprises commerciales* » (Merchant et Otley, 2007, p. 785).

Les avis à l'égard des outils de contrôle employés dans l'approche de contingence sont extrêmement variés. Bien que les systèmes comptables soient reconnus pour leur importance et leur utilité considérables, il convient néanmoins de souligner qu'ils ne sauraient être appréhendés comme une panacée (Arena et Solle, 2008). Par ailleurs, la conception d'un système idéal susceptible de fournir l'ensemble des informations requises pour la planification et le contrôle de la gestion organisationnelle demeure irréalisable (Kaplan, 1991). L'objectif consiste à établir un système de contrôle de gestion qui permet de s'adapter aux changements de l'environnement, fournir un retour d'information sur les performances et évaluer le profit. L'adoption de ce système vise à réduire les tensions et les conflits internes tout en facilitant les comptes rendus aux groupes externes (Burlaud et Malo, 1988).

Bien que le nombre de travaux de recherche soit très important, la plupart des auteurs attirent l'attention sur le fait qu'il reste encore de nombreux points en suspens pour la mise en place d'un système idéal, en particulier si les critiques des systèmes contemporains sont prises en compte. A la lumière de ce qui précède, on ne peut s'empêcher de remarquer que s'il est possible d'améliorer les systèmes de comptabilité pour contrôler la gestion, il est souvent impossible

d'atteindre le système de contrôle idéal (Hopwood, 1974). Ainsi, « *le contrôle parfait, qui implique la conviction que la réalisation des objectifs s'adapte à ceux énoncés, ne sera jamais possible, car des événements imprévus risquent toujours de se produire [...] un bon système de contrôle doit être interprété en ce sens qu'une personne informée peut raisonnablement supposer qu'il n'y aura pas de surprises désagréables* » (Merchant, 1982, p. 46).

A l'opposé, d'autres auteurs critiquent la place excessivement attachée au rôle joué par les systèmes d'information comptable. Selon ce paradigme, les rapports comptables ne fournissent qu'une partie de l'information qu'on cherche à travers le contrôle de gestion (McKinnon et Bruns, 1992). La focalisation sur les systèmes d'information comptable occulte le fait que le processus décisionnel nécessite d'autres types d'informations (Otley, 1999). Cependant, « *les systèmes de contrôle de gestion sont les procédures et systèmes formels qui utilisent de l'information pour maintenir ou faire évoluer l'activité des organisations. Ces systèmes incluent largement des procédures formelles telles que la planification, les budgets, l'analyse de l'environnement et de la concurrence, le reporting et l'évaluation, l'allocation des ressources et les récompenses offertes aux employés* » (Simons, 1987, p. 358). En conséquence, des systèmes d'information plus ouverts sont encouragés afin de reproduire la stratégie de l'organisation ; raison pour laquelle il est essentiel de moderniser les systèmes de contrôle de gestion en fonction de l'évolution des organisations et de leurs environnements.

Le débat sur les outils est effectivement à l'origine des diverses façons de caractériser les systèmes de contrôle de gestion (Marginson, 2002 ; Strauss et Zecher, 2013). Si certains auteurs énumèrent les contrôles administratifs et interpersonnels (Bruns et Waterhouse, 1975), d'autres identifient les contrôles de rétroaction et les contrôles à action directe (Preble, 1992). L'accent est également mis sur le degré de formalisation des systèmes de contrôle (Langfield-Smith, 1997). Dans ce cas, les systèmes de contrôle formels sont définis comme des composants visibles et objectifs incluant des règles, des systèmes de budgétisation et des procédures opérationnelles standardisées (Libby et Lindsay, 2010). Toutefois, les contrôles informels ne sont pas formés délibérément et peuvent inclure les politiques non écrites de l'organisation.

En plus, une approche se développe sur la base de l'objet en définissant quatre types de contrôle de gestion (Merchant et Van der Stede, 2007) : le contrôle des résultats, le contrôle des actions, le contrôle du personnel et le contrôle de la culture organisationnelle. De surcroît, un cadre théorique plus exhaustif propose de regrouper les systèmes de contrôle de gestion en fonction de leur relation avec la stratégie et de la façon dont les dirigeants les utilisent (Simons, 1995).

Il s'agit d'identifier quatre systèmes de contrôle différents : les systèmes de contrôle interactif, les systèmes de contrôle diagnostique, les systèmes des croyances et les systèmes des limites. Ces systèmes aident à planifier, coordonner et mesurer le processus stratégique.

Pour synthétiser la conceptualisation du contrôle de gestion dans la littérature, il vient de signaler l'existence de différentes tendances de pensée qui ont évolué au fur et à mesure des transformations organisationnelles et environnementales. Chacune des tendances a introduit, de son côté, de nouvelles variables permettant de mettre en place des systèmes de contrôle efficaces, adaptés aux changements sociaux, au processus d'internationalisation et à la concurrence accrue des marchés. Dans l'ensemble, les tendances de conceptualisation du contrôle de gestion se distinguent en fonction de leurs caractéristiques communes pour proposer trois types de systèmes de contrôle : les systèmes de contrôle mécanistes et formels ; les systèmes de contrôle axés sur les aspects psychosociaux ; les systèmes de contrôle axés sur les aspects culturels et anthropologiques de l'organisation.

La tendance contemporaine consiste à combiner l'utilisation de systèmes formels, dotés d'indicateurs financiers et non financiers, avec des systèmes informels pour créer un « *ensemble de mesures de contrôle* » (Carenys, 2012, p. 1). La focalisation sur l'usage unique des systèmes cybernétiques ne permet pas de contrôler les variables pertinentes à l'atteinte des objectifs de l'organisation. De ce fait, le contrôle de gestion se résume exhaustivement à « *toute influence créatrice d'ordre, c'est-à-dire une certaine régularité* » (Chiapello, 1996, p. 52) ou tout simplement un « *mode de management* » (Löning et al., 2008, p. 1).

4. Finalités et missions du contrôle de gestion

Pour ce qui relève de l'objet du contrôle de gestion, tous les auteurs prennent pour acquis l'importance du contrôle dans les organisations. On y voit un trait commun et inévitable dans toutes les organisations humaines, faisant de la fonction de contrôle l'un des éléments les plus fondamentaux et indispensables de la gestion des organisations (Löning et al., 2008 ; Carenys, 2012). Même si le contrôle de gestion n'est qu'un élément d'un système de management, on peut en conclure que c'est celui qui contribue le plus à l'amélioration des performances organisationnelles (Ferreira et Otley, 2009). Néanmoins, déterminer les finalités du contrôle de gestion n'est pas aussi facile qu'on croyait.

A priori, les finalités du contrôle de gestion peuvent être exprimées comme provenant des besoins de dirigeants. Ces derniers ont besoin d'information d'aide à l'anticipation ; de

dispositifs non hiérarchiques d'aide à la délégation ; et, des systèmes de pouvoirs et de contre-pouvoirs afin d'éviter les dérives sans arrêter les progrès. Fondamentalement, la mission du contrôle de gestion est de fournir des informations nécessaires pour la prise de décision, la planification et l'évaluation (Merchant et Otley, 2007 ; Bouquin, 2011). A travers cette mission les dirigeants veillent aussi à la réalisation de la stratégie.

En réalité, les dirigeants cherchent à assurer la pertinence des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs ; l'efficacité ou la capacité à atteindre des résultats conformes aux objectifs ; et l'efficience par la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaires pour les résultats obtenus. De même, mesurer la performance implique la traduction de la stratégie en résultats et donc de permettre à l'organisation de connaître sa trajectoire. L'un des principaux motifs de la mise en place d'un système de contrôle de gestion est la difficulté de coordonner les activités des membres de l'organisation, en particulier lorsque la taille de celle-ci augmente. C'est seulement à travers le contrôle de gestion que les dirigeants veillent à ce que les objectifs soient atteints et les ressources soient utilisées de la manière la plus efficace (Anthony, 1988).

Les systèmes de contrôle de gestion sont également utilisés en tant que mécanismes de gestion du changement organisationnel (Merchant, 1982 ; Simons, 1995). Dans les situations de changement stratégique, les dirigeants utilisent les systèmes de contrôle de gestion pour formaliser les valeurs de l'organisation et fixer des limites acceptables de comportement stratégique. La mise en place des systèmes de contrôle de gestion dans ce cas est justifiée par le fait qu'il s'agit de favoriser le débat sur les incertitudes stratégiques, de lutter contre l'inertie de l'organisation, de communiquer de nouveaux objectifs stratégiques, d'établir des calendriers pour leur mise en œuvre et de veiller à ce que toute l'attention voulue soit portée aux nouvelles initiatives stratégiques. « *Par la richesse des informations et des analyses qu'il produit, le contrôle de gestion peut participer au quotidien aux réflexions, décisions et actions des managers* » (Godener et Fornerino, 2005b, p. 54).

En somme, Bouquin (1996) synthétise le développement des paradigmes antérieurs en trois dimensions caractérisant les missions du contrôleur de gestion. Il s'agit de la définition de processus permettant d'assurer la coordination et l'animation pour contribuer à l'application de la stratégie. A travers la dissociation de nombreuses grilles d'analyse, De La Villarmois et Tondeur (1999 ; 2005) confirment ces dimensions en identifiant trois fonctions exercées par le contrôleur de gestion (modèle AMI) : l'orientation des actions et des comportements d'acteurs

autonomes (A) ; la modélisation des relations entre les ressources et les finalités (M) ; et l'interconnexion de la stratégie et du quotidien (I).

Le modèle AMI, tel qu'il est expliqué par De La Villarmois et Tondeur (1999 ; 2005), regroupe les finalités de contrôle de gestion proposées dans la littérature abondante du domaine sur trois axes. La dimension (A) permet d'assurer l'animation et la coordination au sein de l'organisation. La dimension (M) correspond au rôle architectural du contrôleur de gestion. Quant à la dimension (I), elle conduit le contrôleur de gestion à diffuser la stratégie. L'exercice de ces trois dimensions définit le travail du contrôleur de gestion. Il s'agit d'une représentation idéale de la fonction contrôle de gestion qui, dans la réalité, est souvent dégradée par l'absence d'intérêt porté à une ou plusieurs des trois dimensions.

Conclusion

En somme, nous pouvons conclure que l'évolution du contrôle de gestion révèle une discipline en perpétuelle transformation. Le contrôle de gestion, tel qu'il s'est développé au fil du temps, apparaît comme une fonction incontournable de la gouvernance organisationnelle. D'abord centré sur une logique mécaniste et comptable, il a progressivement intégré des dimensions comportementales, stratégiques et culturelles qui reflètent l'évolution des organisations et de leur environnement. Cette transformation illustre le passage d'une vision normative et financière à une approche plus globale, où la performance ne se limite plus aux résultats chiffrés mais englobe également la motivation des individus, la cohérence des comportements et l'adaptation aux mutations externes.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion se conçoit comme un système hybride, combinant outils formels et informels, indicateurs financiers et non financiers, dispositifs incitatifs et mécanismes de pilotage. Cette pluralité traduit la complexité croissante des organisations et la nécessité de mettre en place des systèmes flexibles capables de répondre aux exigences de la stratégie, de la culture et des parties prenantes. Loin d'être un simple instrument de surveillance, il devient un levier de coordination, de régulation et de création de valeur.

Toutefois, la quête d'un système de contrôle idéal demeure illusoire. Les critiques récurrentes rappellent que tout dispositif est limité par l'incertitude, la diversité des intérêts et les imprévus de l'environnement. Le véritable enjeu réside donc dans la capacité des dirigeants à concevoir des systèmes de contrôle adaptés, évolutifs et contextualisés, qui favorisent l'équilibre entre la discipline organisationnelle et l'autonomie des acteurs. En ce sens, le contrôle de gestion se

présente moins comme une fin en soi que comme un processus dynamique, au service de la stratégie et de la pérennité des organisations.

Bibliographie

Agoudal, A., Kaizar, C., Gaga, D., Hilmi, Y., & Benarbi, H. (2025). PPP et contrôle de gestion: une alliance paradoxale entre contrôle public et logique privée. *International Journal of Research in Economics and Finance*, 2(8), 85-108.

Amer, M., Hilmi, Y., & El Kezazy, H. (2024, April). Big Data and Artificial Intelligence at the Heart of Management Control: Towards an Era of Renewed Strategic Steering. In *The International Workshop on Big Data and Business Intelligence* (pp. 303-316). Cham: Springer Nature Switzerland.

Amer, M., & Hilmi, Y. (2024). ERP and the Metamorphosis of Management Control: An Innovative Bibliometric Exploration. *Salud, Ciencia y Tecnología-Serie de Conferencias*, 3.

Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. *Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University*.

Anthony, R. N. (1988). The Management Control Function. *The Harvard Business School Press*.

Arena, L. et Solle, G. (2008). Apprentissage Organisationnel et Contrôle de Gestion : Une lecture possible de l'ABC/ABM ? *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 14 (3) : 67 – 85.

Bouquin, H. (1996). Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ? *Gestion*, 21 (3) : 97 – 103.

Bouquin, H. (2011). Les fondements du contrôle de gestion : « Que sais-je ? ». *Presses Universitaires de France*.

Bouquin, H. et Fiol, M (2007). Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver. *28^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Poitiers, France.

Bruns, W. et Waterhouse, J. (1975). Budgetary Control and Organization Structure. *Journal of Accounting Research*, 13 (2) : 177 – 203.

Burlaud, A. et Malo, J. L. (1988). Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion. *Revue Française de Comptabilité*, 187 : 58 – 64.

Cappelletti, L. (2012). Le contrôle de gestion de l'immatériel : Une nouvelle approche du capital humain. *Dunod*.

Carenys, J. (2012). Management Control Systems: A Historical Perspective. *International Journal of Economy, Management and Social Sciences*, 1 (1) : 1 – 18.

Carlos, K. M., Yassine, H., Driss, H., & Zahra, H. (2024). The Use of New Technologies in Management Control Systems and their Impact on Managerial Innovation. *Pakistan Journal of Life and Social Sciences (PJLSS)*, 22(2).

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2/3) : 127 – 168.

Chiapello, E. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 2 (2) : 51 – 74.

Collins, F. (1982). Managerial accounting systems and organizational control: A role perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 7 (2) : 107 – 122.

De La Villarmois, O. et Tondeur, H. (1999). Une analyse des finalités des systèmes de contrôle. *20^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Bordeaux, France.

De La Villarmois, O. et Tondeur, H. (2005). Contrôle et stratégie : éléments empiriques. *Cahier de recherche UPRESA CNRS 8020 du Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises*, Lille, France.

Dermer, J. D. et Lucas, R. G. (1986). The Illusion of Managerial Control. *Accounting, Organizations and Society*, 11 (6) : 471 – 482.

Dounia, G. A. G. A., KAIZAR, C., AGOUDAL, A., BENARBI, H., & HILMI, Y. (2025). Transformation digitale et mutation du métier de contrôleur de gestion: revue de littérature et perspectives. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 6(3).

Dounia, G., Chaimae, K., Yassine, H., & Houda, B. (2025). ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND BIG DATA IN MANAGEMENT CONTROL OF MOROCCAN COMPANIES: CASE OF THE RABAT-SALE-KENITRA REGION. *Proceedings on Engineering*, 7(2), 925-938.

E. K. Hamza, A. Mounia, H. Yassine and I. Z. Haj Hocine, "Literature Review on Cost Management and Profitability in E-Supply Chain: Current Trends and Future Perspectives," 2024 IEEE 15th International Colloquium on Logistics and Supply Chain Management (LOGISTIQUA), Sousse, Tunisia, 2024, pp. 1-6, doi: 10.1109/LOGISTIQUA61063.2024.10571529.

El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). The use of new technologies in management control systems and their impact on managerial innovation. *Ouvrage collectif: Innovation Managériale et Changement Organisationnel*.

el Kezazy, H., Hilmi, Y., Ezzahra, E. F., & Hocine, I. Z. H. (2024). Conceptual Model of The Role of Territorial Management Controller and Good Governance. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(7), e05457-e05457.

El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). Improving Good Governance Through Management Control in Local Authorities. *International Review of Management And Computer*, 7(3).

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2023). L'Intégration des Systèmes d'Information dans le Contrôle de Gestion Logistique: Une Revue de Littérature. Agence Francophone.

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2022). Towards More Agile Management: Literature Review of Information Systems as the Pillar of Management Control. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(4).

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. Essai sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. *Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.

Ferreira, A. et Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20 (4) : 263 – 282.

Fiol, M. (1991). La convergence des buts dans l'entreprise. *Université de Paris-Dauphine, UFR sciences des organisations*.

Fisher, J. (1995). Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14 (1) : 24 – 53.

Godener, A. et Fornerino, M. (2005a). Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 11 (1) : 121 – 140.

Godener, A. et Fornerino, M. (2005b). La métamorphose du contrôle de gestion. *L'Expansion Management Review*, 119 (4) : 54 – 59.

Hared, B. A., Abdullah, Z. et Huque, S. M. R. (2013). Management Control Systems: A review of literature and a theoretical framework for future researches. *European Journal of Business and Management*, 5 (26) : 1 – 13.

HILMI, Y. (2024). L'intégration des systèmes de contrôle de gestion via les plateformes numériques. *Revue Economie & Kapital*, (25).

Hilmi, Y. (2024). Cloud computing-based banking and management control. *International Journal Of Automation And Digital Transformation*, 3, 1-92.

HILMI, Y. (2024). Contrôle de gestion dans les banques islamiques: Une revue de littérature. *Recherches et Applications en Finance Islamique (RAFI)*, 8(1), 23-40.

HILMI, Y., & HELMI, D. (2024). Impact du big data sur le métier de contrôleur de gestion: Analyse bibliométrique et lexicométrique de la littérature. *Journal of Academic Finance*, 15(1), 74-91.

HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).

HILMI Y. (2024). Le contrôle de gestion au niveau des clubs sportives : Approche théorique. *PODIUM OF SPORT SCIENCES*

Hofstede, G. H. (1967). The Game of Budget Control: How to Live with Budgetary Standards and Yet be Motivated by Them. *Geert Hofstede*.

Hopwood A. G. (1987). The Archaeology of Accounting Systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12 (3) : 207 – 234.

Inzerilli, G. et Rosen, M. (1983). Culture and Organizational Control. *Journal of Business Research*, 11 (3) : 281 – 292.

Kaplan, R. S. et Norton, D. P. (1996). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, 74 (1) : 75 – 85.

Kezazy, H. E., & Hilmi, Y. (2025). Promoting the Energy Transition Throughout Dealing with the Climate Change Issue. In *Digital Technology for an Innovative Energy Transition: Perspectives and Opportunities* (pp. 77-93). Cham: Springer Nature Switzerland.

Kloot, L. (1997). Organisational Learning and Management Control Systems: Responding to Environmental Change. *Management Accounting Research*, 8 (1) : 47 – 73.

Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2) : 207 – 232.

Libby, T. et Lindsay, R. M. (2010). Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice. *Management Accounting Research*, 21 (1) : 56 – 75.

Löning, H., Malleret, V., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, H., Michel, D. et Solé, A. (2008). Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques (3^{ème} édition). *Dunod*.

Marginson, D. E. W. (2002). Management Control Systems and their effects on strategy formulation at middle management levels: evidence from a U.K. organization. *Strategic Management Journal*, 23 (11) : 1019 – 1031.

McKinnon S. M. et Bruns, W. J. (1992). Management Information and Accounting Information: What Do Managers Want? *Advances in Management Accounting*, 1 (1) : 55 – 80.

Merchant, K. A. (1982). The Control Function of Management. *Sloan Management Review*, 23 (4) : 43 – 55.

Merchant, K. A. et Otley, D. T. (2007). A review of the literature on control and accountability. In : Chapman, C. S., Hopwood, A. G. et Shields, M. D. (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research*, Volume 2. *Elsevier* : 785 – 802.

Merchant, K. A. et Van der Stede, W. A. (2007). Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives (2nd Edition). *Prentice Hall*.

Otley, D. T. (1999). Performance Management: A Framework For Management Control Systems Research. *Management Accounting Research*, 10 (4) : 363 – 382.

Otley, D., Broadbent, J. et Berry, A. (1995). Research in Management Control: An Overview of its Development. *British Journal of Management*, 6 (Special Issue) : 31 – 44.

Ouchi, W. G. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*, 25 (9) : 833 – 848.

Porporato, M. (2011). Management control systems' literature development: theoretical approaches and critiques within the functionalist paradigm. *Revista Universo Contábil*, 7 (2) : 146 – 173.

Preble, J. (1992). Towards A Comprehensive System Of Strategic Control. *Journal of Management Studies*, 29 (4) : 391 – 408.

Quinn, J. B. (1978). Strategies for Change: "Logical Incrementalism". *Sloan Management Review*, 20 (1) : 7 – 21.

Rosanas, J. M. et Cuguero-Escofet, N. (2013). The Just Design and Use of Management Control Systems as Requirements for Goal Congruence. *Management Accounting Research*, 24 (1) : 23 – 40.

Savall, H. et Zardet, V. (2014). Reconstruire l'entreprise : Les fondements du management socio-économique. *Dunod*.

Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12 (4) : 357 – 374.

Simons, R. (1995). Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. *Harvard Business School Press*.

Strauss, E. et Zecher, Z. (2013). Management Control Systems: A Review. *Journal of Management Control*, 23 (4) : 233 – 268.

Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32 (7/8) : 757 – 788.