

Chapitre 17 :

Évolution du contrôle de gestion

Evolution of management control

HILMI Yassine

Enseignant chercheur PES

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion d'El Jadida

Université Chouaib Doukkali

Le Laboratoire d'Études et de Recherches en Sciences Économiques et de Management.

Maroc

ELBAKKOURI Oumaima

Doctorante chercheuse

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion d'El Jadida

Université Chouaib Doukkali

Le Laboratoire d'Études et de Recherches en Sciences Économiques et de Management.

Maroc

Résumé

Le contrôle de gestion est aujourd'hui considéré comme un outil fondamental de pilotage des organisations. Cependant, son émergence résulte d'un long processus historique et théorique étroitement lié aux transformations économiques et organisationnelles depuis la révolution industrielle. Les premières formes de contrôle apparaissent avec les travaux de l'école classique, notamment ceux de Taylor et Fayol, qui ont introduit les principes de rationalisation du travail, de planification et de contrôle des activités. Par la suite, les contributions d'auteurs tels que Church, Gantt, Follett ou Barnard ont enrichi les mécanismes de contrôle en intégrant des dimensions organisationnelles et humaines.

À partir du milieu du XX^e siècle, le concept de contrôle de gestion se structure progressivement comme une discipline académique, notamment grâce aux travaux de Robert Anthony qui en propose une première formalisation théorique en 1965. Les recherches ultérieures ont élargi cette conception en intégrant les dimensions stratégiques, informationnelles et comportementales du contrôle. Par ailleurs, plusieurs courants théoriques – économiques, organisationnels, psychologiques et sociologiques – ont contribué à analyser les rôles multiples des systèmes de contrôle de gestion, allant de la coordination et de la motivation des acteurs à la régulation des comportements organisationnels.

Ainsi, le contrôle de gestion apparaît aujourd'hui comme un système complexe et multidimensionnel, dont l'efficacité dépend largement du contexte organisationnel, des facteurs de contingence et des interactions entre les différents acteurs de l'entreprise.

Mots clés : Contrôle de gestion ; outils de contrôle de gestion ; systèmes de contrôle de gestion ; performance organisationnelle ; théories des organisations ; facteurs de contingence ; petites et moyennes entreprises (PME).

Abstract

Management control is currently considered a key instrument for organizational steering and performance management. However, its emergence is the result of a long historical and theoretical process closely linked to economic and organizational transformations since the Industrial Revolution. Early forms of control can be traced back to the classical school of management, particularly the works of Taylor and Fayol, who introduced principles related to work rationalization, planning, and activity control. Subsequently, contributions from scholars such as Church, Gantt, Follett, and Barnard enriched control mechanisms by integrating organizational and human dimensions.

From the mid-twentieth century onwards, the concept of management control gradually evolved into an academic discipline, notably through the work of Robert Anthony, who provided one of the first formal definitions in 1965. Later research expanded this perspective by incorporating strategic, informational, and behavioral aspects of control systems. Furthermore, several theoretical approaches—including economic, organizational, psychological, and sociological perspectives—have contributed to analyzing the diverse roles of management control systems, ranging from coordination and motivation of organizational actors to the regulation of organizational behaviors.

Consequently, management control is now viewed as a complex and multidimensional system whose effectiveness largely depends on the organizational context, contingency factors, and interactions among actors within the firm.

Keywords : Management control; management control tools; management control systems; organizational performance; organizational theories; contingency factors; small and medium-sized enterprises (SMEs).

Introduction

Le contrôle de gestion occupe aujourd'hui une place centrale dans le fonctionnement et le pilotage des organisations. Face à un environnement économique de plus en plus complexe, incertain et concurrentiel, les entreprises sont amenées à mettre en place des dispositifs permettant d'assurer une utilisation optimale de leurs ressources, d'améliorer leur performance et de garantir l'atteinte de leurs objectifs stratégiques. Dans cette perspective, le contrôle de gestion s'impose comme un mécanisme essentiel de régulation et de coordination des activités organisationnelles. Il permet notamment de relier les objectifs stratégiques aux actions opérationnelles, tout en assurant le suivi des performances et l'évaluation des résultats.

Toutefois, le contrôle de gestion ne constitue pas une discipline figée. Son développement est étroitement lié à l'évolution des théories des organisations, aux transformations des pratiques managériales et aux mutations de l'environnement économique. Les premières réflexions relatives aux mécanismes de contrôle apparaissent au début du XX^e siècle avec les travaux des auteurs de l'école classique, qui ont cherché à rationaliser l'organisation du travail et à améliorer la productivité des entreprises industrielles. Par la suite, les contributions issues des approches comportementales, psychosociologiques et néoclassiques ont progressivement enrichi la compréhension des mécanismes de contrôle en intégrant les dimensions humaines, organisationnelles et décisionnelles.

À partir de la seconde moitié du XX^e siècle, le concept de contrôle de gestion s'est progressivement structuré en tant que champ de recherche à part entière. Les travaux de nombreux auteurs ont permis d'élargir sa portée en mettant en évidence son rôle dans la coordination des activités, la motivation des acteurs, la prise de décision et la mise en œuvre de la stratégie. Dans cette perspective, le contrôle de gestion ne se limite plus à une simple fonction de vérification des résultats financiers, mais apparaît désormais comme un véritable système de pilotage permettant d'assurer la cohérence entre les objectifs, les moyens mobilisés et les réalisations de l'organisation.

Dans ce contexte, plusieurs interrogations se posent quant à la nature et au rôle du contrôle de gestion au sein des organisations. **Comment le concept de contrôle de gestion s'est-il construit et transformé à travers les différentes contributions théoriques ? Quelles sont les principales approches qui ont contribué à structurer cette discipline ? De quelle**

manière les systèmes et les outils de contrôle de gestion se sont-ils développés au fil du temps pour répondre aux besoins de pilotage des organisations ?

Par ailleurs, l'évolution des pratiques managériales a conduit à l'apparition d'une grande diversité d'outils de contrôle de gestion destinés à accompagner les processus de décision et à améliorer la performance organisationnelle. Dès lors, il devient pertinent de s'interroger sur la place et le rôle de ces outils dans les systèmes de contrôle des entreprises. **Quels sont les principaux outils mobilisés dans la littérature en contrôle de gestion ? Comment ces outils ont-ils évolué au regard des transformations des organisations et de leur environnement ?**

Afin de répondre à ces différentes interrogations, il apparaît nécessaire d'analyser les fondements théoriques du contrôle de gestion ainsi que l'évolution des outils qui lui sont associés. Dans cette perspective, ce chapitre vise à présenter les principales contributions théoriques ayant marqué le développement du contrôle de gestion, tout en mettant en évidence les outils mobilisés dans ce domaine.

1. Revue de littérature :

Si l'approche du management selon Taylor privilégie l'efficacité plutôt que le rendement financier (Le Texier, 2016), on peut envisager le contrôle de gestion comme son bras armé. En effet, il fait partie de cette tendance de rationalisation découlant de la révolution industrielle qui délocalise la production vers les manufactures, les usines et même les bureaux, et qui repose sur l'organisation. Eric J. Hobsbawm fait remarquer, en se basant sur l'exemple de Krupp en Allemagne à la fin du XIX^e siècle : « *La finance n'affecta guère l'organisation des affaires [...]. Le problème de la gestion était plus difficile. Car le modèle fondamental de l'entreprise possédée et dirigée par un individu ou une famille, l'autocratie de la famille patriarcale, convenait de moins en moins bien aux industries de la seconde moitié du XIX^e siècle.* » (Hobsbawm, 2010, p. 295) Cela est dû à l'incapacité de garantir une supervision directe des opérations.

Autrement dit, bien que le capitalisme progresse à un rythme soutenu, la question de la propriété et de l'ampleur des investissements ne représente qu'une facette du problème. C'est la quantité de personnel à administrer et les missions qu'il réalise qui nécessitent des méthodes innovantes, dont Frederick W. Taylor sera le porte-parole et l'instigateur. Cette histoire offre un terreau fertile pour le contrôle de gestion.

Donc, bien que le contrôle de gestion semble très moderne, il possède en réalité des origines historiques profondes. Bien que le rôle de contrôleur de gestion ne soit pas apparu immédiatement, il est indéniable que la pratique du contrôle s'est progressivement accrue avec la modernisation industrielle et économique depuis le XVIII^e siècle. La formalisation technique progressive avant le vingtième siècle s'appuie sur des strates plus anciennes. Dès le XVII^e siècle, William Petty et les géomètres qui l'ont précédé, tels que Gérard-Joseph Christian et Charles Babbage pour n'en nommer que quelques-uns, ont jeté les bases conceptuelles (mesure, normes, calcul) de ce qui se transformera en contrôle (Girard, 2015).

Pour rationaliser l'expropriation de terres occupées par des populations indigènes, que ce soit en Irlande ou en Amérique, les théoriciens du XVII^e siècle, William Petty et John Locke, ont servi de fondement à la justification théorique de l'Empire britannique naissant. Le premier élabore une première version de la valeur-travail dans un univers où la valeur découle principalement de l'échange. Le second montre que la propriété n'est considérée comme légitime que si elle engendre une création de valeur (Meiksins-Wood, 2011). Par conséquent, grâce à un tour de force philosophique, associé au constat que Petty et Locke profitent du succès du projet colonial, on arrive à rationaliser non seulement la spoliation des résidents improductifs, mais également l'exploitation de la terre non plus dans une perspective de subsistance ou même d'échange, mais véritablement dans une perspective d'amélioration (Meiksins-Wood, 2009).

Ce passage par l'ère précédant la révolution industrielle est indispensable pour saisir le bouleversement qui se produit à ce moment-

là : la gestion ne porte plus sur la stabilité, mais plutôt sur l'expansion (la conquête) et le travail (agricole ou industriel) sous prétexte d'amélioration.

C'est une question d'ordre anthropologique : l'individu avisé, mesurant ses souffrances et ses joies se substitue à l'individu aspirant à la sainteté dans le contexte religieux (Laval, 2007).

Comme l'indique Pierre Charbonnier, on déplace la perfectibilité de l'univers religieux vers l'univers profane (Charbonnier, 2020).

Il n'y a qu'un pas de l'injonction néolibérale soigneusement étudiée par Barbara Stiegler qui affirme que « il faut s'adapter » (Stiegler, 2019).

2. D'une pratique à la naissance d'une discipline :

Depuis plus de deux siècles, nous gérons et contrôlons la gestion afin de conquérir de nouveaux marchés, d'améliorer les processus de production et de rentabiliser les ressources investies. Non pas uniquement depuis l'époque de Taylor et son approche de gestion scientifique, ou depuis Fayol et son modèle PODC (planification, organisation, direction, contrôle). Il s'avère néanmoins que l'établissement et la cristallisation de cette substance idéologique ont lieu au début du XXe siècle autour de ces deux écrivains majeurs. C'est de cette manière que, dès les années 1920, les embryons de contrôle vont évoluer pour devenir du contrôle de gestion, dans le sens moderne du terme.

On affirme souvent que le modèle traditionnel du contrôle de gestion, tel qu'il était décrit dès les années 1930* -

avec ses budgets prévisionnels, ses calculs d'écarts, ses prix de cession interne et la pyramide du ROI -

a vu le jour au sein des grandes entreprises américaines, plus particulièrement chez General Motors. Il s'est construit sur la structure multidivisionnelle instaurée quelques années plus tôt chez Dupont de Nemours.

La théorie conventionnelle sur la naissance de ces mécanismes est qu'ils ont été suscités par l'émergence d'entités vastes, complexes et variées, tout en rendant cette expansion possible via l'innovation de la « décentralisation avec contrôle coordonné » (Sloan, 1963, p. 429).

Tout comme la théorie traditionnelle de Sombart qui établit un lien intrinsèque entre la comptabilité et le capitalisme (Lemarchand & Nikitin, 2009), on peut également dire que le contrôle de gestion est associé à l'émergence d'organisations de grande envergure qui requièrent une gestion à distance (Chandler, 1977).

En favorisant une répartition optimale des ressources et en ayant des coûts transactionnels internes inférieurs à ceux du marché, les grandes structures se seraient ainsi imposées comme une option plus performante que les marchés (Johnson & Kaplan, 1987 ; Williamson, 1981).

Cette interprétation fonctionnaliste de l'émergence du contrôle de gestion est sans doute incomplète.

Effectivement, les instruments de contrôle de gestion peuvent également être considérés comme des mécanismes de pouvoir.

L'instauration de ces mesures pourrait donc être justifiée par le désir du propriétaire d'exercer un contrôle plus rigoureux sur les employés et d'étendre le système taylorien aux

gestionnaires, dans le but de renforcer l'efficacité du travail et d'obtenir une plus grande marge bénéficiaire issue de la valeur générée par ceux-ci (Hopper & Armstrong, 1991).

Ceci n'aurait en réalité été réalisable que grâce à la faible résistance des ouvriers à l'instauration de nouveaux standards de surveillance au début du XXe siècle (Neimark & Tinker, 1986).

Pour diverses raisons, les mécanismes instaurés à cette période chez General Motors, notamment le contrôle budgétaire, ont trouvé leur voie au sein de cabinets de conseil. Ces derniers ont commencé à en faire la promotion dès les années 1930 (Berland, 1999), comme c'est le cas pour McKinsey aux États-Unis. En France, la Commission Générale de l'Organisation Scientifique du Travail (qui se transformera par la suite en Cégos), ainsi que l'Union des industries métallurgiques et minières, dirigée par Robert Satet qui y occupe le poste de chef du service d'Organisation scientifique (Satet, 1936), ont joué un rôle actif dans ce secteur. Suite à la Seconde Guerre mondiale, les missions de productivité déléguées aux États-Unis par l'Association française pour l'accroissement de la productivité (AFAP) ont eu une influence considérable sur la propagation des méthodes nord-américaines de contrôle budgétaire en France.

L'idée de « contrôle de gestion » en elle-même a émergé aux États-Unis dans les années 1940 (sous l'appellation de management control) à travers des cours de la Harvard Business School. Parmi ceux-ci, on trouve des réflexions sur la maîtrise, ainsi que l'acquisition de méthodes sophistiquées en comptabilité, marketing et statistique (Zeff, 2008). En effet, c'est Robert N. Anthony, un enseignant de cette institution, qui a établi le cadre conceptuel le plus reconnu pour la discipline en 1965, en suggérant de différencier le contrôle de gestion (destiné au manager) du contrôle stratégique d'un côté et du contrôle opérationnel des tâches de l'autre. Il distinguera également le contrôle de gestion du rôle des contrôleurs. Effectivement, le contrôle de gestion est perçu comme une procédure destinée aux managers : les contrôleurs ne sont là que pour s'assurer du bon fonctionnement du processus.

Le management représente la seconde source sur laquelle les auteurs se basent. Depuis les années 1950, les travaux axés sur le contrôle de gestion soulignent, en citant Fayol, que le contrôle est l'une des fonctions clés du management (Koontz, 1958). Les travaux de Peter Drucker (1954) fournissent une fondation conceptuelle au contrôle de gestion en établissant la théorie du management par objectif. Cette proximité n'est pas due au hasard, Drucker ayant rédigé son premier ouvrage en 1946 (*The concept of the corporation*) suite à des observations

menées chez General Motors. Les études d'Argyris (1952 et 1953) sur « l'effet du budget sur les individus », qui appartiennent à l'école des relations humaines d'Elton Mayo, ont également fortement inspiré les premiers auteurs. Cette doctrine, soulignant le rôle crucial de l'implication des individus dans la définition de leurs objectifs pour garantir leur motivation, a inspiré un bon nombre d'études dans ce secteur. Elle a incontestablement été la tendance prédominante en contrôle de gestion depuis la fin des années 1960 jusqu'aux années 1980, avant de céder la place à des recherches davantage orientées vers l'économie aux États-Unis (Williams, Jenkins & Ingraham, 2006) et plus vers la sociologie en Europe (Morales & Sponem, 2009).

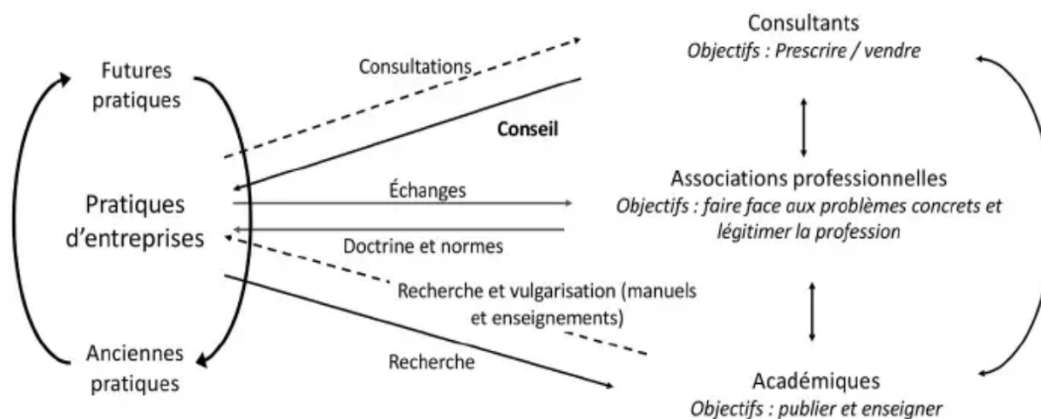
Finalement, à l'instar de plusieurs domaines des sciences sociales dans les années 50, les premiers travaux relatifs au contrôle de gestion sont fortement inspirés par la théorie des systèmes. En effet, les premiers ouvrages portant ce titre sont ceux de Anthony, Dearden & Vancil, publiés en 1965. L'analogie avec le thermostat, une référence courante en théorie des systèmes, est donc omniprésente (on peut par exemple la retrouver dans la thèse d'Anthony de 1955). À l'instar d'un thermostat qui détecte la différence entre la température actuelle et la température visée, puis agit en conséquence pour atteindre la température escomptée, le contrôle de gestion doit faciliter l'identification des divergences entre les objectifs fixés et le niveau de performance effectivement atteint. Cela permettrait de mettre en œuvre des actions correctives lorsque des écarts significatifs sont repérés. Le contrôle est dès lors considéré comme un phénomène cybernétique qui doit favoriser une gestion automatique de l'entreprise en confrontant les objectifs aux résultats réels.

L'intervention du gestionnaire n'est requise que lorsqu'il y a une discordance entre les objectifs et les résultats, ce qui lui donne la possibilité de diriger en se basant sur les exceptions. Effectivement, beaucoup d'auteurs insistent sur le fait que la gestion des personnes ne doit pas être réduite à un processus mécanique, mais l'idée est présente. Rapidement, quelques-uns suggèrent de profiter des progrès en matière d'informatique et de méthodes de recherche opérationnelle pour améliorer l'efficacité du contrôle, réduire ses coûts et accélérer sa mise en œuvre (Malcolm & Rowe, 1962). L'automatisation du contrôle, qui avait suscité de grandes attentes, n'a pas donné les résultats attendus. Cependant, cette idée refait surface de temps à autre ; c'est le cas actuellement avec l'avènement du Big Data et des méthodes d'intelligence artificielle susceptibles d'annoncer un contrôle algorithmique (Kellogg, Valentine & Christin, 2020 ; Sponem, 2018).

En lien avec la théorie des systèmes, les recherches de Simon, qui sera ultérieurement récompensé par le Prix de la Banque de Suède en sciences économiques en mémoire d'Alfred Nobel, concernant le contrôle (Simon, 1952) et la prise de décision (Simon, 1947), constituent également des références essentielles parmi les premiers auteurs. À signaler, Herbert Simon a établi l'une des premières classifications du contrôle de gestion en 1954 dans un document élaboré pour la Controllershship Foundation (Simon et al., 1954). Il y a mis en avant trois fonctions essentielles de la comptabilité : évaluer, diriger l'attention et résoudre les problèmes. Les auteurs ont donc utilisé les méthodes comptables, les doctrines de gestion et la théorie des systèmes comme base pour transformer une pratique en discipline académique soumise à des recherches et à l'enseignement supérieur. Ils ont donc validé des pratiques déjà en place en les désignant et en contribuant à leur propagation à travers des cours et des livres.

En résumé, la génération de connaissances en contrôle de gestion découle de méthodes développées par des sociétés, propagées par des consultants et le secteur comptable, et qui ont été validées et théorisées par des universitaires issus de divers domaines, utilisant différents cadres conceptuels.

Figure 1. La production du savoir en contrôle de gestion



3. Les réussites et les ambiguïtés d'une discipline :

Ainsi, le contrôle de gestion est avant tout une pratique. Une méthode qui a connu un triomphe significatif et qui est actuellement dispensée à l'échelle mondiale dans les cursus de formation en gestion. Elle est également incluse dans les référentiels des métiers de la

comptabilité. Quelques organisations professionnelles se sont d'ailleurs organisées spécifiquement autour des instruments de contrôle et de la comptabilité managériale. Par exemple, nous avons l'IMA (États-Unis), le CIMA (Grande-Bretagne) et les CMA (Canada), qui ne sont plus en activité aujourd'hui car ils ont été fusionnés avec d'autres entités comptables (cf. Tessier & Sponem, 2018).

Bien qu'il n'existe pas de métier structuré en France ou en Allemagne dans ce secteur, des organisations réunissant des contrôleurs sur une base volontaire sont en place (la DFCG pour la France, l'ICV pour l'Allemagne) (Lambert & Morales, 2018 ; Schäffer & Weber, 2018). Parce qu'il n'y a pas de normes comptables dans ce secteur, les pratiques ont généralement été standardisées, contrairement à la comptabilité financière. Bien qu'il existe certaines particularités nationales, comme le tableau de bord en France (Aubert-Krier, 1962 ; Lauzel & Cibert, 1959 ; Pezet, 2009), l'approche de l'école d'Harvard en matière de contrôle de gestion est majoritairement dominante.

Au cours du XXe siècle, les systèmes de gestion et de contrôle ont été largement adoptés par les grandes entreprises dans la plupart des pays occidentaux. Par ailleurs, en faisant du savoir comptable un savoir essentiel et prépondérant (Armstrong, 1985), le contrôle de gestion a contribué à l'émergence des financiers à la direction des grandes structures américaines (Fligstein, 1990), alors qu'initialement son développement avait été principalement assuré par des ingénieurs. Par la suite, cela a aussi concerné les petites et moyennes entreprises, ainsi que les associations ou le secteur public, dans ce qu'on désigne comme le nouveau management public (Pollitt, 2013). Le raisonnement inhérent au contrôle de gestion a également envahi des secteurs surprenants tels que le droit (Supiot, 2015) ou la santé (Moisdon, 2000). La supervision de la gestion est ainsi devenue un mythe rationnel, le symbole indispensable d'une bonne gestion (Meyer, 1986). Ces mécanismes reposent sur l'idée de gérer en fonction des objectifs (on évoque parfois la gestion axée sur les résultats) et l'hypothèse que l'on ne peut bien gérer que ce qui est mesurable (Berland, Chevalier-Kuszla & Sponem, 2008). Ce genre de gestion, qui s'inscrit dans la cybernétique mentionnée précédemment, nécessite la capacité à établir des objectifs, à les quantifier et à diriger par rétroaction, en tenant compte des divergences entre les objectifs fixés et les résultats obtenus. Il a fréquemment recours à des primes, devant être distribuées selon les buts fixés, pour encourager les personnes à réaliser ces objectifs. L'objectif est donc d'activer le système en stimulant les motivations externes.

C'est un style de gestion qui se révèle particulièrement efficient. Il offre la possibilité de gérer à distance une variété d'activités. Effectivement, il se base sur des informations comptables et financières qui favorisent l'usage d'un langage uniforme au sein de l'organisation, indépendamment de la multiplicité des produits et services offerts ainsi que de la pluralité des activités exécutées.

Il offre également la possibilité de décentraliser, c'est-à-dire de conférer le pouvoir décisionnel aux divers intervenants dont la performance est par la suite jugée sur la base des objectifs. Les responsables sur le terrain ont donc la possibilité de prendre beaucoup de décisions directement, là où se déroulent les opérations. Cela améliore la qualité des informations et augmente la rapidité de prise de décision. De plus, cette décentralisation du processus décisionnel offre à la direction l'opportunité de se concentrer sur un contrôle basé sur l'exception, c'est-à-dire focalisé sur les écarts par rapport aux objectifs. Cela lui permet ainsi de se consacrer davantage aux décisions cruciales, qui sont plus stratégiques qu'opérationnelles. Le processus de rétroaction et les débats concernant les instruments de contrôle devraient également favoriser un certain apprentissage (Argyris, 1977 ; Simons, 1990).

Il permet finalement de responsabiliser, d'évaluer et par conséquent de stimuler les employés en se basant sur les objectifs qui leur ont été assignés. En ce sens, c'est un instrument de gestion des hommes qui peut être déployé à tous les échelons de l'organisation pour garantir que chaque personne œuvre dans le meilleur intérêt de l'organisation. Cette approche de gestion, qui s'inscrit dans une logique contractuelle (d'Iribarne, 1993), peut être vue comme plus démocratique comparée au style de direction autocratique traditionnel. Comme le soutient Drucker (1954, p. 131), en remplaçant « la pratique d'une supervision managériale autoritaire par celle basée sur l'autonomie », la gestion axée sur les objectifs pourrait effectivement conduire à un idéal démocratique où la responsabilité de chaque individu est évaluée dans le contexte d'un accord établi avant l'action entre individus libres et égaux.

Toutefois, ce modèle de gestion s'appuie sur des postulats robustes (Hofstede, 1978) : la faculté d'établir des buts et de les évaluer, l'opportunité d'intervenir sur les systèmes gérés et la compréhension des mesures à prendre pour restaurer l'équilibre (un modèle prévisionnel). Ces suppositions sont rarement satisfaites, car les buts sont ardues à établir, qu'ils sont mal quantifiés et qu'il est complexe de segmenter l'entreprise en unités autonomes pour lesquelles un objectif peut être fixé. Le modèle tend donc à négliger ce qui est difficilement mesurable ;

les résultats financiers au profit de la satisfaction client, l'immédiat au détriment du long terme.

Il oppose les membres d'une même organisation et incite les individus à se concentrer sur leurs propres objectifs, au détriment des objectifs globaux de l'organisation.

Ce dernier s'appuie également sur une vision spécifique de la nature humaine, privilégiant principalement les motivations extrinsèques (dictées par des facteurs externes à l'individu, tels que des buts associés à une rémunération), au détriment de la motivation intrinsèque, celle qui est rattachée à l'activité en elle-même réalisée pour le plaisir qu'elle apporte ou la satisfaction qu'elle engendre (Ryan & Deci, 2000). Cependant, un focus excessif sur la motivation extrinsèque peut nuire à la motivation intrinsèque et réduire l'engagement des individus dans leurs activités. Cela engendre également du stress et de la démotivation (Argyris, 1952). Au lieu de percevoir une approche managériale rationnelle et performante, certains, avec un regard marxiste, y voient une main dure qui soutient les intérêts des capitalistes, tandis que d'autres, selon une perspective foucaldienne, considèrent cela comme un gant de velours cherchant à discipliner et contrôler les individus (Morales & Sponem, 2009).

En général, le modèle présente une certaine ambiguïté (Bouquin, 2010). Il est présenté comme un outil de décentralisation, pourtant on constate fréquemment qu'il est utilisé pour centraliser et planifier (Lowe, 19/1). Il a vu le jour au sein d'une entreprise qui valorisait grandement la distinction (General Motors), même si, dans de nombreux cas, il est perçu comme un outil de domination par les coûts (Chenhall, 2003). Cela repose également sur des projections qui sont plus complexes à réaliser dans un climat d'incertitude, mais qui sont aussi nettement plus indispensables dans ce cadre (Frow, Marginson & Ogden, 2010). Le succès du Japon durant les années 1980 soulève des questions quant à la validité de ce style de gestion qui occulte l'aspect opérationnel de l'organisation derrière une façade comptable et financière (Miller & Vollmann, 1985). Des suggestions de renouvellement émergeront pour répondre aux exigences opérationnelles et à l'exigence d'une meilleure considération de l'importance d'optimiser les flux en adoptant une perspective globale de l'organisation : le tableau de bord prospectif, la comptabilité basée sur l'activité ou même la gestion sans budget. Toutefois, cette focalisation sur une comptabilité davantage axée sur les opérations ne résistera pas à la tendance de financiarisation de l'économie, marquée par la propagation d'indicateurs boursiers de performance (Lorino, 2009).

Ces indices indiquent que les instruments de contrôle de gestion doivent être ajustés au contexte spécifique de l'organisation. Ainsi, plusieurs études ont questionné le caractère contingent de l'efficacité des systèmes de contrôle.

De la moitié des années 1970 à nos jours, on a rigoureusement examiné l'impact de la taille, de la structure organisationnelle, de l'incertitude environnementale, de la technologie, de la stratégie et même de la culture sur l'efficacité des systèmes de contrôle. Cependant, ce vaste ensemble de travaux de recherche a été « peu concluant et a produit peu de connaissances cumulatives » (Otley, 2016, p. 55).

4. Genèse et évolution du concept de contrôle de gestion :

Le concept de contrôle de gestion s'est construit progressivement à travers les différentes contributions des théoriciens du management et des sciences des organisations. En effet, les premières réflexions sur les mécanismes de contrôle au sein des entreprises remontent au début du XX^e siècle avec les travaux des auteurs de l'école classique, qui ont cherché à améliorer l'efficacité et la productivité des organisations. Par la suite, l'évolution des théories organisationnelles et managériales a permis d'enrichir et de préciser la notion de contrôle de gestion, conduisant à l'émergence de définitions plus structurées et adaptées aux réalités organisationnelles contemporaines.

⇒ **1911** : Frederick Winslow Taylor (1911) est considéré comme l'un des précurseurs de la réflexion sur le contrôle dans les organisations à travers son ouvrage *The Principles of Scientific Management*. Bien que le concept de contrôle de gestion ne soit pas encore formalisé à cette époque, Taylor met en évidence les bases d'un système de contrôle fondé sur la rationalisation scientifique du travail. Son approche repose sur l'analyse des tâches, la standardisation des méthodes de production et la mesure du temps de travail afin d'identifier la méthode la plus efficace pour accomplir une activité. Dans cette perspective, le contrôle consiste principalement à comparer les performances réalisées avec des standards préétablis afin d'améliorer la productivité et de réduire les coûts de production. Ainsi, les principes de Taylor ont contribué à l'émergence des premiers instruments de contrôle fondés sur la mesure de la performance et la maîtrise des coûts.

- ⇒ **1916** : Henri Fayol (1916), dans son ouvrage *Administration industrielle et générale*, propose une vision plus globale du contrôle au sein de l'organisation. Il considère que la fonction administrative constitue l'un des piliers du management et identifie cinq fonctions essentielles : planifier, organiser, commander, coordonner et contrôler (POCCC). Selon Fayol, le contrôle consiste à vérifier si les activités de l'entreprise se déroulent conformément aux plans établis, aux instructions données et aux principes adoptés. Il vise à mettre en évidence les écarts entre les résultats obtenus et les objectifs fixés afin de prendre les mesures correctives nécessaires. Cette conception introduit une dimension organisationnelle du contrôle et constitue l'un des fondements théoriques du contrôle de gestion moderne.
- ⇒ **1901–1910** : Alexander Hamilton Church (1901 ; 1910) s'est intéressé à la question de la maîtrise des coûts dans les entreprises industrielles. À travers ses travaux, notamment *The Proper Distribution of Expense Burden* (1901) et *The Science and Practice of Management* (1910), il a contribué au développement des premières méthodes de comptabilité analytique. Church met l'accent sur la nécessité de répartir de manière rationnelle les coûts indirects de production et introduit la notion de centres d'analyse afin d'améliorer la précision du calcul des coûts. Dans cette perspective, le contrôle repose sur l'analyse détaillée des charges et sur l'identification des activités génératrices de coûts, permettant ainsi aux dirigeants de mieux piloter la rentabilité de leurs opérations.
- ⇒ **1910** : Henry L. Gantt (1910) a apporté une contribution importante à la réflexion sur les mécanismes de contrôle à travers le développement d'outils de planification et de suivi des activités. Il est notamment à l'origine du diagramme de Gantt, un outil graphique permettant de représenter l'enchaînement des tâches dans le temps et de suivre l'avancement des projets. Ce dispositif permet aux responsables de comparer les réalisations effectives avec les prévisions initiales et d'identifier rapidement les retards ou les dysfonctionnements. Par ailleurs, Gantt a également introduit la notion de sous-activité, qui met en évidence l'importance de contrôler l'utilisation des capacités de production afin d'améliorer l'efficacité opérationnelle de l'entreprise.
- ⇒ **1924** : Mary Parker Follett (1924) propose une approche profondément renouvelée du contrôle dans les organisations à travers son ouvrage *Creative Experience*. Contrairement aux approches mécanistes de l'école classique, elle considère

l'entreprise comme un système social reposant sur les interactions entre les individus. Dans cette perspective, le contrôle ne doit pas être perçu comme un simple mécanisme de surveillance hiérarchique, mais comme un processus de coordination et de coopération entre les membres de l'organisation. Follett insiste sur l'importance du leadership participatif, de la communication et de la résolution intégrative des conflits afin de favoriser l'engagement des collaborateurs et d'améliorer la performance collective. Cette approche annonce les développements ultérieurs des théories comportementales du management et contribue à intégrer la dimension humaine dans les systèmes de contrôle.

- ⇒ **1938** : Chester Barnard (1938), dans son ouvrage *The Functions of the Executive*, a apporté une contribution importante à la compréhension des mécanismes de coordination et de contrôle au sein des organisations. Il considère l'entreprise comme un système coopératif dans lequel la coordination des efforts individuels est essentielle pour atteindre les objectifs collectifs. Dans cette perspective, le contrôle ne se limite pas à la vérification des résultats mais implique également la mise en place de mécanismes permettant d'assurer la cohérence entre les objectifs organisationnels et les comportements des individus. Barnard met ainsi en évidence le rôle du dirigeant dans la définition des objectifs et dans l'instauration de systèmes de communication favorisant l'efficacité organisationnelle.
- ⇒ **1945** : Peter Drucker (1945), considéré comme l'un des fondateurs du management moderne, a développé dans son ouvrage *Concept of the Corporation* une réflexion sur le rôle du management dans la coordination et le pilotage des organisations. Il souligne l'importance de la décentralisation des responsabilités et de la participation des managers à la prise de décision. Dans cette perspective, le contrôle devient un instrument permettant d'assurer la cohérence entre les objectifs de l'entreprise et les actions des différents responsables. Drucker met également en avant la nécessité d'évaluer la performance organisationnelle afin d'améliorer l'efficacité du management.
- ⇒ **1954** : Peter Drucker (1954), dans son ouvrage *The Practice of Management*, introduit le concept de management par objectifs (*Management by Objectives – MBO*). Selon cette approche, les dirigeants doivent définir des objectifs clairs et mesurables pour chaque niveau de l'organisation, puis évaluer les résultats obtenus en fonction de ces

objectifs. Le contrôle repose ainsi sur la comparaison entre les performances réalisées et les objectifs fixés. Cette conception renforce le rôle du contrôle dans le processus de pilotage de l'entreprise et prépare l'émergence des systèmes modernes de contrôle de gestion.

- ⇒ **1958** : James G. March et Herbert A. Simon (1958), dans leur ouvrage *Organizations*, ont contribué à enrichir l'analyse du contrôle organisationnel en mettant en évidence les limites de la rationalité des décideurs. Ils introduisent la notion de rationalité limitée, selon laquelle les individus prennent leurs décisions sur la base d'informations incomplètes et de capacités cognitives limitées. Dans cette perspective, les systèmes de contrôle jouent un rôle essentiel dans la structuration des processus décisionnels et dans l'orientation des comportements organisationnels.
- ⇒ **1963** : Richard M. Cyert et James G. March (1963), dans *A Behavioral Theory of the Firm*, proposent une approche comportementale de l'entreprise qui met l'accent sur les mécanismes d'apprentissage organisationnel et de régulation des conflits entre les différents groupes d'acteurs. Dans cette perspective, le contrôle ne se limite plus à la surveillance des résultats mais devient un processus permettant d'ajuster les décisions et les comportements en fonction des objectifs de l'organisation.
- ⇒ **1965** : Anthony (1965), le père fondateur du contrôle de gestion, l'a définie comme étant le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience afin d'atteindre les objectifs de l'organisation. Cette définition limite le champ d'application du contrôle de gestion du fait qu'elle ne se réfère qu'à l'aspect comptable et financier et n'associe cette fonction qu'à l'acte de post-évaluation en utilisant les termes d'efficience et d'efficacité qui font référence au concept de résultat. En outre, elle exclut le rôle du contrôle de gestion dans la définition des objectifs en supposant que ces derniers existent au préalable. D'autre part, elle a mis en évidence le fait que la fonction contrôle de gestion est exercée par les managers en général et non pas uniquement par les contrôleurs de gestion.
- ⇒ **1970** : Mockler (1970) a ajouté de nouveaux concepts à la définition d'Anthony, il a défini le contrôle de gestion comme étant un effort systématique de la direction d'entreprise pour évaluer le rendement suivant des normes, plans ou objectifs prédéterminés afin d'en vérifier la conformité et de prendre toute mesure corrective.

- ⇒ **1971** : De plus, Lowe (1971) a précisé que l'objectif du système unifié de contrôle de gestion est de s'assurer que les actions sont conformes aux plans de l'entreprise en vue de réaliser ses objectifs.
- ⇒ **1976** : Khemakhem (1976) a défini le contrôle de gestion en s'appuyant plus particulièrement sur sa flexibilité dans la prise en compte des spécificités de chaque type d'entreprise et de chaque contexte. Il souligne également la mobilité des énergies et des ressources dans le but de parvenir à la réalisation des objectifs fixés. Selon lui, « Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ».
- ⇒ **1988** : Conscient de l'ampleur de la stratégie, Anthony (1988), complète sa première définition en ajoutant que « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies ».
- ⇒ **1990** : Quant aux définitions modernes du contrôle de gestion, Grenier (1990) stipule que l'objectif de cette fonction est de « concevoir et mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Le contrôle de gestion doit être considéré comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficacité et l'efficacité des actions et des moyens pour atteindre les objectifs ».
- ⇒ **1994** : Selon Maciariello et Kirby (1994), le contrôle de gestion est axé sur la coordination, l'affectation des ressources, la motivation et la mesure du rendement. Quant à Bouquin (1994), « On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ». Il considère ainsi le contrôle de gestion comme régulateur de comportements du fait qu'il a pour vocation de contrôler les actions des individus et les adapter à la stratégie.
- ⇒ **1995** : Simons (1995) a défini de façon plus complète la notion contrôle de gestion, tout en précisant qu'il s'agit des routines et procédures formelles, fondées sur l'information que les gestionnaires utilisent pour maintenir ou modifier les activités de l'entreprise.

- ⇒ **1999** : D'après Boisselier (1999), le contrôle de gestion vise à concevoir et développer des outils d'information conçus pour permettre aux dirigeants d'agir, en assurant la cohérence économique entre les objectifs, moyens et réalisations. Ce système devrait être considéré comme un système d'information utile pour les compagnies de pilotage, du fait qu'il contrôle l'efficacité et l'efficience des moyens et actions à mettre en place pour atteindre les objectifs.
- ⇒ **2000** : Garrison et Noreen (2000) ont défini le contrôle de gestion comme étant les diverses mesures prises par la direction, permettant d'atteindre les objectifs fixés au stade de la planification et de s'assurer que toutes les ressources sont exploitées conformément aux politiques de l'organisation.
- ⇒ **2001** : Selon Alazard et Separi (2001), le contrôle de gestion est un « dispositif tourné essentiellement vers la conception et la relation Objectifs-Moyens-Réalisation ».
- ⇒ **2003** : Par ailleurs, Chenhall (2003) considère le contrôle de gestion comme l'utilisation systématique de la comptabilité de gestion et d'autres systèmes de contrôle afin d'atteindre un objectif spécifique. À leur tour, Loning et Al. (2003) ont inscrit la définition du contrôle de gestion dans le rang de définitions conventionnelles universelles : « le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteindre des objectifs de l'organisation ».
- ⇒ **2007** : Anthony et Govindarajan (2007) ont stipulé que les systèmes de contrôle de gestion sont des outils aidant la direction à orienter l'organisation vers ses objectifs stratégiques et son avantage compétitif. Ainsi, les contrôleurs de gestion ne représentent qu'un outil parmi d'autres que les gestionnaires utilisent pour mettre en œuvre leurs stratégies. Cependant, les contrôleurs de gestion ont un rôle crucial dans l'élaboration de ces stratégies.
- ⇒ **2009** : En outre, Horngren et Al. (2009) ont défini le contrôle de gestion comme étant « le processus de collecte d'utilisation de l'information. Il contribue à la réalisation et à la coordination des prévisions et des prises de décision dans les différentes sections de l'organisation, il agit sur le comportement des personnels. L'objectif du système et d'améliorer la prise de décisions au sein de l'organisation. »
- ⇒ **2018** : Tout récemment, Bressy et Konkuyt (2018) ont associé le contrôle de gestion à la démarche de contrôle globale de l'entreprise, du fait qu'il permet de contrôler les

instructions et les procédures adoptées par l'entreprise. Son objectif est ainsi de faciliter le pilotage et la régulation des opérations de l'entreprise, que ce soit par anticipation, alerte ou encore rétroaction.

5. Des approches et méthodes variées :

De nos jours, les systèmes de contrôle de gestion font l'objet d'études par des auteurs issus de divers courants théoriques, allant de l'économie à la sociologie, en incluant la psychologie. Ils utilisent également une multitude de techniques de recherche : études de cas, expérimentations, questionnaires, données secondaires provenant de bases de données, et plus encore.

Ces diverses études mettent en lumière des rôles très variés pour les systèmes de contrôle de gestion, souvent bien distincts des fonctions explicites déclarées par les fondateurs. Dans le domaine de la comptabilité, et plus spécifiquement en contrôle de gestion (Morales & Sponem, 2009 et 2017), un grand nombre d'études critiques ont vu le jour, soulignant leurs rôles sous-jacents. Pour illustrer la perspective classique suggérée par Burchell et al. (1980), à travers une lentille fonctionnaliste, les systèmes de contrôle de gestion peuvent être qualifiés de dispositifs de réponse ou d'apprentissage. Cependant, sous un angle plus critique, ils pourraient également être considérés comme des instruments de lutte ou des outils de rationalisation et d'objectivation.

Les théories économiques, organisationnelles, psychologiques et sociologiques alimentent actuellement les recherches en contrôle de gestion. Ces théories reposent sur diverses perspectives de la nature humaine et examinent des fonctions inédites des systèmes de contrôle de gestion.

5.1 La théorie classique :

Cette théorie a vu le jour au début du 20^e siècle, période durant laquelle la productivité représentait l'objectif principal des entreprises industrielles. Ainsi, ces dernières étaient obligées de fabriquer massivement des produits standards pour satisfaire la demande tout en diminuant les coûts par unité.

Les pionniers de l'approche classique (Taylor (1909), Fayol (1916), Weber (1929) et autres) ont orienté leurs pensées sur une métaphore mécanique. Ils envisagent l'entreprise comme un mécanisme, où les employés en sont les rouages, et se basent sur un principe rationnel qui

postule que la maîtrise des employés et des ressources de l'entreprise peut optimiser son fonctionnement.

Ainsi, « Taylor introduit l'organisation scientifique du travail, Bedeaux décompose les mouvements et mesure les temps d'opération pour diviser les tâches et augmenter les rendements. Weber analyse la bureaucratie comme l'établissement de normes et de règles imposées à des exécutants. Fayol délimite les fonctions essentielles pour gouverner une entreprise dont la fonction de contrôle » (Alazard et Sépari, 2001). Ainsi, le contrôle constitue un élément central des traits distinctifs de l'école classique. Elle n'est pas seulement visible au niveau de l'accomplissement des tâches, mais aussi à tous les échelons hiérarchiques de l'organisation.

De plus, le contrôle de gestion était perçu comme une mesure quantitative, incluant des instruments de contrôle et d'assistance à la prise de décision. Basé sur la comptabilité analytique, le contrôle de gestion selon la théorie classique se distingue par :

- La distinction entre les coûts directs et indirects habituellement fixes, ainsi que le calcul des coûts par unité.
- L'activité est segmentée et le coût de production est décomposé en fonction des phases techniques.
- L'évaluation et l'étude des écarts facilitent la supervision de la réalisation des tâches (Alazard et Sépari, 2001).

5.2 La théorie béhavioriste :

Effectivement, « la théorie béhavioriste, aussi appelée la théorie des relations humaines, a vu le jour principalement en réponse à la théorie classique qui néglige le comportement du groupe » (Muller et Cuyaubere, 1996). Par conséquent, la théorie béhavioriste perçoit les travailleurs comme étant un « homme main + cœur », et non simplement comme un outil. Les théoriciens de cette approche (Mayo, Gregor, Herzberg, Lewin, Maslow, etc.) ont mis l'accent sur les motivations émotionnelles et l'importance de l'engagement des participants dans l'entreprise. Ils ont donc lié la productivité à l'amélioration des conditions de travail pour les employés. De plus, un haut niveau de responsabilité ne peut qu'augmenter la motivation (Mayo, 1945). McGregor (1960), de son côté, a proposé une théorie Y qui se concentre sur la faculté de l'individu à s'engager et à contribuer aux buts et actions de l'organisation tout en

poursuivant ses propres objectifs. De la même façon, Herzberg (1966) a souligné la nécessité d'améliorer et d'accroître les missions et les obligations des intervenants de l'organisation.

Ainsi, le contrôle de gestion prend une dimension à la fois humaine et sociale. Cela peut servir d'outil de surveillance des individus et fonctionner comme un moyen pour les impliquer et les motiver. Sous l'influence de l'école comportementaliste, le contrôle de gestion a connu un changement dans ses objectifs et ses moyens. On ne le perçoit plus comme un instrument de surveillance exercé par le supérieur sur l'exécutant. Désormais, le subordonné plus responsable est capable de s'autocontrôler, du moins pour les missions les plus fréquentes.

5.3 La théorie psychosociologique :

À l'instar de la théorie behavioriste, elle met l'individu au cœur de ses considérations. Cependant, elle attache une grande importance aux processus décisionnels au sein de l'entreprise. L'école en question (Simon, Barnard, Cyert, Crozier, Friedberg, etc.) repose sur l'idée que la motivation dépend d'autres éléments que la nature de la relation hiérarchique. Ils ont donc déclaré que la prise de décision dépend de l'état motivationnel et de la perception environnementale, et pas uniquement des critères de sélection plus ou moins rationnels. C'est à partir des éléments précédents que l'idée de rationalité limitée a vu le jour. Cette notion soutient que les décideurs ne parviennent pas à intégrer l'ensemble des facteurs qui leur sont soumis, et que la culture personnelle du décideur et son système de valeurs influencent les processus décisionnels.

La psychobiologie se fonde sur l'impératif de construire en collaboration avec les individus tout en exerçant également un contrôle sur eux. Par conséquent, l'entreprise a abandonné le système de bâton en faveur d'un mode de contrôle centré sur la communication et la médiation entre ses acteurs. Sous cet angle, le contrôle a évolué d'un simple examen de régularité et de conformité vers une évaluation d'efficacité, accompagnée de normes et de sanctions, dans le but d'améliorer la performance de l'entreprise. Ainsi, il a transitionné d'une vérification a posteriori visant à contrôler les actions passées, vers une surveillance continue de l'activité. Par conséquent, le contrôle de gestion est perçu comme « une source de conseils et d'accompagnement des réalisations garantissant la durabilité de l'entreprise » (Laaribi, 2004). Son but est de maîtriser le système et non pas les hommes.

5.4 L'école néoclassique :

Les pionniers de cette approche (Drucker, Sloan, Gelinier, Chandler et Ansoff) voient l'entreprise comme le pilier central de la prospérité économique. Ils ont donc puisé dans l'école classique tout en incorporant les leçons utiles des courants plus modernes. Cette théorie repose principalement sur l'optimisation du bénéfice, la décentralisation des décisions et des responsabilités, la gestion par objectifs, le contrôle basé sur l'analyse des écarts et l'incitation à travers la compétitivité.

Effectivement, la théorie néoclassique préconise la mise en œuvre et l'atteinte des objectifs du contrôle de gestion tout en valorisant l'efficacité individuelle, la participation et la décentralisation de la gestion par l'opérateur (centres de responsabilité). D'après Bouquin (2004), « la présence constante d'un dirigeant patriarche, comme on le voit dans l'entreprise à activité unique, devient irréalisable ». De ce fait, les entreprises ont entrepris de diviser leurs divers secteurs d'activité en désignant des responsables pour chaque division.

Par conséquent, le recours aux méthodes de calcul du coût de revient s'avère insuffisant. Ainsi, un nouvel instrument de gestion a vu le jour : le budget. Le contrôle budgétaire a réellement enrichi le contrôle de gestion en facilitant une supervision des performances et une évaluation des déviations, grâce à une comparaison entre les budgets effectivement réalisés et ceux envisagés.

5.5 La théorie de la contingence :

À l'opposé des théories traditionnelles qui aspiraient à définir une unique méthode « la meilleure » applicable à toutes les entreprises dans toutes les situations, les créateurs de la théorie de la contingence (Lawrence, Lorch, Blau, Burns, Woodward, etc.) « cherchent une réponse convenable pour une entreprise précise dans un contexte spécifique » (Alazard et Sépari, 2007). Selon la théorie de la contingence, « l'organisation est structurée en fonction des paramètres spécifiques de son environnement opérationnel » (Desreumaux, 1998). Par conséquent, aucune organisation n'est parfaite et l'efficacité de chaque système dépend de sa faculté à s'ajuster aux facteurs contextuels, aussi connus sous le nom de facteurs de contingence.

Depuis longtemps, les discussions sur la théorie de la contingence sont basées sur des études approfondies dans le domaine du contrôle de gestion. Dans cette optique, Bouquin (1997) a souligné l'importance de « remplacer un caractère conditionnel et relatif du contrôle selon les types d'organisation ». Quant à Chenhall (2003), il indique que l'approche contingente

implique d'examiner les systèmes de contrôle de gestion en présumant que « les acteurs agissent dans le but d'ajuster leur organisation aux modifications de leurs facteurs de contingence pour parvenir à une adéquation organisationnelle et améliorer la performance ».

Par ailleurs, Haldma et Lääts (2002) soutiennent que « la théorie de contingence suppose que l'adoption du système de contrôle de gestion a pour but d'aider les dirigeants à atteindre les buts et les objectifs désirés par l'organisation ». La théorie de contingence envisage le contrôle de gestion comme un outil d'évaluation des performances, ajusté aux buts et particularités de chaque entité.

Effectivement, l'approche contingente a été déterminante dans le développement du contrôle de gestion. Depuis son apparition, l'usage de la comptabilité de gestion est pertinent pour toutes les entreprises et dans n'importe quel cadre. Elle se distinguait donc par la neutralité et la durabilité de ses instruments. C'est dans ce cadre que la théorie de contingence a joué un rôle, en requérant une restitution des instruments de contrôle dans le contexte donné. D'après Pariente (1999), « le contrôle de gestion est conduit à une évolution qui consiste en une adaptation de ses outils aux nouveaux contextes auxquels il est confronté ».

De plus, la théorie de contingence démontre que le rôle du contrôle de gestion est influencé par divers facteurs contingents, internes et externes, comme la dimension et l'ancienneté de l'entreprise, la technologie, les rapports de force, l'environnement, la stratégie et l'organisation (Mintzberg (1990), Child (1984), Burns et Stalker (1961), Ingham (1995), Ouchi (1977)).

Sous cet angle, Chiapello (1996) a conçu un tableau récapitulatif soulignant les facteurs de contingence présents dans les divers types de modes de contrôle.

Tableau 1 : Les différents courants de la recherche en contrôle de gestion

	Vision de la nature humain	Notions principales	Rôles du contrôle de gestion
Approches économiques (théorie des couts de transaction, de l'agence et des incitations)	Rationnel et individualiste	Coûts de transaction, coûts d'agence, asymétrie de l'information, passager clandestin	Incitation et convergence des buts
Approches organisationnelles classiques (théorie de la décision et théorie de la contingence)	Guidé par une rationalité procédurale, cognitive et limitée	Congruence, facteurs de contingence, conflits d'objectif, décisions satisfaisantes	Adaptation et apprentissage
Approches psychosociologique (école des	Guidé par ses émotions et son	Aspiration, autonomie,	Motivation

relations humaines, behaviorisme, théorie de l'autodétermination et de la fixation des buts)	besoin de reconnaissance	participation, stress, difficulté des objectifs	
Approches sociologique (théorie néo-institutionnelle et théorie de l'acteur réseau)	Guidé par une rationalité axiologique	Légitimité, isomorphisme, découplage, logiques institutionnelles, réseaux, actants, performativité	Mythe rationnel et rituel
Approches foucaaldiennes et marxistes	Guidé par une rationalité politique	Classe, savoir, pouvoir, gouvernementalité	Domination, exploitation et dispositif de gouvernement

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*. Boston: Harvard Business School Press.

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems* (12th ed.). New York: McGraw-Hill.

Bouquin, H. (2004). *Le contrôle de gestion* (9ème édition). Paris: Presses Universitaires de France.

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.

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.

- 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*
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. (2009). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (13th ed.). Pearson Education.
- 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.
- Mounia, A. M. E. R., & HILMI, Y. (2025). Impact des systèmes ERP sur les rôles du contrôleur de gestion dans les établissements publics: étude qualitative exploratoire. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 6(9).
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Alazard, C., & Sépari, S. (2010). *Contrôle de gestion: Manuel et applications*. Paris: Dunod.
- Löning, H., Pesqueux, Y., & al. (2003). *Le contrôle de gestion : Organisation et mise en œuvre*. Paris: Dunod.
- Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2000). *Managerial Accounting*. New York: McGraw-Hill.
- Bressy, G., & Konkuyt, C. (2018). *Contrôle de gestion*. Paris: Vuibert.
- Yassine, H., Houmame, A. A., Amine, A., & Driss, H. (2024). Governance Optimization through Territorial Management Control in Local Authorities. *Pakistan Journal of Criminology*, 16(04), 93-110.