

Les fondements théoriques des systèmes du contrôle de gestion : Une analyse critique

The theoretical foundations of management control systems: A critical analysis

El Mehdi BADRE, (Doctorant chercheur)

*Laboratoire des études et recherches économiques et sociales
Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Meknès
Université Moulay Ismail de Meknès, Maroc*

Abdelali LAHRECH, (Enseignant Chercheur)

*Laboratoire des études et recherches économiques et sociales
Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Meknès
Université Moulay Ismail de Meknès, Maroc*

Mohammed NEJJARI, (Enseignant Chercheur)

*Laboratoire des études et recherches économiques et sociales
Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Meknès
Université Moulay Ismail de Meknès, Maroc*

Zakia ERRABIH, (Enseignante Chercheuse)

*Laboratoire technologies et services industriels
Ecole Supérieure de Technologie de Fès
Université Sidi Mohamed Ben Abdellah de Fès, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales B.P 3102 Toulal, Meknès Université Moulay Ismail, Maroc (Meknès), 50040 +212 5 35 45 20 92/93
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	BADRE, E. M., LAHRECH, A., NEJJARI, M., & ERRABIH, Z. (2023). Les fondements théoriques des systèmes du contrôle de gestion : Une analyse critique. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(5-1), 267-280. https://doi.org/10.5281/zenodo.10028955
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: September 18, 2023

Accepted: October 19, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 5-1 (2023)

Les fondements théoriques des systèmes du contrôle de gestion : Une analyse critique

Résumé

L'intensification de la concurrence, la mondialisation des échanges, l'instabilité économique et la montée en puissance des marchés concurrentiels ont conduit à une expansion de la portée du contrôle de gestion, il englobe désormais une perspective plus globale des performances organisationnelles. Actuellement, la fonction de contrôle de gestion est confrontée à un environnement caractérisé par sa turbulence, sa dynamique et sa complexité. Cet environnement présente de nombreuses opportunités de croissance pour les entreprises, mais il comporte également des risques pour celles qui ne parviennent pas à rivaliser avec la concurrence. Cette transformation a engendré l'émergence d'un nouveau paradigme du contrôle de gestion, dépassant les approches traditionnelles pour adopter une approche systémique et intégrée. Ce nouveau paradigme adopte une vision globale de la gestion d'entreprise, en intégrant à la fois les aspects financiers et non financiers pour promouvoir la durabilité, l'agilité et la création de valeur sur le long terme. Cette transition reflète l'impératif pour les entreprises de s'ajuster à un environnement en perpétuelle mutation, où le contrôle de gestion assume un rôle essentiel dans la prise de décisions éclairées et la réalisation des objectifs de l'organisation. Le paradigme contemporain du contrôle de gestion repose sur la reconnaissance que les entreprises évoluent au sein d'écosystèmes complexes, interagissent avec une multitude d'acteurs et évoluent dans des environnements dynamiques et incertains.

Notre étude vise à proposer une analyse critique des fondements théoriques des systèmes du contrôle de gestion, en fournissant une perspective actualisée et critique. Cette étude met en évidence l'importance d'enrichir les systèmes traditionnels du contrôle de gestion par de nouvelles approches complémentaires et dynamiques.

Mots clés : Approche critique, contrôle de gestion, fondements théoriques des systèmes du contrôle de gestion, fondements théoriques du contrôle de gestion.

Classification JEL : M40

Type de l'article : Article théorique

Abstract

The intensification of competition, globalization of trade, economic instability, and the rise of competitive markets have led to a substantial expansion of the management control function. It now encompasses a more comprehensive perspective on organizational performance. In the present context, the management control function confronts an environment characterized by turbulence, dynamism, and complexity. This environment offers numerous growth opportunities for businesses but also presents risks for those unable to effectively compete. This transformation has ushered in a new paradigm in management control, surpassing traditional approaches to adopt a systemic and integrated perspective. This contemporary paradigm takes a holistic view of business management by integrating both financial and non-financial aspects. Its aim is to promote sustainability, agility, and long-term value creation. This shift reflects the imperative for businesses to adapt continually to a changing environment. In this dynamic landscape, management control plays a pivotal role in informed decision-making and the achievement of organizational objectives. The contemporary paradigm of management control acknowledges that businesses operate within complex ecosystems, engage with a multitude of stakeholders, and navigate dynamic and uncertain environments. It recognizes the importance of flexibility and adaptability in response to evolving market dynamics.

Our research aims to offer an extensive and critical examination of the theoretical foundations of management control systems, providing a contemporary and insightful viewpoint. We emphasize the significance of enhancing traditional management control practices with new, complementary, and dynamic approaches that align with the current business landscape. By doing so, organizations can better position themselves to thrive in this ever-evolving and challenging business environment, where effective management control is indispensable for achieving sustainable success and creating long-term value for all stakeholders.

Keywords: Critical approach, management control, theoretical foundations of management control systems, theoretical foundations of management control.

JEL Classification: M40

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

Dans les périodes précédentes, l'économie était caractérisée par une stabilité marquée, où la demande dépassait l'offre, permettant aux entreprises de connaître une croissance relativement homogène. À cette époque, la production de masse était la méthode privilégiée, visant à réaliser des économies d'échelle et à bénéficier de l'effet d'expérience pour réduire les coûts.

Cependant, le contexte actuel est marqué par une croissance irrégulière, avec une demande devenue diversifiée. Les clients sont désormais au centre des préoccupations, exigeant une qualité supérieure et une intégration croissante de services aux produits (Oh et Kim, 2017). En raison de la mondialisation des échanges et de l'intensification de la concurrence, la gestion s'oriente vers une optimisation continue des coûts et des prix (Moeuf et al, 2018). Ces changements environnementaux, associés aux avancées technologiques en cours, entraînent une transformation profonde à la fois de la structure de production et de l'organisation de l'entreprise. Tout cela implique la mise en place de systèmes de veille et une adaptabilité organisationnelle accrue.

La discipline du contrôle de gestion occupe une position centrale dans le domaine de la gestion d'entreprise, enracinée profondément dans un environnement socio-économique en constante mutation. Au fil du temps, ce domaine a évolué pour refléter les transformations significatives qui ont remodelé les entreprises et les contextes dans lesquels elles évoluent. Initialement fondé sur une perspective financière traditionnelle, le contrôle de gestion a émergé comme un outil destiné à surveiller, évaluer et rendre compte des performances financières. Cependant, avec l'évolution des marchés, des technologies et des attentes des parties prenantes, le contrôle de gestion a dû s'adapter pour s'aligner sur les réalités modernes. Face à une concurrence féroce, à la mondialisation des échanges, à la volatilité économique et à la montée en puissance des marchés concurrentiels, le contrôle de gestion a élargi sa perspective pour englober une vision plus globale des performances organisationnelles. L'accent n'est plus uniquement mis sur les indicateurs financiers, mais englobe également les indicateurs non financiers et les mesures qualitatives qui capturent la création de valeur globale et la durabilité. Les entreprises cherchent désormais à optimiser l'allocation des ressources, à anticiper et à gérer les risques, à stimuler l'innovation et à promouvoir l'apprentissage organisationnel.

Subséquentement, comment peut-on examiner les fondements théoriques des systèmes de contrôle de gestion à la lumière des évolutions économiques actuelles et comment peut-on adopter une perspective critique pour évaluer leur pertinence et leur adaptation aux besoins organisationnels contemporains ?

Dans cette étude, nous explorons la perspective théorique et conceptuelle du contrôle de gestion, examinant ses concepts, ses objectifs, et ses finalités. Nous procéderons à une analyse de la méthodologie adoptée, en mettant en avant les fondements de l'examen critique et de l'analyse managériale critique. Enfin, nous mobiliserons diverses théories, tant traditionnelles que critiques, en les éclairant à travers les perspectives managériales et théoriques qui ont été retenues.

2. Cadre théorique : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

2.1. Analyse conceptuelle du contrôle de gestion

2.1.1. Appréhension du contrôle de gestion

Le concept de contrôle peut revêtir diverses significations et implications qui dépendent de la langue et de la culture en question. En français, il est couramment associé à l'inspection ou à la vérification, et il est souvent connoté négativement en relation avec la coercition et la

sanction. À l'inverse, dans la culture anglo-saxonne, le terme "control" est utilisé pour évoquer la notion de maîtrise. Malheureusement, la traduction en français du concept de "management control" en "contrôle de gestion" a engendré une certaine confusion.

Pour mettre en lumière les caractéristiques essentielles du contrôle de gestion et définir ses limites, nous nous appuyons sur des définitions issues de la littérature spécialisée dans ce domaine, la plus citée est celle formulée par R.N. Anthony, le pionnier dans l'élaboration de la théorie du contrôle de gestion. Pour cet auteur, « *Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation* ». (Hélène Löning et al., 2008, p.2). Cette définition met en évidence trois éléments fondamentaux qui définissent le contrôle de gestion en tant que gestion de la performance ou maîtrise de la gestion opérationnelle :

- a) L'accent est mis sur le caractère processuel du contrôle de gestion, le considérant comme un processus continu plutôt qu'une action ponctuelle.
- b) La finalité de ce processus est clairement orientée vers la poursuite d'objectifs déterminés, soulignant ainsi son caractère orienté vers des buts spécifiques.
- c) Un élément essentiel est l'aspect motivationnel et incitatif, impliquant la nécessité d'harmoniser les objectifs individuels avec les objectifs de l'organisation, favorisant ainsi une convergence des intérêts.

Selon Fisher (1995), le terme "contrôle" revêt plusieurs significations qui ont donné lieu à une ambiguïté entourant le concept de contrôle de gestion, cette ambiguïté a compliqué l'élaboration d'une définition précise de ce système. Afin de cerner la notion de contrôle de gestion, deux significations prédominantes du mot "contrôle" sont prises en considération : d'une part, celle de "vérification", "inspection" et "surveillance" (plus couramment utilisée en français), et d'autre part, celle de "maîtrise" (plus couramment employée en anglais). Bien que ces deux significations revêtent une importance capitale, c'est la notion de "maîtrise" qui occupe une place centrale dans le domaine du contrôle de gestion.

Selon Alazard (2004, p.3) « *Le contrôle de gestion est un processus, comprenant un ensemble d'outil de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et des acteurs (management des équipes et socialisation des acteurs), pour aider à la réflexion, aux décisions et aux actions de managers à tous les niveaux hiérarchiques* ».

En se basant sur ces définitions, on peut identifier les éléments essentiels qui caractérisent le contrôle de gestion de la manière suivante :

- a) Il s'appuie sur une logique économique et repose en grande partie sur des données comptables.
- b) Il est étroitement lié à la structure organisationnelle et met en œuvre la stratégie au niveau opérationnel.
- c) Il est principalement destiné aux responsables et gestionnaires.

Cette approche peut servir de moyen efficace pour réaliser les objectifs de gestion tout en favorisant la décentralisation des prises de décision, en promouvant la responsabilité individuelle et en stimulant la recherche de la performance. En fait, certains experts considèrent cette approche comme un élément clé dans le développement de structures organisationnelles matricielles novatrices.

En outre, ces définitions mettent également en évidence les principales missions attribuées au contrôle de gestion, qui peuvent être résumées en trois catégories :

- a) Veiller à la gestion appropriée de l'organisation en cherchant à optimiser l'efficacité, l'efficience et la rentabilité.
- b) Évaluer les performances des différentes entités responsables au sein de l'organisation.

- c) Fournir aux dirigeants et aux décideurs les informations nécessaires pour prendre des décisions opportunes, dans des délais raisonnables et à moindre coût.

2.1.2. Objectif du contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion se voit typiquement chargé de deux fonctions prédominantes. En premier lieu, il endosse le rôle d'auditeur et de comptable. Deuxièmement, il remplit la responsabilité de contribuer à la prise de décision.

Exerçant la fonction de vérificateur, le contrôleur de gestion est chargé de « *s'assurer que l'information financière de l'unité est juste et que les pratiques de contrôle interne sont conformes aux procédures et à la politique du groupe en somme les responsabilités de reporting financier et de contrôle interne* ». (Sathe, 1983, p. 31)

En tant que support à la gestion, il est chargé de la tâche consistant à mettre à disposition des responsables opérationnels de niveau intermédiaire les informations requises pour qu'ils puissent exercer un autocontrôle (Hopper, 1980). Il est important de souligner qu'il ne se limite pas à un simple observateur, mais qu'il joue un rôle actif et engagé dans ce processus (Sathe, 1983).

Le contrôleur de gestion peut maintenir son indépendance vis-à-vis des exécutants tout en participant activement aux processus décisionnels opérationnels. Dans certaines structures organisationnelles, le contrôle de gestion est fractionné, où différentes personnes assument des rôles distincts, à la fois en termes de reporting et de contrôle interne d'une part, et de soutien à la prise de décision d'autre part (Sathe, 1983).

2.2. Enjeux et finalité du contrôle de gestion

2.2.1. Le perfectionnement incessant de l'organisation

La recherche constante de l'amélioration constitue l'objectif principal pour tout gestionnaire attentif à la prospérité de son organisation. Atteindre cet objectif implique inévitablement de considérer la gestion de l'entreprise comme une variable stratégique, où tous les processus et activités doivent être réexaminés et restructurés.

Cette quête d'amélioration s'applique en particulier aux processus de l'entreprise, qui peuvent être catégorisés en processus opérationnels et processus de support. Cette catégorisation facilite la mise en œuvre des modifications nécessaires en identifiant les processus inefficaces à améliorer et en renforçant ceux qui contribuent à créer de la valeur.

Dans cette optique, la gestion de la qualité considère l'accompagnement des processus d'apprentissage, d'amélioration et d'innovation comme un principe fondamental d'excellence. Ces systèmes visent à harmoniser les différents systèmes de l'entreprise et à générer des résultats satisfaisants de manière équilibrée pour l'ensemble des parties prenantes de l'organisation (Maghraoui, 2018).

2.2.2. La performance globale de l'entreprise

L'optimisation de la performance à tous les échelons de l'organisation représente une fonction fondamentale du contrôle de gestion. Son objectif principal est d'établir la meilleure coordination entre les performances stratégiques et opérationnelles afin de garantir la pérennité de l'entreprise et de contribuer à la création de valeur. Deux dimensions doivent être prises en compte : tout d'abord, la dimension financière, axée sur une vue consolidée de la performance, visant principalement à éclairer les décisions stratégiques. Ensuite, la dimension opérationnelle, orientée vers une approche locale de la performance, qui vise à guider les actions concrètes.

Le contrôle, dans ce contexte, est synonyme de pilotage de la performance (Giraud et al., 2005), un processus dynamique assurant deux fonctions essentielles : la régulation et

l'apprentissage. Ce processus comporte deux étapes cruciales, à savoir la planification préalable et l'analyse rétrospective des résultats obtenus.

Il est impératif que l'entreprise définisse clairement la nature de la performance recherchée, avant même de choisir un système de mesure appropriée. En effet, la décentralisation de l'environnement requiert une approche de contrôle exercé à la fois au niveau de chaque entité et à l'échelle globale de l'entreprise. En conséquence, l'autocontrôle par les entités de gestion et le pilotage par la hiérarchie doivent être combinés pour une gestion efficace de la performance.

2.2.3. L'identification et la gestion de risque

La gestion des risques et leur intégration dans le processus décisionnel représentent une contrainte majeure, mais elles peuvent également être converties en un avantage concurrentiel. Cette fonction revêt une importance capitale au sein du système de contrôle de gestion, étant étroitement liée à la gouvernance d'entreprise (Maghraoui, 2018). Cette relation étroite se manifeste dans la mesure où il est impératif de prendre en considération les répercussions des activités de l'entreprise sur ses parties prenantes, tout en tenant compte des risques associés.

L'identification exhaustive de toutes les sources de risque susceptibles de compromettre les objectifs stratégiques de l'entreprise, mettant en péril son avantage concurrentiel sur le marché, revêt une importance cruciale. Dans cette optique, l'amélioration de l'efficacité des processus d'allocation des ressources et le soutien des processus de prise de décision se révèlent être des choix judicieux pour détecter les conséquences potentiellement dommageables.

Par conséquent, l'engagement de l'entreprise à protéger ses résultats en mettant en place les mesures nécessaires est capable de prévenir de nombreux aléas susceptibles de compromettre son potentiel de croissance.

3. Méthodologie de recherche

L'école de la pensée critique constitue un courant de raisonnement philosophique antique dont les racines remontent à la période des lumières et à l'ère de l'illumination. Son principal objet se concentre sur l'examen des conditions sociales, la critique du pouvoir en exercice, et la remise en question des traditions et des institutions établies. Au contraire des conceptions classiques de la philosophie sociale qui s'efforcent d'expliquer et de concevoir la prescription sociale, la pensée critique s'engage davantage dans la promotion d'une société davantage humaniste, rationnelle, et équitable. Elle adopte une perspective interrogative dans l'analyse des faits sociaux, mettant en lumière les valeurs normatives (Habermas, 1987, Bentalha, 2023). Les intervenantes sont influencées par leurs paradigmes personnels, adoptant une vision propre et contextuelle. À travers cette optique, la pensée sociale ne se contente pas de décrire simplement la réalité, mais aspire à transcender les évidences et les jugements subjectifs pour parvenir à une compréhension en profondeur des dispositions sociales indéniables et des palpables organisationnelles.

De nombreux courants de pensée, optant une perspective post-positiviste, ont soulevé des préoccupations concernant le manque de normativité dans les approches traditionnelles, en particulier celles de nature positiviste. Ces critiques sont principalement dirigées contre l'application d'outils explicatifs empruntés aux sciences naturelles. En effet, ces auteurs considèrent la réalité sociale et organisationnelle comme intrinsèquement complexe et en constante évolution, et ils perçoivent les sciences de gestion comme des disciplines distinctes, spécifiques à leur domaine. En conséquence, ils estiment que les sciences de gestion sont dotées d'une dimension idiosyncrasique et normative inhérente aux phénomènes sociaux.

Cette perspective entraîne le rejet d'une application immédiate des méthodes issues des perceptions rigoureuses et préconise une approche plus nuancée de l'adoption des outils et des méthodologies.

Dans le domaine de la gestion, les avancées et les perspectives critiques ont encouragé la naissance d'études plus herméneutiques et contestées concernant les circonstances sociales (Scherer, 2008). Ces études, regroupées sous le nom d'études critiques de gestion (Critical Management Studies), ont vu le jour en même temps que la publication d'Alvesson et Willmott (1992). Elles se caractérisent par une analyse des contradictions et des conflits de pouvoir, en mettant l'accent sur les processus plutôt que sur les structures organisationnelles en tant que telles (Chanlat, 2013). Ces approches encouragent également une analyse argumentative des structures et des cultures organisationnelles, ainsi que des liens entre ces combinaisons et les dispositifs de contrôle organisationnel (Willmott, 1993). D'après cette voie, les auteurs critiques considèrent les organisations comme des constructions issues de cognition sensorielle humaine, ce qui souligne la portée de remettre en question les arrangements institutionnels et les modèles de pensée conventionnels et historiques. Cela vise à dépêtrer la réflexion et à adopter une conception orientée vers l'action ainsi qu'une vision volontariste des organisations.

4. Résultats et discussions : Fondements théoriques critiques des systèmes du contrôle de gestion

4.1. Les fondements théoriques classiques des systèmes du contrôle de gestion

La littérature sur le contrôle de gestion peut être caractérisée par une absence de clarté théorique, telle qu'exprimée par les chercheurs, cette littérature souffre généralement d'un manque de clarté en ce qui concerne l'adoption d'un positionnement théorique, en particulier en ce qui concerne une « *insuffisante clarification du positionnement de référence, plutôt économique et stratégique, plutôt organisationnel et social* » (Bouquin, 2005, p. 11 ; cité par Bénét, 2014, p.63). Il convient de noter qu'il n'y a pas de cadre conceptuel unifié dans le domaine du contrôle de gestion. En accord avec cette perspective, Merchant et Otley (2007) mettent en évidence que divers courants ont évolué de manière indépendante. Cette situation a pour conséquence que de nombreux concepts similaires, voire identiques, sont désignés par des termes différents. Cette disparité engendre des défis en termes de communication entre les chercheurs et provoque un manque de connaissance des travaux d'un courant par rapport à un autre (Chenhall, 2003 ; Merchant et Otley, 2007).

Cette section classe les études portant sur les systèmes de contrôle de gestion en fonction de trois approches analytiques distinctes. Tout d'abord, nous examinons les travaux qui adoptent une approche basée sur l'approche de la contingence. Dans cette perspective, nous exposons les fondements théoriques du et conceptuelles de la contingence, un système largement reconnu dans le domaine du contrôle de gestion. Ensuite, nous présentons un examen basé sur le rôle joué par la diligence de contrôle de gestion dans les établissements. Enfin, nous explorons la littérature consacrée aux systèmes de contrôle de gestion en ce qui concerne les outils de pilotage étudiés.

4.1.1. Le contrôle de gestion et l'approche contingence

L'approche contingente des systèmes de contrôle de gestion est largement acceptée et prévalent dans la théorie de gestion, presque incontestée (Chenhall, 2003). L'objectif de cette approche est « *d'identifier les aspects spécifiques d'un système de contrôle qui sont associés à certaines circonstances définies et de démontrer une correspondance « appropriée* » ». (Jaouhari et Jellouli, 2022, p.232).

Chenhall (2007) explore les divers éléments contextuels examinés dans les études relevant de l'approche de la contingence et leurs relations avec les systèmes de contrôle de gestion. Ces éléments englobent l'environnement externe, la technologie, la structure organisationnelle, la taille, la culture et la stratégie. Selon Chenhall (2003), les principales conclusions de la recherche dans le cadre de la contingence concernant la relation entre l'environnement et les systèmes de contrôle de gestion peuvent être résumées comme suit :

- a) Dans les environnements turbulents, en particulier ceux caractérisés par une forte incertitude, les systèmes de contrôle de gestion, notamment les contrôles financiers, ont tendance à adopter une approche ouverte, mettant l'accent sur les relations interpersonnelles et l'orientation vers l'extérieur.
- b) Lorsque l'environnement est à la fois concurrentiel et incertain, les organisations ont davantage tendance à utiliser des mécanismes de contrôle formels et des budgets.

Le second élément de contingence fréquemment abordé est la technologie. Chenhall (2003) la décrit comme les processus permettant de convertir les inputs en outputs à l'aide de ressources telles que les équipements, les matériaux, les individus, les logiciels et les connaissances. Cependant, il distingue deux facettes de la technologie, en ce qui concerne les technologies associées à des méthodes de gestion innovantes, Chenhall (2003) présente une synthèse des résultats de recherche qui suggèrent, en général, que les technologies de pointe¹ sont associées à des systèmes de contrôle de gestion plus étendus, plus fréquents et plus flexibles. Cela comprend notamment l'utilisation de contrôles informels et une augmentation de l'utilisation de mesures de performance non financières.

La structure organisationnelle représente le troisième facteur. Cette notion se réfère à la manière dont les rôles des membres de l'organisation sont définis et aux mécanismes mis en place pour garantir le bon fonctionnement des activités. La structure organisationnelle a été évaluée en utilisant des concepts tels que la décentralisation du pouvoir, la structuration des activités, les degrés d'interdépendance, ainsi que les caractéristiques organiques et mécanistes. Les résultats indiquent que les organisations dotées d'une structure décentralisée ont tendance à adopter des instructions de contrôle tyranniques, particulièrement basés sur l'utilisation de budgets.

Chenhall (2003) note que le quatrième facteur, la taille, n'est pas directement inclus en tant que variable explicite dans la littérature. Toutefois, il est couramment utilisé comme une variable de contrôle. Diverses mesures, telles que les bénéfices, le volume des ventes, les actifs, et le nombre d'employés, sont employées pour évaluer la taille. Cette variable a été fréquemment étudiée en combinaison avec d'autres facteurs de contingence. Les principales conclusions indiquent que les organisations de grande taille requièrent des systèmes de contrôle de gestion formels et sophistiqués, associés à une participation plus active des individus dans l'élaboration des budgets. De plus, elles montrent une préférence pour une structure organisationnelle divisionnelle, qui se caractérise par une spécialisation des fonctions, selon Chenhall (2003).

La culture, qui constitue le cinquième facteur de contingence, occupe une place significative dans la littérature, bien que son exploration empirique semble moins fréquente que pour d'autres facteurs (Chenhall, 2003). Les premières études ont porté sur la culture nationale, notamment grâce aux travaux de Hofstede (1984), qui s'est concentré sur les valeurs culturelles. Les résultats de ces études indiquent qu'il existe une relation entre la culture nationale et les systèmes de contrôle de gestion. Henri (2006) a été l'un des premiers chercheurs à accorder une attention particulière à l'influence de la culture organisationnelle sur les systèmes de contrôle de gestion.

¹ La technologie considérée comme "De Pointe" inclut les techniques de gestion de la production telles que les systèmes "Just à Temps" ou le "Management de la Qualité Totale" (TQM) (Chenhall, 2003, p.141).

Le sixième et dernier facteur à considérer est la stratégie, sur lequel de nombreuses études se sont penchées en examinant les liens avec les systèmes de contrôle de gestion. Les recherches menées ont mis en évidence que différentes stratégies engendrent des structures de contrôle distinctes (Otley, 1999). Ces analyses ont examiné divers niveaux de stratégie, à savoir la stratégie globale, la stratégie sectorielle et la stratégie opérationnelle.

4.1.2. Le contrôle de gestion et l'approche fonction

Au fil des années, les fondements théoriques de contrôle de gestion ont connu une évolution notable, notamment en réaction aux transformations économiques. Par conséquent, les fonctions qu'ils assument au sein des organisations ont également évolué et englobent désormais une compréhension plus étendue de leurs responsabilités. Les travaux d'Anthony (1965) ont établi une base théorique fondatrice. L'auteur identifie trois composantes distinctes : la planification stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel. Chacune ayant des implications spécifiques et des aspects cruciaux. Dans ce contexte, le contrôle de gestion est défini comme étant le *« processus par lequel les managers assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs organisationnels »* (Anthony, 1965, p. 17). Une fonction fondamentale des systèmes de contrôle de gestion est d'établir des liens entre les divers niveaux de l'organisation. Bouquin (2010) souligne en effet que *« le contrôle de gestion est au cœur des liens entre dirigeants et managers ; il peut aider aussi à éclairer les actionnaires »* (Bouquin, 2010, p.10).

Malmi et Brown (2008) et Merchant et Van der Stede (2012) contribuent en mettant en avant de manière explicite le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans l'adaptation des comportements individuels sur les objectifs organisationnels et stratégiques. Cet objectif est d'assurer une cohérence entre les processus de gestion et les objectifs à long terme. Ainsi, les systèmes de contrôle de gestion sont chargés de garantir l'efficacité de la mise en œuvre de la stratégie et des opérations de l'organisation. Ils accomplissent cela en supervisant les résultats des actions individuelles et en exerçant une influence sur les comportements afin de les diriger vers une convergence avec les objectifs et les intérêts de l'organisation, cette fonction est en conformité avec la mission d'assistance à la délégation, il indique aussi que l'accent est mis sur les résultats car les gestionnaires sont soumis à une logique de missions, qui se traduisent par des objectifs (Bouquin, 2010). Cette mission est d'une grande importance car elle implique la surveillance de la délégation de pouvoirs à tous les niveaux hiérarchiques. Elle a également pour but d'orienter les actions des gestionnaires et des employés afin de les harmoniser avec les objectifs stratégiques et organisationnels définis par la direction.

4.1.3. Le contrôle de gestion et l'approche outils et pilotage

Une part substantielle de la littérature se consacre à l'examen des systèmes de contrôle de gestion, en mettant l'accent sur les instruments qui les constituent. Le budget, étant le premier instrument de gestion de contrôle à être étudié et développé, joue un rôle central dans les organisations. Il est étroitement lié au processus de planification et est associé à la structuration de l'entité en centres de responsabilité (Otley, 1999 ; Covaleski et al., 2007 ; Bouquin, 2010). L'élaboration des budgets requiert une définition claire des plans stratégiques et opérationnels, ainsi que la participation de tous les gestionnaires responsables des centres de responsabilité. Les budgets ont fait l'objet de nombreuses recherches (Covaleski et al., 2007). Leur pertinence a été remise en question, notamment en raison de la bureaucratie inhérente à leur mise en œuvre, de leur manque de réactivité et de la pression qu'ils peuvent exercer sur les individus (Alcouffé et al., 2008 ; Bouquin, 2010 ; Georgescu et Naro, 2012). Cependant, les budgets restent un pilier des systèmes de gestion de contrôle, offrant une vue d'ensemble des processus organisationnels, et ils sont toujours largement utilisés en conjonction avec d'autres pratiques et instruments de gestion (Otley, 1999).

Un autre mouvement de recherche s'est orienté vers une orientation éthique, gagnant de l'austérité dans les années 1990 (Zimmerman, 2001). Ce courant a focalisé son attention sur l'analyse des divers mécanismes de contrôle de gestion dérivés des pratiques professionnelles et des bureaux de conseil. Ces pratiques s'inscrivent dans le contexte d'une recherche mettant en avant la création de valeur et sont étroitement liées aux approches stratégiques (Ittner et Larcker, 2001).

Ces approches considèrent la création de valeur, que ce soit du point de vue des actionnaires, comme le reflète l'Economic Value Added (EVA), ou de manière plus holistique en prenant en compte les diverses parties prenantes de l'organisation, comme le Balanced Scorecard. L'EVA, développée par la Stern Stewart Corporation, vise à évaluer la valeur économique de l'entreprise du point de vue des actionnaires (Otley, 1999). Cette mesure cherche à pallier les limitations des mesures comptables traditionnelles, telles que le ROI, en ajustant le bénéfice comptable en fonction du capital investi. Plus de deux cents ajustements sont disponibles, adaptés à la situation de chaque entreprise. Toutefois, la littérature signale certaines limites de cette méthode, et les résultats des études empiriques sont mitigés (Otley, 1999 ; Ittner et Larcker, 2001). Ces limites incluent la concentration sur une seule mesure financière, axée sur la création de valeur pour les actionnaires, sans prendre en compte les stratégies déployées par les gestionnaires pour l'atteindre. De plus, l'opacité entourant le processus de recalcul des éléments est soulignée.

4.2. Exploration critique des systèmes du contrôle de gestion

D'autres fondements théoriques que ceux précédemment évoqués sont envisageables et valides. Cependant, les recherches qui s'appuient sur l'approche de la contingence présentent diverses limites à prendre en considération. En premier lieu, l'une des principales limites concerne la mesure de la composante centrale de la contingence, à savoir la stratégie. Les résultats de ces études demeurent mitigés, et certaines critiques portent sur le caractère générique des mesures utilisées pour évaluer la variable stratégie dans les modèles. Souvent, ces mesures ne prennent pas suffisamment en compte les particularités propres à chaque organisation (Van Veen-Dirks, 2010).

Ensuite, Ittner et Larcker (2001) soulignent un autre point : les recherches négligent souvent l'étude de la stratégie organisationnelle en le considérant comme acquise. Pourtant, il est évident que le processus de formulation stratégique, voire de reformulation, ainsi que sa mise en œuvre, sont également affectés par le système de contrôle de gestion. Cependant, ces aspects ne sont pas suffisamment pris en compte dans les travaux de recherche académique et n'ont pas été explorés de manière empirique.

Finalement, bien que les partisans de l'approche de la contingence évangélisent une vision intégrale englobant les systèmes de contrôle et les éléments de contingence (Grabner et Moers, 2013), une limite majeure réside dans le fait que de nombreuses études basées sur cette approche se concentrent souvent sur l'examen d'une seule composante des systèmes de contrôle de gestion (Ferreira et Otley, 2009). Subséquemment, la mesure de la performance occupe une place significative au sein des systèmes de contrôle de gestion, facilitant ainsi leur rôle d'assistance à la prise de décision et de délégation. En fait, Ferreira et Otley (2009) préfèrent utiliser le terme "systèmes de management de la performance" pour adopter une approche plus globale du contrôle de gestion, considérant que l'appellation "systèmes de contrôle de gestion" est étroitement liée aux concepts fondateurs d'Anthony. Ces chercheurs définissent donc les systèmes de management de la performance de la manière suivante : *« les mécanismes, processus, systèmes et réseaux évolutifs, formels ou informels, utilisés par les organisations pour véhiculer les objectifs et buts clés induits par le management, pour assister le processus stratégique et le management continu au travers de l'analyse, la planification, la mesure, le contrôle, la récompense, et plus largement manager la*

performance, et pour supporter et faciliter le changement et l'apprentissage organisationnel ». (Ferreira et Otley 2009, p. 264 ; cité par Bénét, 2014, p.81-82). Cette conception des systèmes de contrôle de gestion met en relief les fonctions précédemment abordées et souligne également l'importance primordiale des questions liées à la performance organisationnelle, qui sont désormais au centre des recherches contemporaines.

Ces dernières années, des recherches ont émergé dans le domaine du contrôle de gestion, en se penchant sur une approche centrée sur les outils. Ces études, menées par différents chercheurs (Grabner et Moers en 2013), ont mis en lumière un schéma fréquent : les chercheurs ont souvent examiné les systèmes de contrôle de gestion en se concentrant sur une seule pratique à la fois. Toutefois, Zimmerman (2001) a souligné que la littérature reconnaît largement la liaison mutuelle des diverses pratiques de contrôle de gestion et leur internalisation. Dans cette conjoncture, la littérature met en évidence un constat pertinent, illustré par (Otley, 1980 ; Chenhall, 2003 ; Malmi et Brown, 2008), Les différentes composantes des systèmes de contrôle de gestion sont généralement conçues et mises en place par divers intervenants, à des moments différents et au sein de diverses sections de l'entreprise. Ces ensembles de contrôle sont ainsi désignés comme des "ensembles" plutôt que des "systèmes", car ils rassemblent des éléments qui peuvent avoir peu ou pas de liens entre eux. À titre illustratif, en se basant sur la théorie de l'architecture organisationnelle et les fondements théoriques de la contingence, Ittner et Larcker (2001) suggèrent qu'il serait pertinent d'envisager le contrôle de gestion comme un "ensemble" complet de contrôles, comprenant les éléments de l'architecture organisationnelle, notamment la mesure de la performance et les systèmes de rémunération, les systèmes d'information comptables, et en prenant en considération l'impact de l'environnement externe ainsi que les objectifs organisationnels et stratégiques. Malmi et Brown (2008) présentent une approche globale des pratiques de contrôle de gestion qui ne se limitent pas à un cadre théorique spécifique, ils avancent une définition des systèmes de contrôle de gestion en les envisageant comme un ensemble intégré, ils englobent un ensemble de mécanismes de contrôle et de systèmes de contrôle qui coexistent et sont habituellement appliqués dans l'entreprise par différents intervenants à des moments distincts (Malmi et Brown, 2008). Ces ensembles d'après Malmi et Brown (2008) peuvent comprendre cinq types distincts de contrôles :

- a) Le contrôle stratégique (planification).
- b) Le contrôle cybernétique (regroupe des budgets, des systèmes de mesure de la performance financière et non financière, ainsi que des systèmes hybrides mêlant des mesures financières et non financières).
- c) Le contrôle managérial (rémunération et système de récompense).
- d) Le contrôle administratif (gouvernance, politiques et procédures).
- e) Le contrôle culturel (valeurs et croyances).

5. Conclusion

Cet article vise à examiner les fondements théoriques et conceptuelles relatives au contrôle de gestion, une littérature qui se révèle abondante mais caractérisée par une diversité d'orientations et d'approches. En conséquence, nous projetons d'explorer les systèmes de contrôle de gestion à travers trois principales orientations, celles-ci étant représentatives des tendances de recherche dans ce champ : l'approche contingente, l'approche fonctionnelle, et l'approche focalisée sur les instruments de contrôle. Pendant de nombreuses années, l'explication des systèmes de contrôle de gestion s'est principalement appuyée sur des théories spécifiques, qui ont joué un rôle initial et essentiel dans la compréhension des aspects théoriques liés au contrôle de gestion, ainsi que dans la délimitation de ses limites et de son champ d'application. Cependant, ces théories ne fournissent pas une vue d'ensemble complète

du sujet, étant donné l'existence d'autres approches complémentaires et contemporaines. Notre objectif est de proposer une analyse critique des fondements théoriques qui sous-tendent le paradigme du contrôle de gestion dans un contexte actualisé et critique. Il est crucial d'améliorer les théories classiques qui expliquent le contrôle de gestion en intégrant de nouvelles théories dynamiques et complémentaires. Cette étude établit un socle théorique solide afin d'orienter les prochaines études qui se pencheront sur les aspects conceptuels des systèmes de contrôle de gestion et tenteront d'expliquer divers phénomènes liés aux paradigmes du contrôle de gestion. En élargissant notre perspective théorique, nous avons la possibilité d'intégrer plusieurs nouvelles théories qui apportent des angles d'analyse variés. Cette approche présente l'avantage de raviver le débat théorique concernant la nature intégrative et holistique des systèmes de contrôle de gestion, offrant ainsi une nouvelle base théorique pour ce domaine. Il existe des opportunités prometteuses pour des développements futurs, que ce soit en élargissant le champ des études sélectionnées, en confirmant les cadres théoriques par des données empiriques ou en explorant d'autres perspectives théoriques possibles. En effet, élargir les débats autour des fondements théoriques des systèmes de contrôle de gestion est essentiel pour définir et redéfinir le contrôle de gestion, étant donné les nombreuses évolutions de l'environnement et de l'organisation.

Références :

- (1) Alazard, C. Separie, S., (2001), « *Contrôle de gestion, manuel & applications* », DECF, DUNOD, Paris.
- (2) Alcouffe, S., Berland, N., Levant, Y. (2008). « Succès » et « échec » d'un outil de gestion : *Le cas de la naissance des budgets et de la gestion sans budget*. *Revue Française de Gestion* 8 (188-189): 291-306.
- (3) Alvesson, M., & Willmott, H. (1992). *On the idea of emancipation in management and organization studies*. *Academy of management review*, 17(3), 432-464.
- (4) Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Boston: Division of Research, Harvard Business School.
- (5) Bénét, N. (2014). Thèse de doctorat sous le thème : *Mesure de la performance, système d'incitation et assignation des droits décisionnels : une analyse de la performance sous le prisme du design organisationnel Le cas du secteur hôtelier en région PACA*. Pp.374.
- (6) Bentalha, B. (2023). *Les fondements théoriques du supply chain management: Une analyse critique*. *Alternatives Managériales et Economiques*. *Revue AME* Vol 5, No, pp. 1-22.
- (7) Bouquin, H. (2005). *Les grands auteurs en contrôle de gestion*. Edition EMS.
- (8) Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion*. 9ème édition: Presses Universitaires de France.
- (9) Chanlat, J.F., (2013). *Les études critiques en management. Un rappel historique*. *Communication. Information médias théories pratiques*, 31(1).
- (10) Chapman, A. G. H., Michael, D. S. Oxford: Elsevier, 785-802.
- (11) Chenhall, R. H. (2003). *Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future*. *Accounting, Organizations & Society* 28 (2/3): 127-168.
- (12) Chenhall, R. H. (2007). *Theorizing contingencies in management control systems research*. In *Handbooks of management accounting research*, Vol. 1 (Eds, Christopher S.Chapman, A. G. H., Michael, D. S.). Oxford: Elsevier, 163-205.
- (13) Covalleski, M., Evans III, J. H., Luft, J., Shields, M. D. (2007). *Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration*. In *Handbooks of*

- management accounting research, Vol. 2 (Eds, Christopher S. Chapman, A. G. H., Michael, D. S.). Oxford: Elsevier, 587-624.
- (14) Ferreira, A., Otley, D. (2009). *The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis*. Management Accounting Research 20 (4): 263-282.
 - (15) Fisher, J. (1995). *Contingency-based research on management control systems: Categorization by level of complexity*. Journal of Accounting Literature 14: 24-53.
 - (16) Georgescu, I., Naro, G. (2012). *Pressions budgétaires à l'hôpital : Une étude qualitative du concept de « rapm » auprès de praticiens hospitaliers*. Comptabilité Contrôle Audit (3): 67-95.
 - (17) Giraud, F., Saulpic, O., Naulleau, G., Delmond, M.-H., Bescos, P.-L. (2005). *Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance*. 2e édition. Collection Business. Pp.421.
 - (18) Grabner, I., Moers, F. (2013). *Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues*. Accounting, Organizations and Society 38 (6): 407-419.
 - (19) Habermas, J. (1987). *Wie ist Legitimität durch Legalität möglich?*. Kritische Justiz, 20(1), 1-16. Haut du formulaire
 - (20) Hélène, L., Véronique, M., Jérôme, M., Yvon, P., Ève, C., Daniel, M., Andreu, S., (2008). *Le contrôle de gestion, Organisation, outils et pratiques*. 3e édition. Dunod, Paris, p.2.
 - (21) Henri, J.-F. (2006). *Organizational culture and performance measurement systems*. Accounting, Organizations and Society 31 (1): 77-103.
 - (22) Hofstede, G. (1984). *The cultural relativity of the quality of life concept*. Academy of management review (27): 389-398.
 - (23) Ittner, C. D., Larcker, D. F. (2001). *Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective*. Journal of Accounting and Economics 32 (1-3): 349-410.
 - (24) Jaouhari, T.-O., Jellouli, T. (2022). *Evolution des systèmes de contrôle de gestion : étude comparative*. Revue Française d'Economie et de Gestion, Volume 3 : Numéro 5. Pp-229-249.
 - (25) Maghraoui, Sarah. (2018). *Le contrôle de gestion entre les théories des organisations et les défis des tendances managériales actuelles*. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Numéro 7, pp. 1159-1175.
 - (26) Malmi, T., Brown, D. A. (2008). *Management control systems as a package-opportunities, challenges and research directions*. Management Accounting Research 19 (4): 287- 300.
 - (27) Merchant, K. A., Otley, D. (2007). *A review of the literature on control and accountability*. In Handbooks of management accounting research, Vol. Volume 2 (Eds, Christopher S.
 - (28) Merchant, K. A., Van der Stede, W. A. (2012). *Management control systems. Performance measurement, evaluation and incentives*. Third edition: Pearson Education Limited.
 - (29) Moeuf, A., Pellerin, R., Lamouri, S., Tamayo-Giraldo, S., Barbaray, R., (2018). *The industrial management of SMEs in the era of Industry 4.0*. International Journal of Production Research, 56(3), 1118-1136.
 - (30) Oh, H., Kim, K., (2017), *customer satisfaction, service quality, and customer value: years 2000-2015*. International Journal of Contemporary Hospitality Management, 29(1), 2-29.
 - (31) Otley, D. (1999). *Performance management: A framework for management control systems research*. Management Accounting Research 10 (4): 363-382.

- (32) Otley, D. (1999). *Performance management: A framework for management control systems research*. Management Accounting Research 10 (4): 363-382.
- (33) Sathe, V. (1983). *The controller's role in management*. Organizational Dynamics Winter : 31-48.
- (34) Scherer, A. G., (2008). *Critical theory and its contribution to critical management studies*, p.3-4.
- (35) Van Veen-Dirks, P. (2010). *Different uses of performance measures: The evaluation versus reward of production managers*. Accounting, Organizations and Society 35 (2): 141-164.
- (36) Willmott, H. (1993). *Breaking the paradigm mentality*. Organization studies, 14(5), 681-719.
- (37) Zimmerman, J. L. (2001). *Conjectures regarding empirical managerial accounting research*. Journal of Accounting and Economics 32 (1): 411-427.