



Book of Proceedings published by
Groupe de recherche en économie et territoires
Available Online at <http://gret.fsjest.ma/publications/?teamID=4>

La 1ère édition de la Journée de recherche
des doctorants en sciences économiques et gestion
JRD/SEG 2019

**STABILITE ET CHANGEMENT
DES INSTRUMENTS DE
CONTROLE DE GESTION**

JRD/SEG'2019

EL MOUDNI Soukayna

Université Abedmalek Essaadi

Centre des Etudes Doctorales : Droit, Economie et Gestion

Formation Doctorale : Economie, Gestion et développement durable

Soukayna.elm@gmail.com

Résumé :

L'objet de la recherche sera d'apporter des éléments de réponse au paradoxe lié à la nécessité de disposer à la fois d'un contrôle synonyme de contrainte et de conformité et d'un contrôle synonyme de flexibilité et d'innovation.

Nous avons fait le choix de centrer le travail sur la dimension instrumentale du contrôle de gestion et de réaliser une approche fondée sur des entretiens et un questionnaire diffusé très largement avec une méthodologie aussi bien qualitative que quantitative, ainsi qu'un paradigme positiviste. L'analyse du contrôle de gestion est contingente, la recherche s'oriente vers l'identification et la compréhension des caractéristiques des contextes et vers la définition des outils de contrôle de gestion les plus pertinents dans chaque situation. Le contexte détermine le type de contrôle de gestion et son évolution. Il nous semble en effet que les instruments de gestion, fondés sur des méthodes intellectuelles et des technologies de l'information, structurent largement les processus humains en œuvre dans les entreprises.

La question principale retenue dans notre recherche est donc la suivante : Les instruments de contrôle de gestion sont-ils stables ou changeants ?

Mots clés : CG, instrument de CG, outil de CG, changement et stabilité de CG.

Introduction :

Depuis les années 1980, l'environnement économique des entreprises a radicalement évolué et un ensemble d'outils du contrôle de gestion innovants a été développé pour fournir aux managers l'information pertinente en temps utile. Il s'agit, par exemple, d'Activity-based costing/management (Cooper & Kaplan, 1988 ; Mévellec, 1990 ; Lorino, 1991, 1997), le Target costing (Lorino, 1997 ; Meyssonier, 2001) et le Balanced Scorecard (Kaplan & Norton, 1992). L'adoption de ces nouvelles techniques a fait l'objet de nombreuses recherches qui montrent que les pratiques ont changé dans plusieurs secteurs d'activités de différents pays.

Face aux changements auxquels les organisations doivent faire face, de nombreux « outils » sont proposés aux dirigeants, le plus souvent par des consultants, pour les aider à piloter ces changements. Ce pilotage passe alors par des actions de communication et de formation, la création de groupes de travail et l'identification d'acteurs référents chargés de diffuser le changement... Le contrôle de gestion est rarement abordé dans une telle situation par les théoriciens et praticiens ou alors seulement dans son acception traditionnelle comme outil d'implantation des évolutions stratégiques décidées en haut lieu.

S'agissant des recherches en contrôle de gestion, un certain nombre s'appuie sur le postulat que des changements environnementaux entraînent des changements organisationnels qui, à leur tour, induisent des changements au niveau des pratiques de

contrôle (Shields 1997).

En d'autres termes, le contrôle de gestion n'interviendrait pas au niveau du processus de changement mais en subirait les conséquences compte tenu de son inadéquation avec le nouveau contexte stratégique et organisationnel. Cette vision réductrice, sinon simpliste, est contredite par d'autres auteurs qui considèrent que le contrôle peut, dans certains cas, constituer un frein au changement et, dans d'autres, être un outil efficace de promotion et de pilotage du changement (Hopwood 1987, Dent 1990, Shields 1997, Langfield-Smith 1997) en encourageant les acteurs à identifier les évolutions nécessaires, prendre les risques appropriés, expérimenter et innover tout en les préservant de l'incertitude et des risques générés par une telle situation (Shields 1997). Cette conception ne cadre d'ailleurs pas avec la vision traditionnelle du contrôle.

Dans notre démarche, nous avons privilégié une vision rationaliste et instrumentale du contrôle de gestion par rapport à une approche focalisée sur les aspects sociologiques et sur les cultures nationales ou ethniques. Les apports de l'ethnicité à la compréhension des outils

et pratiques de contrôle de gestion (Joannides, 2011) nous semblent très utiles et complémentaires de l'approche technique mais ne sont pas la porte d'entrée première quand on veut appréhender la réalité de l'outillage du contrôle de gestion. En effet contrairement à cet auteur, nous trouvons trop vaste une définition du contrôle de gestion par : « l'ensemble des dispositifs intentionnels ou non portant sur l'organisation, le groupe social, le pouvoir d'une personne, l'individu contrôlé lui-même » ou une définition des sciences de gestion comme « toutes les disciplines appréhendant la vie des organisations ».

Nous avons une vision beaucoup plus modeste du contrôle de gestion. Pour nous il est important de bien distinguer trois choses : le contrôle organisationnel qui est l'ensemble des éléments, (intentionnels ou non, formalisés ou pas) qui permettent à une organisation, quelque soit sa nature (Etat, entreprise, etc.) et son contexte (niveau de développement de l'économie, cultures nationales, etc.), de « tenir ensemble » ; les systèmes de pilotage de la performance (SPP) qui sont la mise en œuvre cohérente de dispositifs, intentionnels et formalisés, qui visent à la réalisation des objectifs de l'entreprise (avec des aspects stratégiques, le système d'information comptable qui est central et la dimension RH, entre autres) ; le contrôle de gestion enfin qui est au centre du SPP et regroupe les outils et méthodes visant à améliorer la qualité des choix de gestion et à assurer la convergence des comportements (comptabilité de gestion, budgets, tableaux de bord, systèmes d'information, structuration de l'audit interne).

De ce, nous pouvons confirmer alors, qu'un changement au niveau des outils de contrôle de gestion, nécessite bien évidemment un changement des instruments de contrôle de gestion.

Problématique :

Dans ce cadre nous proposons donc de répondre à quatre sous-questions de recherche:

- Quels sont les facteurs qui peuvent expliquer les changements des instruments de contrôle de gestion dans les entreprises Marocaines ?
- Pour quelle raison une entreprise peut-elle changer ses instruments de contrôle de gestion ?
- Comment se manifestent-ils ces changements des instruments de contrôle de gestion ?
- Quels sont les obstacles des changements des systèmes de contrôle de gestion?

Approche méthodologique :

Nous avons choisi d'étudier une méthodologie aussi bien qualitative que quantitative et qui s'est révélée pertinente pour étudier les changements en contrôle de gestion (Alcouffe et al. 2003), ainsi qu'un paradigme positiviste (ou selon Henri Bouquin structuro-fonctionnaliste) et qui est le plus utilisé dans l'étude de contrôle de gestion, où l'organisation et ses systèmes de contrôle sont considérés comme un organisme qui s'adapte à son environnement concurrentiel et technologique.

I. Cadre conceptuel :

I.1 Contrôle de Gestion :

En 1965, Anthony, père de la discipline, propose d'organiser le *contrôle de gestion* traduction française du *management control* autour de trois niveaux¹ :

- Celui de la planification stratégique, « processus qui consiste à décider des objectifs de l'organisation, des changements de ces objectifs, des ressources à utiliser pour les atteindre et des politiques qui doivent gouverner l'acquisition, l'usage et le déclassement de ces ressources ».²
- Celui du contrôle de gestion, « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans la réalisation des objectifs de l'organisation ».³
- Celui du contrôle opérationnel, « processus qui consiste à obtenir la garantie que les tâches spécifiques sont effectuées de manière efficace et efficiente ».⁴

De ce premier point de vue, le contrôle de gestion est considéré comme l'outil de bonne exécution. Par la suite, Anthony offre une vision un peu différente du contrôle de gestion. Malo & Mathe (2002) considèrent que, si les orientations stratégiques sont bien fixées en dehors du contrôle, celui-ci peut se concevoir comme⁵: « *le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* ». Cette définition du contrôle de gestion souligne la place essentielle qu'il occupe dans l'organisation, il joue le rôle de conseiller auprès

¹ **Bouquin H. & Presquex Y.** (1999), « vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 5, P 97.

² **Anthony R.N.** (1965), « *Planning and control systems, A Framework for analysis* », 1er édition, Boston, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, P 16.

³ Ibid, P17

⁴ Ibid, P18

⁵ **Anthony R.N.** (1988), « *The Management Control Function* », Boston, Harvard University Press, P10.

de toutes les autres fonctions. Antony a couplé le contrôle de gestion par la stratégie dont l'objet final de ce lien (stratégie/ contrôle) est la maîtrise des performances économiques de l'organisation. Cette conception du contrôle induit deux types de mécanismes :

- Un mécanisme de coordination, de la décision qui cherche à rendre le système plus performant, par une meilleure coordination des processus d'allocation des ressources.
- Un mécanisme d'animation qui a pour objectif d'agir sur les comportements des acteurs dans le sens attendu par l'organisation, il concerne les aspects humains (motivations, rétributions, incitations, apprentissages, cultures...).

Et d'une autre part, le contrôle de gestion évolue vers une vision plus sociologique puisqu'il s'agit de contrôle des comportements. En d'autre terme, on passe *d'une vision par les chiffres, à une vision par les comportements*.⁶

De cette dernière définition nous pouvons tirer la vision instrumentale du contrôle de gestion

I.2 Instruments de contrôle de gestion :

Les instruments du contrôle de gestion assurent la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes. Ils permettent de s'assurer que les actions quotidiennes mettent en œuvre la stratégie définie, mais également que l'approche stratégique prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel.

II. Revu de la littérature :

Si on s'intéresse au contrôle de gestion dans les pays en développement, on est au croisement de différents champs de la littérature en contrôle de gestion. Il faut d'abord prendre en compte le contrôle de gestion dans sa globalité. Les concepts et outils du contrôle de gestion ont été développés par de nombreux auteurs. Anthony (1965) et Anthony et Govindarajan (1998) présentent comment les méthodes, les outils et les comportements s'articulent dans les dispositifs de contrôle de gestion. Bouquin (2008) a précisé le cadre du contrôle de gestion avec son analyse des phases de planification, pilotage et post-évaluation. Kaplan et Norton (2001) ont promu le développement des indicateurs de pilotage au travers d'un tableau de bord

⁶ Malo J.L & Mathe J.C. (2002), "L'essentiel du contrôle de gestion", 2ème édition, Edition d'organisation, Paris, P23.

stratégique d'ensemble, le *balanced scorecard*. Simons (1995) propose une vision globale des systèmes de contrôle intégrant 4 leviers : les croyances, les barrières, le contrôle de gestion diagnostique et le contrôle de gestion interactif.

Tout ceci trouve sa place dans le cadre des systèmes unifiés de pilotage de la performance décrits notamment par Ferreira et Otley (2009). Ces approches permettent de bien comprendre l'usage d'outils (dont la rationalité propre doit être discutée) activés par des acteurs qui se les approprient dans un contexte (dimensions psychocognitive et sociopolitique) afin de réaliser les missions qui sont les leurs dans l'entreprise : le calcul et l'analyse des coûts ; la gestion conjointe du triplet coûts-qualité-délais ; l'optimisation de la création de valeur pour l'actionnaire ; la mise sous tension de l'organisation ; etc.

Ensuite, bien entendu, il y a toute la littérature classique de référence en matière d'instrumentation du contrôle de gestion. On sait beaucoup de choses et de façon assez détaillée sur les pratiques budgétaires et leurs aspects contingents (Berland, 2002 ; Lambert et Sponem, 2009). Il en est de même pour les techniques de calculs de coûts, d'établissement des devis, de mise en évidence des marges ou des résultats en fonction de la taille des entreprises et des métiers (Nobre, 2001 ; Mévellec, 2005 ; Ngongang, 2010). Par contre, sur certains outils, les résultats sont divergents ou sujets à polémiques. Ainsi la méthode UVA fondée sur les équivalents de production a probablement une utilisation cantonnée à un nombre très réduit d'entreprises (de La Villarmois et Levant, 2010) malgré la place assez importante que lui consacrent la littérature académique et les manuels en France. De même la méthode de calculs de coûts ABC est à l'évidence bien moins répandue que ce qu'affirment certaines études sur la diffusion de cette innovation managériale dans le monde avec souvent d'ailleurs des résultats contradictoires (Gosselin et Mévellec, 2003). Des travaux se développent par ailleurs sur les méthodes d'action sur les coûts pour les réduire, à travers par exemple les démarches de *target costing* (Meyssonier, 2001). On s'intéresse de plus en plus aux pratiques de contrôle inter-organisationnel que ce soit dans le cadre des relations clientfournisseurs (Donada et Nogatchewsky, 2008) ou des réseaux de franchise (Goullet et Meyssonier, 2011). L'usage du *balanced scorecard* se répand aussi dans les entreprises mais avec des objectifs qui peuvent être assez différents. C'est un outil de communication vis à vis des parties prenantes ou un outil de représentation stratégique ou enfin réellement un instrument de pilotage de la performance complémentaire ou alternatif aux budgets (Choffel et Meyssonier, 2005). Le contrôle de gestion sociétal, permettant de répondre aux besoins des démarches de responsabilité sociale et environnementale des entreprises, se développe et est également étudié par les chercheurs (Meyssonier et Rasolofo-Distler, 2008). Enfin plus

récemment des travaux émergent sur la dimension opérationnelle des pratiques de contrôle dans les activités de service (Meyssonnier, 2011). A partir des recherches de ce type, orientées sur la dimension instrumentale du contrôle de gestion, les chercheurs sont capables, en réponse à la demande sociale, de proposer des instruments de gestion plus adaptés aux besoins des entreprises et d'améliorer l'outillage de gestion en vue de plus d'efficacité. Ils peuvent aussi développer des points de vue réflexifs voire critiques sur les aspects sociaux et politiques des pratiques de contrôle (Bourguignon, 2009).

La connaissance et l'usage des outils de gestion modernes par les entreprises des pays les moins avancés nécessite de se pencher sur la question des modes de transmission des connaissances en gestion et des artefacts supports (outils techniques ou méthodes intellectuelles) de gestion. Les facteurs de diffusion des techniques et outils du contrôle de gestion ont été étudiés par Abrahamson (1991) et Rogers (1995) qui présentent des analyses des raisons de l'adoption ou du rejet des innovations managériales. Les difficultés de la structuration de la gestion en PME sont mises en évidence dans une étude de cas par Meyssonnier et Zawadzki (2008). Alcouffe, Berland et Levant (2003) comparent les modes de diffusions de trois innovations en France : les budgets, la méthode UVA, la méthode ABC.

Moalla (2007) étudie le développement de la méthode ABC au Maroc. Toutefois on doit remarquer que la plupart de ces auteurs accordent plus d'importance aux facteurs institutionnels et aux dimensions communicationnelles et sociologiques qu'aux caractéristiques intrinsèques des outils qui expliquent pourtant aussi nous semble-t-il, et de façon non négligeable, le succès ou l'échec de leur adoption (cf. dans le cas de la méthode UVA la critique technique de l'outil par Meyssonnier en 2003).

L'impact des cultures nationales sur le contrôle de gestion est également essentiel à la compréhension de l'usage de l'instrumentation de gestion conçue dans les entreprises les plus innovantes. La diversité des comportements en entreprise selon les pays a été étudiée par Hofstede (1980) dans ses travaux analytiques sur la diversité culturelle et la mise en évidence des principaux traits distinguant les cultures nationales individualisme/collectivisme ; distance hiérarchique ; aversion au risque masculinité/féminité ; horizon temporel.

III. Types de changement :

III.1 Changement des instruments de contrôle de gestion :

Un changement prescrit également qualifié de changement dirigé est le plus souvent planifié, radical et brutal car la nouvelle vision imposée par la direction n'est pas

nécessairement acceptée et partagée par tous. La direction définit l'orientation et le contenu du changement (ce qu'il faut changer) qu'elle présente, explique et justifie aux différents acteurs pour obtenir leur adhésion. Afin d'induire les comportements appropriés et ainsi s'assurer de la bonne implantation du projet de changement, des objectifs sont imposés à l'ensemble de l'organisation. La direction tente de maîtriser et de contrôler la mise en œuvre du changement. Le contrôle de gestion, dans sa version classique, instrumentale, doit permettre de piloter efficacement ce changement en standardisant les apprentissages individuels et en conformant les comportements.

Un changement construit également qualifié de changement émergent (Giroux, Giordano 1998) est plutôt progressif et s'accompagne initialement d'une vision d'avenir plutôt floue de la part de la direction. Le projet de changement est peu formalisé et son contenu non précisé. Il porte plutôt sur la démarche à suivre pour changer (ce qu'il faut faire pour changer). Le dirigeant ne dirige plus le changement mais se contente de l'encadrer. Il n'est plus perçu comme un héros omniscient mais plutôt comme un guide ou un facilitateur mettant en place les conditions pour que les membres de l'organisation fassent le changement (Demers 1999). Il cherche à favoriser l'instauration et le développement d'un dialogue permettant la mise en commun des savoirs et la confrontation des points de vue, ce qui suppose souvent au préalable de revoir les rapports humains au sein de l'organisation. Cette interaction permet de structurer le changement en stimulant les questionnements, la créativité et l'apprentissage, en affinant les scénarios et les stratégies et en permettant une adaptation aux réalités locales et une appropriation du changement par ceux qui doivent le réaliser (Giroux, Giordano 1998). Elle facilite aussi la modification des schémas cognitifs et comportementaux des acteurs. En d'autres termes, le changement émerge de l'action collective, tous les acteurs contribuent à sa construction et plus seulement la direction.

III.2 Changement des outils de contrôle de gestion :

Plus particulièrement, les recherches en changement des outils de contrôle de gestion s'intéresse à la nature et à la localisation des changements effectués dans les outils de contrôle de gestion. Elle mobilise le cadre conceptuel de Libby et Waterhouse (1996) qui distingue cinq catégories de localisations (les systèmes de planification, les systèmes de contrôle, les systèmes de coûts, les systèmes de rémunération et les systèmes de reporting) et le cadre conceptuel de Sulaiman et Mitchell (2005) qui identifie cinq types de changements (addition, remplacement, modification de l'information, modification opérationnelle et élimination).

Conclusion :

Le contrôle de gestion doit pouvoir jouer un rôle structurant dans une dynamique de changement en induisant les comportements souhaités en fonction du type de changement et de sa phase. Cela a fait émerger trois types de questionnements portant sur :

- Le rôle du contrôle,
- Son rôle en fonction du type de changement,
- Son rôle en fonction de la phase du processus du changement.

Nous avons également intégré le fait qu'il peut exister des changements spontanés n'étant pas sous le contrôle de la direction et un changement continu.

Bibliographie :

- Abrahamson, E.** (1991). Managerial Fads and Fashions: The Diffusion and Rejection of Innovations. *Academy of Management Review* 16 (3): 586-612.
- Alcouffe, S., Berland, N., Levant, Y.** (2003). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative. *Comptabilité – Contrôle – Audit*. numéro spécial, mai: 7-26.
- Anthony R.N.** (1965), “*Planning and control systems, A Framework for analysis*”, 1er edition, Boston, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Anthony R.N.** (1988), “*The Management Control Function*”, Boston, Harvard University Press.
- Bouquin H. & Presqueux Y.** (1999), “*vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d’une technique à une discipline*”, *Revue Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 5.
- Bouquin H.** (2008), “*Le contrôle de gestion : contrôle d’entreprise et gouvernance*”, 8ème Edition mise à jour, presses universitaires de France, Paris.
- Bourguignon, A.** (2009). Performance et contrôle de gestion. In Collasse Eds *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* 2ème édition. Economica: 1121-1132.
- Chandler A. D.** (1962), “*Strategy and structure*”, Cambridge, MA: M.I.T. Press
- Chenhall R.H.** (2003), “*Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for future*”, *Accounting Organizations and Society*, Volume 28, Issues 2-3.
- Cooper R. & Kaplan R.S.** (1988), “*How Cost Accounting Distorts Product Cost*”, *Management Accounting*.
- Dent J. F.** (1990), “*Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research*”. *Accounting, Organizations and Society*, Volume 15.
- Goulet, C., Meyssonier, F.** (2009). Le contrôle des réseaux de franchise. *Comptabilité-ContrôleAudit* 17 (1): 99-122.
- Hopwood A.G.** (1987), “*The Archaeology of Accounting Systems*”, *Accounting, Organisations and Society*, volume 12, Issue 3.
- Hofstede, G.** (1980). *Culture’s Consequences: International Differences in Work-Related values*, Beverly Hills, Sage.
- Joannides, V.** (2011). Apport de l’ethnicité à la culture en sciences de gestion. *Finance-ContrôleStratégie* 14 (1): 33-68.

- Libby T. & Waterhouse J.** (1996), “*Predicting Change In Management Accounting Systems*”, Journal of Management Accounting Research.
- Lorino P.** (2001), “*La performance et ses indicateurs in « les indicateurs de performance »*”, sous la direction de BONNEFOUS et COURTOIS, HERMES, Paris.
- Malo J.L & Mathe J.C.** (2002), “*L’essentiel du contrôle de gestion*”, 2ème édition, Edition d’organisation, Paris.
- Mévellec, P.** (2005). *Les systèmes de coûts*. Dunod.
- Meyssonnier, F.** (2001). Le target costing : un état de l’art. *Finance-Contrôle-Stratégie* 4 (4): 113-138.
- Otley D.T.** (1999), “*Performance management: a framework for management control systems research*”, Management Accounting Research, Volume 10, pages 363-382.
- Simons R.** (1995), “*Levers of control: How managers une innovate control systems to drive strategic renewal, Renewal*”, Strategic Management Journal, Harvard Business School Press, Boston Massachussetts ,Volume 15.
- Sulaiman S. & Mitchell F.** (2005), “*Utilising a typology of management accounting change : An Empirical Analysis*”, Management Accounting Research, Volume 16.
- Zawadzki C.** (2009), “*Enjeux et difficultés de l’introduction du Contrôle de Gestion : une étude de cas en PME*”, Thèse pour l’obtention du titre de docteur ès Sciences de Gestion, Université Paul Verlaine- Metz.