

## **Systèmes de contrôle de gestion et performance : essai de modélisation.**

Khalifa AHSINA, Faculté des Sciences Juridiques,  
Économiques et Sociale Kénitra, (Maroc),  
k\_ahsina@yahoo.fr

**Résumé :** Nos objectifs à travers cette recherche sont multiples : Il s'agit dans un premier point d'analyser l'évolution du concept de contrôle de gestion dans la littérature scientifique.

Au delà de l'analyse du concept, le deuxième objectif du travail, consiste à proposer un modèle général de la performance, qui intègre non seulement le modèle traditionnel de contrôle de gestion, mais aussi un module interactif qui a pour objectif d'apporter un éclairage sur le rôle que doit jouer le contrôle de gestion dans l'émergence de la stratégie et par la à une performance supérieure.

**Mots clés :** Contrôle de gestion diagnostique, contrôle de gestion interactif, Stratégie et performance organisationnelle.

**Introduction :** Notre démarche repose sur le constat, confirmé par les professionnels et les chercheurs, que l'environnement au Maroc dans lequel les entreprises sont appelées à évoluer, s'est trouvé en peu d'année profondément modifiée.

Habituees à un environnement stable, elles doivent de plus en plus agir dans un marché ouvert et ne miser que sur la qualité de leur management et prestations.

En effet, la C.G.E.M et le ministère du commerce et d'industrie (Rapport CGEM,1998),<sup>1</sup> prévoient que près du tiers des entreprises risquent de disparaître des conséquences de la mondialisation suite à l'ouverture des frontières à l'horizon 2010, si des mesures appropriés ne sont pas prises.

Or, la théorie de la contingence postule que la survie et la performance d'une organisation dépendent du degré d'alignement entre ses éléments structurels et différents facteurs de contingence tels que l'environnement, la technologie ou la stratégie.

Notre champs de recherche est situé dans le domaine du contrôle de gestion, aussi on s'inspirant de la théorie de la contingence, on va s'intéresser au rôle et à la place contrôle de gestion dans la déclinaison de la stratégie et à la performance de l'entreprise.

Ce constat nous a donc, conduit à poser une question principale :

Dans quelle mesure, les variables contextuelles à l'entreprise permettent d'expliquer :

- l'émergence et l'évolution des systèmes de contrôle de gestion ;
- la discrimination des entreprises par la performance eu égard à la présence des systèmes de contrôle de gestion traditionnels ou modernes.

De cette problématique découle un certain nombre de questionnements :

- Quels sont le ou les types de contrôle de gestion mis en place dans les entreprises marocaines ? Sommes-nous en présence d'un contrôle de gestion traditionnel ou du « nouveau contrôle de gestion » ?

- Est-ce que les variables de contingence telles : la stratégie, l'environnement, la structure organisationnelle, etc., influent sur le type de contrôle mis en place?

- Comment discriminer entre les deux systèmes de contrôle ?

- Est-ce que les entreprises qui ont un système de contrôle proactif sont-elles plus performantes que celles qui ont un contrôle de gestion traditionnel ?

- Dans ce cas la, quel est le profil du contrôleur de gestion le plus adéquat, pour exercer dans ces entreprises?

## **1. APPROCHE CONCEPTUELLE DES MODELES DE CONTROLE :**

Nous avons entrepris de répondre à ces interrogations posées lors d'une recherche en trois temps :

- Une phase de conceptualisation : Cette phase comprend une revue de la littérature existante, afin de repérer les évolutions de concept, ces courants fondateurs, les critiques qui lui ont été adressés, ainsi que les tentatives de sa modernisation.
- Une phase de modélisation : Cette seconde phase visait l'élaboration d'un modèle issu d'une revue critique de la littérature et de nos apports personnels, ainsi, un modèle ayant des visées descriptives et explicatives des systèmes de contrôle de gestion a été proposé.
- Une phase de validation : Cette troisième phase a consisté à confronter le modèle issu du monde théorique avec la réalité des entreprises marocaines, afin d'en déduire un modèle plus robuste, et de capturer la réalité du vécu des systèmes de contrôle de gestion.

### **1.1. ETAT DE L'ART :**

Situé à l'intersection des différents domaines des sciences de gestion, le concept de contrôle de gestion est par nature difficile à appréhender, malgré que, ses attributs principaux envahissent les organisations de toutes natures.

Un problème se pose alors, « comment repérer l'émergence du concept et son évolution, à travers ces crises et les tentatives de sa modernisation ? ».

#### **1.1.1 EMERGENCE ET COURANTS FONDATEURS DU CONTRÔLE DE GESTION :**

Le contrôle de gestion a considérablement évolué dans la définition même du concept. A l'origine avec la définition de (R.N. Anthony, 1965)<sup>2</sup>, le contrôle de gestion apparaissait comme le « garant » du non gaspillage des ressources confiées à un manager. Cette définition indiquait : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ». L'efficacité met en relation objectifs et résultats, l'efficience quant à elle s'assure que les ressources ont été utilisées de façon optimum pour atteindre les résultats.

Plus tard, dans les années 80, cette vision du contrôle a été jugée trop restrictive. Cela a conduit à une modification de la définition précédente pour la préciser et l'élargir de la façon suivante : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (Anthony, 1988)<sup>3</sup>.

Or, depuis son apparition le contrôle de gestion n'a cessé d'évoluer et de se conceptualiser aux Etats Unis d'Amérique et en Europe. L'examen de la littérature en la matière nous permet de constater que le contrôle de gestion a été défini et interprété par plusieurs auteurs d'une manière différente, et ceci ne fait que retracer l'évolution de la conception même du contrôle de gestion.

De nombreuses typologies et définitions du contrôle de gestion ont ainsi été proposées. En effet, sa conception traditionnelle basée sur le contrôle budgétaire et adaptée aux environnements stables, tend à évoluer vers un contrôle de gestion proactif, encore appelé « nouveau contrôle de gestion » (Spang, 2002)<sup>4</sup>.

Néanmoins, il existe un certain consensus autour de la seconde définition d'Anthony (1988), le caractère élargi de cette définition est à l'origine de propositions de grilles d'analyse multiples : Ouchi (1979), Hofstede (1981), Macintosh (1994), Chiapello (1996) ou encore Simons (1995).

Ouchi (1979) considère le système de contrôle comme un processus de mesure, d'évaluation et de rétribution de la performance. Selon l'auteur, on peut contrôler les comportements (behavior control) et les résultats (output control). Il propose alors un troisième mode de contrôle palliant les insuffisances des deux premiers dans certaines situations (connaissance du processus de transformation imparfaite et capacité à mesurer les résultats faibles) qui est le contrôle clanique. Il s'agit d'un mode de contrôle par socialisation alignant les intérêts des individus avec ceux de l'organisation (Langevin P. et Naro G. 2003)<sup>5</sup>.

Face aux contraintes et aux menaces de l'environnement des entreprises, face à la mondialisation des marchés et à la nouvelle économie, les systèmes de contrôle de gestion ne doivent plus assurer la régulation interne de l'entreprise uniquement, mais doivent s'intéresser aussi à l'adaptation de l'entreprise aux fluctuations de son environnement, ainsi les systèmes de contrôle de gestion ont été contraint de changer dans leur conceptions leurs outils leurs missions et leurs rôles.

En effet, de l'évolution des conceptions du contrôle de gestion, on constate que ce dernier joue un rôle beaucoup plus actif quant à la réalisation de la stratégie définie par l'organisation. Deux points importants sont mis en évidence avec d'une part la nécessaire relation entre la stratégie et le contrôle de gestion et d'autre part, le fait que le contrôle ne se limite pas au processus de comparaison des résultats avec les objectifs.

Donc, d'une vision purement mécaniste, nous passons à une vision où l'influence des acteurs est importante. Cependant, l'aspect proactif du contrôle de gestion n'apparaît pas encore.

Ce nouveau contrôle de gestion s'applique surtout aux organisations dont l'environnement est turbulent, de nombreux auteurs s'inscrivent dans ce courant. (Gervais et Thenet, 1998)<sup>6</sup>, notamment, ont cherché à redéfinir les rôles du contrôle budgétaire lorsqu'il est confronté à une turbulence accrue. C'est la nature même du contrôle budgétaire qui se trouve modifiée. On passe d'une conception d'allocation et de contrôle des ressources à une conception plus orientée vers le pilotage.

Pour (Berland.N, 2002)<sup>7</sup>, le contrôle budgétaire permet aux entreprises d'être performantes lorsque l'environnement est routinier Il permet tout d'abord d'optimiser les flux internes car l'activité de production est isolée des variations conjoncturelles et il réduit l'incertitude interne prolongeant ainsi la faible turbulence externe. Il autorise ensuite une décentralisation accrue car le contrôle de l'action des subordonnés est facilité par la stabilité de l'environnement.

En effet, dans un environnement en pleine mutation, les stratégies efficaces (Barwise, 1997)<sup>8</sup> tendent à émerger d'une série de décisions souvent initiées par des cadres de niveaux intermédiaires au contact des marchés et des technologies.

La stratégie donne une direction approximative qui va de ce fait favoriser la réactivité des acteurs en fonction des modifications de l'environnement.

De ce fait, le cloisonnement entre stratégie et contrôle caractéristique de l'ancien contrôle de gestion s'estompe. Le contrôle n'est plus simplement un instrument de la stratégie. Le contrôle de gestion est proactif, c'est-à-dire qu'il contribue à l'amélioration de la stratégie.

En 1987, (Robert Simons, 1987)<sup>9</sup> souligne la relation entre stratégie et contrôle dans la mesure où la nature des systèmes et processus de contrôle ne peuvent pas être séparés de considérations stratégiques. L'auteur s'appuie sur la typologie de Miles et Snow (1978) avec les prospecteurs et les défenseurs mettant ainsi en évidence la corrélation entre les systèmes de contrôle mis en œuvre et le type de stratégie développée et la performance. Le dirigeant focalise son attention sur les activités à fortes incertitudes stratégiques. Au-delà du choix d'une stratégie d'activité, les dirigeants doivent opter pour une stratégie de contrôle. Simons distingue alors les contrôles programmés des contrôles interactifs nécessitant l'implication de la direction.

Cette distinction reprend l'idée de la gestion par exception avec la gestion de « l'anormal » par le dirigeant lié aux incertitudes et le suivi des standards aux opérationnels supposant une certaine stabilité de l'environnement. Le contrôle interactif sert à créer et guider les initiatives non programmées faisant intervenir la notion d'apprentissage organisationnel.

Puis en 1995, (R. Simons, 1995)<sup>10</sup>, conçoit le contrôle de gestion de l'avenir comme « les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation ».

Une distinction s'opère entre :

- Contrôle diagnostic c'est-à-dire un contrôle par un certain nombre d'indicateurs ayant pour vocation de mettre en avant la performance de l'entreprise et les informations nécessaires aux managers. Il s'agit d'un système de reporting classique.
- Contrôle interactif. Il s'agit de l'interaction des managers avec les opérationnels pour traiter des priorités stratégiques et orienter les décisions. Selon Simons, le choix d'un outil de contrôle interactif plutôt qu'un autre dépend du type d'incertitude que les managers ont à contrôler et gérer. Ce système de contrôle est un instrument de dialogue. Pour certains auteurs, la notion de contrôle interactif implique des choix particuliers d'outils du contrôle c'est-à-dire adaptés aux enjeux de l'entreprise (Berland N, Ponsard J.P. et Saulpic O. 2005)<sup>11</sup>.

Ainsi le renouveau du contrôle de gestion est passé par une réflexion stratégique pour mieux prendre en compte les souhaits des clients entraînant une remise en cause de l'organisation et des systèmes de pilotage. Des indicateurs physiques ou opérationnels ont été introduits à côté des indicateurs financiers ou comptables. Les systèmes de contrôle sont désormais considérés plus comme des supports au dialogue que comme des outils de contrôle. On parle davantage de pilotage que de reporting.

Dans son travail de synthèse de la littérature sur les modes de contrôle, Chiapello relève les facteurs de contingence présents dans les typologies des modes de contrôle. Ces facteurs de contingence sont les suivants :

- les caractéristiques du travail effectué ou la technologie employée ;
- les caractéristiques des outputs, objectifs ou résultats ;
- les caractéristiques de l'échange ;
- les caractéristiques de l'environnement ;
- les modèles intégrés qui manient une pluralité de types de facteurs de contingence.

Elle présente dans son article un tableau synthétique des principales typologies des modes de contrôle et de leurs facteurs de contingence, que nous reproduisons ci-après. Cet article est, à notre connaissance, le travail le plus complet sur les facteurs de contingence des modes de contrôle.

Les conclusions de l'article d'E. Chiapello font des modes de contrôle et de leurs facteurs de contingence les fondements d'un modèle du contrôle organisationnel plus large que le modèle classique du contrôle de gestion.

### **1.1.2 CRISES ET TENTATIVES DE MODERNISATION DU CONTRÔLE DE GESTION :**

#### **A. CRITIQUE DU MODELE TRADITIONNEL :**

L'approche traditionnelle du contrôle de gestion basée sur la séquence : Plan - programme - budget - suivi - contrôle – sanction, ne fonctionne correctement que dans des hypothèses très restrictives. De même les crises économiques des années 80 du siècle dernier en Europe, ont influé sur la remise en cause du contrôle de gestion.

Ainsi, (Henri BOUQUIN, 1998)<sup>12</sup> note que « Les entreprises se trouvent de plus en plus confrontées à des situations d'ignorance partielle. L'essentiel n'est plus, dès à présent de détecter les écarts grâce à un outil comptable sophistiqué. Ce qui domine, c'est la recherche des impacts qu'ils auront, le diagnostic qu'il faut en tirer, les ajustements à effectuer dans les plans d'actions, les objectifs à court terme, mais aussi et de plus en plus souvent dans les grands axes de management à moyen terme».

Une telle perspective remet en cause la vision traditionnelle du contrôle de gestion, il ne s'agit plus seulement pour lui de s'assurer que les ressources sont bien utilisés et dans le sens des objectifs généraux de l'organisation, mais de fournir aux décideurs le moyen de gérer les risques de toutes natures qui sont la conséquence d'une incertitude plus étendue.

#### **B. TENTATIVES DE RENOVATION :**

De nombreuses tentatives ont été proposées ces dernières années visant à rénover la gestion budgétaire. L'idée selon laquelle le système budgétaire conventionnel ne constitue plus dans de nombreux cas un outil de pilotage pertinent est de plus en plus répandue. Face à un environnement risqué, de plus en plus incertain et face à une complexification croissante des organisations, la gestion budgétaire a de plus en plus de mal à décliner la stratégie.

Deux perspectives ont alors émergées. La première a consisté à tenter de renouveler la démarche budgétaire en la modernisant. Les travaux relatifs aux budgets à base d'activités et de processus en sont une illustration. La seconde a consisté à remettre en question la pertinence de l'existence d'un mode de management par les budgets. Les thèmes du Balanced Scorecard et de la gestion sans budget (travaux du Cam-I) en témoignent.

#### **1.2. APPORTS POUR NOTRE MODELE :**

Dans cette revue critique de la littérature, on a pu mettre en relief les facteurs essentiels quant à l'émergence du contrôle de gestion et à son évolution.

Ainsi, les variables tels que l'environnement, la stratégie ou la complexité des entreprises ont un rôle déterminant quant à l'apparition du besoin de contrôler les opérationnels toute en décentraliser la structure.

D'autre part, les systèmes de contrôle entretiennent des relations compliquées avec la stratégie et la performance, sans oublier le profil du contrôleur de gestion.

#### **3. ELABORATION DU MODELE DE LA PERFORMANCE PAR LE CONTROLE DE GESTION :**

La contingence des systèmes de contrôle de gestion s'inscrit dans le cadre de la remise en cause des modèles universalistes. P. Lorino considère que : « face à la complexité et à l'instabilité des situations de pilotage, aucun modèle universaliste ne peut apporter des réponses satisfaisantes ».

Par contre, R. Simons toute en s'inspirant de la typologie de Miles et Snow, suggère une interprétation très intéressante des rôles de contrôle de gestion.

Le contrôle, dans sa cohérence avec la stratégie, joue des rôles différents :

- Il a tendance à éclairer les choix stratégiques, comme on peut le voir dans le processus des prestations internes ;
- Contrôle et surveillance du modèle classique, il le gardien de la conformité aux normes;
- Vecteur d'apprentissage quand la performance par le progrès continue l'emporte sur le suivi de la conformité.

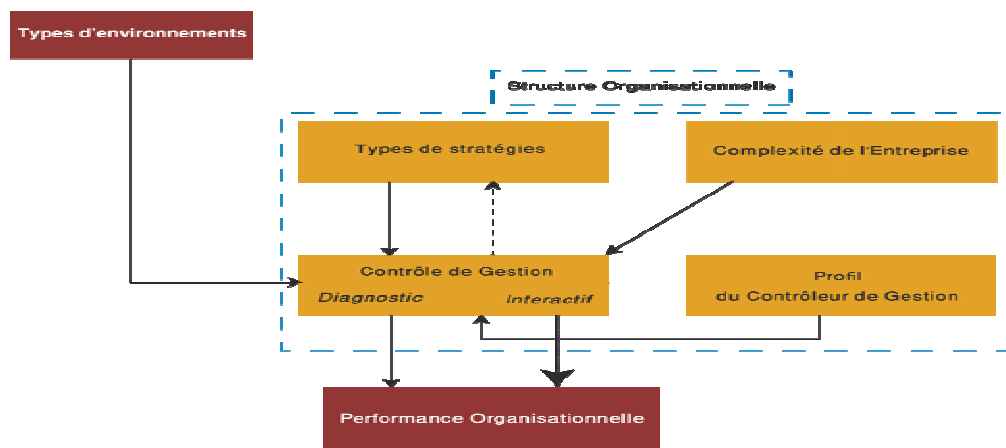
En effet, dès 1986, H. Bouquin en étudiant les fondements du contrôle de gestion a esquissé une hypothèse de recherche forte intéressante :

« Face au contrôle de gestion réactif, introverti, de surveillance, car, il est le plus connu et hélas le plus enseigné, il existe un contrôle de gestion proactif, extraverti, qui est une partie clé du processus d'émergence stratégique ».

En parcourant les divers écrits sur les facteurs internes et externes de contrôle de gestion, ainsi que ces différents rôles, nous proposons notre modèle explicatif en prenant ces différents éléments en considération dans sa construction.

Ce modèle à été construit selon une démarche hypothético-déductive, le modèle est présenté comme suit :

## Le modèle de recherche (conçu par nos soins)



Ce modèle pour être valide doit être testé, ainsi il est nécessaire d'émettre des hypothèses qui seront confrontées par la réalité du terrain par une procédure quantitative. Ces hypothèses sont présentées en annexes 1 :

Après la présentation du modèle et les hypothèses de recherche, les différentes variables doivent être mesurées.

La mesure des concepts s'effectuera par l'utilisation d'items que nous jugerons intéressants pour notre processus de recherche.

La mesure établit une correspondance entre le monde théorique (les concepts) et le monde empirique (c'est-à-dire l'indicateur sur lesquels portent les opérations concrètes de mesure).

Cette démarche quantitative nous semble la plus appropriée. En effet, comme le souligne (Bollecker,2001)<sup>13</sup>, " le principal avantage de l'étude quantitative, par rapport à l'étude qualitative, est qu'elle fournit des résultats quantifiés pouvant donner lieu à des analyses statistiques. Le second avantage est que l'analyse des données peut permettre de déterminer des différences entre groupes. Le troisième avantage de ce type d'étude, par rapport à l'étude qualitative, est la possibilité d'atteindre en peu de temps un nombre élevé de répondants".

Or, concernant notre recherche, une enquête quantitative a permis de s'adresser à un nombre plus important d'entreprises que la démarche qualitative.

Ainsi comme le précise (Evrard et al, 1997)<sup>14</sup>, "L'envoi d'un questionnaire peut être réalisé à grande échelle alors que l'enquête qualitative, surtout sous forme d'entretiens individuels, est beaucoup plus longue et ne permet d'interroger qu'un faible échantillon".

### 3. PRINCIPAUX RESULTATS :

On exposera les résultats de l'analyse descriptive, puis, les résultats de l'analyse explicative.

#### 3.1 RESULTATS DE L'ANALYSE DESCRIPTIVE :

Seront discutés les résultats des entreprises enquêtées selon leurs principaux caractères (structure, forme, activité, taille et présence de la fonction contrôle de gestion.

##### 1.1 ANALYSE GENERALE DES ENTREPRISES ENQUETES :

La répartition des entreprises ayant répondu, va être exposé en fonction de leurs principales caractéristiques :

| <b>Caractéristiques</b>         | <b>Résultats</b>  |
|---------------------------------|---|
| Forme juridique                 | 74% des entreprises sont des entreprises indépendantes.   |
| Structure                       | La répartition des entreprises est équitablement partagée entre les entreprises qui ont une structure centralisée et celles dont la structure est décentralisée.    |
| Domaine d'activité              | 23% des entreprises font dans les IMM, 20% dans l'agroalimentaire, 14,30% dans les finances et banques,   |
| Taille                          | 47% des entreprises ont un effectif supérieur à 500 et 53% ont un effectif de moins de 500  |
| Présence du contrôle de gestion | La majorité des entreprises (65,70%) possède un service de contrôle de gestion, on observe l'émergence de la fonction à partir d'un seuil critique de 500 personnes |

## 1.2 PORTRAIT ROBOT DU SYSTEME DE CONTRÔLE DE GESTION :

Pour (H. Jordan, 1988)<sup>15</sup>, le système de contrôle de gestion moyen n'existe pas, l'analyse se fera selon les critères suivants :

| <b>Critères</b>                 | <b>Pratiques des entreprises marocaines</b>  |
|---------------------------------|--|
| Planification                   | 66% des entreprises ont un plan stratégique.   |
| Le budget                       | Le budget à un an, connecté au plan stratégique, il est préparé conjointement par les opérationnels et les contrôleurs de gestion, sa durée est comprise entre 1 et 3 mois.  |
| Suivi des résultats             | Ce suivi est assuré par les outils traditionnels (tableaux de bord, analyse des données, etc.)   |
| Évaluation des responsables     | Les responsables sont évalués en permanence et sont enclins à améliorer leurs résultats.   |
| Profil du contrôleur de gestion | Le CDG, homme, la trentaine est rattaché à la Direction administrative et financière.<br>Il utilise des outils tel : le budget, le TDB, et l'analyse des écarts.<br>De formation supérieure en gestion ou comptabilité, il a moins de 5 ans d'exercice dans la fonction. |

## 3.2 RESULTATS DE L'ANALYSE EXPLICATIVE :

L'analyse explicative va être exposée à travers le test des hypothèses, puis, on va enchaîner sur l'analyse globale.

### 1.1 RESULTATS DU TEST DES HYPOTHESES :

| <b>N</b> | <b>Intitulé de l'hypothèse</b>   | <b>Variables testées</b>                    | <b>Résultats</b> |
|----------|--|---|------------------|
| 1        | « Le suivi budgétaire est plus interactif chez les prospecteurs et plus diagnostique chez les défenseurs »                                       | Contrôle et stratégie                       | Rejetée          |
| 2        | « Le contrôleur de gestion technicien (Diagnostique) a une formation technique et le contrôleur de gestion Interactif à un profil gestionnaire » | Contrôle de gestion et profil du contrôleur | Validée          |

|   |  |  |         |
|---|--|--|---------|
| 3 | « Les techniques budgétaires sont d'autant plus sophistiquées que la taille est entreprises est importante »   | Contrôle de gestion et taille                                      | Rejetée |
| 4 | « les organisations les plus différenciées et décentralisées au plan structurel disposent des systèmes de planification et de contrôle les plus développés »                                 | Structure et systèmes de contrôle de gestion                       | Rejetée |
| 5 | « Plus la taille d'une entreprise est grande, plus le contrôle de gestion susceptible d'émerger et de se développer »  | Taille et systèmes de contrôle de gestion                          | Validée |
| 6 | « En situation d'incertitude environnementale, le suivi budgétaire est plus interactif »   | Environnement et systèmes de contrôle de gestion                   | Rejetée |
| 7 | « Les entreprises qui ont mis en place un système de contrôle de gestion sont plus performantes que celles sans système de contrôle »  | Existence des systèmes de contrôle de gestion et performance       | Validée |
| 8 | « En situation d'incertitude environnementale, les entreprises qui ont mis en place un contrôle interactif sont plus performantes que celles ayant mis un système de contrôle diagnostique » | Différenciation des systèmes de contrôle de gestion et performance | Validée |

## 1.2 RESULTATS DE LA REGRESSION LINEAIRE :

La variable performance organisationnelle a été expliquée par un modèle linéaire général avec dix variables explicatives, nous avons utilisé la méthode de pas à pas du logiciel SPSS11.5, le résultat engrangé nous permis de confirmer l'apport des systèmes de contrôle dans l'explication de la variance de la variable performance.

En effet, la modèle proposé a un pouvoir explicatif de 73.3% de la variance de la performance, et il n'a pas de colinéarité entre les variables.

En effet, il peut exister différents types de configurations qui recouvrent ce modèle. Ces types correspondent à des systèmes contingents suivant l'environnement, la complexité de l'entreprise et sa stratégie.

### Configuration 1 : Absence du contrôle de gestion :

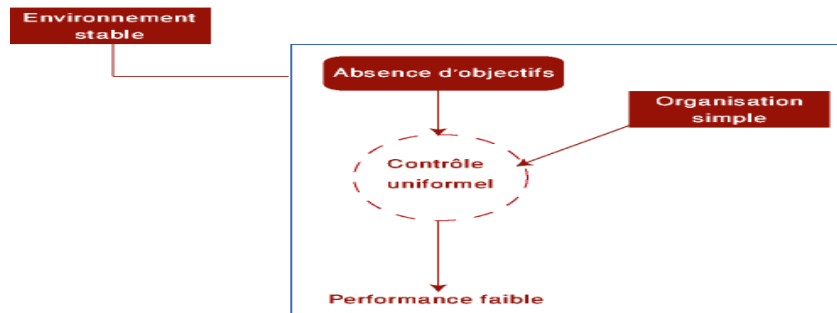
Toutes choses égales par ailleurs dans cette configuration les variables suivantes ont été fixées comme suit :

- L'environnement est stable ;
- l'organisation est simple : une petite taille et une structure simplifiée.

On a donc, la configuration suivante avec une performance faible :



• **Configuration 1 :**  
Absence du système de Contrôle de Gestion



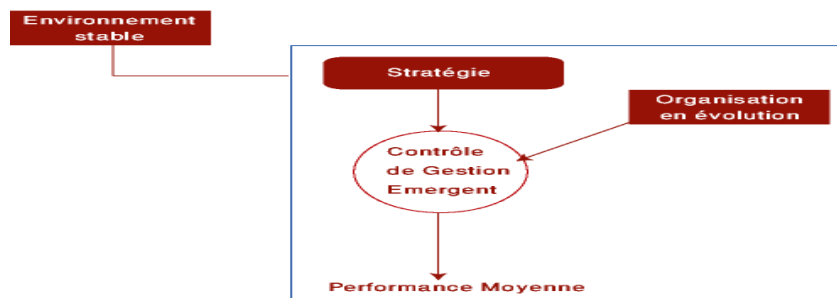
**Configuration 2 : Emergence du contrôle de gestion :**

Dans ce cas de figure, les variables suivantes ont été fixées comme suit :

- L'environnement est stable ;
- l'organisation devient compliquée : la taille dépasse le seuil critique et la structure à tendance à se décentraliser.

On a donc, la configuration suivante avec une performance moyenne :

• **Configuration 2 :**  
Emergence du Contrôle de Gestion



**Configuration 3 : Notre modèle théorique de contrôle :**

Dans ce cas de figure, les variables suivantes ont été fixées comme suit :

- L'environnement est turbulent ;
- l'organisation est très compliquée : la taille et la structure ont tendance à se développer ;
- Une participation des opérationnels dans le processus stratégique ;
- Un profil du contrôleur de gestion plus conseiller.

On a donc, le modèle théorique conçu par nos même et génère une performance supérieure.

**CONCLUSION :**

Dans cet article, l'apport des variables de contingence a été mis en évidence, le test de leur pouvoir de discrimination a mis en relief le pouvoir explicatif de notre modèle théorique à l'aune du monde empirique.

En définitive, nous pouvons avancer que dans l'ensemble, nos principaux résultats semblent indiquer que la mise en place des systèmes de contrôle de gestion, se justifie dans un premier temps par la complexité de l'entreprise.

En effet, plus la taille des entreprises devient importante (>500 personnes), plus le besoin de contrôle devient important et les entreprises ont tendance à mettre en place de tels systèmes.

De même, la turbulence de l'environnement et le profil gestionnaire des contrôleurs de gestion a tendance à favoriser le développement des systèmes interactifs de contrôle de gestion. Ainsi, l'analyse des données empiriques nous a permis de constater l'influence de ces deux variables sur le développement de ces systèmes.

Enfin, la modernisation des systèmes de contrôle a pour effet d'apporter une performance supérieure à celle des entreprises qui ont des systèmes traditionnels de contrôle.

## Références :

---

<sup>1</sup> Rapport CGEM 1998.

<sup>2</sup> Anthony R.N. "Planning and control system a frame work for analysis" Boston, Harvard University Press, 1965.

<sup>3</sup> Anthony R.N. « The management control function » The Harvard Business Press. 1988 (Traduction française : « La fonction contrôle de gestion » Publi-Union 1993.

<sup>4</sup> SPANG Laurent, « La modélisation de l'évolution du contrôle de gestion dans une organisation : le cas des caisses primaires d'assurance maladie (CPAM) » Recherche de doctorat, Université de Nancy 2, 2002.

<sup>5</sup> Langevin P. et Naro G. (2003) : « Contrôle et comportements : une revue de la littérature anglo-saxonne ». Congrès AFC-CCA.

<sup>6</sup> Gervais M. et Thenet G. (1998) « Planification, gestion budgétaire et turbulence », Finance, contrôle, stratégie, Vol 1, n°3, septembre, p. 57-84.

<sup>7</sup> Nicolas Berland. « Fonctions du contrôle budgétaire et turbulence », cahier de recherche. PESOR, Faculté Jean Monnet

<sup>8</sup> Patrick BARWISE , 1997 « STRATÉGIE délibérée ET STRATÉGIE ÉMERGENTE :La plupart des stratégies sont le résultat d'un ensemble de décisions émanant souvent de l'encadrement intermédiaire » Les Echos - Vendredi 25 et Samedi 26 avril 1997.

<sup>9</sup> Simons R. (1987): « Implementing strategy : configurations in management control systems ». Meeting of the Strategic Management Society in Boston.

<sup>10</sup> Simons R. (1995): « Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal ». Boston, Harvard Business School Press.

<sup>11</sup> Berland N, Ponssard J.P. et Saulpic O. (2005) : « Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons ». Cahier n° 2005-024, Septembre, Ecole Polytechnique.

<sup>12</sup> Bouquin H., Le contrôle de gestion, 4e éd., PUF, Paris, 1998.

<sup>13</sup> Bollecker M. « Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels : une analyse empirique des mécanismes organisationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion », Recherche en sciences de gestion, Nancy 2,2001.

<sup>14</sup> EVRARD Y., PRAS B., ROUX E. et al « Market : études et recherches en Marketing » Nathan, 1997.

<sup>15</sup> H. Jordan « Planification et contrôle de gestion en France en 1988 » H.E.C