

## **Modélisation de l'apport des systèmes de contrôle de gestion à la performance : une approche quantitative.**

*Khalifa AHSINA*  
*Université Ibn Tofail- Maroc*

### **Résumé:**

Nos objectifs à travers cette communication sont multiples : Il s'agit dans un premier point d'analyser l'évolution du concept des systèmes de contrôle de gestion dans la littérature scientifique. Au delà de l'analyse du concept, le deuxième objectif du travail, consiste à proposer et de corroborer un modèle général de la performance par le contrôle de gestion, qui intègre non seulement le modèle traditionnel de contrôle de gestion, mais aussi un module interactif. Ces deux types de contrôle auront certes un impact sur la performance des entreprises, mais un apport différencié.

### **Mots -clés:**

Contrôle de gestion diagnostique, contrôle de gestion interactif, Stratégie émergente, Turbulence environnementale, performance organisationnelle

### **Abstract:**

Our objectives through this research are multiple: it is a question in a first point of analyzing the evolution of the concept of the systems of management control in the scientific literature. Beyond the analysis of the concept, the second objective of the work, consists in suggesting and confirming a general model of the performance, which integrates not only the traditional model of management control, but also an interactive model. These two types of control will have certainly an impact on the performance of companies, but a differentiated contribution.

### **Words - keys:**

Diagnostic systems of management control, Interactive systems of management control, Emergent strategy, Organizational strategy

## **1. Introduction**

L'importance actuelle donnée au rôle des contrôleurs de gestion dans la recherche de l'efficacité organisationnelle, fait que leur rôle se situe au tout premier plan des débats qui relèvent de la recherche sur la performance globale.

Ce rôle n'est plus limité à la déclinaison de la stratégie ou au pilotage de la performance organisationnelle, mais transcende cette vision vers un rôle plus interactif et stratégique.

Ce recours vers l'interactivité des outils du contrôle de gestion est justifié par le fait que les auteurs croient fortement à une forte corrélation positive entre les systèmes de contrôle de gestion et la performance de l'entreprise.

Mais, les travaux traitant cette thématique n'ont pas abouti à une conclusion ferme sur la nature de cette relation. La nature de ce lien est encore floue et les résultats

empiriques sont contradictoires. De même que les travaux sur les nouveaux rôles du contrôle de gestion dans le cas du Maroc n'ont pas traité de ce thème.

De ce fait, nous avons eu l'idée de développer une réflexion sur ce sujet.

Etudier l'interaction de ses modèles de contrôle avec certains facteurs de contingence et leur impact en termes de performance, et développer sur la base de ces analyses, un modèle explicatif du rôle du contrôle de gestion dans le processus stratégique et sur la performance.

## **1. Revue de la littérature et hypothèses**

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>1</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 oeuvre les stratégies de l'organisation » (Anthony, 1988)<sup>2</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 »<sup>3</sup>.

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.

## ***Modélisation de l'apport des systèmes de contrôle de gestion à la performance : une approche quantitative.***

---

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<sup>4</sup> (1998), 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<sup>5</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<sup>6</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<sup>7</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.

### **1.1. Interaction stratégie et systèmes de contrôle**

La stratégie n'était pas utilisée explicitement comme une variable dans la recherche sur les systèmes de contrôle jusqu'aux années 80 (Langfield-Smith, 1997 : 207). Chapman (1997 :190) explique cet oubli par l'inexistence jusqu'à la fin des années 70 de typologies permettant d'opérationnaliser la variable « stratégie » comme une variable contingente. Aujourd'hui, la stratégie est un facteur de contingence qui tient une place croissante dans l'explication des systèmes de contrôle (parmi lesquels le budget) (Bouquin, 2000 ; Dent, 1990 ; Langfield- Smith, 1997).

De façon générale, on peut voir la stratégie comme une position (c'est-à-dire un contenu) ou comme un processus (la façon dont elle est construite et réalisée)

(Mintzberg et al., 1999). On peut distinguer deux niveaux de stratégie : la stratégie « corporate » et la stratégie « business ». Nous nous intéresserons uniquement ici à la stratégie « business » comme déterminants des systèmes de budgétaires, c'est en effet dans ce domaine que la plupart des recherches sur le lien contrôle / stratégie se situent (Langfield-Smith, 1997).

Trois types d'opérationnalisations de la stratégie dans les recherches contingentes en stratégie/ contrôle ont été proposés : par le positionnement, par la mission ou par la typologie de Miles et Snow (1978). Les 3 typologies décrites sont parfois considérées comme quasi- équivalentes (par exemple Van de Stede, 2001).

Langfield-Smith (1997 : 217)<sup>8</sup> affirme ainsi « qu'il y a un certain niveau d'adéquation entre les caractéristiques de l'organisation et des systèmes de contrôle des défenseurs et des organisations cherchant la domination par les coûts, et, entre les prospecteurs et les entreprises qui cherchent à se différencier ». On pourra aussi noter que lors de l'utilisation de ces typologies, bien souvent seules les 2 catégories les plus extrêmes sont gardées pour tester les différentes théories.

Au niveau empirique, Simons (1987) rejette l'hypothèse selon laquelle les systèmes de contrôle des prospecteurs seraient les mêmes que ceux des défenseurs : la stratégie apparaît donc bien comme une variable explicative des systèmes de contrôle.

Simons (1987,1990) montre de façon a priori contradictoire que les prospecteurs accordent de l'importance à la réprévision, au suivi budgétaire et à l'explication de la variance. De même, Collins et al. (1997) constatent que les prospecteurs font un usage plus important du budget. Des conclusions de ces travaux s'ensuivent l'hypothèse suivante.

**H 1 : « le suivi budgétaire est plus interactif chez les prospecteurs et plus diagnostic chez les défenseurs.»**

## **1.2. Profil du contrôleur et systèmes de contrôle de gestion**

Certes à son origine, le contrôle de gestion s'est développé au travers d'actions d'établissement de normes et de prévisions financières, associés à un contrôle des réalisations.

Dans cette conception bureaucratique de la fonction, le contrôleur de gestion était avant tout responsable de la définition du système de contrôle de gestion (définition de la nature et de la forme des comparaisons à effectuer....) et de la mise à disposition des décideurs des informations de gestion prédéfinies.

Le contrôleur de gestion est avant tout chose « un technicien ».

On ne peut envisager le rôle dévolu au contrôle de gestion, sans s'arrêter aux caractéristiques propres aux contrôleurs de gestion en place dans les entreprises.

De même, un certain style de contrôle de gestion ne peut fonctionner, que si le contrôleur de gestion adhère à ce style et est apte à le faire fonctionner<sup>9</sup>.

### ***Modélisation de l'apport des systèmes de contrôle de gestion à la performance : une approche quantitative.***

---

Des variables liées à l'environnement des entreprises pourraient également expliquer la diversité des profils de contrôleurs de gestion.

E. Chiapello (1990) avait observé que les techniciens se rencontrent un peu plus souvent lorsque le domaine de responsabilité est de moins de 500 personnes.

En effet, E Chiapello (1990) a montré que le contrôle de gestion traditionnel était plutôt l'apanage des anciens contrôleurs, tandis que le conseil était plutôt fréquent chez les jeunes diplômés, ce que la chercheuse interprète comme un rêve de jeune, auquel la lassitude met fin après de nombreuses années de pratiques difficile, pour laisser la place au contrôle de gestion du technicien.

Il serait intéressant de faire un test sur la variable « âge », étant donné que la recherche de Chiapello est faite dans un contexte français.

A titre exploratoire, nous testerons également l'influence d'autres variables individuelles sur le **rattachement** du contrôleur, telles que « **l'ancienneté dans la fonction** », « **le type de formation** » et « **le sexe du contrôleur** ».

Bollecker <sup>10</sup> considère que la finalité de la fonction selon ce courant est « la surveillance des activités, principalement **au service de la Direction Générale** ».

Pour faciliter l'exercice de la profession et notamment les activités relationnelles des contrôleurs de gestion, le positionnement des ces derniers dans l'exercice de l'entreprise semble également jouer un rôle majeur<sup>11</sup>.

C'est le rattachement aux opérationnels qui est le plus propice pour favoriser la coopération entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels, et donc le développement des activités relationnelles de conseil, de formation et de médiation. Toutefois, la plupart du temps, les deux modes de rattachement sont combinés<sup>12</sup>.

Le rattachement hiérarchique au responsable ne peut être total, dans la mesure où fonctionnellement les contrôleurs locaux dépendent du contrôle central pour les procédures de saisie et de reporting.

Ce double rattachement crée parfois des conflits de double allégeance, situation très inconfortable pour le contrôleur de gestion. Des conclusions de ces travaux s'ensuivent l'hypothèse suivante.

**H 2 : « Le contrôleur de gestion Diagnostique a une formation technique et le contrôleur de gestion Interactif à un profil gestionnaire »**

### **1.3. Complexité de l'organisation et systèmes de contrôle de gestion**

Des variables propres à l'entreprise pourraient jouer un rôle dans l'évolution du Contrôle de gestion. En particulier, la complexité des organisations est un des arguments utilisés par Johnson et Kaplan <sup>13</sup> pour fustiger les méthodes classiques de comptabilité analytique.

Kalika (1987)<sup>14</sup> relève, par exemple, que les organisations les plus différenciées et

décentralisées au plan structurel disposent des systèmes de planification et de contrôle les plus développés. Ces résultats rejoignent les conclusions de Bruns et Waterhouse (1975)<sup>15</sup> qui observent que les pratiques budgétaires les plus sophistiquées se retrouvent dans les structures les plus décentralisées. Merchant (1981)<sup>16</sup> parvient également au même constat en montrant que le processus budgétaire est plus formalisé, plus complexe, et plus participatif dans les organisations les plus décentralisées. Des conclusions de ces travaux s'ensuivent l'hypothèse suivante.

**H 3 : « les organisations les plus différenciées et décentralisées au plan structurel disposent des systèmes de planification et de contrôle les plus développés »**

Merchant (1981)<sup>17</sup> qui observent que les pratiques budgétaires les plus sophistiquées se retrouvent dans les structures les plus décentralisées. Merchant (1981) parvient également au même constat en montrant que le processus budgétaire est plus formalisé, plus complexe, et plus participatif dans les organisations les plus décentralisées. Des conclusions de ces travaux s'ensuivent la quatrième hypothèse de la recherche :

**H 4 : « Plus la taille d'une entreprise est grand, plus le contrôle de gestion susceptible d'émerger et de se développer »**

#### **1.4. Différenciation des systèmes de contrôle et impact sur la performance**

Depuis une dizaine d'années<sup>18</sup> certains des dispositifs traditionnels du contrôle de gestion sont soumis à des pressions pour se renouveler, c'est le cas notamment, de la procédure budgétaire.

De même des multiples études se sont succédées depuis les années soixante-dix pour comprendre l'impact des pratiques budgétaires sur la performance et sur de nombreux autres faits organisationnels (gestion court terme, manipulation des résultats, stress...), mais l'explication de la forme prise par le contrôle budgétaire est restée moins étudiée.

Pourtant, la crise du budget, comme plus généralement la crise du contrôle, « N'est qu'un des avatars de la crise des modèles universalistes ». D'ailleurs, il est clair que ce modèle unique né il y a soixante-dix ans, puisse répondre à toutes les situations » (Pariente, 1999). Il semble que « dans les faits, l'observation des systèmes de contrôle et surtout l'observation des processus qui leur sont reliés permet d'observer des situations qui sont extrêmement peu similaires à tel point que l'on est en droit de se demander s'il y a un modèle ou des modèles de contrôle de gestion » (Trahand, 1982). Il faudrait donc se pencher sur les facteurs qui affectent les pratiques de contrôle et plus particulièrement le processus budgétaire.

Le contrôle de gestion traditionnel, qui se contente de mettre en évidence des écarts entre prévisions et réalisations, et s'intéresse exclusivement à l'aspect financier, ne participe pas efficacement aux efforts d'adaptation de la firme à son environnement.

## ***Modélisation de l'apport des systèmes de contrôle de gestion à la performance : une approche quantitative.***

En revanche, le Contrôle de gestion interactif est plus tourné vers l'avenir, ouvert à des perspectives non exclusivement financières, et surtout plus *adaptable aux besoins des managers*.

Ainsi, il est susceptible d'aider ces derniers dans leurs décisions stratégiques ou quotidiennes.

Toutefois, l'instabilité de l'environnement et les besoins en réactivité et flexibilité n'est pas équivalente dans tous les secteurs d'activité. Des conclusions de ces travaux s'ensuivent les deux dernières hypothèses de la recherche.

**H5 : Les entreprises qui ont mis en place un système de contrôle de gestion sont plus performantes que celles sans système de contrôle »**

**H6 : « Les entreprises qui ont mis en place un contrôle interactif sont plus performantes que celles ayant mis un système de contrôle diagnostique»**

L'objectif de cette section première était d'étudier l'impact des facteurs de contingence sur le contrôle de gestion. La nature des ses relations étant précisée, notre modèle théorique issu de la littérature à été exposé.

Dans cette deuxième section, l'opérationnalisation des variables sera définie.

## **2. Le design de la recherche**

### **2.1 La conception du modèle et de ces variables constitutives**

La question principale soulevée dans la problématique de recherche mérite maintenant d'être réexpliquée et éprouvée sur le terrain à partir d'un système d'hypothèses.

Cette question principale peut être reformulée de la façon suivante :

**« Dans quelle mesure les variables de contingence (l'environnement, la complexité des entreprises, le profil des contrôleurs et la stratégie), permettent d'expliquer :**

- 1. La différenciation des systèmes de contrôle de gestion ;**
- 2. La discrimination des entreprises suivant leurs performances ? »**

Répondre à ces questions conduit à induire le raisonnement suivant :

Il peut exister différents types de systèmes que recouvre le concept de contrôle de gestion. Ces types correspondent à des systèmes contingents suivant l'environnement, la complexité de l'entreprise et sa stratégie.

*Ces systèmes débouchent sur des impacts différenciés en termes de performance. Il s'agit alors d'identifier ces impacts et de se demander plus précisément quels sont les facteurs organisationnels qui permettent de construire ces impacts différenciés en termes de réactivité à l'environnement.*

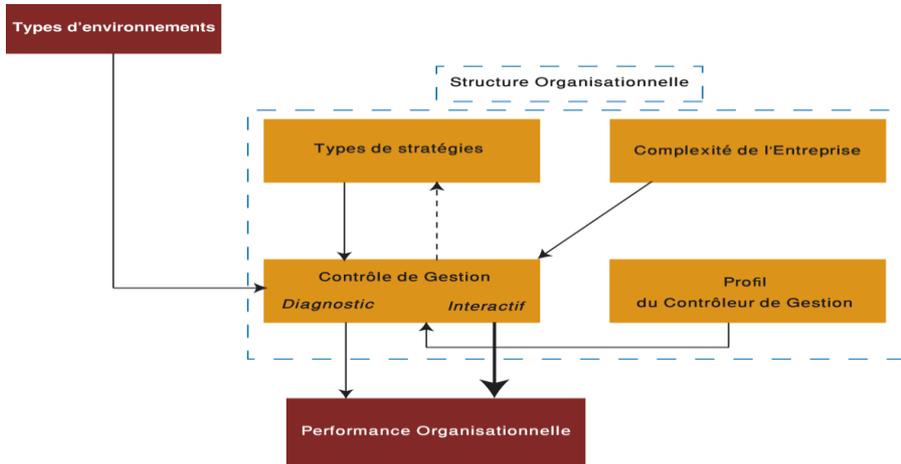
*La différenciation des systèmes de contrôle s'articule suivant quatre niveaux :*

- La turbulence environnementale ;

- Le processus de formation de la stratégie ;
- La complexité de l'organisation ;
- et le profil du contrôleur de gestion.

De la contingence de ces variables sur les systèmes de contrôle de gestion, découle notre modèle théorique :

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



Un modèle se doit d'être testé. Il est donc nécessaire d'émettre des hypothèses qui seront confrontées à la réalité du terrain lors de l'enquête quantitative par questionnaire postal.

## **2.2 Les instruments de mesure des concepts de contrôle**

A partir des travaux de Rober Simons (1995), nous allons essayer de répondre à une double question :

- *C'est quoi un contrôle de gestion interactif (versus diagnostique) ?*
- *Comment opérationnaliser ces deux concepts ?*

Selon Simons, en fonction du contexte et des choix stratégiques, mettre en place un contrôle de gestion interactif ou diagnostique pourrait être un facteur de performance.

Après avoir défini dans un premier les concepts de contrôle de gestion interactif, puis de contrôle diagnostique, nous définissons les dimensions sous-jacentes à ces concepts.

### **2.2.1. Les notions de contrôle interactif versus diagnostique**

Après de multiples études de cas, Simons constate que<sup>19</sup> « toutes les organisations grandes et complexes ont des systèmes similaires de contrôle de gestion

## ***Modélisation de l'apport des systèmes de contrôle de gestion à la performance : une approche quantitative.***

---

[...] mais il y'a des différences dans la manière d'utiliser les systèmes de contrôle de gestion ».

Il vient à caractériser les différences entre systèmes de contrôle par la façon dont les dirigeants surveillent activement certains outils de contrôle alors qu'ils délèguent les autres.

Il différencie ainsi dans une série d'articles et de livres ce qu'il appelle le contrôle interactif du contrôle diagnostic.

Pour plusieurs auteurs en contrôle de gestion, cette vision de contrôle a aujourd'hui un succès certain.

En effet, elle s'intègre dans une réflexion qui vise à :

- Comprendre comment les managers efficaces utilisent les systèmes de contrôle.

- Et à faire le lien entre la stratégie, le design de l'organisation et les systèmes de contrôle.

Simons définit les systèmes de contrôle diagnostic comme « les systèmes d'information formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance ».

Un contrôle diagnostic pour Simons est synonyme de contrôle de gestion **classique**. En effet, ce type de système permet aux managers de gérer l'entreprise par exception, s'il y'a des écarts par rapport aux résultats attendus.

Les plans et les budgets sont les exemples les plus significatifs des systèmes de contrôle diagnostic.

Suite à une étude de cas chez Johnson & Johnson, Simons caractérise les systèmes de contrôle diagnostic de la manière suivante :

- Ⓜ Le rôle des fonctionnels dans la préparation et l'interprétation de l'information est central ;

- Ⓜ Le processus implique rarement les managers et sur la base du management par exception ;

- Ⓜ Les données sont transmises par des procédures formelles de Reporting ;

- Ⓜ Le processus doit permettre d'atteindre des résultats définis à l'avance.

L'utilisation d'un système est dite *interactive* « **quand les dirigeants utilisent le système pour s'impliquer personnellement et régulièrement dans les décisions des subordonnés** ».

De manière générale « tout contrôle diagnostic peut être rendu interactif par un intérêt et une attention fréquente et continue des tops managers. Le but d'un système de contrôle interactif est de centrer l'attention et de forcer le dialogue et l'apprentissage dans l'organisation.

Le budget est le prototype de système de contrôle diagnostic dans la plupart des firmes<sup>20</sup>. Pourtant, le budget peut être un outil proactif et dynamique pour collecter

l'information et stimuler la discussion<sup>21</sup>. Il est dans ce cas utilisé de manière interactive.

Pour Sponem S<sup>22</sup> la lecture des travaux de R Simons suggère cinq caractéristiques du contrôle budgétaire interactif en opposition au contrôle budgétaire diagnostic :

➤ La dimension « **Implication** » : Implication constante (versus par exception) des managers dans le processus budgétaire : négociation, prévision et suivi.

➤ La dimension « **plans d'action** » : fort (versus faible) lien entre budgets et plans d'action.

➤ La dimension « **Participation** » : construction des budgets « Bottom-up » versus (Top-down ) et forte (faible) participation des opérationnels.

➤ La dimension « **Ré prévision** » : de nombreuses (versus peu de) révisions budgétaires en cours d'années et des budgets qui ne sont pas (versus sont) rigides.

➤ La dimension « **Non évaluation** » : faible lien (versus fort) entre l'atteinte des objectifs budgétaires et la rémunération monétaire ou symbolique des managers.

Abernethy et Brownell font l'hypothèse que ce qui détermine un budget interactif c'est uniquement l'implication des dirigeants dans l'outil.

Nous avons entamé la présentation de l'obtention des données en expliquant la nature des différentes échelles permettant de mesurer les variables de nos hypothèses.

L'environnement se mesurera en termes de turbulence. La mesure de la **turbulence** reposera sur une échelle personnelle portant sur le caractère rapide, imprévisible, nouveau et significatif des changements de l'environnement.

Les **stratégies** seront mesurées en fonction de proposition présentant les comportements stratégiques retenus.

Enfin, nous avons opté pour une évaluation de la **performance** qui utilisera des données perceptuelles sur la rentabilité, la taille, le chiffre d'affaires, etc.

A l'issue des diverses constructions de nos mesures, nous disposons d'un outil permettant d'interroger les responsables d'entreprises afin de tester nos hypothèses de recherche.

Dans un deuxième temps, les hypothèses et le modèle théorique ont été confrontés à la réalité des pratiques.

### **3. Aspects méthodologiques**

La méthodologie de notre recherche pourrait ainsi être qualifiée d'hypothético-déductive. Six hypothèses ont été proposées au sein du modèle. Les données collectées du terrain ont corroborées le modèle théorique dans son ensemble.

## ***Modélisation de l'apport des systèmes de contrôle de gestion à la performance : une approche quantitative.***

### **3.1. L'échantillon étudié**

Dans le cadre de cette étude nous avons mené une enquête auprès de 35 entreprises afin de tester notre modèle. Les résultats de cette recherche nous ont permis de valider en partie notre modèle théorique.

Ce questionnaire comporte une diversité de questions et se subdivise en quatre parties. Ce questionnaire a été envoyé à un échantillon de 400 Ets. Il a été adressé aux Responsables de contrôle de gestion.

Le questionnaire a été envoyé, par voie postale, accompagné d'une lettre d'introduction dans laquelle l'optique de la recherche était précisée.

### **3.2. Déroulement du terrain :**

<b>Etapes</b>	<b>Date (période)</b>	<b>Nombre de questionnaires "renseignés"</b>
Premier envoi postal	10 Décembre 2007	10
Relance postale (3mois plus tard)	10 Mars 2008	20
Réponse par téléphone	14 Avril 2008	2
Réponse par mail	2 Mai 2008	3
Total	400 QUESTIONNAIRE	35

## **4. Les résultats empiriques**

### **4.1. Portrait robot du contrôleur de gestion**

Le système de contrôle de gestion moyen<sup>23</sup> n'existe pas, l'analyse détaillée des réponses nous permet de différencier les pratiques selon les critères suivants :

<b>Critères :</b>	<b>Score ++</b>	<b>Score --</b>
Sexe :	86% Masculin	14% Féminin
Age :	82% ont moins de 35 ans	18% ont plus de 35 ans
Origine du recrutement :	69% recrutés en interne	31% recrutés en externe
Ancienneté dans le poste	55% ont moins de 5 ans	45% ont plus de 5ans
Formation de base :	73% formés en Finances - comptabilité	27% sont des ingénieurs
Niveau de formation :	91% ont un niveau de Bac+4	9% ont un niveau de moins de Bac +4
Rattachement :	45% sont rattachés à la Direction Générale	55% sont rattachés à la Direction Financière

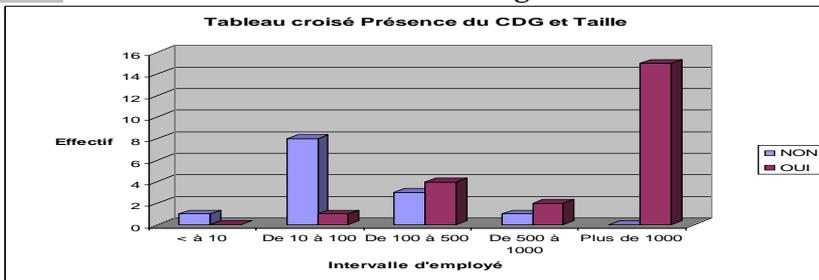
Donc, le CDG est un homme, la trentaine, rattaché à la direction financière, travaille en grand partie dans des entreprises de plus de 500 personnes, de formation supérieure de type Baccalauréat plus quatre années d'étude en gestion ou comptabilité et ayant à son actif moins de cinq années d'activité en interne à l'entreprise.

**4.2. Les 3 dimensions de Différenciation des systèmes de contrôle de gestion**

Dimensions :	CDG Diagnostic	CDG Interactif
Implication :	12% (Gestion par exception)	<b>88% (Implication constante)</b>
Lien budget – plan :	24% (Faible)	<b>76% (Fort)</b>
Participation des opérationnels dans la construction des budgets :	36% Faible	<b>64% Forte</b>
Ré prévision des budgets :	44%	56%
Lien entre l’atteinte des objectifs budgétaires et la rémunération des managers	50%	50%

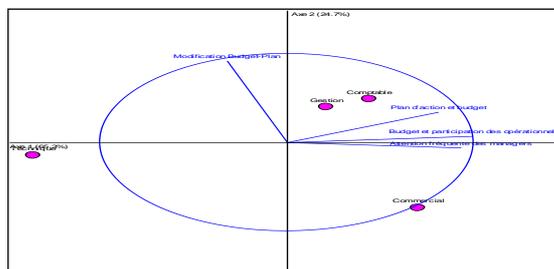
On constate que la différence entre le contrôle de gestion interactif se apparaît clairement au niveau des trois premières dimensions ; ainsi dans les systèmes de contrôle interactif , il y’a une implication constante des managers dans la gestion des opérationnels, de même il y’a un lien fort entre le budget et le plan . On note aussi une participation forte des opérationnels dans la construction des budgets.

**4.3. Influence de la taille sur l’émergence de CDG:**



On constate que l’effectif moyen des entreprises ayant mis en place un service de contrôle de gestion est clairement supérieur à celui des entreprises sans contrôle de gestion. Le lien contrôle de gestion et taille est donc, très net. Remarquons que, tout au long de l’abscisse, les tailles des entreprises avec un service de contrôle de gestion sont supérieures aux tailles des entreprises sans contrôle de gestion.

**4.4. Influence du profil du contrôleur sur la différenciation des systèmes de CDG**

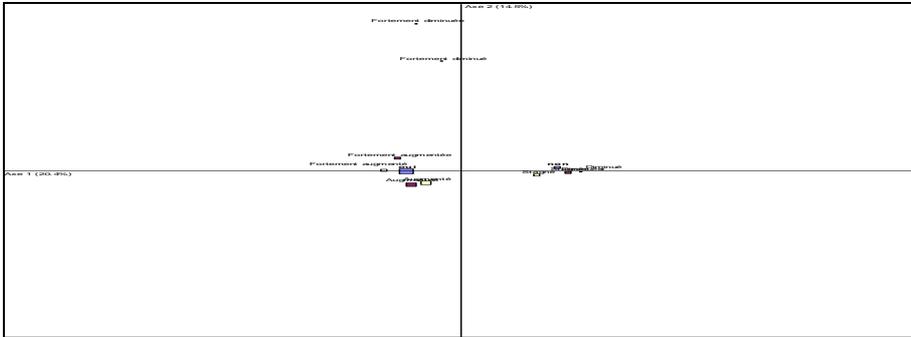


**Modélisation de l'apport des systèmes de contrôle de gestion à la performance : une approche quantitative.**

La carte factorielle nous restitue 90% de l'information. On remarque que le profil comptable est gestionnaire sont plus proche des modalités du contrôle de gestion interactif, et que le profil technique (type ingénieur) est plus proche du profil diagnostic. Donc, l'hypothèse H2 est acceptée.

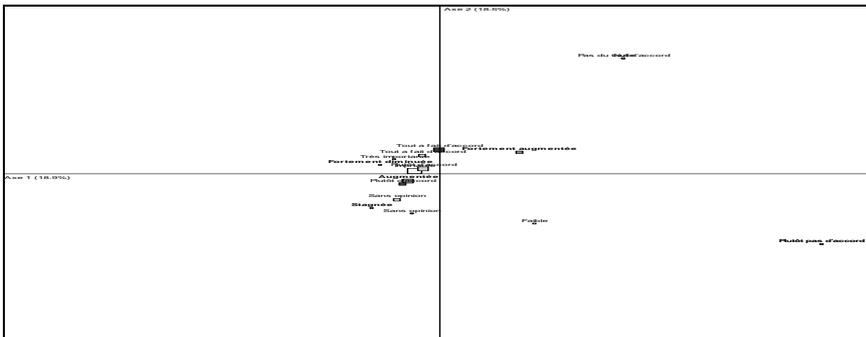
**4.5. Systèmes de CDG et performance**

**4.5.1 Existence des systèmes de CDG et performance**



De l'observation de la carte de l'AFCM, on remarque que les modalités de la performance supérieure sont proches de la modalité « Existence du contrôle de gestion » et que les modalités qui reflètent la baisse de la performance sont proches des de la modalité : « Absence du contrôle de gestion »  
Ainsi, les entreprises qui ont mis en place un système de gestion sont plus performantes que celles sans contrôle de gestion, donc, l'hypothèse H5 est vérifiée.

**4.5.2 Différenciation des systèmes de CDG et performance**



Les différentes modalités du contrôle de gestion interactif sont très proches des modalités de la performance supérieure, donc, on peut dire que le système de contrôle

de gestion interactif permet d'induire une performance supérieure à celles des systèmes de contrôle diagnostique.

Ainsi, l'hypothèse H6 est vérifiée

Grâce au logiciel SPSS 11.5 on a pu tester la nature des relations pouvant exister entre les variables de contingence et les pratiques du contrôle de gestion et la performance. D'une manière générale, les résultats montrent l'existence d'une relation positive entre la complexité des organisations (mesurée par la taille), l'émergence et le développement des systèmes de contrôle de gestion. Donc, l'hypothèse H est acceptée.

De même nous avons pu démontrer que la mise en place et le développement des systèmes de contrôle apportent une performance supérieure aux entreprises.

Le profil du contrôleur, nous permet d'affirmer qu'il a un rôle important dans la différenciation des systèmes de contrôle, ainsi, un profil technique a tendance à exercer un rôle diagnostique ou traditionnel, tandis qu'un profil gestionnaire est plus en interaction avec les opérationnels et donc, plus susceptible de « faire émerger » des nouvelles opportunités stratégiques.

Par contre, l'inexistence, d'un effet statistiquement positif entre les variables environnement et la stratégie avec les systèmes de contrôle a été vérifiée sans affirmer de manière définitive sur l'existence de lien causalité.

En conclusion, 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 :

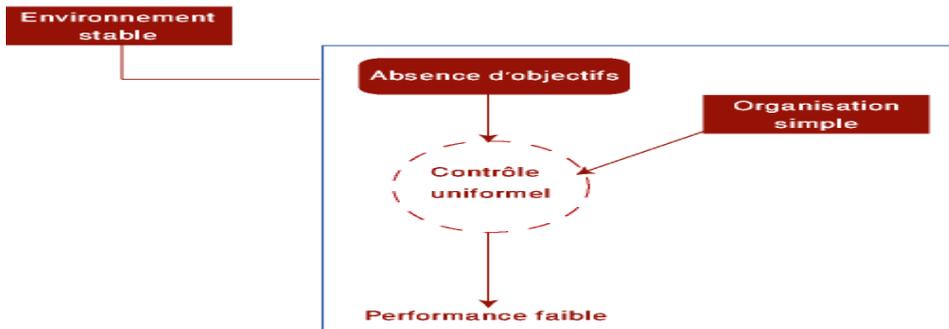
- L'environnement est stable ;
- l'organisation est simple : une petite taille et une structure simplifiée.

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

**Modélisation de l'apport des systèmes de contrôle de gestion à la performance : une approche quantitative.**

● **Configuration 1 :**

**Absence du système de Contrôle de Gestion**



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

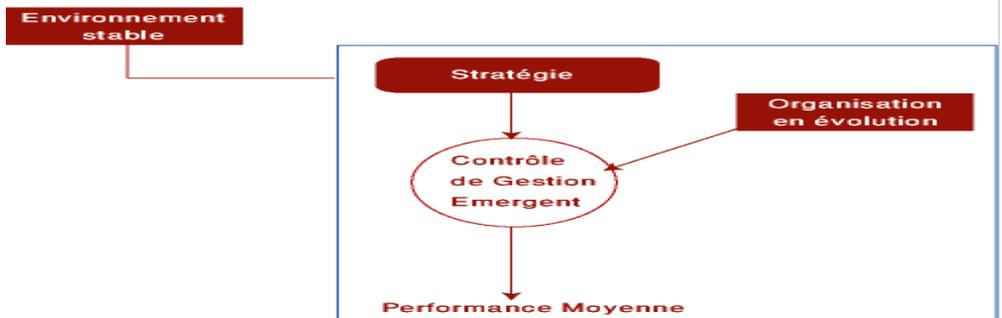
Dans ce cas de figure, les variables suivantes ont été fixées comme suit :

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

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

● **Configuration 2 :**

**Emergence du Contrôle de Gestion**



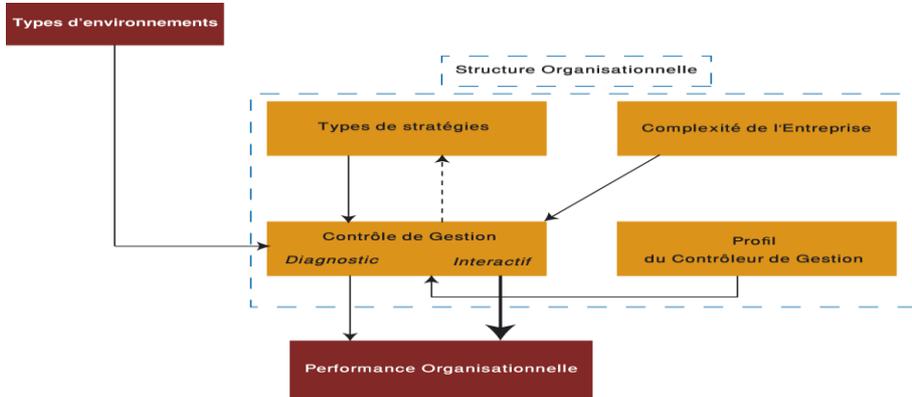
**Configuration 3 : Notre modèle théorique de contrôle :**

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, la configuration suivante avec une performance supérieure pour les entreprises qui ont un système de contrôle de gestion interactif, à celles qui ont un système de contrôle diagnostic.



### **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.

<sup>1</sup> Anthony R.N. "Planning and control system a frame work for analysis" Boston, Harvard University Press, 1965.

<sup>2</sup> Anthony R.N. « The management control function » The Harvard Business Press. 1988 (Traduction française : « La fonction contrôle de gestion » Publi-Union 1993.

<sup>3</sup> SPANG Laurent, « La modélisation de l'évolution du contrôle de gestion dans une organisation : le cas des caisses primaires d'assurance maladie (CPAM) » Thèse de doctorat, Université de Nancy 2, 2002.

<sup>4</sup> Gervais M. et Thenet G. (1998) « Planification, gestion budgétaire et turbulence », Finance, contrôle, stratégie, Vol 1, n°3, septembre, p. 57-84.

<sup>5</sup> Nicolas Berland. « Fonctions du contrôle budgétaire et turbulence », cahier de recherche. PESOR, Faculté Jean Monnet

<sup>6</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>7</sup>. Simons R. (1987): « Implementing strategy : configurations in management control systems ». Meeting of the Strategic Management Society in Boston.

<sup>8</sup> Langfield-Smith K.(1997), « Management Control Systems and Strategy: a critical Review », Accounting, Organisations and Society, vol.22,n°2, pp.207-232.

<sup>9</sup> Fornerino M, Deglaine J, Godener A, « Les compétences clé des contrôleurs de gestion : résultat d'une étude empirique » Grenoble Ecole de Management - Cahier de Recherche 2005

<sup>10</sup> Bollecker M. (2002), « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations » Revue Comptabilité-Contrôle-Audit PP 109-126

<sup>11</sup> Bollecker M. « Les contrôleurs de gestion : l'histoire et les conditions d'exercice de la profession » Edition l'Harmattan, 2003

<sup>12</sup> Danziger R. « 25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction » In Le Pen et alii (1995) Edition Masson pp 90-103

<sup>13</sup> KAPLAN Robert S.JOHNSON Thomas H. : “ Relevance Lost : the Rise and Fall of Management Accounting”Harvard Business School Press; 1987; Boston.

<sup>14</sup> Kalika M. (1987), Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances, Économica.

<sup>15</sup> Bruns W.J. et Waterhouse J.H. (1975), « Budgetary Control and Organization Structure », Journal of Accounting Research, Autumn, p. 177-203.

<sup>16</sup> Merchant K. (1981), « The Design of the Corporate Budgeting System : Influences on Managerial Behaviour and Performance », The Accounting Review, vol. 56, n° 4, October, p. 813-829.

<sup>17</sup> Merchant K. (1981), « The Design of the Corporate Budgeting System : Influences on Managerial Behaviour and Performance », The Accounting

Review, vol. 56, n° 4, October, p. 813-829.

<sup>18</sup> NULLEAU G et ROUACH M[1998] « Les méthodes récentes du contrôle de gestion : les apports pour la banque » Revue Banque, N°590 Mars 1998.

<sup>19</sup> Sponem S « Contrôle budgétaire diagnostic ou interactif ? Proposition d'un instrument de mesure » cahier de recherche CREFIGE 2000.

<sup>20</sup> Hugues Jordan « Planification et contrôle de gestion en France en 1998 » Groupe H.E.C rapport d'enquête.

<sup>21</sup> R Simons (1991) « Strategic orientations and top management attention to control systems » Strategic Management Journal. Vol 12

<sup>22</sup> Samuel Sponem, « Contrôle budgétaire Diagnostic ou interactif ? : Proposition d'un instrument de mesure » Cahier de recherche CREFIGE Université Paris-Dauphine 2007.

<sup>23</sup> H. Jordan « Planification et contrôle de gestion en France en 1988 » H.E.C