

Introduction

Devant les problèmes auxquels se trouvaient confrontés les gestionnaires des premières grandes organisations industrielles du début du XXe siècle, des ingénieurs, des chefs d'entreprises, des chercheurs ont réfléchi aux processus de fonctionnement des entreprises pour améliorer les démarches de gestion. Plusieurs analyses se sont succédé, complétées, enrichies, constituant un ensemble de formalisations regroupées dans la théorie des organisations.

Ainsi la vision de l'organisation s'est progressivement constituée en intégrant une dimension sociale, humaine, politique, à la première dimension technique productive. La question est de savoir quelle est la place du contrôle dans chaque courant de pensée ?

En effet, on peut dire aujourd'hui que toute entreprise est une organisation finalisée et structurée :

- sociotechnique,
- réunissant des acteurs aux compétences et aux objectifs différents,
- système ouvert sur son environnement,
- lieu de décision dans un contexte contingent et de rationalité limitée,
- lieu de pouvoir, de coalitions et de contrats.

Dans ce travail, nous allons d'abord présenter le contrôle de gestion selon un aperçu de l'évolution de sa fonction, ses définitions ainsi que son organisation.

Dans une deuxième partie nous reprendrons la plupart des courants formant la théorie des organisations en bref ainsi que leurs conséquences sur le contrôle de gestion suivant les différentes approches :

- approche rationnelle
- approche sociale
- approche systémique
- approche décisionnelle
- approche contingente
- approche contractuelle
- approche évolutionniste

Section 1 : Bref sur le contrôle de gestion

1. Aperçu sur l'évolution de la fonction de contrôle de gestion

Le concept de contrôle de gestion, traduction littérale de l'expression anglo-saxonne "Management control", est originaire des États-Unis où il a fait son apparition pendant la période de la crise de 1929, période qui a permis de prendre conscience de la nécessité de rationaliser l'outil de production et de faire appel à tous les moyens et toutes les méthodes visant la rationalité et la productivité dans l'entreprise. C'est d'ailleurs pendant cette période que la comptabilité industrielle a fait son apparition, que les courants de pensée du productivisme tels que le taylorisme et le fordisme ont fleuri (division du travail, chronométrage des opérations manuelles de production, travail à la chaîne, etc...).

Au départ, le concept de contrôle de gestion a vu le jour dans les grandes entreprises américaines fabricant du matériel militaire, où les outils "primaires" du contrôle de gestion étaient déjà présents depuis la période de la guerre dont il fallait satisfaire les besoins rapidement et aux moindres coûts. L'efficacité du système était telle, que les autres secteurs de l'économie américaine allaient vite l'adopter et l'adapter.

Fonction d'origine comptable au début, le Contrôle de Gestion allait donc très vite être élargi et enrichi pour déborder largement les travaux d'essence comptable et embrasser pratiquement toutes les activités de la gestion. Le concept lui même devait très vite s'ériger en discipline revêtant un caractère spécifique, celui de la recherche de la performance tous azimuts dans tous les domaines de la gestion.

Dès 1939, un corps de la profession devait être constitué et couronné par la création de sa première institution aux États-Unis, le fameux " Controllers Institute of America". Pendant la période qui a suivi, pratiquement toutes les organisations quel que soit leur secteur d'activité, même celles qui sont de dimension modeste, ont été séduites par ce concept qui allait devenir en Amérique presque un phénomène de mode dans la gestion.

Aujourd'hui, aux États-Unis presque toutes les organisations ont sous une forme ou une autre leur contrôle de gestion. Dans les grandes entreprises, la fonction a acquis ses lettres de noblesse depuis longtemps avec une position de très haut niveau dans la structure, souvent confortée par la proximité de l'état major.

Dans les pays francophones, notamment en France, le concept de contrôle de gestion ne devait se développer qu'après la deuxième guerre mondiale. Parmi les raisons invoqués à ce retard, on cite souvent les mentalités et les traditions administratives qui ont longtemps dominé dans ce pays et qui ont été du reste exportées dans les colonies françaises. On cite aussi, et à juste titre d'ailleurs, la confusion qui entoure le concept de contrôle de gestion, et qui est à l'origine des nombreuses réticences et déboires rencontrés lors de la mise en place de ce système dans les entreprises en France.

2. Définitions

Le contrôle de gestion à travers les théories d'organisation

Selon R N. Anthony « le CG est un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente »

Le contrôle de gestion est présenté ici comme une fonction d'accompagnement du déploiement de la stratégie ; il permet de concrétiser les objectifs stratégiques au niveau de la gestion quotidienne et de formaliser les aptitudes ou le savoir faire du quotidien au niveau stratégique. Anthony offre également une vision managériale en soulignant l'implication des dirigeants dans le contrôle de gestion et dans la définition du modèle de performance. Il affirme enfin l'importance de la gestion du couple coût- valeur en reformulant le concept d'efficience.

A Burlaud et C Simon considèrent que « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle- ci s'exerce dans le cadre d'une organisation. »

Les deux auteurs soulignent le rôle du contrôle de gestion dans la coordination des comportements. Une organisation est constituée d'êtres humains poursuivant leurs objectifs propres qui sont généralement différents de ceux de l'organisation. Le contrôle de gestion met en place des dispositions qui conduisent à une convergence des intérêts individuels vers l'objectif de l'organisation.

Pour une autre définition "le contrôle de gestion est un ensemble de moyens et méthodes de toutes natures permettant à une organisation d'atteindre ses objectifs en préparant méthodiquement son action et en ajustant à tout instant les décisions des responsables dans la recherche permanente d'une efficacité accrue ".

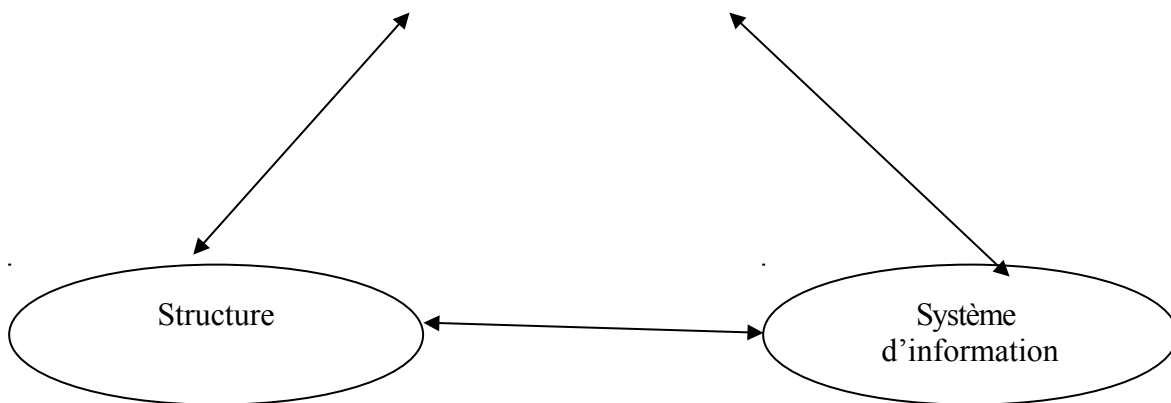
D'après cette définition, il apparaît clairement que le contrôle de gestion n'est pas une procédure administrative, mais bien une technique d'action basée sur la recherche de réalisation d'objectifs prédéfinis; c'est un système de pilotage à court terme de l'organisation qui implique action et réaction.

3. Organisation et contrôle de gestion

Pour beaucoup d'auteurs, le système de contrôle constitue l'un des aspects de l'organisation, de la structure de l'entreprise.

Dans la mesure où, d'une part, la structure constitue l'un des moyens de mettre en œuvre la stratégie, et que, d'autre part, l'exercice du contrôle repose en grande partie sur la mise en place de procédures relevant du système d'information (contrôle budgétaire par exemple), le découpage scolaire entre disciplines est très artificiel. En pratique, pour que le management soit efficace, il faut qu'il y ait adéquation entre ces 3 aspects : stratégie poursuivie, structure adoptée, système d'information mis en place :





Dans cette optique le contrôle de gestion apparaît comme étant constitué d'un ensemble d'outils aidant à garantir cette adéquation.

Par exemple, dans un secteur industriel traditionnel, une entreprise recherchant la domination par les coûts avec une production de masse pourra adopter une organisation taylorienne pilotée par un contrôle budgétaire classique ; par contre, dans un secteur de haute technologie, une stratégie d'innovation supposera une organisation moins bureaucratie et des systèmes de gestion par projets pour lesquels la notion de standard n'aura pas beaucoup de signification.

Il faut donc relativiser l'intérêt de telle ou telle méthode de contrôle de gestion : les techniques sont contingentes, ce qui est bon pour une entreprise dans une situation donnée ne l'est pas forcément pour une autre : tout dépend du contexte.

Il faut donc investir dans la connaissance des problèmes liés à l'organisation pour pouvoir diagnostiquer les besoins, analyser les contraintes et préconiser les procédures de contrôle à mettre en place.

Section 2 : Le contrôle de gestion au travers les théories des organisations

I- Le contrôle de gestion et l'approche rationnelle de l'organisation

Les grands auteurs classiques, les pères fondateurs de l'organisation, étaient à la recherche de principes universels pouvant être érigés en modèles valables pour toutes les entreprises.

1. Les premières formalisations de l'organisation

Dans le contexte des débuts de la société industrielle, la productivité constitue l'objectif prioritaire. Il faut produire en grande quantité des produits standards pour répondre à la demande et réduire les coûts unitaires.

Taylor introduit l'organisation scientifique du travail qui avait pour objet d'améliorer la productivité des entreprises industrielles. L'OST reposait principalement :

- Une parcellisation des tâches qui permettait de former très rapidement les ouvriers aux tâches élémentaires

Le contrôle de gestion à travers les théories d'organisation

- Une séparation entre la conception et l'exécution des tâches qui garantissent la qualité de la préparation du travail par des spécialistes et la normalisation des tâches d'exécution
- La motivation des opérateurs par un système de rémunération en fonction du rendement

Bedeaux décompose les mouvements et mesure les temps d'opération pour diviser les tâches et augmenter les rendements.

Weber analyse la bureaucratie comme l'établissement des normes et de règles imposées à des exécutants.

Fayol délimite les fonctions essentielles pour gouverner une entreprise dont la fonction de contrôle.

Toutes les démarches et analyses cherchent une plus grande rationalité dans la production, dans la structure, dans la direction.

Les concepts sur lesquels repose ce cadre d'analyse sont essentiellement :

- Les économies d'échelle : fabrication par lot de grande taille pour augmenter la productivité et réduire les coûts unitaires en répartissant les frais fixes sur les quantités importantes
- La standardisation : homogénéité des produits sans différenciation
- La division du travail, spécialisation : décomposition et segmentation des tâches
- L'exécution/ contrôle : mesure de l'activité et du rendement des postes, comparaison aux normes établies

2. Le contrôle de gestion au travers de ces formalisations

Le contrôle est un des fondements de cette vision de l'organisation. Principalement quantitatif, il est nécessaire à tous les niveaux de l'entreprise.

Le contrôle de gestion qui apparaît vers les années 1930 est un outil de gestion élaboré pour s'intégrer dans cette problématique.

Il s'insère tout à fait dans les principaux concepts cités :

- La séparation des coûts directs et indirects souvent fixes, le calcul des coûts unitaires
- Le découpage de l'activité, la décomposition du coût de production selon les étapes techniques
- Le calcul et l'analyse des écarts permettent de contrôler l'exécution des tâches.
- Le contrôle de gestion permet de mesurer quantitativement des actions pour les comparer aux normes préétablies et les corriger si besoin est.
- Il a souvent été utilisé comme moyen de contrôle, voire de sanction pour les salariés de l'entreprise.

Le contrôle de gestion dans l'approche classique est une mesure quantitative des écarts entre réalisations et prévisions pour sanctionner les exécutants.

Taylor a rendu possible le contrôle de gestion en favorisant la création d'un outil de mesure des résultats : la comptabilité industrielle devenue aujourd'hui comptabilité de gestion. Il a élaboré, pour l'ensemble des tâches répétitives, des normes de temps et de consommations qui ont permis d'établir des standards indispensables à la gestion à la gestion par exception.

II- Le contrôle de gestion dans l'approche sociale de l'organisation

1. L'approche sociologique et psychologique

L'école des relations humaines a profondément modifié les conceptions sur l'intégration des individus dans l'entreprise.

Différentes études ont mis en évidence les motivations affectives et l'importance de la participation des acteurs de l'entreprise

a) L'approche comportementale : « l'homme main + cœur » (Mayo, Herzberg, Mc Gregor)

Face aux dysfonctionnements induits par une organisation taylorienne ou bureaucratique (absentéisme, coûts de la non qualité), un certain nombre de théoriciens, particulièrement l'école des relations humaines, se sont penchés sur l'étude des facteurs de motivation. Ces différentes recherches ont trouvé des applications pratiques dans le domaine du contrôle de gestion.

La réaction à l'école classique prend plusieurs aspects :

- A. H. Maslow a établi une hiérarchie des besoins que l'homme cherche à satisfaire. Il a démontré que seuls les besoins non satisfaits sont facteurs de motivation. Sa typologie des besoins est la suivante :
 - Les besoins physiologiques partagés par tous les êtres humains se traduisent par des besoins de nourriture, de repos...
 - Les besoins de sécurité qui sont d'ordres physique (absence de nuisances), économique (sécurité de l'emploi), psychologique (équilibre affectif)
 - Les besoins d'appartenance qui se manifestent par le désir de vouloir faire partie d'un groupe
 - Les besoins d'estime se matérialisant par le désir d'être reconnu et considéré
 - Les besoins d'accomplissement traduisent la volonté de s'épanouir et de se réaliser socialement.
- Mayo met en évidence à la Western Electric que les salaires et les conditions de travail ne suffisent pas à motiver les acteurs de l'entreprise. La productivité augmente en revanche avec l'attention qui leur est portée et les motivations sont plus fortes avec un degré de responsabilité plus élevé.
- McGregor présente la théorie Y (opposée de la théorie X) où l'individu est capable de s'intéresser, de participer aux buts et aux activités de l'organisation tout en essayant de réaliser ses propres objectifs.
- Herzberg analyse les facteurs de satisfaction au travail et démontre l'importance et la nécessité d'enrichir et d'élargir les tâches et les responsabilités des acteurs de l'organisation. Il précise en effet que tous les besoins n'étaient pas source de satisfaction et de motivation. Les besoins primaires (physiologiques et de sécurité)

Le contrôle de gestion à travers les théories d'organisation

provoquaient un fort mécontentement s'ils n'étaient pas satisfaits mais, en aucun cas, leur satiété ne motivait les membres d'une organisation. Seule la satisfaction des besoins supérieurs (appartenance, estime, accomplissement) était vecteur de motivation.

L'homme n'est plus alors considéré comme un être rationnel faisant des arbitrages entre rémunération et loisir. Cet homo economicus, éprouvant une aversion innée pour le travail, opposant une résistance au changement, souhaitant être dirigé et n'obéissant que par peur de la sanction, est maintenant perçu comme un homme pouvant être motivé par son travail et capable d'initiatives.

Le contrôle s'en trouve modifié, dans son objectif et dans ses moyens. Il n'est plus seulement ressenti comme une vérification du supérieur hiérarchique sur l'exécutant. Le subordonné plus responsable peut s'autocontrôler, au moins pour les tâches les plus courantes.

b) L'approche socio-économique : « l'homme Main + cœur + tête »

Les études menées depuis une trentaine d'années tout en corroborant l'analyse comportementale ajoutent une dimension supplémentaire en accordant des capacités d'initiative, de créativité aux participants à l'organisation.

- Emery et Trist mettent en évidence la double dimension de l'organisation technique et sociale et cette analyse socio- technique privilégie les groupes de travail autonomes ou semi- autonomes.
- Cyert et March dans leur théorie comportementale de la firme montrent que les individus ont des objectifs et que les buts de l'organisation dépendent des coalitions des acteurs.
- Ouchi présente la théorie Z dans laquelle il analyse l'identité et la culture de l'entreprise comme moyens pour obtenir une meilleure coopération et une symbiose plus forte des participants à l'organisation.

A l'issue de ces courants, le contrôle en général et le contrôle de gestion en particulier doivent s'orienter vers une dimension sociale. L'accomplissement d'une tâche est fonction du comportement et des motivations de l'individu. Il faut donc que le contrôle intègre ces facteurs pour bien jouer son rôle de mesure, de conseil et améliorer les actions réalisées.

2. Le contrôle de gestion après l'école des relations humaines

Le contrôle de gestion peut être un outil de contrôle des individus mais aussi un instrument de motivation et de participation.

Ce sont les principes de contrôle des objectifs, la direction par objectifs (DPO), la direction participative par objectifs (DPPO), le système de sanction- récompense ...

La DPO consiste à assigner aux responsables d'unités décentralisées, non pas des tâches mais des objectifs. Ce système constitue une modalité possible de décentralisation dans la mesure où la direction générale laisse la liberté aux centres de responsabilité du choix des moyens nécessaires à la réalisation des objectifs fixés. Le centre sera jugé en termes d'efficacité, c'est-à-dire sur sa capacité à atteindre les objectifs. La DPO transforme donc l'obligation de moyens qui prévalait dans les organisations de type bureaucratique en obligation de résultat. La DPO est un facteur de motivation important car les responsables ont le sentiment de se comporter comme de véritables chefs d'entreprise à la condition qu'ils intériorisent leur mission.

Le contrôle de gestion à travers les théories d'organisation

Un des risques inhérents à la DPO est de fixer des objectifs trop ambitieux, voire irréalisables, ce qui peut entraîner alors une démotivation des responsables de centre. Pour éviter ce travers, la direction participative par objectifs propose de faire participer les membres de l'organisation à la fixation des objectifs.

Le contrôle de gestion dans l'approche des relations humaines est un moyen pour stimuler des acteurs de l'organisation.

III- Le contrôle de gestion et l'approche systématique de l'organisation :

1-Présentation de l'approche :

a-Qu'est ce qu'un système ?

D'abord l'approche systémique nous vient de la théorie générale du système du biologiste Bertalanffy/ Cette théorie des systèmes essaie modéliser dans sa globalité d'éléments en interaction qui composent un système dynamique ouvert sur son environnement qui cherche à lutter contre l'entropie (tendance de tout système à se désorganiser et à s'autodétruire) en mettant en place des procédures de régulation (ou de feed- back).

C'est une structure organisée réunissant plusieurs éléments différents mais qui fonctionnent en interaction pour atteindre un objectif commun.

Cinq caractéristiques de l'approche système peuvent être repérées et appliquées à toute entité :

- des éléments différenciés et interdépendants (1)
- Une frontière (2)
- Un environnement (3)
- Un objectif (4)
- des procédures de régulation (rétroaction) (5)

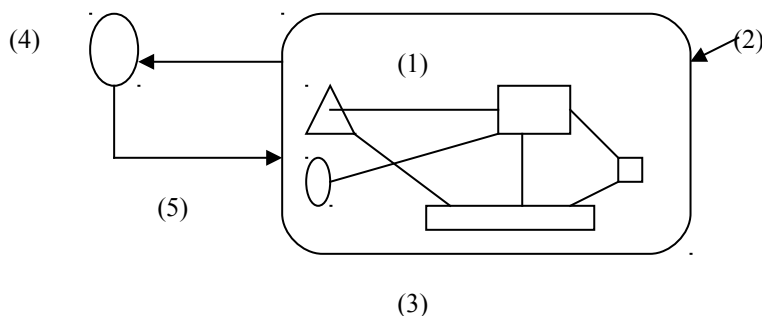


Schéma général d'un système

b- l'entreprise système :

Si l'on applique cette démarche système à l'entreprise il ressort que :

Le contrôle de gestion à travers les théories d'organisation

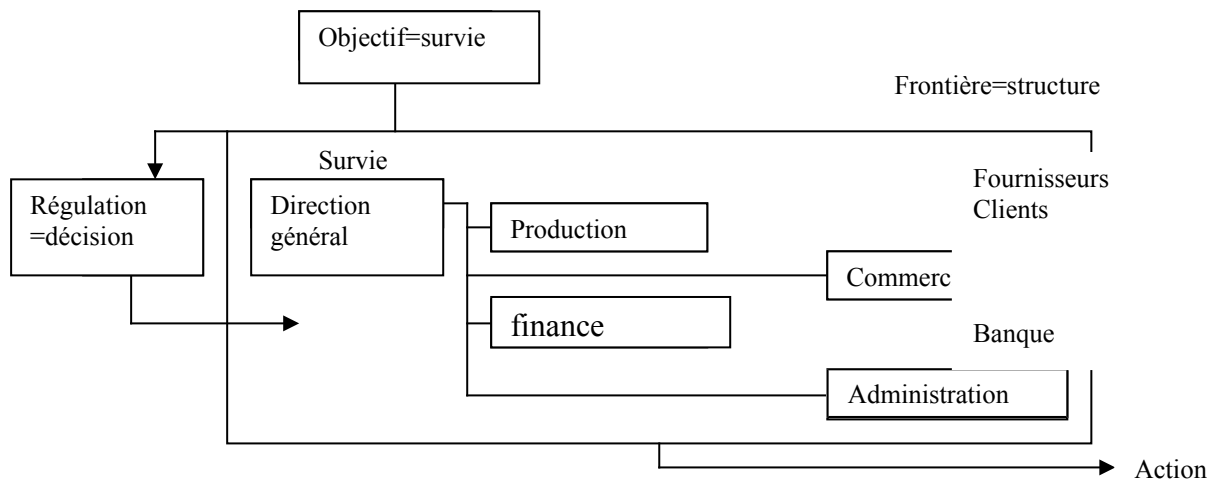
-les éléments différenciés sont : les fonctions et service de l'entreprise qui ont chacun des objectifs, des moyens, des structures spécifiques mais doivent pourtant travailler ensemble ;

-la frontière est : la structure de l'entreprise, son organisation interne ;

-l'environnement est les partenaires obligés de l'entreprise, clients, fournisseurs, concurrents, Etat, banque, syndique ;

-l'objectif est : la survie de l'entreprise à long terme et des objectifs économiques, et sociaux évolutifs sur le moyen terme ;

-les processus de régulation sont les décisions et les actions de pilotage pour recentrer l'organisation vers ses objectifs.



Dans cette approche, l'entreprise devient un système complexe, finalisé, ouvert sur son environnement incertain regroupant des acteurs et des fonctions en interrelation. Ce sont donc les liaisons internes qui apparaissent plus importantes que les composantes de l'organisation.

L'entreprise peut être décomposée de manière dynamique et opératoire en trois pôles interdépendants essentiels à son fonctionnement : Décision, information et action

Si l'ensemble des décisions (système décisionnel) est appréhendé de manière globale et interdépendante, il faut que les outils de traitement des informations (système informationnel) intègre aussi cette approche pour aider la décision.

2-Le contrôle de gestion dans une approche systémique :

➤ **une vision globale du contrôle de gestion :**

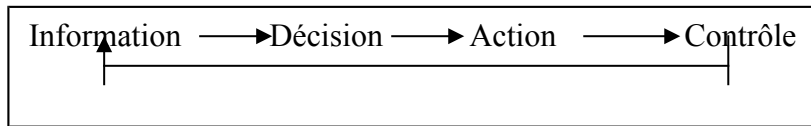
On sait bien que l'approche systémique suppose que pilotage de l'organisation repose sur la fixation d'un objectif, la saisie de l'information, son traitement, le contrôle de sa mise n œuvre et de ses résultats et un effet de « retour correctif » ou « feed-back ».

Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les

Le contrôle de gestion à travers les théories d'organisation

objectifs fixés priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence. le contrôle doit donc aboutir, si nécessaire, à un retour sur l'amont pour rectifier les décisions et les actions entreprises.

Pour une entreprise, le contrôle de gestion est d'abord compris et analysé comme le respect de normes, c'est un contrôle e régularité. Il participe au processus de pilotage.



Le contrôle de gestion apparaît comme un instrument indispensable au pilotage et ce, sous plusieurs aspects.

-le pilotage de l'ensemble et des parties :

Le contrôle de gestion doit être une loupe sur certains points de l'activité (par l'intermédiaire, entre autres, des calculs des coûts partiels) mais doit aussi donner une image de l'enchaînement des activités pour en mesurer l'efficacité globale, au travers des plans et budgets, par exemple.

-le pilotage permanent :

Le contrôle de gestion est aussi un baromètre permanent pour mesurer les actions et aide au recentrage des actions pour atteindre les objectifs fixés.

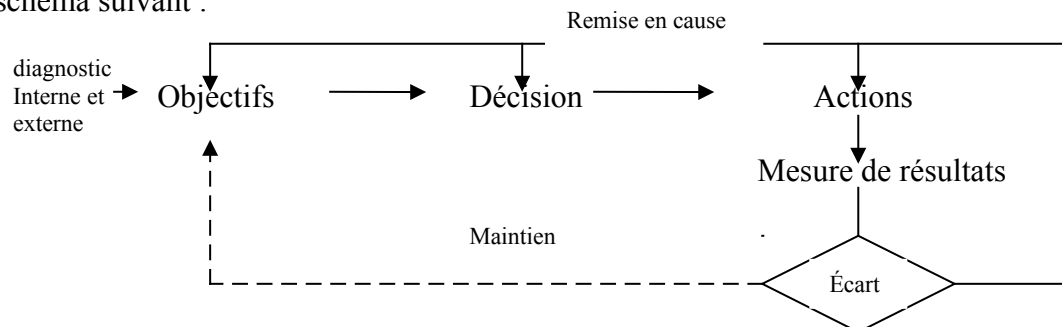
➤ Une vision cybernétique du contrôle de gestion :

La cybernétique est la discipline qui analyse le comportement des systèmes finalisés. Elle étudie comment ces derniers s'adaptent aux modifications de leur environnement, grâce à des procédures de contrôle qui régulent par rétroaction.

Le contrôle de gestion s'intègre bien dans cette problématique.

Pour lutter contre des dérèglements du système dus aux prévisions imparfaites et aux perturbations de l'environnement et pour rétablir l'équilibre, le contrôle de gestion mesure les actions.

En effet, la décision dépend de l'écart entre les objectifs prévus et les résultats pour rétroagir sur la cause. On peut ainsi représenter la place du contrôle de gestion dans le processus par le schéma suivant :



Le contrôle de gestion apparaît alors comme le sous-système permettant d'organiser l'effet de rétroaction nécessaire, il permet de provoquer une action correctrice après une perturbation.

Le contrôle de gestion à travers les théories d'organisation

La fonction de vérification porte sur le résultat, l'efficacité des ressources allouées et l'efficacité des tâches.

La fonction de correction vise à atteindre le résultat voulu. Lorsque c'est inévitable, il faut réviser les objectifs fixés.

IV-Le contrôle de gestion et l'approche décisionnelle :

1-la décision et la rationalité limitée :

Les classiques considéraient l'organisation comme un ensemble d'activités composées de processus stables. L'homme occupe une place accessoire. Le dirigeant commande et le salarié obéit.

Pour H.Simon, l'organisation est principalement un lieu de problèmes, un lieu de décisions individuelles. Pour lui, toute analyse de l'organisation passe par l'étude des choix individuels. Il s'efforce d'analyser les décisions dans leur adaptation quant aux objectifs fixés.

La décision peut être définie comme un choix délibéré parmi plusieurs possibilités dans le but de résoudre un problème.

H.Simon rejette l'hypothèse de rationalité parfaite de décideur. Il introduit l'idée que la solution retenue n'est pas optimale mais juste satisfaisante. Le décideur ne dispose de l'information partielle et se trouve donc dans l'incapacité d'appréhender toutes les dimensions de la situation à laquelle, il se trouve confronté. En outre, l'environnement est caractérisé par une grande part d'incertitude.

Dans le cadre de l'école des systèmes sociaux (1960), Simon propose un modèle qui reste le plus répandu, le modèle IMC (en anglais : Intelligence, Modelisation, Choice).

I :-formulation du problème à résoudre et délimitation du champ d'analyse.

M :-recherche et collecte de toutes les informations nécessaires pour appréhender et résoudre le problème ;

-élaboration de toutes les solutions alternatives possible et compatibles pour l'entreprise.

C :-détermination d'un critère de choix pour sélectionner la plus satisfaisante.

Simon a introduit la notion de la rationalité limitée : les décideurs ne peuvent appréhender l'ensemble du problèmes qui pose à eux et simplifient donc leur délimitation du champ d'analyse.

D'autre part, les connaissances sont incomplètes pour donner une image fidèle, objective et rationnelle du problème.

De plus, le système de valeurs du décideur biaise ses choix.

La rationalité limitée des individus affecte donc les processus décisionnels mais aussi les systèmes d'information qui sont mis en place pour aider à la décision. Cela touche donc le contrôle de gestion.

2-Evolution du contrôle de gestion après les théories de la décision :

Ces nouvelles approches ont fortement influencé la place et l'optique données au contrôle de général, au contrôle de gestion en particulier.

Le contrôle de gestion à travers les théories d'organisation

L'enrichissement des tâches, la délégation et la décentralisation du pouvoir et des décisions, l'introduction de la dimension qualitative, ne peuvent que modifier les objectifs et les utilisations du contrôle de gestion.

- on passe du seul contrôle de régularité, conformité, à des normes avec d'éventuelles sanctions à la clé au contrôle de l'efficacité (atteindre les objectifs), efficacité (respect des contraintes de ressources négociées), appréhendé comme une source de conseil pour améliorer les performances de l'entreprise et demandant une plus grande responsabilisation et autonomie des acteurs.
- on passe du contrôle ex post pour vérifier un passé à un suivi permanent pour aider avant, pendant et après l'action. Ce n'est plus un « bâton » mais un outil de communication et de « médiation » entre les partenaires de l'entreprise.

V-Le contrôle de gestion et l'approche contingente de l'organisation

Le contrôle de gestion à travers les théories d'organisation

À la différence des théories classiques qui cherchent à établir la norme, le bon modèle quelles que soient les entreprises, les théoriciens de la contingence, une des dernières écoles de la théorie des organisations (1980), recherchent une solution satisfaisante pour une entreprise spécifique dans un contexte particulier.¹

Cette approche repose sur l'idée qu'il n'existe pas de modèle universel applicable à toutes les entreprises. Il existe des facteurs de contingence à prendre en compte dans le diagnostic des besoins en système de contrôle.

En effet ces facteurs de contingences ont été développés par les théoriciens de l'approche contingente et qui ont montré l'impact des contingences internes et externes sur le rôle du contrôle au sein de l'entreprise.

1- JEAN WOODWARD et le rôle de la technologie :

Selon WOODWARD le choix de la structure et des mécanismes de contrôle est déterminé, contingent à la technologie utilisée dans le système de production de l'entreprise qu'il s'agit² :

- **De la production unitaire** (artisanale) correspondant à la fabrication d'objets uniques
- **De la production de masse** : obéissant à la logique taylorienne ou fordienne symbolisée par le travail à la chaîne
- **La production de type « process »** : caractérisée par la production en continue nécessitant des équipements rigides avec essentiellement des frais fixes et un travail de surveillance
- **Production type projet** : système de production enrichie dernièrement par Jean-Claude TARONDEAU. Ce type de production est caractérisé par une organisation éphémère amenée à disparaître après l'achèvement de la tâche

Chaque type de système de production suppose un certain type d'organisation et un système de contrôle spécifiques.

2- BLAU et l'impact de la taille :

La petite entreprise, si elle pose malgré tout les problèmes d'organisation interne, a toujours une structure assez simple. Le dirigeant est en prise directe avec des exécutants, auxquels il délègue rarement un pouvoir de décision, lesquels reposent donc toujours sur lui. Le mécanisme de coordination dominant dans cette structure est l'ajustement mutuel reposant sur un contrôle informel des travailleurs.

Très vite, la croissance impose de mettre en place entre la direction et l'exécution un niveau intermédiaire de responsabilités, auquel différentes fonctions sont attribuées, et qui dispose d'objectifs, de moyens et d'autorités.

¹ « contrôle de gestion » DECF épreuve n°7, CLAUDE ALAZARD, SABINE SEPARI, édition DUNOD 5^{ème} édition

² Institut National des Techniques Économiques et Comptables, DIDIER LECLERE 1998/1999

Le contrôle de gestion à travers les théories d'organisation

C'est à ce stade qu'apparaissent les premières difficultés de formalisations des rôles et des relations, qui tendent à se dépersonnaliser du fait de l'augmentation du nombre d'individu.³

C'est en effet l'augmentation de la taille qui est à l'origine du phénomène de différenciation structurelle, c'est-à-dire l'apparition d'unités spécialisées ayant des règles de fonctionnement et des mécanismes de contrôle spécifiques.

Or, plusieurs formes de structure sont possibles, les entreprises les combinent et les font évoluer en fonction de leurs besoins.

- **Structure hiérarchique** : un service est relié à un seul chef. Le pouvoir hiérarchique descendant est fort. Le contrôle est plutôt du type vérification a posteriori et sanction.
- **Structure fonctionnelle** : l'autorité est découpée comme la structure selon les fonctions nécessaires à l'activité. Cette spécialisation conduit à une multiplicité de chefs pour chaque service. Cela peut poser des problèmes de coordination, de communication et de contrôle. Les critères de contrôle ne sont pas identiques selon les fonctions concernées.
- **Structure hiérarchico-fonctionnelle** : staff and line: c'est une solution hybride des deux première, elle associe des services hiérarchiques qui peuvent contrôler et des services fonctionnels qui conseillent sans autorité.
- **Structure matricielles** : c'est une structure souple qui évolue selon les besoins de l'entreprise ; chaque salarié est rattaché à un chef de produit et à un responsable fonctionnel. Cette structure permet la décentralisation des pouvoirs et le regroupement des compétences de salariés dispersés dans les services, mais requiert une coordination précise. De plus le contrôle est parfois délicat à mettre en œuvre car la structure floue ne délimite pas de manière précise et définitive l'autorité

Ainsi pour mesurer les performances de l'activité, il est nécessaire de décomposer l'organisation. C'est pourquoi la structure comme élément du système de décision, de communication et de coordination, est importante et influence le contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion doit donc mettre en place des indicateurs et des tableaux de bord pour suivre les réalisations en s'appuyant sur le découpage de l'activité.

Mais il faut noter, du point de vue du système de contrôle, que cette différenciation a des effets ambivalents : on peut justement mieux contrôler l'exécution des tâches, les rendements, les coûts ; mais ce contrôle a lui-même un coût.

De plus, si la taille augmente, il faudra multiplier les niveaux hiérarchiques, ce qui revient dans une certaine mesure, à contrôler les contrôleurs⁴.

3- T.BURNS et G.STALKER : l'impact de l'environnement

Ces deux auteurs sont des sociologues de l'université d'EDIMBOURG, célèbres pour avoir publiés dans les années 60 des travaux sur le management de l'innovation. Ils ont pu montrer

³ « Stratégie politique générale de l'entreprise » 3^{ème} édition DUNOD 1997

⁴ Institut National des Techniques Économiques et Comptables, DIDIER LECLERE 1998/1999

Le contrôle de gestion à travers les théories d'organisation

qu'une structure efficace dépend étroitement du type d'environnement auquel l'entreprise est confrontée.

On peut mettre en évidence deux caractéristiques de l'environnement qui ont un impact sur l'entreprise :

- **La complexité de l'environnement** : c'est-à-dire l'hétérogénéité et le nombre de ses composants. Plus l'environnement est hétérogène, plus l'entreprise doit mettre en place des modes de spécialisations différentes et des modes de coordinations complexes pour assurer les interdépendances.
- **L'incertitude de l'environnement** : qui résulte de son dynamisme et de son instabilité. La difficulté de prévoir oblige l'entreprise à adopter une structure plus souple en termes de division de travail et de coordination, et en limite les possibilités de formalisation.

Ainsi, l'environnement économique et technologique paraît aujourd'hui instable et en perpétuelle évolution dans le temps et dans l'espace.

Il ressort que les qualificatifs qui caractérisent le mieux l'état actuel de l'environnement de la gestion sont : complexe, turbulent, incertain. De ce constat, le contrôle de gestion doit s'adapter à ces nouvelles contraintes qui marquent notre environnement.

4- MINTSBERG : Les configurations structurelles :

L'existence de facteurs de contingences fait qu'il n'y a pas une seule manière d'organiser la division de travail et les mécanismes de coordination et de contrôle. Mintzberg en distingue cinq en fonction desquels on peut définir des configurations :

- ***La supervision directe***

Organise une relation inégalitaire, asymétrique, entre le chef, investi du pouvoir de décision et responsable du résultat, et le subordonné qui doit exécuter les ordres et qui est contrôlé par son supérieur hiérarchique

Ce mécanisme peut poser beaucoup de problèmes surtout relationnel, mais il reste efficace pour les petites structures dans lesquelles les tâches sont relativement simples : il ne sera pas rentable d'investir dans l'institution des procédures

- ***L'ajustement mutuel :***

A l'inverse, le mécanisme d'ajustement mutuel rejette le principe hiérarchique et instaure une sorte d'autocontrôle réciproque ou collectif non hiérarchique. Il correspond à des processus de décision à l'œuvre par exemple dans un groupe de travail informel ayant pour objectif d'inventer, d'innover, de trouver une solution originale à un problème nouveau.

- ***La standardisation des procédés :***

C'est le mécanisme qui correspond à la vision taylorienne de la production répétitive de masse. Les tâches sont standardisées et programmées à l'avance, au moment de la conception. Ainsi, sur la chaîne, chaque ouvrier exécute un ensemble limité de gestes précis qui n'ont de sens qu'en fonction du poste occupé.

Le contrôle de gestion à travers les théories d'organisation

A chaque opération élémentaire répétitive peut être associé un standard. ce mode de contrôle correspond à ce qu'il est convenu d'appeler la conception classique du contrôle de gestion reposant sur le contrôle budgétaire.

Notons que ce procédé de standardisation ce concerne pas uniquement des taches manuelles d'exécutions dans des emplois peu qualifiés, il peut également être utilisé pour faciliter l'accomplissement des taches complexes par des spécialistes très qualifiés.

- ***La standardisation des qualifications :***

Quand le travail a effectué est complexe, exige des connaissances scientifiques importantes, suppose un niveau de formation scolaire ou universitaire élevé, il est difficile de contrôler l'exécution. Le contrôle peut se réaliser à priori ou ex-ante au niveau du processus de formation et de sélection du futur professionnel, après il sera trop tard.

Par le biais d'études très longues et de stages effectués dans le milieu professionnel, au contact de mettre servant de modèle, un processus de socialisation permet d'inculquer un ensemble de valeurs, de règles, de conduite constituant la déontologie du secteur d'activité concerné. Les acteurs de l'entreprise se trouvent conditionnés ou programmés par leurs formations. Par la suite en situation de responsabilité, chacun reproduira un certain type de comportement, respectant son code déontologique.

- ***La standardisation des résultats :***

C'est le mécanisme par lequel une personne se voit conférer une obligation de résultat, et non plus simplement de moyen. On lui spécifie non pas la manière de travailler, mais le niveau de performance à atteindre. Le contrôle s'effectue par un mécanisme de récompense- sanction en fonction du niveau de résultat.

Ce principe de gestion permet une décentralisation des responsabilités et l'instauration de relations contractuelles sensées motiver fortement les individus.

En résumé, si l'environnement est stable on a surtout à organiser et à contrôler des taches répétitives, que l'on peut formaliser par un ensemble de règles et de procédures constituant une organisation mécanique ou bureaucratique c'est-à-dire reproduisant de période en période son fonctionnement à l'identique.

Par contre, si l'environnement est instable ou turbulent la structure devra être plus organique assurant plus de flexibilité, d'adaptabilité, permettant l'invention, l'innovation. Dans ce cadre, les mécanismes classiques du contrôle (normes, standards, règles) auront plutôt un effet néfaste inhibiteur, en étouffant la créativité.

5- influence de la contingence sur le contrôle de gestion :

Ces analyses amènent à la conclusion que le contrôle bureaucratique par les normes, les règlements, les procédures, n'est pertinent que dans certains cas de figure.

Le contrôle de gestion à travers les théories d'organisation

Grace à cette problématique, il n'est plus possible de considérer le contrôle de gestion un outil standard pour toute entreprise.

Le contrôle de gestion doit être un système d'information pour la dimension technique (approche qualitative du coût) mais aussi pour la dimension sociale (approche qualitative de la performance de l'organisation).

Le contrôle de gestion doit aussi être un outil de communication entre les acteurs et les services de l'organisation. Il doit faciliter les procédures de travail. Sa place, l'importance de son rôle, sa conception et son utilisation vont être très différents selon les spécificités des entreprises.

Le contrôle de gestion doit s'adapter aux besoins d'informations de l'organisation et ne pas être plaqué de la même manière dans toutes les entreprises.⁵

Ainsi, le contrôle de gestion dans les approches récentes est un instrument d'analyse des performances, spécifique selon les objectifs de l'organisation et les comportements des participants.

VI- Le contrôle de gestion et l'approche contractuelle :

Cette approche provient des formations de la théorie de la firme. Trois courants peuvent apporter un éclairage sur l'organisation et son contrôle.

1- Théorie de coût de transaction

Développée respectivement par Coase et Williamson cette théorie considère les entreprises comme une forme alternative d'organisation des transactions. Les coûts liés à ces transactions sont définis comme étant des coûts de fonctionnement du système économique qu'il faut minimiser. Donc les coûts de transactions expliquent l'existence des firmes mais à l'inverse, les coûts organisationnels de fonctionnement de la structure de la firme limitent la substitution complète du marché par les organisations.

2- Théorie des droits de propriété :

L'entreprise managériale qui apparaît dans les années 60 aux états unis fait apparaître une séparation entre le propriétaire de la firme (actionnaire) et le dirigeant manager gérant l'organisation. Le propriétaire délègue au gestionnaire un mandat de gestion de ses droits de propriété.

3- Théorie de l'agence :

Une relation d'agence est un contrat par lequel une personne (le principal) engage une autre personne (l'agent) pour exécuter en son nom une tâche qui implique une délégation d'un certain pouvoir de décision à l'agent.

⁵ « Contrôle de gestion » DECF épreuve n°7, CLAUDE ALAZARD, SABINE SEPARI, édition DUNOD 5^{ème} édition

Le contrôle de gestion à travers les théories d'organisation

Cette réalité apparaît dans les organisations avec la diversification des activités et donc la nécessaire spécialisation des tâches ; un seul acteur ne peut maîtriser tous les domaines de la gestion.

4- Le contrôle de gestion, outil des relations contractuelles :

- En fonction de la complexité de l'environnement, des variables qu'il faut prendre en considération, l'organisation sera plus ou moins externalisée en comparant les coûts organisationnels. Ainsi, l'organisation n'est pas un état fini mais un processus de transformation permanente. Il faut donc adapter les méthodes de contrôle de gestion pour mesurer, coordonner et faire communiquer les différentes unités internes ou externes.
- Avec l'entreprise managériale, le propriétaire actionnaire souhaite contrôler les résultats du gestionnaire et éventuellement orienter ses actions en fonction de ses propres objectifs qui ne sont pas nécessairement ceux du gestionnaire. Le contrôle de gestion peut donc être élaboré et utilisé comme un outil de mesure des performances, base de dialogue et de négociation entre ces deux acteurs.
- De même, dans les relations d'agence des outils de contrôle de gestion peuvent être des systèmes d'information assurant le suivi des actions mandatées et le contrôle de leurs résultats.

VII- Le contrôle de gestion et l'approche évolutionniste :

Se fondant sur des modèles biologiques et sur les principes de la sélection naturelle, des analyses montrent que les organisations évoluent et se transforment pour répondre aux sollicitations et modifications internes et externes.

L'organisation réagit à son environnement et s'adapte grâce à ses compétences d'« apprentissage ». L'apprentissage est défini comme un processus par lequel la répétition et l'expérience accumulées font que les activités sont effectuées de mieux en mieux, de manière de plus en plus efficace.

La valeur et la qualité d'une organisation dépendent ainsi de sa capacité à mettre en place des procédures organisationnelles, des routines pour maîtriser ses apprentissages.

L'approche évolutionniste définit l'entreprise comme un être vivant qui réagit à son environnement et s'y adapte grâce à des routines organisationnelles développées à travers le processus d'apprentissage organisationnel et d'innovation.

Le contrôle de gestion comme un moyen de routines et d'apprentissage :

En fixant des procédures de mesure et de contrôle, des démarches de résolution de problème et d'amélioration de processus, le contrôle de gestion peut être considéré comme un ensemble de routines garantissant la pérennité de l'organisation. Il peut également, par des remises en causes de ses objectifs, de ses rôles, de ses techniques, devenir un levier du changement et d'apprentissage organisationnel.

Conclusion :

Le contrôle de gestion à travers les théories d'organisation

De l'étude de la théorie des organisations il en découle un nouveau cadre d'analyse pour le contrôle de gestion :

- le contrôle de gestion doit être appréhendé comme un système d'information pour le système entreprise
- le contrôle de gestion s'insère dans une entreprise et environnement complexe et incertain.
- Les objectifs et les paramètres du contrôle de gestion évoluent dans le temps et dans l'espace
- Le contrôle de gestion s'insère dans un système de décision à rationalité limitée
- Le contrôle de gestion doit intégrer une dimension humaine et sociale

Ces caractéristiques ne réduisent pas la portée et l'intérêt du contrôle de gestion mais en modifient le champ d'analyse et obligent à faire évoluer les outils de gestion.

