

Le contrôle de gestion entre les théories des organisations et les défis des tendances managériales actuelles

Management control between organization theories and challenges of current managerial trends

MAGHRAOUI SARAH

Doctorante – Laboratoire de recherche en Sciences de Gestion

FSJES – Agdal. UM5 – RABAT

sarah.maghraoui@yahoo.fr

Résumé :

Le présent article vise à mettre en lumière l'évolution du contrôle de gestion, depuis de son apparition et sa contextualisation dans des théories explicatives et prédictives portant sur le fonctionnement des organisations humaines. Actuellement, cette fonction fait face à un environnement turbulent, dynamique et complexe, offrant plusieurs opportunités de croissance aux entreprises, mais recèle des menaces pour celles ne pouvant pas résister à la concurrence. Cette étude tente de présenter ces courants constituant la théorie des organisations, et leurs conséquences sur le contrôle de gestion, tout en mettant en exergue les défis auxquels cette fonction fait actuellement face, ainsi que les nouveaux objectifs qui lui sont assignés.

Mots-clés :

Contrôle de gestion, théories, organisation, défis, tendances managériales.

Abstract :

This article aims to present the evolution of management control, from its appearance and its contextualization in explanatory and predictive theories on the functioning of human organizations. Currently, this function is facing a turbulent, dynamic and complex environment, offering many opportunities for growth to companies, but contains threats for those that cannot withstand competition. This study attempts to present these currents constituting the theory of organizations, and their consequences on management control, while introducing the challenges that this function currently faces, as well as the new objectives assigned to it.

Key words:

Management control, theories, organization, challenges, managerial trends.

Introduction :

L'analyse des interrelations liant le contrôle de gestion et les différents paradigmes constituant la théorie des organisations est très utile et indispensable, du fait qu'elle permet de parcourir l'évolution de la discipline du contrôle de gestion, et ce, à travers la relation de cause à effet avec celle des différentes théories des organisations. Ceci permettra à son rôle une appréhension plus approfondie du rôle prépondérant du contrôle de gestion.

En réalité, l'environnement actuel des entreprises se caractérise par la turbulence, causée par la rapidité et la dispersion des évolutions, la complexité puisque les interdépendances et les relations existant entre les variables sont difficiles à connaître et à maîtriser, et l'existence d'un contexte incertain, du fait de la faible prévisibilité des changements, qui donne lieu à un état des connaissances fluctuant.

Cette complexité de plus en plus intense, crée selon ses degrés, de réels besoins en information chez les entreprises, dont la demande de performance est dépendante du contexte économique et technologique dans lequel évolue l'entreprise.

Le système contrôle de gestion d'aujourd'hui, doit servir au suivi opérationnel de court terme de toutes les fonctions et activités de l'entreprise. Ainsi, la question centrale qui s'impose à travers l'étude de tous les concepts qui précèdent est la suivante : *« quel est l'impact des différents courants de pensée de la théorie des organisations sur la finalité de la fonction contrôle de gestion ? »*

Dans un premier temps, le présent article se propose de présenter sous un angle nouveau le lien étroit existant entre le contrôle de gestion et les théories et des organisations, et de revisiter un bon nombre de notions et de paradigmes donnant des grilles de lecture et des outils de gestion servant à bien déterminer les fonctions et missions assignées au contrôle de gestion. Ainsi que la présentation du contrôle de gestion comme objet d'étude de plusieurs approches émanant des courants de pensée différents qui se sont succédés, ces approches feront l'objet de la deuxième partie de cet article. Ensuite, nous nous pencherons vers la mise en lumière des défis du contexte et de l'environnement de l'entreprise, pour enfin présenter les nouveaux objectifs assignés au contrôle de gestion, imposés par l'environnement économique, technologique et social actuel,

1. Contrôle de gestion et paradigmes de la théorie des organisations : revue de littérature

L'émergence des grandes entreprises industrielles datait de la seconde révolution industrielle, celles-ci ont rendu leur gestion plus complexe. Le début du 20^{ème} siècle a été caractérisé par la naissance de la théorie des organisations, qui a commencé à se développer à partir de 1930. Cette vision d'amélioration de l'organisation de la production a ouvert une grande voie à la sociologie de l'entreprise.

1.1. Premières définitions du contrôle de gestion :

La première définition du domaine du contrôle de gestion et qui est généralement retenue, et fut celle de **R. Anthony (1965)**, qui l'a défini comme étant : « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation ». Cette définition est axée sur les finalités directes du contrôle de gestion.

Après cette définition, le contrôle de gestion a fait l'objet de plusieurs tentatives de redéfinitions, notamment par le **Plan Comptable** français qui a essayé, en se basant sur l'analyse d'Anthony de le définir comme : « un ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées ». La définition du Plan Comptable se fonde sur une approche très technique, et réduit en effet le contrôle de gestion à sa dimension utilitaire.

Cette époque, caractérisée par un contexte très mouvant du fait de la seconde guerre mondiale, a fait apparaître de nouveaux besoins et de nouveaux comportements, ceci a rendu indispensable la prise en considération d'une nouvelle dimension de contrôle : celle du conseil et de pilotage de l'entreprise.

Alors que les différentes définitions du contrôle de gestion bornaient le domaine de ce dernier, en négligeant les orientations stratégiques du management et de l'organisation, le contrôle de gestion en lui-même s'est largement développé et ne se basait plus sur les procédures mécaniques de rétroaction seulement, mais la diversification qu'il a connue a fait apparaître de nouvelles formes de contrôle. Force est de constater que les

premières définitions données au contrôle de gestion se sont centrées autour de son aspect purement technique.

1.2. Apports de la théorie des organisations :

Une organisation est définie par Robbins (1987) comme étant : « un ensemble de moyens structurés constituant une unité de coordination ayant des frontières identifiables, fonctionnant en continu en vue d'atteindre un ensemble d'objectifs partagés par les membres participants ». Le champ d'analyse du contrôle de gestion a profondément changé au 20^{ème} siècle, du fait de la succession d'un bon nombre de représentations proposées par les théories des organisations.

En tant que construit social évoluant en fonction de nombreux facteurs de contingence, le concept d'organisation a connu au cours du 19^{ème} siècle plusieurs représentations, qui prenaient en compte un nombre de caractéristiques, mais qui ont été par la suite remises en cause, elles se résument dans :

- Le caractère cloisonné de la structure hiérarchique donnant lieu à des centres de responsabilités ;
- La culture de contrat-objectif pour un contrôle d'exécutant ;
- L'articulation du long terme au court terme par la planification budgétaire ;

Le critère d'ouverture de l'organisation et l'instabilité de ses frontières, ont fait que les décisions émises au sein de celle-ci soient multiples voire contradictoires, émanant des objectifs différents des acteurs, ce qui donne une dimension humaine et sociale inhérente au contrôle de gestion. A l'époque du 19^{ème} siècle, les démarches et outils de gestion avaient comme principale finalité la résolution des problèmes de contrôle et d'efficacité opérationnelle des entreprises industrielles (M. Guedira et al, 2018).

L'émergence des théories des organisations a rendu indispensable l'élaboration d'une nouvelle forme représentative de l'organisation, englobant toutes les variables qui exercent une influence sur le contrôle de gestion, dont les paramètres évoluent dans le temps et l'espace et tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'organisation, ce contrôle doit par la suite, être appréhendé en tant qu'un système, un système d'information pour le grand système « Entreprise ».

1.3. Modifications dans la structure des fonctions de l'entreprise :

La fonction principale du contrôle de gestion se limitait à la gestion de la production dans un objectif de productivité et de rationalisation, les principaux acteurs stratégiques des entreprises au début du 20^{ème} siècle étaient les responsables de production, cependant, outre la fonction primaire de gestion de la production, le contrôle de gestion exerçait également la mission de gestion commerciale, impérative face aux besoins du marché qui exige les critères de la diversité et de la qualité des produits.

Les différents défis posés par l'environnement des entreprises, notamment les entreprises industrielles, mettent face à celles-ci des orientations stratégiques se concrétisant principalement dans le raccourcissement de la durée de vie des produits et dans la diversification des marchés et produits.

Tous ces facteurs ont donné naissance à un nouveau paradigme de contrôle de gestion, dont le champ d'action a été élargi et les outils ont été diversifiés. Ces changements profonds touchant l'intégralité de l'environnement de l'entreprise, quoique contraignants, ont en effet donné l'opportunité aux entreprises d'une meilleure flexibilité en exigeant de nouveaux choix de production.

Cette flexibilité a caractérisé les grandes entreprises aux années 70 par la domination de la fonction ressources humaines, une dimension qui s'est placée au centre des préoccupations du contrôle de gestion.

Également, les années 80 ont connu une émergence du concept de « performance des entreprises », de ce fait, la fonction finance a prédominé dans les grandes entreprises, suivie par les autres fonctions constituant les quatre pôles de gestion à savoir : la production, le commercial, la finance et les ressources humaines.

Peu à peu, la prédominance de ces pôles dans les entreprises est devenue source d'apparition de l'approche systémique, aux années 90, et qui a focalisé l'attention sur un grand nombre d'influences réciproques et permanentes de la totalité des dimensions de la gestion.

Certes, cette évolution majeure qui a touché le champ d'application du contrôle de gestion, a nécessité l'adaptation des outils d'aide à la décision et au contrôle, tout en

veillant à intégrer les différentes variables de gestion, pour un suivi opérationnel de court terme des fonctions de l'entreprise par le contrôle de gestion.

2. Le contrôle de gestion dans les théories des organisations :

2.1. Le contrôle de gestion dans la conception classique de l'organisation :

Essentiellement fondée par des ingénieurs, visant la génération de modèles analytiques, empiriques et normatifs servant l'entreprise industrielle, l'école classique naît avec la seconde révolution industrielle entre 1860 et 1920, qui a entraîné un changement radical dans les modes de travail des entreprises en abandonnant le modèle d'atelier au profit de celui du travail en usine, l'entreprise industrielle en tant qu'institution n'ayant pas encore un modèle propre d'organisation, a emprunté à la fin du 19^{ème} siècle l'autorité pyramidale de l'armée et de l'Eglise qui étaient bien hiérarchisées.

Ainsi, et dans la perspective de trouver un modèle propre à l'entreprise, les hypothèses de réflexions des fondateurs de l'école classique, s'articulaient autour de deux principales idées : un postulat mécaniste attestant que l'entreprise représente un mécanisme dont les rouages sont les individus, et un postulat rationaliste dont le principal concept est que les individus et les matériels formant l'entreprise peuvent être maîtrisés par l'esprit de l'organisateur (R. Aim, 2018, p 27).

Dans un contexte de souci d'amélioration de la productivité des entreprises, qui constituait la préoccupation essentielle des entreprises industrielles au début du 20^{ème} siècle, F. Taylor, M. Weber et H. Fayol, principaux fondateurs de l'école classique, ont proposé des modèles scientifiques comme réponse à ces préoccupations et par la suite des outils d'analyse pour le contrôle de gestion.

Ce dernier, a été profondément influencé par ces nouveaux modèles, chacun de ces fondateurs a développé des réflexions en matière d'organisation industrielle. Ainsi, F. W. Taylor a proposé l'un des outils les plus répandus du contrôle de gestion qui est la comptabilité industrielle, dont la vocation principale est la détermination et le calcul des écarts et la proposition des actions correctives, et ainsi la sanction et la correction des dysfonctionnements et des erreurs des exécutants. Taylor a été également à l'origine du concept de la division du travail qui demeure le concept fondateur de l'école classique.

La codification des tâches de toute l'activité par des règles écrites a constitué l'apport principal de M. Weber. H. Fayol, qui s'est distingué par son idée de délimitation des responsabilités de l'entreprise sur le plan de l'activité, dont la fonction contrôle.

2.2. Le contrôle de gestion dans la conception sociale de l'organisation :

Les réflexions de l'école classique ont engendré plusieurs conséquences négatives sur le plan des comportements des salariés et sur le fonctionnement des entreprises, ceci a conduit plusieurs théoriciens du management, à focaliser l'attention sur les conditions de travail et leur impact sur les salariés, ainsi, les fondateurs de l'école des relations humaines ont essayé de mettre en évidence les motivations affectives et l'importance de l'implication des acteurs de l'entreprise. On pourra parler dès lors du rôle du contrôle de gestion dans le contrôle des acteurs, dans leur motivation et implication.

L'école des relations humaines, en critiquant les savoirs traditionnels de l'école classique sur la connaissance classique du comportement humain en situation de travail, a apporté un enrichissement dans la vision d'amélioration maximale des conditions de travail des salariés en vue d'optimiser leur efficacité.

Outre les conditions physiques du travail, il existe d'autres facteurs stimulant les individus au sein d'une organisation industrielle. L'homme en situation de travail industriel est le noyau autour duquel s'articule toute la pensée de la théorie des relations humaines, et donc, porter une simple attention sur cet individu et le considérer comme sujet d'observation est de nature à engendrer des modifications dans sa productivité, qui est aussi influencée par la cohésion sociale existant dans les ateliers de production.

Dès lors, la fonction contrôle de gestion prend une dimension humaine et sociale, puisque l'effet positif du groupe et des relations interpersonnelles sur la productivité des salariés et sur leur efficacité est évident. Au travers des différentes expériences des chercheurs portant sur l'organisation en tant que lieu d'idées et de croyances multiples, et en tant qu'un espace où différentes valeurs sont partagées continuellement, faisant de la dimension idéologique une partie inhérente à l'organisation.

2.3. Le contrôle de gestion dans la conception systémique de l'organisation :

Une clarification du rôle du contrôle de gestion a été portée par J. W. Forrester, Ludwig von Bertalanffy et K. Boulding, qui constituent les fondateurs de l'école systémique. La

notion d'organisation a fait l'objet de plusieurs définitions et le point commun qu'elles partageaient était l'intégration du terme « système ». Ainsi, selon March et Simon (1993), l'organisation est un « système d'action coordonnée entre des individus et groupes dont les préférences, l'information, les intérêts et le savoir diffèrent ». Le système se réfère généralement à l'ensemble des éléments en interaction qui l'orientent vers la réalisation d'un ou de plusieurs objectifs.

En effet, l'analyse des organisations a depuis toujours reposé sur cette définition des systèmes, considérant ainsi l'entreprise comme un système finalisé, ouvert, entretenant des relations avec l'environnement, et plus ou moins complexe.

Dans cette logique de régulation, le contrôle de gestion se prend le rôle d'installer les processus de contrôle permettant de vérifier que l'on se dirige bien vers les objectifs fixés, afin de pouvoir prendre des mesures correctives en cas de dérive. L'entreprise est en réalité décomposée en trois pôles indépendants et indispensables à son fonctionnement : décision, action et information. Cette décomposition renforce l'utilité du contrôle de gestion dans le pilotage de l'entreprise, et ressort au niveau du pilotage de l'ensemble (système entreprise) et des parties (sous-systèmes) et au niveau du pilotage permanent (processus continu) de l'entreprise.

Le processus de pilotage englobe quatre cycles qui sont : la planification, la mesure, le contrôle et la modélisation. Le contrôle de gestion va au-delà de la mesure des résultats obtenus et leur comparaison avec les résultats attendus. Il accomplit la fonction consistant à déterminer les plans d'actions correspondants aux cycles de planification, il permet également une définition des objectifs provenant des finalités organisationnelles. Il accomplit une mission indispensable au bon fonctionnement de l'entreprise, qui est l'étape de conception du système de mesure, qui constitue une véritable représentation de la réalité perçue de l'entreprise.

La fonction contrôle de gestion, permet, au travers d'une partie du contrôle restreint de juger le degré d'accomplissement des objectifs préalablement fixés. De ce fait, les résultats ainsi que leurs conséquences peuvent être anticipés, grâce aux programmes de production découlant d'un contrôle enrichi par le processus d'apprentissage.

Il ressort que le modèle du programme de production sous-tend les trois étapes qui le précèdent : son influence sur le cycle de planification en amont et en aval, engendre une prédétermination du système de mesure ainsi que le mode de contrôle entraîné.

Nous pouvons dire que le contrôle de gestion constitue un sous-système régulant l'effet de rétroaction nécessaire. Le « système entreprise » est ainsi informé sur l'évolution de ses composantes et son environnement.

2.4. Le contrôle de gestion et les conceptions contractuelles de l'organisation :

Dans toutes les théories contractuelles des organisations, on retient, en particulier en raison de leurs apports au contrôle de gestion : la théorie des coûts de transaction ou théorie des contrats et la théorie de l'agence. Ces deux théories justifient, de par leurs apports, la nécessité d'opérer une régulation du comportement des acteurs d'une organisation par un système de contrôle de gestion.

La théorie des coûts de transaction, développée par R. Coase et O. Williamson en 1937 (Ghertman, M. 2003), montre la nécessité de mettre en place dans les organisations un système de régulation des comportements afin d'augmenter la rationalité et d'atténuer les comportements opportunistes des acteurs. En effet, un grand nombre de transactions entre les entreprises ou entre les salariés et leurs entreprises, nécessitent la signature de contrats, ce qui présente des coûts élevés à ces dernières.

Selon R. Coase, la « firme » et le « marché » sont opposés, ils constituent des modes de coordination des échanges, la firme est d'après cet économiste institutionnel est plus efficace que le marché, puisque le développement des grandes entreprises trouve son origine dans leur forme organisationnelle qui permet de réduire les coûts de transaction. Cette divergence, selon lui, est due au fait que nombreux sont les changements induits par la loi de marché, qui augmentent les coûts de transaction, du fait de la recherche d'information pour connaître les prix, les coûts de négociation, etc... lorsque les relations contractuelles sont durables, ce qui est le cas des entreprises de grande taille, les coûts des transactions sont alors relativement plus bas, alors que ceux d'organisation sont plus élevés.

La théorie des coûts de transaction semble très utile pour la réponse aux questions relatives aux structures organisationnelles complexes, et aux problèmes d'arbitrage qui

peuvent apparaître suite aux options stratégiques telles que les fusions-acquisitions, les externalisations ou les diversifications des activités. Ainsi, nous pouvons dire que l'apport de la théorie des coûts de transactions à la théorie des organisations ne peut être négligé, puisqu'elle a permis de comprendre l'évolution des structures organisationnelles modernes et complexes en postulant que la finalité de ces innovations repose sur la réduction des coûts de transaction. Cette théorie précise les missions du système de contrôle que la direction doit mettre en place (G. Langlois, C. Bonnier et M. Bringer, 2004).

La théorie de l'agence tire son nom de la relation d'agence qui lie le « principal » (celui qui délègue un pouvoir décisionnel) à « l'agent », elle s'inscrit dans une vision contractuelle de la firme, dans laquelle les acteurs sont des co-contractants unis par des relations d'agence, et explique que la convergence des objectifs de tous les acteurs ne peut être obtenue naturellement. Le principal (l'actionnaire ou le propriétaire) doit par conséquent surveiller en permanence les comportements des agents (dirigeants ou managers) grâce à un système de monitoring performant. La relation d'agence dans cette théorie présente « un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal) engagent une autre personne (l'agent) pour exécuter en son nom une tâche quelconque qui implique une délégation d'un certain pouvoir de décision à l'agent » (Jensen et Meckling, 1976).

Cette théorie, en justifiant la nécessité d'un contrôle des acteurs en charge de la gestion (managers) de l'entreprise pour le compte du principal et en prévoyant les outils et les mesures nécessaires à l'atténuation des comportements opportunistes où l'agent maximise sa fonction d'utilité personnelle au détriment de l'organisation, renforce la contribution d'un contrôle de gestion performant et le dote à la fois d'outils modernes de monitoring pour lui permettre de détecter les écarts entre les objectifs de l'organisation et ceux des acteurs et de mettre en œuvre les procédures de régulation (écarts entre prévisions et réalisations).

Cependant, cette théorie, du fait de l'individualisme méthodologique qu'elle présente, a fait l'objet d'un grand nombre de critiques à la fin des années 80, puisque les rapports individuels priment, au détriment de la dimension organisationnelle des rapports sociaux, et ces rapports se basent essentiellement sur un objectif de gain financier. En

vue de combler ces lacunes, l'enrichissement des fondements de la théorie par des ancrages théoriques a constitué un objectif de plusieurs travaux des années 1990.

Ces théories confondues, ont fait du contrôle de gestion un processus, qui se base sur des méthodes et des outils de calcul et d'analyse, quantitatifs et qualitatifs visant à piloter l'ensemble de l'organisation. Outre la détermination des coûts, le contrôle de gestion vise à aider à la prise de décisions stratégiques et tactiques, à orienter les acteurs dans l'amélioration du fonctionnement des activités, et à accompagner et gérer le changement de l'environnement actuel des entreprises.

3. Tendances et défis de l'environnement managérial actuel :

Face aux changements divers qui ont survenu, et modifié en quelque sorte la finalité du contrôle de gestion, qui consiste à accomplir de nouveaux rôles, allant au-delà des fonctions opérationnelles relatives à la gestion des budgets et au calcul des coûts, ces rôles sont imposés par l'environnement actuel, caractérisé par son dynamisme, sa complexité et son évolution continue, et par la concurrence qui devient de plus en plus intense.

En effet, la fonction contrôle de gestion ne peut être appréhendée qu'en se référant au contexte dans lequel opère l'entreprise, et à l'environnement avec lequel elle entretient ses relations.

3.1. Défis du contexte économique :

Le contexte économique actuel influence profondément les entreprises dans les différents secteurs d'activités, et par la suite leurs systèmes de contrôle de gestion. Ainsi, les modes de pilotage des entreprises doivent changer avec le contexte de mondialisation actuel, qui exige des acteurs de cultures différentes. Les risques engendrés nécessitent une évaluation et une maîtrise puisque l'environnement économique est incertain et complexe.

Force est de constater que d'autres facteurs entrent en jeu lorsqu'il s'agit de la concurrence et de la capacité des entreprises à créer et maintenir des parts de marchés leur permettant de survivre dans leurs environnements. De nos jours, la compétitivité des entreprises repose, en plus de la maîtrise des coûts, sur la capacité d'innovation, sur

la qualité, la création de valeur, la bonne gestion des délais, l'optimisation de l'allocation des ressources...

Nous pouvons dire qu'avec ce phénomène de globalisation des échanges, la fonction contrôle de gestion devrait diversifier ses outils de pilotage de la performance en concourant à piloter conjointement l'efficacité et l'efficience, en gérant par les décisions stratégiques les facteurs clés de compétitivité, et en maîtrisant les facteurs clés de l'équilibre financier, conséquence d'une optimisation de la gestion des moyens opérationnels pour la réalisation des objectifs de l'organisation.

Ce qui ne peut être négligé est le rôle du contrôle de gestion comme outil de pilotage du changement, qui consiste à créer une réactivité stratégique en mesurant de façon continue la relation coût / valeur, à changer le mode d'organisation des entreprises par la régulation des comportements, et à procéder à des améliorations opérationnelles des démarches Kaizen.

3.2. Défis du contexte technologique :

Le début du 20^{ème} siècle était caractérisé par une rigidité des machines, qui accomplissaient une seule fonction pour un seul produit, les machines de production et les postes de travail ne sont devenus polyvalents qu'à partir des années 60, la diversification des produits est résultat de la souplesse du travail, où les outils et fonctions peuvent être changés.

Les processus décisionnels ont subi des modifications ainsi que les procédures de contrôle et de régulation, ce qui exige au contrôle de gestion d'adopter de nouveaux indicateurs, et de nouvelles démarches de pilotage stratégique et opérationnel.

Les changements de l'environnement technologique touchent tous les domaines et la totalité des entreprises sont appelées à suivre cette évolution, ainsi la sensibilité des frontières des organisations augmente et les différents processus et fonctions et les différentes démarches de travail subissent des changements technologiques perpétuels du fait du facteur de l'innovation.

La prospection et le ciblage des clients devient de plus en plus facile grâce au progrès technologique, ces dernières de leur part, accèdent facilement aux informations relatives aux entreprises.

3.3. Défis du contexte social :

La propagation des réseaux sociaux a exercé une influence sur les comportements des individus, sur leurs valeurs, ainsi que sur leurs rapports de travail, ces variables qui doivent être intégrées dans le management des organisations et par la suite dans les démarches du contrôle de gestion.

Actuellement, les entreprises se trouvent face à l'impératif de prendre en compte le facteur écologique, et la dimension éthique par rapport à l'environnement. A ce niveau, le contrôle ne devient plus une affaire de pilotage économique et financier seulement, mais aussi une affaire de pilotage des objectifs sociaux et environnementaux.

On parle également de développement durable et de responsabilité sociétale des entreprises, qui incitent les entreprises à agir dans ce cadre, à mettre en œuvre et respecter les pratiques concourant au développement durable.

Il ne suffit plus aujourd'hui d'être économiquement viable seulement, mais aussi faut-il pouvoir exercer un rôle positif dans la société et y avoir une bonne influence et respecter et protéger l'environnement.

4. Les finalités actuelles du contrôle de gestion :

L'implantation des entreprises partout dans le monde, la conquête de nouveaux marchés à l'étranger, l'intégration des révolutions technologiques majeures dans les modes de production de biens et de communication et de traitement de l'information, et le développement d'une économie de services au-delà d'une économie d'échanges de biens, marchandises et produits manufacturés, a créé de nouveaux objectifs que la fonction contrôle de gestion doit réaliser, et de nouvelles pistes sur lesquelles ce système peut agir.

Le contrôle de gestion doit actuellement assurer la mission de représentation des différents modèles économiques développés et doit davantage faire émerger les nouveaux modèles et informer sur les risques qu'ils encourent.

4.1. L'amélioration continue de l'organisation :

Améliorer continuellement son entreprise, est la finalité de tout manager soucieux de la prospérité de son organisation, la réalisation de cet objectif passe nécessairement par la

considération du pilotage de l'entreprise comme une variable stratégique, où les différents processus et activités doivent être restructurés.

Cette amélioration concerne les processus de l'entreprise, qui sont découpés en processus opérationnels et de support, ce qui facilitera par la suite l'application des modifications qui en résultent, en améliorant ceux qui ne sont pas rentables, et en renforçant les processus créateurs de valeur.

Le management de la qualité dans ce sillage, recense en effet, comme principe fondamental d'excellence, l'accompagnement des processus continus d'apprentissage, d'amélioration et d'innovation. Ces systèmes visent en premier lieu à faire cohabiter les systèmes de l'entreprise et à produire des résultats satisfaisants et de manière équilibrée pour l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise.

4.2. La performance de l'entreprise :

L'accompagnement de la performance à tous les niveaux d'organisation est une des fonctions essentielles du contrôle de gestion, il vise principalement à trouver la meilleure articulation des performances stratégiques et opérationnelles pour assurer la pérennité de l'entreprise et aider à la création de valeur.

Deux dimensions doivent être soutenues, on note dans un premier lieu, la dimension financière, qui est orientée vers la vision consolidée de la performance, sa principale finalité est de clarifier les décisions stratégiques. On retient également le volet opérationnel, qui est plutôt orienté vers l'approche locale de la performance, et qui vise à orienter l'action.

Contrôler est synonyme de pilotage de la performance, ce pilotage est un processus dynamique qui assure deux fonctions : la régulation et l'apprentissage et qui passe par deux étapes qui sont la planification et l'analyse ex post des résultats.

La nature de la performance que recherche l'entreprise doit être préalablement clarifiée, et doit précéder le choix du système de mesure.

En réalité, la décentralisation de l'environnement exige que la démarche de contrôle soit exercée tant au niveau de chaque entité qu'au niveau global, ceci dit que l'autocontrôle de la part des entités de gestion et le pilotage par la hiérarchie doivent être combinés.

4.3. La gestion des risques :

Gérer les risques et les prendre en compte est une contrainte majeure qu'il faut pouvoir transformer en atout concurrentiel, c'est une fonction primordiale au système contrôle de gestion, vu qu'elle est indissociable du gouvernement d'entreprise. Cette relation étroite apparaît puisque les impacts des activités de l'entreprise sur ses parties prenantes en prenant en compte les risques afférents sont nécessaires à savoir.

L'identification de toutes les sources de risque qui menacent les objectifs stratégiques de l'entreprise et représentent des dangers face au maintien de son avantage concurrentiel sur le marché est une étape d'une importance cruciale. Dans ce sens, l'amélioration de l'efficacité des processus d'allocation des ressources, l'accompagnement des processus de prise de décision s'avèrent des choix judicieux pour détecter les conséquences potentiellement dangereuses.

Ainsi, la bienveillance de l'entreprise à protéger ses résultats à travers les mesures qui en sont indispensables, est capable de protéger l'entreprise d'un grand nombre d'aléas qui peuvent mettre en péril son potentiel de croissance.

Conclusion :

L'école classique, l'école des relations humaines, l'école systémique, la conception contractuelle de l'organisation, sont des courants de pensée qui ont constitué un cadrage théorique situant le contrôle de gestion dans son champ d'action le plus large, comprenant des variables quantitatives et qualitatives, et intégrant la dimension humaine et sociale, pour un pilotage performant de l'organisation. Ceci permet de définir le contrôle de gestion comme un système d'information, contingent et social, et comme un outil d'aide à la décision, dans un environnement complexe, incertain et turbulent.

Ainsi, les missions fondamentales autour desquelles s'articule le contrôle de gestion sont au nombre de quatre : planification et coordination, suivi et amélioration, motivation et organisation, en mesure des performances.

Dans ce sillage, le contrôle de gestion apparaît comme un système à la fois d'animation, d'information et de contrôle, qui doit gérer les interrelations et les interdépendances entre toutes les variables, qui sont aujourd'hui difficilement connues et maîtrisées par les gestionnaires.

Bibliographie :

- Alazard, C. et Sépari S. (2010), DCG 11 : contrôle de gestion manuel et applications, édition Dunod ;
- Anthony, R. N. (1965), Planning and Control systems: a Framework for Analysis, Harvard University ;
- Bescos, P.L., Mendoza C. (1994). Le management de la performance. Paris, ECM
- Boisselier, P., Chalencón, L., Doriol, D., et al, (2013), Contrôle de gestion, édition Vuibert ;
- Bouquin, H. (2008), Le contrôle de gestion, collection Gestion ;
- Coase, R. (1937), The nature of the firm, *Economica*, vol 16, pp 331- 351;
- Désiré – Luciani, M. N., Hirsch, D., Kacher, N., Polossat, M., (2013), Le grand livre de contrôle de gestion, édition Eyrolles ;
- Djerbi, Z., Durand, X., Kuszla, C., (2014), Contrôle de gestion, édition Dunod ;
- Ghertman, M. (2003), Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction, *Revue Française de Gestion*, n° 142, pp 43– 63 ;
- Giraud, F., Saulpic, O., Bonnier, C. (2008), Contrôle de gestion et pilotage de la performance, édition Gualino ;
- Guedira, M., L. Lankaoui, Y. Bey, M. Cherkaoui, J. T. Moustaked, Le management entre théorie et pratique : quelle évolution au fil du temps et à travers le monde ?, *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n°4, Mars 2018 ;
- Helluy, A., Durand, X., (2009), Les fondamentaux du contrôle de gestion pour une entreprise performante et durable, éditions d'Organisation ;
- Jensen, M. C., Meckling, W. H. (1976), Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, Vol 3, issue 4, pp 305 – 360 ;
- Landrieux – Kartochia, S. (2018), Théories des organisations : une vision synthétique, vivante et critique des principales théories des organisations, édition Gualino ;
- Langlois, G., Bonnier, C., Bringer, M., (2004), Contrôle de gestion DECF, DESCF, MSTCF, épreuve 7, collection LMD expertise comptable ;
- March, J. G., Simon, H. A. (1993), *Organizations*, 2ème édition, Oxford ;
- Meier, O., (2009), Dico du manager : 500 clés pour comprendre et agir, édition Dunod ;
- Montoussé, M. (2016), Nouvelles théories économiques clés de lecture, collection Thèmes et débats, édition Bréal ;
- Plane, J. M. (2016), *Management des organisations : théories, concepts, performances*, édition Dunod ;
- Plane, J. M. (2017), *Théorie des organisations*, édition Dunod
- Rouleau, L., (2007), *Théories des organisations : approches classiques, contemporaines et de l'avant-garde*, presses de l'université de Québec ;
- ROBBINS S. P., (1987), « *Organization Theory*, Englewood Cliffs », NJ, Prentice Hall n° 2 ;
- Selmer, C., (2014), *La boîte à outils du contrôle de gestion*, édition Dunod ;