

LA RELATION ENTRE SYSTEME DU CONTROLE DE GESTION ET MESURE DE LA PERFORMANCE

THE RELATIONSHIP BETWEEN THE MANAGEMENT CONTROL SYSTEM AND PERFORMANCE MEASUREMENT

RAZZOUKI MUSTAPHA

Doctorant en science de gestion
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion
Université Cady Ayyad
Groupe de recherche en gestion des organisations
Maroc
Razzouki.mustapha@gmail.com

BENAZZI KHADIJA

Enseignant Chercheur
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion
Université Cady Ayyad
Groupe de recherche en gestion des organisations
Maroc
khadija.benazzi@gmail.com

Date de soumission : 12/08/2019

Date d'acceptation : 27/09/2019

Pour citer cet article :

RAZZOUKI M. & BENAZZI K (2019) « La relation entre système du contrôle de gestion et mesure de la performance », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 10 : Septembre 2019 / Volume 4 : numéro 2 » p : 527 - 537

Résumé

Le présent document a pour objectif d'identifier la conception prédominante du «système du contrôle de gestion» (SCG) dans la littérature existante, et de déterminer la relation entre le concept "contrôle de gestion" et la "mesure de la performance". Les articles et les manuels les plus influents, en se basant sur l'index de citations, traitant le SCG ont été utilisés pour mener notre recherche. La comparaison de différentes définitions du SCG révèle que celui-ci est perçu comme un ensemble de contrôles dont disposent les gestionnaires pour orienter l'organisation vers les objectifs prédéterminés. Quant à la mesure de la performance, il s'avère que celle-ci fait partie intégrante du SCG.

Mots clés : Système du contrôle de gestion; mesure de la performance; Comptabilité de gestion

Abstract

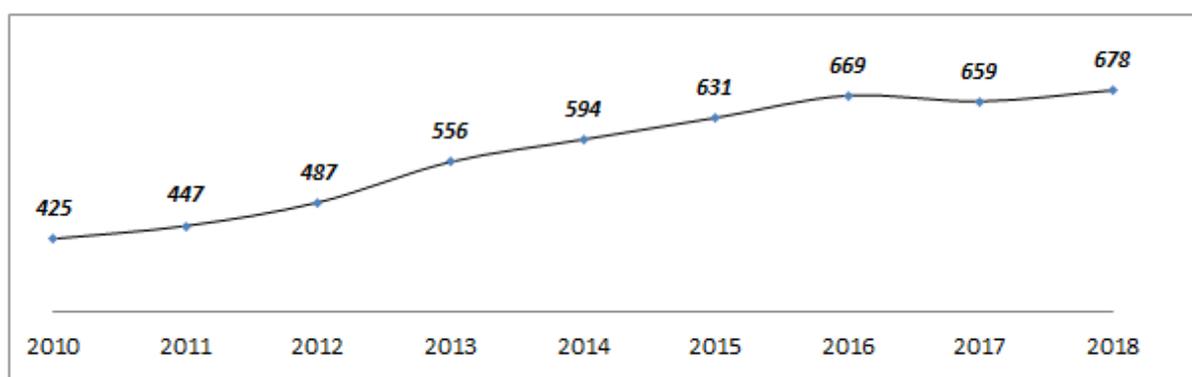
The purpose of this paper is to identify the predominant view of the "Management Control System" (MCS) in the existing literature, and to determine the relationship between the concept of "management control" and "performance measurement". The most influential articles and manuals, based on the citations index, dealing with MCS were used to conduct our research. Comparing different definitions of the MCS reveals that it is perceived as a set of controls available to managers to guide the organization towards predetermined goals. As for the measure of performance, it turns out that it is an integral part of the MCS.

Keywords: Management Control System; Performance Measurement; Management Accounting

INTRODUCTION

Une recherche dans les bases de données indique que le "système du contrôle de gestion" a acquis une popularité croissante tant sur ses aspects théoriques que sur ses aspects pratiques. La figure.1 montre les résultats d'une requête menée dans la base de données Science Direct. Une revue de la littérature sur le contrôle de gestion montre que des sujets tels que les pratiques et les facteurs de contingence ont été abordés. Ainsi que des sujets similaires concernant le contrôle de gestion et la performance sont également traités. Puisque nous entamons cette recherche dans le domaine de mesure de la performance, il est nécessaire de mettre en lumière le concept « système du contrôle de gestion ».

Figure.1 : Nombre de publications consacrées au système de contrôle de gestion par an.



Source : résultats d'une requête menée dans la base de données de science direct (www.sciencedirect.com).

L'objectif de ce papier est de répondre aux questions suivantes :

- Quelle est la définition la plus dominante du "système du contrôle de gestion" ?
- Quelle relation y a-t-il entre le "système du contrôle de gestion" et la "mesure de la performance" ?

Les articles et les manuels les plus influents traitant le SCG ont été utilisés pour apporter les éléments de réponse aux questions ci-dessus. Ainsi que les travaux de (Strauß & Zeche, 2013) constituent notre principale source d'inspiration. La suite de cet article est structurée comme suit : Le deuxième axe porte sur la définition du terme SCG et la comparaison de ses différentes notions dans les travaux des auteurs les plus influents. Le troisième axe met en exergue le lien entre deux termes de recherche, à savoir le contrôle de gestion et la mesure de la performance. Enfin, une conclusion qui résume les acquis des axes précédents.

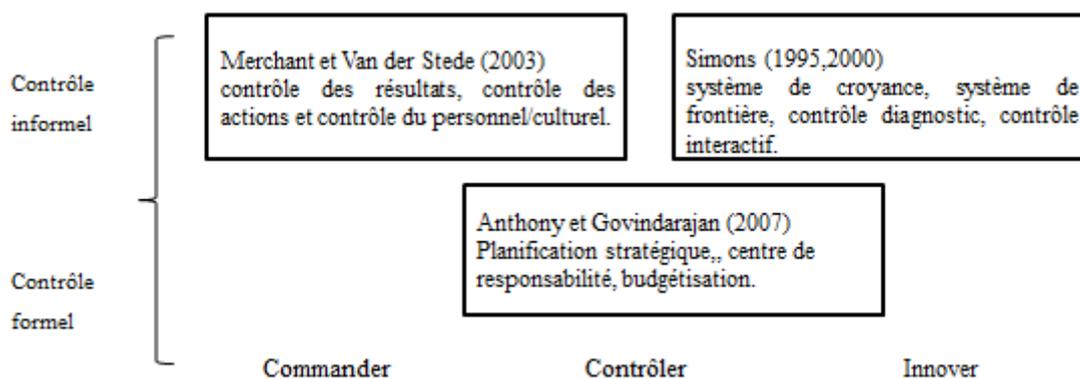
1. Système du contrôle de gestion

La littérature actuelle s'avère que le contrôle de gestion a été défini pour la première fois par Robert Anthony (1965), fondateur de la discipline, comme "le processus par lequel les

managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation" (Ferreira et Otley, 2009, p.264).

Quelques années plus tard (Chenhall, 2003) a affirmé que les termes, la comptabilité de gestion, le système du contrôle de gestion et le contrôle organisationnel sont parfois utilisés de manière interchangeable, mais le "contrôle de gestion est un terme plus large qui englobe la comptabilité de gestion et comprend également d'autres contrôles tels que le contrôle personnel et le contrôle par le clan."(Chenhall, 2003, P.129). Drury (2012) dans son manuel de « gestion et comptabilité analytique » confirme que le système du contrôle de gestion est plus vaste que la comptabilité de gestion car il comporte davantage d'autres contrôles. Ces derniers ne sont qu'un moyen en vue atteindre un but. Notons que le SCG désigne l'ensemble des contrôles utilisés par l'organisation (Drury, 2012). Strauß et Zecher (2013) ont identifié trois manuels les plus influents traitant le SCG de Merchant et Van der Stede (2007 et 2003), Anthony et Govindarajan (2007) et Simons (2000 et 1995). La figure 2 illustre Les principales différences conceptuelles entre ces trois auteurs.

Figure 2 : Comparaison des trois manuels les mieux classés traitant le SCG



Source : réalisé par nos soins

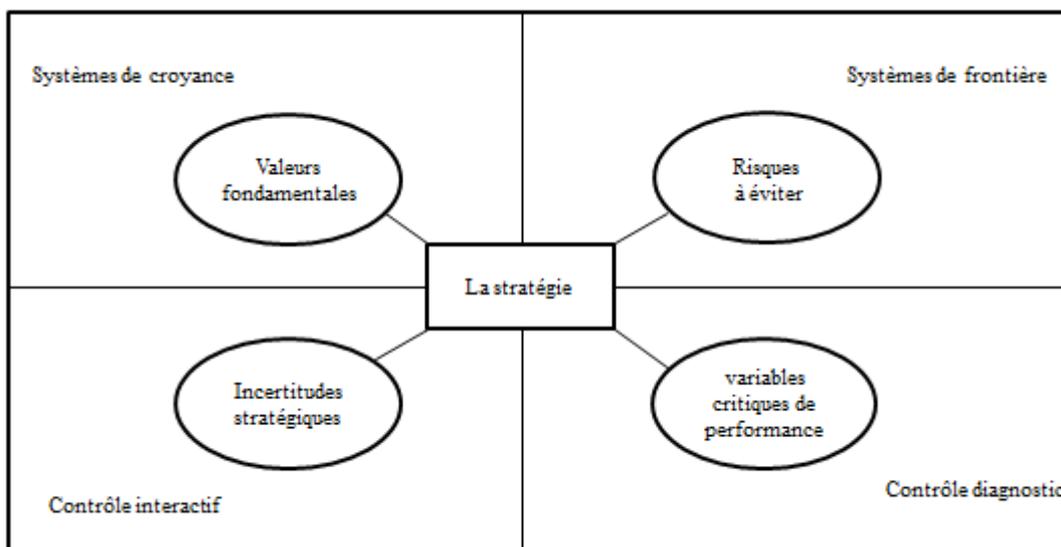
Selon Merchant et Van der Stede, les SCG englobent le contrôle des résultats, des actions, du personnel et culturel. En raison des problèmes de motivation et du manque d'orientation, ces éléments doivent être maîtrisés. Le cadre de (Merchant & Van der Stede, 2007) est plus comportemental soutenant que la fonction principale d'un SCG est d'influencer le comportement des employés afin d'atteinte les objectifs de l'organisation. Les employés se comportent souvent de manière autonome, ce qui signifie que leurs objectifs personnels ne correspondent pas toujours à ceux de l'organisation. Ils ont besoin de comprendre ce que l'organisation attend d'eux, et doivent obéir au commandement et au contrôle classique. Le

SCG étudie le comportement des employés, car « [. . .] les membres de l'organisation sont ceux qui font bouger les choses » (Merchant et Van der Stede 2003, p.7). Ainsi que le contrôle de gestion "[. . .] inclut tous dispositifs ou systèmes utilisés par les gestionnaires pour s'assurer que les comportements et les décisions de leurs employés sont cohérents avec les objectifs et les stratégies de l'organisation » (p. 4). Par conséquent, le système du contrôle de gestion assure que les employés agissent en congruence avec les objectifs de l'entreprise. Il est important de noter que cette définition englobe explicitement le contrôle informel.

Contrairement aux Merchant et Van der Stede (2003), (Anthony & Govindarajan, 2007) n'ont pas classifié les différents types de SCG. Leur manuel « Systèmes de contrôle de gestion » est basé sur le travail fondateur d'Anthony (1965) et adopte sa trichotomie : la planification stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel. Ils ont défini le contrôle de gestion comme " [. . .] le processus par lequel les gestionnaires influencent les autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies" (p. 17). Ainsi, "[. . .] tous systèmes utilisés par la direction pour contrôler les activités de l'organisation est appelé système du contrôle de gestion"(p.17). Cette compréhension du contrôle et de commandement se reflète dans le processus de contrôle formel d'Anthony et Govindarajan (2007, p.105). Ce processus comprend la planification, le budget, l'analyse des résultats, l'évaluation de la performance et la prise d'actions correctives. Tous ces éléments sont utilisés en tant que contrôle rétroactif. Mais il est important de noter qu'Anthony et Govindarajan (2007) "[...] portent principalement sur les aspects systématiques (c'est-à-dire formels) de la fonction de contrôle. On peut décrire en profondeur les différentes étapes du système formel, les informations collectées et utilisées à chaque étape et les principes qui régissent le fonctionnement du système dans son ensemble " (p.6). Cette précision exclut tous les mécanismes de contrôle informels (par exemple, le contrôle du personnel et culturel) en tant que composants du SCG. Ce dernier n'est qu'un outil pour mettre en œuvre la stratégie et interagir avec la structure organisationnelle, la culture et la gestion des ressources humaines de l'entreprise (p.8).

Simons (1995) insiste sur la nécessité d'équilibrer les forces opposées, appelées leviers de contrôle (Figure, 3) deux positives, représentées par le système de croyances et de contrôle interactif, et deux négatives, représentées par le système de frontières et de contrôle diagnostic. La stratégie constitue le noyau de l'analyse et sa réussite dépend de quatre concepts clés : les valeurs fondamentales, les risques à éviter, les variables critiques de performance et les incertitudes stratégiques.

Figure 3 : Leviers de contrôle



Source : (Simons 1995, p. 7)

Simons (1995) a défini les systèmes de croyance comme " l'ensemble explicite de valeurs organisationnelles que les dirigeants communiquent formellement et renforcent de manière systématique en vue d'atteindre les objectifs de l'organisation" (1995, p. 34). Les systèmes de frontière correspondent aux "déclarations explicites intégrées dans les systèmes d'information formels qui définissent et communiquent des risques spécifiques à éviter" (2000, p. 764). Les systèmes de contrôle diagnostique sont " les systèmes d'information que les managers utilisent pour contrôler les résultats de l'organisation et à corriger les écarts par rapport aux standards prédéfinis de performance" (2000, p. 209). Les systèmes de contrôle interactif se concentrent sur les incertitudes stratégiques, sont "les systèmes d'information formels que les gestionnaires utilisent pour s'impliquer personnellement dans les décisions de leurs subordonnés" (2000, p. 216). Les systèmes de contrôle interactif représentent la plus grande contribution de Simons et sont essentiels pour faire émerger de nouvelles stratégies. Par conséquent, la conception de Simons peut être qualifiée d'innovation et de contrôle (1995, p. 4).

Malmi et Brown (2008) ont proposé un cadre conceptuel plus récent de la littérature sur la comptabilité et le contrôle intitulé «SCG package». La figure 4 montre qu'ils distinguent cinq types de contrôle qui sont : le contrôle administratif, le contrôle culturel, la planification, le contrôle cybernétique et les systèmes de récompense et de compensation.

Figure 4: SCG package (Malmia & Brown, 2008)

Contrôle culturel						
clan		valeurs			symboles	
Planification		Contrôle cybernétique				systèmes de récompense et de compensation
Planification à long terme	planification des actions	Budgets	Mesures financières	Mesures non financières	Système de mesure hybride	
Contrôle administratif						
Structure de l'organisation		Structure de gouvernance			Procédures et politiques	

Source : Malmi, Brown (2008, P .29).

La planification, en tant que forme de contrôle ex ante (Flamholtz, et al., 1985) a une fonction de coordination, de suivi et de fixation des objectifs. Elle oriente le comportement des membres de l'organisation vers les résultats souhaités. Elle comprend la planification à long terme et la planification des actions, qui a généralement une orientation à court terme ne dépassant pas douze mois.

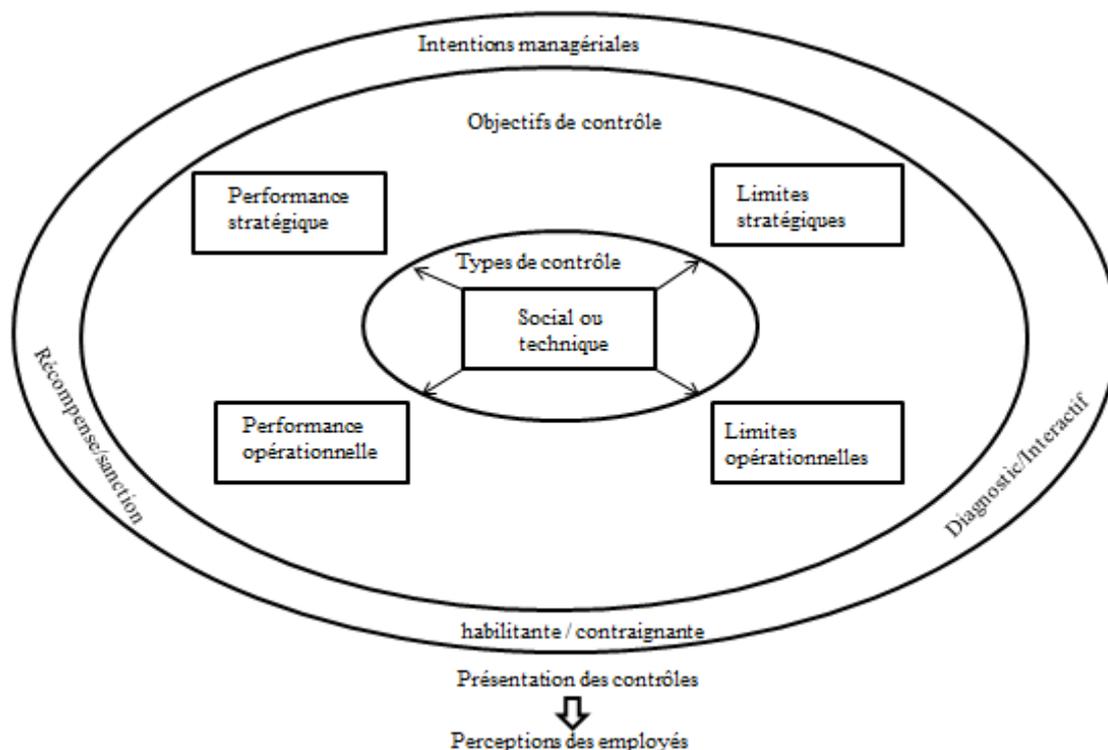
Les contrôles cybernétiques comprennent les budgets, les mesures financières, les mesures non financières et les systèmes hybrides. Ce contrôle peut être classé en tant que système d'information et d'aide à la décision (forme ex ante du contrôle) ou en tant que système de contrôle (forme ex post du contrôle). Cette différenciation correspond à la dichotomie de Simons (1995) des systèmes de contrôle interactif et de diagnostic. Les systèmes de récompense et de compensation visent à motiver et à accroître les performances des individus et des groupes au sein des organisations. Ces systèmes sont conçus pour aligner les intérêts individuels avec ceux de l'organisation.

Les contrôles administratifs font référence à la conception et au maintien de la structure organisationnelle. Ils comprennent les contrôles liés à la structure de gouvernance, à la structure de l'organisation et aux procédures et politiques. Les contrôles culturels reposent sur un ensemble commun de valeurs, de croyances et de normes sociales. Ils comprennent, le contrôle par les symboles, le contrôle par le clan et le contrôle par les valeurs qui sont explicitement formulés par exemple dans un énoncé de mission.

Le cadre du Simons (1995) a été révisé par Tessier et Otley (2012). Ils ont introduit deux groupes d'acteurs, les gestionnaires (intention) et les employés (perception) et s'est principalement concentré sur les premiers.

Le cadre de Tessier et Otley comprend trois niveaux: (1) types de contrôle (technique ou social), (2) les objectifs de contrôle (performance ou frontières) qui sont distingués en fonction de leur dimension stratégique ou opérationnelle, (3) les différents choix de gestion possibles concernant ces contrôles (diagnostic/ interactif ; récompense/sanction).

Figure 5 : Cadre conceptuel de (Tessier & Otley, 2012)



Source : Tessier, Otley (2012, p.173).

Le premier niveau du cadre renferme les types de contrôles à la disposition des gestionnaires qui sont sociaux ou techniques. Les contrôles sociaux, qui font référence "aux éléments émotionnels, non rationnels et affectifs chez les employés" (Ray, 1986). Ils comprennent les valeurs de l'entreprise, les croyances et de normes fondamentales (Simons, 1995). Les contrôles techniques spécifient la manière dont les tâches doivent être exécutées (Perrow, 1986), ainsi que la façon dont les individus et les groupes sont organisés (Malmi et Brown, 2008). Ces contrôles se basent sur les règles, les procédures et les normes qui gouvernent les activités quotidiennes.

Le deuxième niveau du cadre est composé de différents systèmes de contrôle ayant un objectif spécifique. Le système de contrôle de la performance opérationnelle se concentre sur les

variables critiques de performance au niveau opérationnel. Ce système de contrôle est défini comme « l'ensemble des contrôles surveillant ce que l'organisation doit bien faire pour réaliser sa stratégie (Simons, 1995). Le système de contrôle de la performance stratégique met l'accent sur les incertitudes stratégiques et que la stratégie adoptée par l'organisation assure la réalisation de sa vision. Le rôle de ce système est "de signaler la nécessité de revoir les stratégies" (Ferreira & Otley, 2009). Les systèmes de contrôle de frontières ont été séparés en deux, l'un au niveau opérationnel informe les employés des limites imposées à leurs actions et l'autre stratégique les informe des limites que doivent prendre en considération lorsqu'ils sont à la recherche de nouvelles opportunités.

Le troisième niveau du cadre représente les intentions managériales. Il met l'accent sur les différents choix que les gestionnaires peuvent faire quant à la mise en place de leurs systèmes de contrôle. Les contrôles interactifs sont axés sur la discussion et l'apprentissage et les contrôles diagnostics ne seront examinés que s'il existe une certaine déviance. Les gestionnaires peuvent également décider si le contrôle sera utilisé de manière à promouvoir la créativité (habiliter) ou à assurer la prévisibilité (contraignante), les gestionnaires décident également de ce que seront les conséquences de contrôle concernant la réalisation ou non-réalisation de la performance (récompenses ou sanctions).

Enfin, la conception des systèmes de contrôle et leur présentation influencent réellement la perception et l'attitude des employés qui peut être positive, neutre ou négative. Le cadre inclut les gestionnaires et les employés pour souligner le fait que ces deux groupes d'individus pourraient ne pas évaluer les contrôles de la même manière.

2. Relation entre contrôle de gestion et mesure de la performance

Certains auteurs considèrent la mesure de la performance comme un sous-ensemble de SCG. Drury (2012) définit le SCG comme l'ensemble des contrôles utilisés par une organisation et "Les systèmes de contrôle de la comptabilité de gestion peuvent être décrits comme une forme de contrôle des résultats" (p.395). Le principal avantage de ce dernier est que les dirigeants n'ont pas besoin de connaître les moyens nécessaires, ni de participer à l'observation directe des actions des subordonnés. Ils se fondent simplement sur les rapports pour déterminer si les résultats souhaités tels que les coûts et les bénéfices ont été atteints. Le contrôle des résultats comprend les étapes suivantes :

- Définir les indicateurs de performance ;
- Définir une cible de performance ;
- Mesurer la performance ;

- Attribuer des récompenses ou des sanctions ;

La première étape consiste à sélectionner les indicateurs de performance tels que le retour sur investissement (ROI) et le taux de fidélisation de la clientèle pour les activités que l'organisation souhaite contrôler. En principe, un comportement souhaitable devrait améliorer la mesure de la performance et un comportement indésirable devrait avoir un effet préjudiciable sur la mesure. La deuxième étape consiste à définir une valeur cible pour chaque indicateurs de performance et un délai pour y parvenir (par exemple un taux de ROI de 2% d'ici un an), tout en indiquant aux individus ce qu'ils doivent viser. Cela permet aux employés et à leurs supérieurs d'interpréter les performances. La troisième étape concerne la mesure de la performance. Elle peut être évaluée par des indicateurs financiers (par exemple le taux de rentabilité) ou non financiers (taux de satisfaction des clients). Les produits des organisations à but non lucratif sont extrêmement difficiles à mesurer et que d'autres formes de contrôle pourraient être préférables. Les mesures doivent être rapides et compréhensibles. Lorsque les résultats s'écartent des objectifs, un retard dans la prise de mesures correctives affecte leur impact motivationnel. La dernière étape consiste à encourager les employés à atteindre les objectifs organisationnels en attribuant des récompenses (ou des sanctions) liées à leur succès (ou leur échec). De même, Simons (1995) considérait que la mesure de la performance fait partie du système de contrôle diagnostic.

Cependant, Ferreira et Otley (2009) affirment que le domaine de mesure de la performance est plus important que le système de contrôle de gestion. Ces derniers étant trop restrictifs et attachés aux travaux précurseurs de Robert Anthony (1965), nous préférons utiliser le terme « systèmes de gestion de la performance » pour définir une approche globale de la gestion et du contrôle de la performance organisationnelle. (2009, p.264).

CONCLUSION

La première question de recherche porte sur la notion prédominante du "système de contrôle de gestion". Le deuxième axe décrit l'élargissement de la notion de SCG au fil du temps. De nos jours, les SCG sont perçus comme un ensemble de contrôles à la disposition des gestionnaires pour diriger l'organisation vers les objectifs prédéterminés. En outre, des cadres plus contemporains mettent l'accent sur le rôle de la culture et des contrôles sociaux, ainsi que sur les intentions des gestionnaires et la perception réelle des employés vis-à-vis le SCG.

La deuxième question de recherche est consacrée à la relation entre le "Système du contrôle de gestion" et la "mesure de la performance". Etant donné que la performance est perçue

comme la réalisation des objectifs de l'organisation, il est évident qu'il existe un chevauchement important entre le système du contrôle de gestion et la "mesure de la performance". Cette dernière fait partie intégrante du SCG. Les résultats présentés dans cet article ont des limites. La sélection des auteurs pourrait être jugée subjective malgré la tentative d'utiliser des critères objectifs basés sur le décompte des citations. L'étendue de l'article ne permet pas une comparaison approfondie des aspects détaillés des concepts de SCG et de MP.

BIBLIOGRAPHIE

- Anthony, R. N. & Govindarajan, V., 2007. Management control systems. 12th ed. Boston: McGraw- Hill.
- Chenhall, R., 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, p. 27–168.
- Drury, C., 2012. Management and Cost Accounting (8th revised edition). Hampshire ed. Cengage learning EMEA, s.n.
- Ferreira, A. & Otley, D., 2009. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, Issue 20, p. 263–282.
- Flamholtz, E., Das, T. & Tsui, A., 1985. Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting Organizations and Society*, p. 35–50.
- Malmi, T. & Brown, D. A., 2008. Management control systems as a package-Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, Issue 19, p. 287–300.
- Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A., 2007. Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives. 2 edn.. s.l.: Harlow: Prentice Hall.
- Perrow, C., 1986. *Complex Organizations: A Critical Essay*. 3rd ed. ed. New York: Mc Graw-Hill Inc.
- Ray, C., 1986. Corporate culture: the last frontier of control. *Journal of Management Studies* 23, , p. 287–297.
- Simons, R., 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewa*. Harvard Business School Press.
- Strauß, E. & Zeche, C., 2013. Management Control Systems: A Review. *Journal of management Control*, p. 233–268.
- Tessier, S. & Otley, D., 2012. A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, Volume 23, pp. 171-185.