

Le Contrôle De Gestion: Conceptualisation Et Perspectives (Revue De Littérature)

Fedoua Bendahhou, Aziz Douari

Université Hassan 1er De Settat, Maroc

Université Hassan 1er De Settat, Maroc

Auteur Correspondant : Fedoua Bendahhou

Abstract:

Management control is a concept that originated in the English-speaking world. To fully understand its definition, it is useful to refer to the English term "management control." In fact, the word 'control' in English has a much broader meaning than its French equivalent "contrôler," including notions of steering, mastery, management, and evaluation, without the negative connotation often associated with it in French.

Management control plays a central role in organizational management, playing a key role in optimizing performance and strategic decision-making. As a discipline, it is based on a set of theories and practices that have evolved over time, enabling the structuring and regulation of organizational activities. This article will focus on the theoretical foundations of management control, examining the main approaches and models that underpin this practice, as well as the historical and conceptual developments that have shaped its scope. This will provide a clear frame of reference for the fundamental principles of management control.

Key Word: *Management control; organizational management; performance; decision-making.*

Date of Submission: 27-02-2026

Date of Acceptance: 07-03-2026

I. Introduction

Le terme "contrôle" trouve son origine dans l'expression française ancienne « contre-rolle », qui désignait un registre destiné à être comparé à son double original, le « rolle ». À l'origine, contrôler signifiait "vérifier" ou "confronter" deux documents pour s'assurer de leur concordance. Cependant, avec le temps, la notion de contrôle a pris un sens plus large et plus complexe.

Aujourd'hui, contrôler ne se limite plus à une simple vérification. Il s'agit également d'exercer une forme de maîtrise, ce qui implique d'influencer les comportements, les processus, et les pratiques au sein d'une organisation ou d'un système. Cette maîtrise vise à réduire l'écart entre la réalité observée (le fonctionnement constaté) et ce qui est souhaité ou attendu (le fonctionnement souhaité). Ce fonctionnement souhaité est généralement défini à travers des référentiels, des normes, des objectifs ou des projets qui servent de cadre pour guider les actions.

Ainsi, dans une entreprise, contrôler consiste à s'assurer que les résultats obtenus sont en phase avec les objectifs préalablement fixés, mais aussi à intervenir, ajuster, et orienter les pratiques pour atteindre ces objectifs. Cela peut inclure des actions telles que la mise en place de processus d'évaluation, l'établissement de procédures de régulation, et l'utilisation d'indicateurs de performance.

Le contrôle devient donc un outil de pilotage, permettant non seulement de surveiller l'exécution des tâches, mais aussi d'anticiper les dérives, de corriger les écarts, et d'accompagner l'évolution des pratiques. Il permet de guider une organisation vers la réalisation de ses objectifs en s'appuyant sur des critères établis, tout en veillant à ce que les actions mises en œuvre restent en adéquation avec les projets et les orientations stratégiques définies.

II. Conceptualisation Du Contrôle De Gestion

Le contrôle de gestion combine des aspects de management et de comptabilité (le contrôleur de gestion étant responsable de la comptabilité analytique, contrairement à la comptabilité financière). Cependant, contrairement à la comptabilité, le contrôle de gestion n'est pas régi par des normes strictes, il ne suit pas de règles obligatoires pour tous. Il est donc conçu et adapté par chaque entreprise selon ses propres besoins. Chaque organisation choisit ses outils, ses méthodes (notamment pour le calcul des coûts), ses fréquences de suivi et ses critères d'évaluation. Au sein de l'entreprise, le contrôle de gestion remplit principalement deux fonctions : le pilotage de la performance et le pilotage du changement.

Le contrôle de gestion s'appuie sur des outils tels que la budgétisation, l'analyse des écarts, et les tableaux de bord, permettant de mesurer la performance des actions et d'effectuer les ajustements nécessaires en fonction des écarts constatés.

Définitions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut être défini de plusieurs manières en fonction des perspectives et des contextes. Cette pluralité de définitions montre la diversité des perspectives sur le contrôle de gestion, allant de la mesure de la performance à l'intégration stratégique jusqu'à la prise de décision.

Le contrôle de gestion est un domaine central en gestion d'entreprise, souvent abordé dans la littérature académique et les recherches scientifiques sous divers angles. Voici plusieurs définitions provenant de différentes sources académiques:

Selon Anthony (Anthony, 1965):

- Le contrôle de gestion est "le processus par lequel les dirigeants influencent les membres d'une organisation pour la mise en œuvre efficace et efficiente des stratégies de l'organisation".
- Le contrôle de gestion est « le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation ».

Selon Dubois A. & Grenier G., le contrôle de gestion est une méthode de management qui vise à évaluer la performance d'une organisation en comparant les résultats obtenus aux objectifs fixés. Il implique la mise en place de mécanismes de suivi, d'analyse et de correction pour s'assurer que les ressources sont utilisées de manière efficace et que les objectifs sont atteints. (Dubois, A. & Grenier, G., 2002).

Ces définitions mettent en avant l'idée que le contrôle de gestion vise à aligner les actions des employés avec les objectifs stratégiques.

Contrôle de gestion comme système d'information

Selon Bouquin (Bouquin, 2005), « le contrôle de gestion est un système d'information qui permet de vérifier que les actions des différents acteurs de l'organisation sont cohérentes avec les objectifs stratégiques »

Pour Bouquin le contrôle de gestion est défini comme "un ensemble de mécanismes qui permettent de s'assurer que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour atteindre les objectifs fixés" (Bouquin, 2008).

Ces définitions mettent l'accent sur l'aspect informationnel et la mesure de la performance, où Bouquin propose le contrôle de gestion comme un système d'information aligné sur les objectifs stratégiques de l'organisation.

Perspective intégrée du contrôle de gestion

Selon Simons, le contrôle de gestion est conçu comme "un processus qui aide les gestionnaires à obtenir les informations nécessaires pour assurer la mise en œuvre des stratégies de l'entreprise tout en permettant la flexibilité nécessaire pour réagir aux changements environnementaux » (Simons, 1995). Simons met ici en lumière l'équilibre entre contrôle et flexibilité, nécessaire à une gestion moderne.

Contrôle de gestion et performance

Lorino voit « le contrôle de gestion comme un "ensemble de pratiques permettant à une organisation de définir et d'atteindre ses objectifs en optimisant les performances des processus, des ressources et des équipes » ». Il insiste sur la gestion des performances à travers des indicateurs adaptés. (Lorino, 1995)

Quant à Mia L. et Chenhall R.H., le contrôle de gestion est un ensemble de pratiques et de techniques qui permettent aux managers de suivre et d'améliorer la performance des unités de l'organisation. Il s'agit de mesurer les écarts entre les prévisions et les réalisations pour optimiser les processus et les résultats. (Mia, L., & Chenhall, R. H., 1994)

Contrôle de gestion et pilotage stratégique

Norreklit et Mitchell étendent la portée du contrôle de gestion à la gestion stratégique, définissant le contrôle de gestion comme "un ensemble de pratiques et de mécanismes de gouvernance permettant aux entreprises de piloter leurs activités en cohérence avec les stratégies adoptées et dans un environnement compétitif en évolution" (Norreklit, H., & Mitchell, F., 2007).

Kaplan R.S et Norton D.P. (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996) considèrent que le contrôle de gestion est une démarche intégrée qui s'inscrit dans la stratégie de l'organisation. Il permet de suivre la mise en œuvre des stratégies et d'ajuster les actions en fonction des résultats obtenus, contribuant ainsi à la réalisation des objectifs à long terme.

Contrôle de gestion comme support à la prise de décision

« Le contrôle de gestion est un processus de management qui aide les décideurs à prendre des décisions éclairées en fournissant des informations pertinentes sur les coûts, les budgets et les performances. Il facilite l'alignement des actions des membres de l'organisation avec les objectifs stratégiques ». (Anthony, R. N., & Govindarajan, V., 2001)

Pour (Eschenbach, 2004), le contrôle de gestion est un "processus de prise de décision qui, à l'aide de systèmes de mesure de performance et de reporting, fournit aux managers les informations nécessaires à l'amélioration continue des activités et à la réalisation des objectifs organisationnels".

Contrôle de gestion dans les entreprises multinationales

Dans une étude portant sur les multinationales, Merchant et Van der Stede (Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A., 2007) suggèrent que le contrôle de gestion est "l'ensemble des processus mis en œuvre pour s'assurer que les ressources organisationnelles sont utilisées de manière efficace et efficiente, même dans des contextes organisationnels complexes et diversifiés".

Le contrôle de gestion est un processus dynamique qui vise à améliorer en continu les performances organisationnelles. Il intègre des outils de mesure, de prévision et de réajustement pour s'adapter aux évolutions internes et externes de l'organisation. (Simons, 1995)

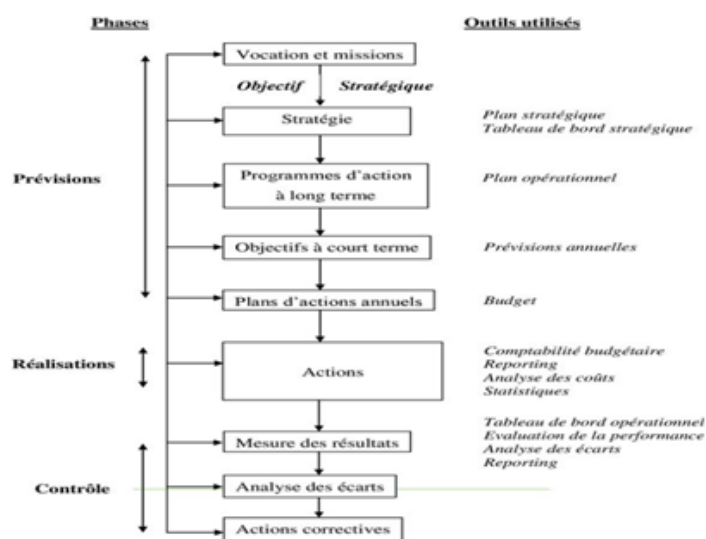
Le contrôle de gestion, dans la littérature et les recherches scientifiques, est généralement considéré comme un outil essentiel pour la mise en œuvre des stratégies organisationnelles et pour l'amélioration de la performance. Il englobe divers mécanismes, allant de la collecte d'informations et de la mesure de la performance à la gouvernance stratégique et à la flexibilité dans un environnement en constante évolution.

Le cycle du contrôle de gestion

Le cycle du contrôle de gestion désigne un processus continu et structuré par lequel une entreprise planifie, mesure, analyse et ajuste ses performances en vue d'atteindre ses objectifs stratégiques et opérationnels. Ce cycle se décompose généralement en plusieurs étapes, chacune étant essentielle pour assurer l'efficacité et la cohérence du contrôle de gestion. Pour le besoin du pilotage ce processus comprend trois grandes phases :

- La phase prévision
- La phase réalisation
- La phase contrôle

Figure 4: Cycle du contrôle



Source : "roue de Deming" (William Edwards Deming, 1950)

Planification (prévision)

La première étape du cycle consiste à fixer les objectifs et à définir les plans d'action nécessaires pour atteindre ces objectifs. Cela comprend l'élaboration des budgets, des prévisions et la détermination des ressources nécessaires.

Anthony et Govindarajan soulignent que « la planification est une fonction essentielle du contrôle de gestion car elle permet de formuler des objectifs clairs et de préparer des stratégies adaptées pour les atteindre » (Anthony, R. N., & Govindarajan, V. , 2007)

Mise en œuvre des actions (réalisation)

« La mise en œuvre des plans doit être suivie de près afin de garantir que les ressources sont utilisées de manière efficiente et efficace » (Simons, 1995).

Une fois les objectifs définis, les actions sont mises en place pour exécuter les plans préalablement établis. Cela inclut l'allocation des ressources, la communication des plans aux équipes, et la mise en œuvre des stratégies opérationnelles.

Mesure et suivi des performances

Kaplan et Norton (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996) introduisent la notion de Balanced Scorecard pour mesurer la performance selon plusieurs perspectives (financière, clients, processus internes, apprentissage et innovation). Cette étape implique la collecte et l'analyse des données relatives à l'exécution des plans et à la réalisation des objectifs. Cela comprend l'utilisation d'indicateurs de performance clés (KPI) et d'autres outils de mesure pour suivre les résultats.

Évaluation des écarts

Merchant et Van der Stede (Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A., 2007) mettent en avant l'importance de l'analyse des écarts pour comprendre les sources des performances, bonnes ou mauvaises, et ajuster les actions en conséquence. Une fois les résultats mesurés, il est essentiel de comparer les performances réalisées avec les objectifs fixés. Les écarts sont analysés pour identifier les déviations par rapport aux attentes, ce qui permet d'en comprendre les causes (internes ou externes).

Actions correctives

Bouquin précise que l'une des fonctions clés du contrôle de gestion est de permettre une rétroaction corrective pour ajuster les actions lorsque des écarts significatifs sont constatés (Bouquin, 2005). Lorsque des écarts sont identifiés, des actions correctives doivent être mises en place. Cela peut impliquer l'ajustement des stratégies, la réallocation des ressources ou la modification des objectifs pour s'adapter à de nouvelles réalités.

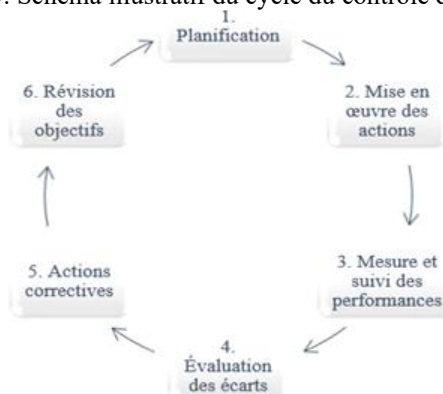
Révision des objectifs et des plans

Enfin, le cycle se termine par une réévaluation des objectifs initiaux et des stratégies. En fonction des résultats obtenus et des actions correctives mises en œuvre, l'organisation peut réviser ses objectifs, ses méthodes et son plan stratégique, ce qui relance le cycle.

Eschenbach décrit cette phase comme un moment clé pour tirer des enseignements du processus, afin d'affiner les prévisions et d'améliorer continuellement la performance. (Eschenbach, 2004)

Voici une représentation graphique des étapes du cycle du contrôle de gestion, avec des flèches pour montrer l'interconnexion entre les étapes et la nature itérative du processus :

Figure 5: Schéma illustratif du cycle du contrôle de gestion



Source: "roue de Deming" (William Edwards Deming, 1950)

Le cycle du contrôle de gestion est un processus itératif et continu, dont l'objectif est d'améliorer constamment les performances organisationnelles en s'assurant que les ressources sont utilisées de manière optimale et que les actions menées sont alignées avec les objectifs stratégiques. Ce cycle permet à l'entreprise de s'adapter aux évolutions internes et externes et d'assurer un suivi rigoureux de ses performances.

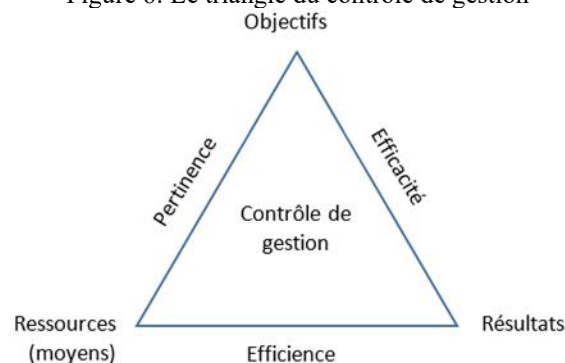
III. Objectifs Du Contrôle De Gestion

Le triangle du contrôle de gestion

Le triangle du contrôle de gestion est un concept clé qui illustre les trois dimensions fondamentales que le contrôle de gestion cherche à équilibrer dans une organisation. Ce modèle met en avant l'importance de coordonner stratégie, performance et pilotage pour assurer une gestion efficace et optimisée de l'entreprise. Le premier pilier notamment la stratégie est au cœur du triangle du contrôle de gestion. Elle représente les objectifs à long terme de l'organisation et la direction qu'elle souhaite suivre. Le contrôle de gestion doit veiller à ce que

les actions quotidiennes des différents services soient alignées sur ces objectifs stratégiques. Cet alignement permet de traduire la stratégie globale en actions opérationnelles concrètes, assurant ainsi que tous les efforts sont orientés vers la réalisation des priorités de l'entreprise. (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996). Quant au deuxième pilier à savoir La performance, elle correspond aux résultats obtenus par l'organisation, en fonction des objectifs fixés. Elle peut être mesurée à travers des indicateurs financiers et non financiers (comme la satisfaction client, la qualité des processus ou l'innovation). Le contrôle de gestion permet d'évaluer cette performance, de la comparer aux objectifs définis et d'identifier les écarts, afin d'apporter des ajustements. Il s'agit de garantir que l'organisation atteigne les objectifs fixés avec un usage optimal de ses ressources. (Bouquin, 2005) et enfin le pilotage qui consiste à diriger et à ajuster les actions en cours pour rester sur la trajectoire stratégique. Il implique l'allocation des ressources, la coordination des différents services, et la mise en place de mécanismes correctifs en cas de dérive. Le pilotage repose sur des outils tels que les tableaux de bord, les systèmes de contrôle, les budgets, et les prévisions, qui permettent aux managers d'ajuster les actions au fur et à mesure, garantissant ainsi que les objectifs de performance et les orientations stratégiques sont respectés. (Simons, 1995)

Figure 6: Le triangle du contrôle de gestion

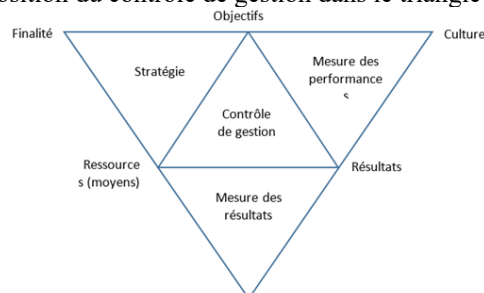


Source : Le contrôle de gestion (Dunod) (Bouquin, 2005)

L'utilisation des systèmes d'information constitue un élément central dans le contrôle de gestion, facilitant la prise de décisions stratégiques et opérationnelles grâce à la collecte et à l'organisation des données quantitatives et qualitatives. Les informations financières, telles que les coûts, marges, profits et prévisions budgétaires, occupent une place clé en permettant aux dirigeants d'analyser les écarts et d'ajuster leurs stratégies en fonction des résultats obtenus. Toutefois, comme l'indiquent Kaplan et Norton (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996), les données non financières – satisfaction client, qualité des processus internes et innovation – sont également indispensables pour garantir des décisions équilibrées. Ces données sont souvent synthétisées dans des tableaux de bord, outils incontournables qui offrent une vue d'ensemble des performances via des indicateurs clés (KPI) et aident à identifier les ajustements nécessaires (Bouquin, 2005).

Le contrôle de gestion influence la prise de décision à différents niveaux. Sur le plan stratégique, il soutient les dirigeants dans le choix des orientations à long terme, telles que l'exploration de nouveaux marchés ou l'investissement dans l'innovation. Sur le plan opérationnel, il guide les décisions quotidiennes relatives à l'allocation des ressources, la gestion des stocks et l'optimisation des processus, comme l'explique Eschenbach "les managers peuvent utiliser les rapports produits par le contrôle de gestion pour ajuster rapidement les décisions opérationnelles et répondre aux fluctuations de la demande" (Eschenbach, 2004). Enfin, au niveau budgétaire, le contrôle de gestion joue un rôle clé en offrant une visibilité sur les ressources et les dépenses, permettant ainsi une répartition efficace des budgets. Ces multiples apports font du contrôle de gestion un levier indispensable pour piloter la performance globale de l'entreprise.

Figure 7: La position du contrôle de gestion dans le triangle de management

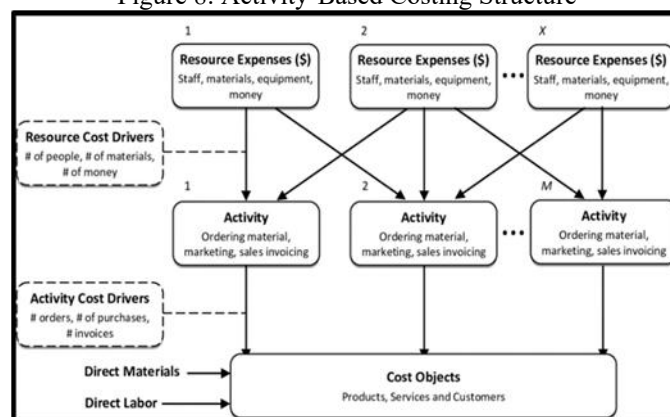


Source : Le contrôle de gestion (Dunod) (Bouquin, 2005)

Les outils utilisés dans le contrôle de gestion permettent de piloter la performance, de faciliter la prise de décision, d'optimiser l'utilisation des ressources, de soutenir la coordination interne, de piloter le changement et d'évaluer les risques. Le Balanced Scorecard (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996) est un outil clé qui permet de relier les objectifs stratégiques aux actions opérationnelles et à la performance dans ses différentes dimensions. Les tableaux de bord de gestion (Bouquin, 2005) (Bouquin, 2005) sont utilisés pour suivre les indicateurs en temps réel, facilitant l'analyse des écarts entre les résultats et les objectifs.

Les budgets et prévisions (Eschenbach, 2004) sont des outils indispensables pour planifier et suivre les performances, tandis que l'analyse des écarts permet d'identifier les ajustements nécessaires. Pour l'optimisation des ressources, des outils comme l'analyse des coûts et des techniques comme le Activity-Based Costing (Robert S. Kaplan, Robin Cooper., 1998) sont utilisés pour identifier les inefficacités. Les systèmes d'information facilitent la coordination interne, améliorant la communication entre les services.

Figure 8: Activity-Based Costing Structure



Source: (Kaplan & Cooper, 1998)

Le pilotage du changement s'appuie sur des tableaux de bord stratégiques, le Balanced Scorecard, et des systèmes de contrôle interactifs (Simons, 1995), permettant d'ajuster les actions face aux évolutions. Enfin, pour l'évaluation et la maîtrise des risques, des outils tels que le Risk Scorecard (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 2008) et les systèmes de contrôle diagnostiques permettent de surveiller les risques et d'y répondre rapidement.

Objectifs du contrôle de gestion

Selon Le Petit Robert, le contrôle de gestion se définit comme un ensemble de techniques et de procédures mises en place au sein d'une entreprise pour s'assurer que les actions réalisées sont conformes aux objectifs fixés, et pour piloter l'organisation de manière efficace en fonction des performances attendues. Il s'agit d'un outil permettant de surveiller, analyser et ajuster les résultats obtenus afin d'améliorer les processus et optimiser les ressources de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est un ensemble de pratiques et d'outils destinés à accompagner les organisations dans l'atteinte de leurs objectifs stratégiques. Il se définit comme un processus qui vise à aligner les performances des individus et des départements avec les objectifs globaux de l'entreprise, tout en garantissant une utilisation optimale des ressources. Il se situe au carrefour entre la stratégie, la comptabilité et la gestion des ressources humaines. Ce processus se déroule par plusieurs étapes clés : la planification, l'exécution, le contrôle et l'ajustement des résultats pour optimiser les résultats. Les objectifs du contrôle de gestion sont multiples et visent à assurer l'efficacité et la performance globale de l'entreprise. Voici les principaux objectifs :

Pilotage de la performance

Le pilotage de la performance consiste à mesurer, évaluer et ajuster les actions de l'entreprise afin d'atteindre les objectifs fixés, tout en optimisant les ressources utilisées. Cela implique l'utilisation d'outils de mesure (comme les indicateurs de performance ou KPI), l'analyse des écarts entre les objectifs et les résultats obtenus, et la mise en place d'actions correctives.

Kaplan et Norton, avec leur approche du Balanced Scorecard, expliquent que le pilotage de la performance ne doit pas se limiter à une évaluation purement financière. Ils affirment que "la gestion de la performance doit inclure des indicateurs relatifs aux clients, aux processus internes et à l'apprentissage organisationnel, car ces dimensions sont toutes interdépendantes et essentielles pour la performance durable de l'entreprise" (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996). Cette approche multidimensionnelle est une base conceptuelle clé dans le pilotage de la performance moderne, puisqu'elle permet une vision équilibrée des performances à court et long terme.

Bouquin explique que "le contrôle de gestion permet de traduire la stratégie en actions opérationnelles et de s'assurer que les performances suivent les objectifs fixés, tant en termes financiers qu'en termes d'efficacité organisationnelle" (Bouquin, 2005). Cette citation montre que le pilotage de la performance dans le contrôle de gestion va au-delà des aspects purement financiers, en intégrant des critères de performance qualitative comme la satisfaction des clients, la qualité des processus ou encore l'innovation.

Simons souligne l'importance de la flexibilité dans le pilotage de la performance. Il explique que "le contrôle de gestion ne doit pas être vu uniquement comme une manière de surveiller les résultats, mais aussi comme un système permettant aux managers de réagir aux changements environnementaux" (Simons, 1995). Cette approche met en lumière le fait que le pilotage de la performance nécessite à la fois une évaluation régulière des résultats et la capacité d'ajuster les actions en fonction des nouvelles informations.

Eschenbach décrit le pilotage de la performance comme un processus dynamique: "La performance n'est pas figée dans le temps. Le contrôle de gestion doit permettre une évaluation continue et en temps réel de la performance, afin d'ajuster rapidement les décisions et les actions" (Eschenbach, 2004). Cette citation montre que le contrôle de gestion permet une réactivité face aux fluctuations du marché et à la concurrence, ce qui est essentiel pour maintenir ou améliorer les performances de l'organisation.

Le pilotage de la performance dans le cadre du contrôle de gestion s'articule autour de quatre dimensions essentielles. La dimension financière veille à ce que les résultats de l'entreprise (chiffre d'affaires, rentabilité, coûts) correspondent aux objectifs budgétaires, tout en élargissant l'analyse, comme l'expliquent Kaplan et Norton qui insistent sur la nécessité de maintenir cette dimension tout en élargissant le cadre d'analyse (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996). La dimension opérationnelle se concentre sur l'efficacité des processus internes, traduisant les objectifs stratégiques en résultats concrets, selon (Bouquin, 2005). La dimension organisationnelle et humaine, mise en avant par (Simons, 1995), souligne l'importance de la flexibilité managériale pour piloter le changement, influençant comportements et pratiques. Enfin, la dimension stratégique dépasse les objectifs à court terme en alignant les actions présentes sur les ambitions à long terme, comme le rappellent Kaplan et Norton (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996).

Aide à la prise de décision

Le contrôle de gestion joue un rôle crucial dans l'aide à la prise de décision au sein des organisations. Il permet aux managers et aux dirigeants d'avoir une vue d'ensemble des performances, des ressources disponibles, et des risques potentiels afin de prendre des décisions stratégiques et opérationnelles informées. Cet objectif repose sur la capacité du contrôle de gestion à fournir des informations pertinentes, précises et actualisées qui facilitent les choix en matière de gestion des ressources, d'alignement stratégique et de performance.

Anthony et Govindarajan expliquent que "le contrôle de gestion est un processus d'aide à la prise de décision qui s'appuie sur des systèmes d'information permettant aux managers de collecter, analyser et interpréter des données relatives à la performance de l'organisation" (Anthony, R. N., & Govindarajan, V., 2007). Ils insistent sur l'importance des données financières et non financières pour guider les décisions stratégiques et améliorer les processus organisationnels.

Bouquin précise que "le contrôle de gestion est un système d'information qui offre aux dirigeants et aux managers les éléments nécessaires pour prendre des décisions cohérentes avec les objectifs stratégiques de l'organisation" (Bouquin, 2005). Cette citation souligne le lien direct entre la capacité à prendre des décisions éclairées et la qualité des informations fournies par le système de contrôle de gestion.

Kaplan et Norton, dans leur approche du Balanced Scorecard, montrent comment le contrôle de gestion peut améliorer la prise de décision en fournissant une vision globale de la performance organisationnelle. "En intégrant à la fois des indicateurs financiers et non financiers, le Balanced Scorecard permet aux managers de prendre des décisions plus équilibrées et de répondre de manière proactive aux besoins futurs de l'organisation." (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996)

D'après Simons "le contrôle de gestion, en tant que levier de contrôle, aide les dirigeants à équilibrer la nécessité de maintenir une structure rigide pour respecter les objectifs tout en offrant suffisamment de flexibilité pour ajuster les décisions en fonction des changements du marché ou des nouvelles informations disponibles" (Simons, 1995). Cette citation montre que le contrôle de gestion permet non seulement de suivre des performances, mais aussi de s'adapter en temps réel.

Optimisation de l'utilisation des ressources

L'optimisation de l'utilisation des ressources est un objectif fondamental du contrôle de gestion. Cet objectif vise à maximiser l'efficacité de l'entreprise en utilisant au mieux les ressources disponibles, qu'elles soient humaines, matérielles ou financières. Le contrôle de gestion fournit aux dirigeants des informations clés pour allouer les ressources de manière judicieuse, en évitant les gaspillages et en favorisant les investissements rentables.

Bouquin affirme que "le contrôle de gestion, par l'analyse des coûts et la mesure des performances, permet de s'assurer que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'entreprise" (Bouquin, 2005). Cette citation souligne le rôle du contrôle de gestion dans l'évaluation continue des processus internes pour garantir que les ressources sont utilisées de manière optimale, sans gaspillage.

Anthony et Govindarajan insistent sur l'importance d'une gestion efficace des ressources à travers le contrôle des coûts. Ils écrivent : "Le contrôle de gestion aide à rationaliser l'utilisation des ressources en veillant à ce que les dépenses soient alignées sur les priorités stratégiques de l'organisation et qu'elles génèrent un retour sur investissement positif." (Anthony, R. N., & Govindarajan, V., 2007) Ici, l'optimisation des ressources est liée à la capacité de l'organisation à orienter ses dépenses vers des activités à forte valeur ajoutée.

Kaplan et Norton élargissent la notion d'optimisation des ressources en intégrant les perspectives non financières. Ils expliquent que "l'optimisation des ressources ne se limite pas à la gestion financière ; elle doit également prendre en compte des ressources immatérielles telles que les compétences des employés et l'innovation" (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996). Leur approche souligne l'importance de considérer toutes les ressources de l'entreprise pour maximiser la performance à long terme.

Simons ajoute une dimension dynamique à l'optimisation des ressources en soulignant que "le contrôle de gestion permet d'ajuster rapidement l'allocation des ressources en fonction des fluctuations de l'environnement concurrentiel et des changements dans les priorités stratégiques" (Simons, 1995). Cette citation montre que l'optimisation des ressources est un processus adaptatif qui doit évoluer avec les besoins de l'entreprise.

L'optimisation des ressources dans le cadre du contrôle de gestion s'opère à travers plusieurs dimensions interconnectées, d'abord les Ressources financières basées sur une bonne gestion financière supposant la maîtrise des coûts, l'optimisation des budgets, et la capacité à obtenir un retour sur investissement optimal. Anthony et Govindarajan (Anthony, R. N., & Govindarajan, V., 2007) soulignent que "l'optimisation des ressources financières repose sur l'analyse précise des coûts fixes et variables, ainsi que sur une gestion rigoureuse des investissements et des marges". Deuxièmement, l'optimisation des ressources humaines est un facteur clé de performance. Selon Kaplan et Norton (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996), il est crucial de "maximiser le potentiel des employés à travers la formation, le développement des compétences, et une répartition optimale des tâches". La gestion des talents et la mise en place de systèmes de motivation sont donc des leviers pour utiliser au mieux les capacités humaines. Et enfin l'optimisation des ressources matérielles et technologiques qui passe par une gestion efficace des infrastructures, des technologies et des équipements. Eschenbach (Eschenbach, 2004) indique que "l'utilisation optimale des équipements et des technologies permet d'améliorer la productivité tout en réduisant les coûts associés aux pannes et à l'obsolescence des outils". Cette dimension inclut également l'optimisation des stocks, l'entretien des machines et la mise à jour des systèmes d'information.

Faciliter la coordination et la communication interne

Un des objectifs centraux du contrôle de gestion est de faciliter la coordination et la communication interne au sein de l'organisation. Le contrôle de gestion aide à aligner les différents services et départements autour des objectifs stratégiques communs, tout en assurant une fluidité dans l'échange d'informations. En fournissant des outils de suivi des performances et des systèmes d'information, il permet d'assurer la cohérence et l'efficacité des actions entreprises à différents niveaux de l'organisation.

Anthony et Govindarajan (Anthony, R. N., & Govindarajan, V., 2007) soulignent que "le contrôle de gestion permet de structurer les flux d'informations entre les différents départements, facilitant ainsi une meilleure coordination des actions et une réactivité accrue face aux changements". Cette citation met en évidence le rôle du contrôle de gestion comme outil d'harmonisation des efforts organisationnels et de gestion transversale des informations.

Bouquin (Bouquin, 2005) ajoute que "la coordination interne repose sur des échanges d'informations fiables et cohérents. Le contrôle de gestion, à travers des tableaux de bord et des systèmes d'information, permet aux managers d'avoir une vision transversale de l'organisation et de faciliter la communication entre les services". Cette citation souligne l'importance de l'information comme catalyseur de la coordination et de la communication interne dans les entreprises.

Simons (Simons, 1995) évoque l'importance des systèmes de contrôle interactifs, qui favorisent une communication constante entre les niveaux hiérarchiques et les départements. Selon lui, "le contrôle de gestion interactif permet aux dirigeants et aux managers de discuter des informations en temps réel, d'ajuster les actions en fonction des nouvelles données, et de favoriser la collaboration interfonctionnelle". Cela montre que le contrôle de gestion n'est pas seulement un processus de suivi, mais aussi un mécanisme actif de coordination.

Kaplan et Norton (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996), dans leur cadre du Balanced Scorecard, insistent sur l'importance de l'intégration des objectifs au sein de toute l'organisation. Ils affirment que "le Balanced Scorecard permet aux différentes fonctions de l'organisation de se coordonner en alignant leurs objectifs opérationnels sur la stratégie globale de l'entreprise, facilitant ainsi une communication claire et cohérente à tous

les niveaux". Ce cadre garantit que chaque unité travaille en synergie avec les autres pour atteindre les mêmes objectifs stratégiques.

L'objectif de coordination et de communication interne dans le cadre du contrôle de gestion peut être détaillé en plusieurs dimensions indispensables à savoir la transversalité et collaboration entre services, Anthony et Govindarajan (Anthony, R. N., & Govindarajan, V., 2007) soulignent que "en partageant les mêmes indicateurs de performance, les différents services peuvent collaborer plus efficacement, éviter les duplications d'efforts et s'assurer que leurs actions convergent vers des objectifs communs". Le contrôle de gestion favorise un alignement des objectifs opérationnels avec les objectifs stratégiques de l'entreprise. Kaplan et Norton insistent sur l'importance de cet alignement, expliquant que "chaque unité doit comprendre comment ses objectifs spécifiques contribuent aux objectifs stratégiques globaux de l'entreprise, et le contrôle de gestion assure cette transparence". (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996). Bouquin met en avant le rôle des systèmes d'information dans la fluidité des échanges internes : "La mise en place de tableaux de bord partagés et d'indicateurs de performance clés permet une circulation rapide et cohérente de l'information, garantissant que chaque niveau hiérarchique dispose des données nécessaires pour prendre des décisions informées" (Bouquin, 2005). De son côté, Simons (Simons, 1995) parle de la réactivité que permettent les systèmes de contrôle interactifs. En favorisant une communication régulière et en temps réel entre les niveaux de management, les entreprises peuvent ajuster leurs actions rapidement en fonction des changements environnementaux ou des nouvelles informations disponibles.

Pilotage du changement

Le contrôle de gestion joue un rôle essentiel dans le pilotage du changement au sein des organisations. Cet objectif vise à accompagner les transformations stratégiques et opérationnelles, en fournissant aux dirigeants les outils nécessaires pour anticiper, gérer et ajuster les actions en réponse aux évolutions internes et externes. Le contrôle de gestion ne se contente pas de suivre la performance ; il permet aussi d'orienter l'organisation dans des périodes de changement, en s'assurant que les ressources sont utilisées efficacement pour atteindre de nouveaux objectifs.

Bouquin explique que "le contrôle de gestion est un outil de pilotage qui aide les managers à orienter les transformations de l'organisation en fonction des objectifs stratégiques, tout en s'assurant que les ressources sont allouées de manière optimale" (Bouquin, 2005). Il montre ainsi que le contrôle de gestion n'est pas seulement un mécanisme de suivi, mais également un instrument clé dans la gestion proactive du changement.

Simons met en avant l'importance des systèmes de contrôle interactifs dans le pilotage du changement. Il affirme que "ces systèmes permettent aux managers d'engager des discussions continues autour des changements stratégiques et d'ajuster les actions opérationnelles en conséquence" (Simons, 1995). Cela souligne l'importance d'une communication fluide entre les différents niveaux de l'organisation pendant les périodes de transformation.

Kaplan et Norton expliquent comment le contrôle de gestion peut soutenir le changement en fournissant un cadre qui relie les actions de court terme aux objectifs de long terme. "Le Balanced Scorecard permet de suivre l'évolution des indicateurs clés au fil du temps, et d'ajuster la stratégie pour s'adapter aux nouvelles réalités du marché" (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996), écrivent-ils, soulignant ainsi le rôle du contrôle de gestion dans l'accompagnement des transformations organisationnelles.

Anthony et Govindarajan insistent sur l'importance de l'adaptabilité du contrôle de gestion face aux changements rapides dans l'environnement externe. Ils indiquent que "le contrôle de gestion doit fournir des informations précises et actualisées pour permettre aux managers d'ajuster rapidement leurs décisions face aux fluctuations du marché ou aux évolutions technologiques". (Anthony, R. N., & Govindarajan, V., 2007)

L'objectif du pilotage du changement dans le contrôle de gestion repose sur plusieurs dimensions essentielles à savoir l'Accompagnement des transformations stratégiques en fournissant des indicateurs précis qui aident à suivre l'avancement des nouveaux projets. Bouquin (Bouquin, 2005) note que "le contrôle de gestion est un outil indispensable pour traduire les stratégies en actions opérationnelles concrètes et assurer un suivi constant de leur mise en œuvre". Simons (Simons, 1995) met l'accent sur la flexibilité du contrôle de gestion dans le pilotage du changement. Il explique que "les systèmes de contrôle interactifs doivent permettre aux managers d'ajuster leurs actions rapidement en réponse aux incertitudes et aux imprévus", montrant ainsi que le contrôle de gestion joue un rôle clé dans l'adaptation à des environnements dynamiques. Lors de la mise en place de changements, le contrôle de gestion aide également à gérer les résistances internes. En offrant une transparence sur les objectifs et les résultats attendus, il permet de réduire l'incertitude et d'aligner les parties prenantes sur les objectifs à atteindre. Kaplan et Norton (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996) soulignent que « le Balanced Scorecard offre une vision claire des progrès réalisés en temps réel, ce qui permet aux dirigeants de prendre des mesures correctives rapidement si nécessaire ». L'une des fonctions essentielles du contrôle de gestion dans le pilotage du changement est d'assurer un suivi régulier des résultats, afin de corriger les écarts par rapport aux objectifs initiaux.

Évaluation et maîtrise des risques

L'un des objectifs cruciaux du contrôle de gestion est l'évaluation et la maîtrise des risques. Dans un environnement de plus en plus incertain et complexe, la gestion des risques est devenue un enjeu stratégique pour les entreprises. Le contrôle de gestion joue un rôle clé dans l'identification, l'évaluation et la gestion des risques qui peuvent affecter la performance de l'organisation. En intégrant des outils d'évaluation des risques, le contrôle de gestion permet de mieux anticiper les problèmes potentiels et de proposer des solutions proactives pour les maîtriser.

Bouquin (Bouquin, 2005) explique que « le contrôle de gestion permet d'identifier les risques financiers et opérationnels en fournissant des données et des analyses précises sur les performances et les écarts ». Il souligne ainsi que la maîtrise des risques passe par une compréhension approfondie des facteurs internes et externes susceptibles d'affecter l'organisation.

Anthony et Govindarajan (Anthony, R. N., & Govindarajan, V., 2007) mettent l'accent sur le rôle des systèmes de contrôle dans l'évaluation des risques : « Les systèmes de contrôle de gestion aident à identifier les risques critiques et à mesurer leur impact potentiel sur l'organisation, permettant ainsi de prendre des décisions éclairées pour les minimiser ». Cette citation montre que le contrôle de gestion ne se limite pas à la gestion des résultats, mais intègre également la gestion proactive des risques.

Simons (Simons, 1995) introduit la notion de systèmes de contrôle diagnostiques, qui sont essentiels pour surveiller les risques. Selon lui, « ces systèmes permettent de surveiller les indicateurs de performance critiques et de détecter les signaux d'alerte avant que les risques ne deviennent incontrôlables ». Cette approche diagnostique du contrôle de gestion montre que l'identification précoce des risques est essentielle pour les maîtriser efficacement.

Kaplan et Norton (Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 2008) dans leur travail sur le Risk Scorecard, montrent comment les entreprises peuvent utiliser des outils d'évaluation des risques pour mieux gérer les incertitudes stratégiques : « L'intégration d'une évaluation des risques dans le Balanced Scorecard permet aux entreprises de lier la gestion des risques à leur stratégie globale, ce qui renforce leur capacité à identifier les menaces potentielles et à prendre des mesures correctives ». Cela montre comment le contrôle de gestion peut être utilisé pour identifier et gérer les risques stratégiques.

IV. Perspectives Du Contrôle De Gestion

Le contrôle de gestion a longtemps été appréhendé comme un dispositif technico-financier centré sur la planification, la budgétisation et le suivi des écarts. Dans cette perspective classique, il était principalement conçu comme un ensemble d'outils destinés à assurer la maîtrise des coûts, la conformité aux objectifs et l'optimisation des performances économiques. Toutefois, l'évolution des environnements concurrentiels, la complexification des organisations et la montée en puissance des logiques managériales ont progressivement conduit à une redéfinition de son périmètre et de ses finalités.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion s'inscrit dans une approche plus intégrée et systémique, au sein de laquelle la dimension humaine occupe une place centrale. Au-delà des tableaux de bord, des indicateurs de performance et des procédures formalisées, il repose sur des processus d'interaction, de communication et d'influence entre les acteurs organisationnels. Les comportements, les représentations et les dynamiques collectives conditionnent largement l'efficacité des dispositifs de contrôle. En ce sens, le contrôle de gestion ne saurait être réduit à une simple mécanique instrumentale ; il constitue un système socialement construit, ancré dans des relations de pouvoir, de confiance et d'apprentissage.

Les travaux de Robert Simons (1995), notamment à travers le modèle des Levers of Control, ont profondément contribué à cette relecture. Simons montre que les systèmes de contrôle ne se limitent pas à une fonction diagnostique de surveillance, mais qu'ils peuvent également jouer un rôle interactif, favorisant le dialogue stratégique, l'apprentissage organisationnel et l'adaptation aux incertitudes de l'environnement. Les systèmes de croyances et les systèmes interactifs deviennent alors des vecteurs d'alignement et de mobilisation des acteurs autour des priorités stratégiques.

Dans la même veine, Robert N. Anthony et Vijay Govindarajan (2007) soulignent que l'efficacité d'un système de contrôle dépend étroitement des comportements humains qu'il suscite. La motivation, l'engagement et la perception d'équité influencent directement la manière dont les individus réagissent aux objectifs fixés, aux incitations et aux mécanismes d'évaluation. Un système techniquement sophistiqué mais socialement inadapté peut ainsi générer des comportements opportunistes, des résistances ou une démotivation, compromettant la performance globale.

Dans cette perspective, le contrôle de gestion apparaît comme un dispositif multidimensionnel articulant dimensions technique, organisationnelle et humaine. Il ne se limite plus à structurer et réguler les activités ; il devient un levier stratégique de création de valeur. En intégrant les facteurs humains — compétences, culture organisationnelle, leadership, climat de confiance — il contribue à renforcer la cohérence interne, à stimuler l'innovation et à soutenir la performance commerciale.

Ainsi, cet article met en évidence que la performance ne résulte pas uniquement de la qualité des instruments de pilotage, mais de la capacité des organisations à articuler ces instruments avec les dynamiques humaines qui les traversent. Une telle vision ouvre des perspectives de recherche fécondes, notamment sur l'impact des pratiques de contrôle interactif, de la participation budgétaire ou des dispositifs d'incitation sur l'engagement des équipes et les résultats commerciaux. Sur le plan pratique, elle invite les managers à concevoir le contrôle de gestion non comme un outil de contrainte, mais comme un cadre structurant favorisant la responsabilisation, l'apprentissage et la compétitivité durable.

V. Conclusion

Le contrôle de gestion, historiquement perçu comme un ensemble de mécanismes et d'outils destinés à surveiller la performance financière et opérationnelle d'une organisation, évolue vers une approche plus intégrée où la dimension humaine joue un rôle crucial. En effet, au-delà des chiffres et des tableaux de bord, le contrôle de gestion repose sur les interactions entre les individus, les équipes, et leur environnement organisationnel. Les travaux de Simons (Simons, 1995) sur les systèmes de contrôle de gestion mettent en lumière le fait que ces dispositifs ne sont pas uniquement des outils de contrôle strict, mais aussi des leviers d'apprentissage et de motivation. De même, les recherches d'Anthony et Govindarajan (Anthony, R. N., & Govindarajan, V., 2007) soulignent que le comportement humain, en particulier la motivation et l'engagement, influence directement l'efficacité des systèmes de contrôle.

References

- [1]. Anthony, R. N., & Govindarajan, V. , 2001. Management Control Systems.. New York: Mcgraw-Hill..
- [2]. Anthony, R. N., & Govindarajan, V. , 2007. Management Control Systems.. S.L.:Mcgraw-Hill Education..
- [3]. Anthony, R. N., 1965. Planning And Control Systems: A Framework For Analysis.. Boston: Harvard Business School Press..
- [4]. Bouquin, H., 2005. Le Contrôle De Gestion. 8e Edition. Paris: Presses Universitaires De France..
- [5]. Bouquin, H., 2008. Le Contrôle De Gestion.. Paris: Presses Universitaires De France..
- [6]. Dubois, A. & Grenier, G. , 2002. Le Contrôle De Gestion : Une Approche Par Les Outils. Paris: Dunod.
- [7]. Eschenbach, R., 2004. Controlling. Stuttgart: Schäffer-Poeschel..
- [8]. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. , 2008. The Execution Premium: Linking Strategy To Operations For Competitive Advantage.. S.L.:Harvard Business Review Press.
- [9]. Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996. The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action.. Boston: Harvard Business Review Press.
- [10]. Lorino, P., 1995. Le Contrôle De Gestion Stratégique.. Paris : Dunod..
- [11]. Merchant, K. A., & Van Der Stede, W. A., 2007. Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation And Incentives.. New York: Pearson.
- [12]. Mia, L., & Chenhall, R. H., 1994. The Role Of Management Accounting In The Control Of Organizational Performance.. S.L.:Accounting & Finance, 34(2), 155-181.
- [13]. Norreklit, H., & Mitchell, F., 2007. Strategic Management Accounting.. London: Elsevier..
- [14]. Robert S. Kaplan, Robin Cooper. , 1998. Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems To Drive Profitability And Performance.. S.L.:Harvard Business Press..
- [15]. Simons, R., 1995. Le Contrôle De Gestion Dans Une Organisation En Changement. Paris: Editions d'Organisation..
- [16]. Simons, R., 1995. Levers Of Control: How Managers Use Innovative Control Systems To Drive Strategic Renewal.. Boston: Harvard Business Review Press..