

## **Importance des systèmes de contrôle de gestion dans l'entreprise économique**

### **Importance of management control systems in the economic enterprise**

---

**ALI BELHADJ Yassine<sup>1</sup>**

Maître de conférences /Laboratoire MECAS  
Faculté des Sciences Economiques. Université de Tlemcen, Algérie  
abayi2002@yahoo.fr

**NECIB Ahmed**

Doctorant /Laboratoire MECAS  
Faculté des Sciences Economiques. Université de Tlemcen, Algérie  
ahmednecib79@gmail.com

Date de soumission : 19-09-2021 Date d'acceptation : 18-12-2021 Date de publication : 31-12-2021

#### **Résumé:**

Le contrôle de gestion est une fonction intégrée au processus de management de l'entreprise. Il l'assiste dans sa mission de management et aide à orienter les comportements et à mettre en place la stratégie. Il faut définir le contrôle de gestion par rapport à ses finalités et à l'activité de l'entreprise. Il faut ensuite affecter les ressources qu'elle consomme et identifier des inducteurs qui permettront d'affecter les coûts des activités aux objets de coûts. La comptabilité de gestion est utilisée afin de pouvoir positionner l'entreprise par rapport aux concurrents, outil du contrôle de gestion crucial pour la performance de l'entreprise.

**Mots-clés :** Système de contrôle ; Type de contrôle ; Contrôle de gestion ; Comptabilité de gestion ; Inducteurs de performance

**Code JEL :** L0 L1 L11 L19

#### **Abstract:**

Management control is a function integrated into the company's management process. It assists the company in its management mission; helps guide behavior and implement the strategy. Management control must be defined concerning its purposes and the activity of the company. It is then necessary to allocate the resources it consumes and identify drivers that will allow the costs of the activities to be allocated to the cost objects. Management accounting is used to be able to position the company in relation to competitors, a management control tool that is crucial for the performance of the company.

**Keywords:** Control system; Type of control ; Management control; Management accounting ; Performance drivers

**Jel Classification Codes :** L0 L1 L11 L19

---

<sup>1</sup> Auteur correspondant

## Introduction :

Le contrôle de l'entreprise représente le pouvoir de décision pour la réalisation de la performance souhaitée. Celle-ci s'évalue à l'existence de ressources et à la pratique d'une activité en interaction avec l'environnement. En outre, le système de contrôle ne peut être considéré du seul point de vue de ses outils et nécessite d'être défini de façon plus autonome, comme un processus de management.

### 1. Définition du contrôle

Toute entreprise implique du contrôle. C'est par ce dernier que l'on cherchera à s'assurer que l'objectif est atteint en le comparant avec l'état du système afin de déclencher un ajustement. Anthony (1965) décrit le contrôle comme étant le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation. Anthony (1988) a modifié sa définition, plus tard, en étant le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'entreprise. C'est une façon de renforcer la nature managériale du contrôle. Anthony propose une structuration du contrôle organisationnel en trois niveaux à savoir :

**Un niveau de contrôle stratégique** est le processus qui consiste à décider des buts de l'organisation et des stratégies à employer pour atteindre ces buts.

**Un niveau de contrôle** de gestion qui doit assurer la cohérence entre la stratégie et le quotidien des actions des membres de l'entreprise.

**Un niveau de contrôle opérationnel** consiste à garantir la mise en œuvre des tâches spécifiques de façon efficiente et efficace.

Selon Simons (1995), le contrôle est l'ensemble des processus et procédures formels construits sur la base de l'information. Pour Livian (1998), il est l'ensemble des moyens permettant d'assurer la cohésion organisationnelle afin d'atteindre un niveau de performance souhaitable. Selon Bouquin (2001) le contrôle retient trois niveaux fondamentaux à savoir, la stratégie, le quotidien et les tâches. En outre, le contrôle s'appuie sur des procédures formelles et sur des dispositifs informels qui permettent aux dirigeants de maîtriser les décisions prises et les actions menées à tous les niveaux de l'organisation.<sup>2</sup>

### 2. Types de contrôle

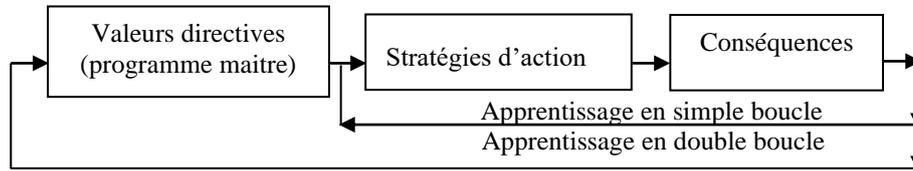
On distingue, d'une manière générale deux types de contrôle :

**Le contrôle réactif** est basé sur la notion de boucle de rétroaction. Il permet de déclencher une action suite à un écart comme illustré à la figure suivante :

---

<sup>2</sup>Bouquin. H, (2004) « Comptabilité de gestion ». 3<sup>e</sup> Edition Economica,.

**Figure 1. Apprentissage en simple boucle et en double boucle**



**Source.** Argyris. C, Schon. D (1978) « L'apprentissage organisationnel, théorie, méthode et pratique » Organizational Learning.

**Le contrôle proactif** est basé sur l'idée de prévention. Il anticipe les événements afin d'éviter des difficultés ultérieures. Il doit fonctionner de façon continue.

Ouchi (1979) a déterminé les mécanismes qui permettent à l'organisation de réaliser ses objectifs. Les paramètres retenus sont le niveau de connaissance du processus de production, et la capacité à mesurer les résultats. Il propose trois systèmes dominants de contrôle :

**Le contrôle par le clan (ou la tradition)** s'impose quand il n'est pas possible d'établir de règles de production et quand les résultats ne sont pas disponibles. Il repose sur une forte socialisation des individus, internalisant le contrôle en chacun d'entre eux par son adhésion volontaire aux principes et valeurs de l'organisation.

**Le contrôle par le marché** est intéressant lorsque les objectifs stratégiques ou le processus de production ne sont pas maîtrisés. Il s'agit d'une introduction des mécanismes de marché au sein de l'organisation afin de parvenir à une régulation par l'échange économique dans un contexte de concurrence.

**Le contrôle par la bureaucratie** est l'ensemble des règles et procédures formelles. Lorsque les objectifs stratégiques sont clairs et les moyens de les atteindre sont maîtrisés, la spécification des règles de comportement et de production amène à la constitution d'un système bureaucratique.

Macintosh (1994) préconise la réalisation de tests instrumentaux pour voir si des objectifs intermédiaires sont atteints. Cette forme de contrôle est applicable dans un environnement prévisible. Il a distingué deux types de contrôle :

**Le contrôle charismatique** est préconisé lorsque les objectifs sont clairs, mais dans un environnement mouvant. La direction aura pour rôle de promouvoir le dialogue dans l'entreprise pour dégager les meilleures perspectives d'avenir.

**Le contrôle collégial** est intéressant lorsque les objectifs ne sont pas clairs, alors que les connaissances nécessaires à la transformation ainsi que les moyens de sa mise en œuvre sont maîtrisés. Un collège d'individus, choisis pour leur compétence, doit délibérer sur les valeurs principales de l'entreprise.

**Le contrôle par les compétences** qui, selon Challagalla et Shervani (1996), est une autre forme de contrôle qui serait une variante du contrôle par les comportements. C'est un contrôle qui passe par une standardisation des compétences des subordonnés.

Selon Simons (1995), les grandes organisations ont des systèmes similaires de contrôle, mais il y a des différences dans la manière d'y utiliser. Cette constatation l'amène à identifier deux catégories de systèmes de contrôle :

**Les systèmes de contrôle interactifs** sont utilisés pour fournir de la rétroaction stratégique afin de positionner correctement l'organisation. Ils permettent aux

managers de s'impliquer dans la gestion à travers une interaction poussée avec leurs subordonnés et de saisir les opportunités et d'éviter les menaces futures.

**Les systèmes de contrôle diagnostique** sont des systèmes d'informations formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats à travers des indicateurs, et corriger les déviations par rapport aux standards définis de performance.

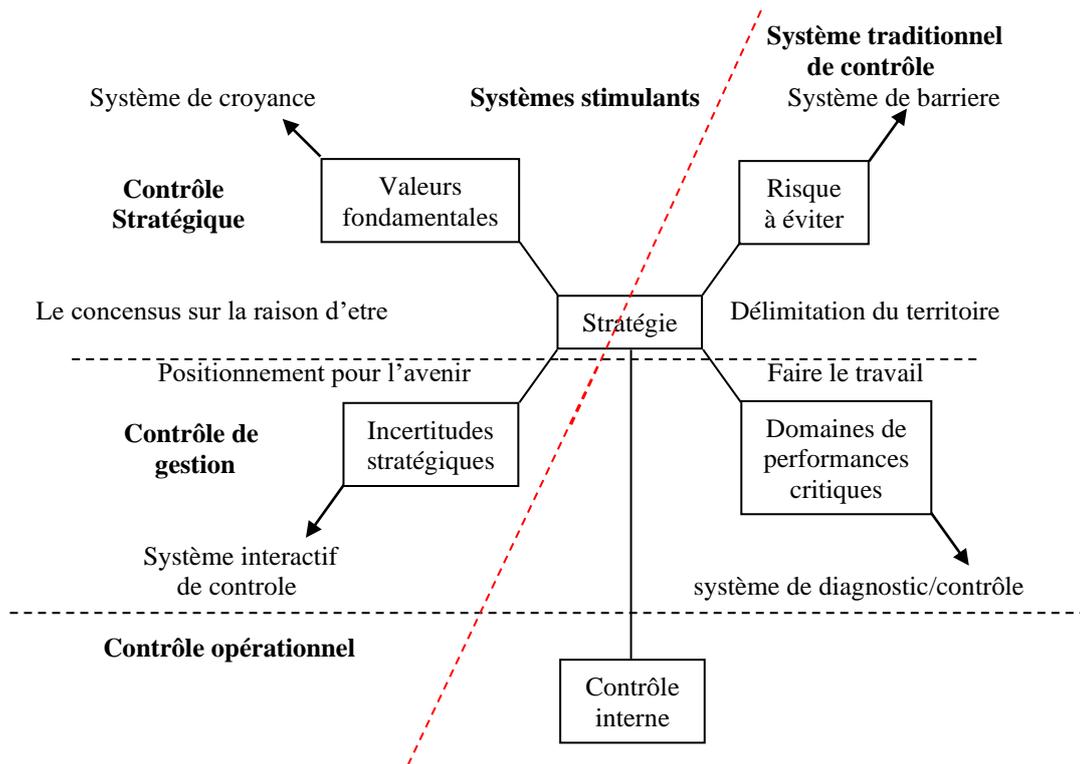
Simons (1995) décrit, en outre, deux autres axes de *contrôle, stratégiques* :

**Les systèmes de croyances ou de valeur** définissent et combinent les valeurs principales de l'entreprise, sa raison d'être et ses orientations. Ils décrivent les normes et les comportements attendus de tous les dirigeants et salariés. Les systèmes de valeurs agissent sur la motivation intrinsèque, favorisant la performance, qui signifie que l'on pratique une activité pour le plaisir et la satisfaction que l'on en retire<sup>3</sup>.

**Les systèmes de barrières ou limitatifs** définissent les actions et les comportements intolérables dans la poursuite de la mission. Ils comprennent les normes de comportement et les codes de déontologie encadrant la conduite de tout le personnel, et énonçant notamment les interdictions. L'intégrité morale des responsables est une nécessité incontournable.

La figure suivante présente les systèmes de contrôle comme suit :

**Figure 2. Les systèmes de contrôles**



**Source. Simons. R,** (1995) « levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal ». Harvard Business Press.

<sup>3</sup> **Horngren. C, Bhimani. A,** (2009) « Contrôle de gestion et gestion budgétaire ». Nouveaux Horizons.

La théorie de la contingence affirme qu'il n'existe pas un système de contrôle qui soit universellement applicable à toutes les organisations.<sup>4</sup> Au contraire, il doit s'adapter à un ensemble de variables contingentes (stratégie, structure, environnement économique et concurrentiel, technologie, culture de l'organisation, etc.). Le contrôle participe alors au *processus de gestion* comme suit :

**Figure 3. Processus de gestion**



**Source.** Alazard. C, Sépari. S, (2004) « Contrôle de gestion », 6e édition, Manuel & applications.

L'analyse des écarts par rapport aux prévisions montre s'il y a lieu d'effectuer des corrections au niveau des opérations. La planification fixe les objectifs et met en œuvre des stratégies adéquates. L'organisation fournit le support structurel nécessaire à la réalisation des objectifs. Le contrôle vérifie la contribution des acteurs à la réalisation des objectifs et détermine si les standards sont atteints.

### 3. Rôle du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion privilégie deux modes de contrôle : le contrôle des actions et le contrôle des résultats. Pour Merchant et Van Der Stede (2007), le contrôle des actions contraint les comportements des membres de l'entreprise par différentes réglementations internes. Le contrôle par les résultats contribue à la réalisation des objectifs opérationnels des entreprises décentralisées qui, au lieu de définir les actions à accomplir, fixent des objectifs à atteindre aux responsables d'entités. Selon Malo et Mathé (1998) le contrôle de gestion oscille entre deux logiques :

**Une logique de confortement** (*compliance and control* ; conformité et vérification) : Le contrôle de gestion vérifie que le comportement des acteurs de l'organisation est conforme à des normes préétablies de performance.

**Une logique de changement** (*learning and growth* ; apprentissage et croissance) : Le contrôle de gestion permet d'explorer les voies de croissance possibles, d'organiser le changement et de saisir les opportunités de croissance rentables. Une première modification est la remise en cause du principe de la division du travail. Un deuxième changement concerne l'optimisation de la performance globale. Le renversement du rapport de force entre offre et demande dans l'économie globalisée constitue le troisième changement majeur, et la performance ne dépend plus seulement de la maîtrise de son fonctionnement interne mais elle passe du côté client. La dernière modification concerne la structure du coût global de production dans le monde industrialisé où la part du coût de travail ouvrier direct a considérablement diminuée.

### 4. Phases du contrôle de gestion

Le processus de contrôle est constitué de trois phases successives :

---

<sup>4</sup> L'école de la contingence tente de rendre compte de la manière dont se structurent les organisations en étudiant l'influence des variables de contexte sur les caractéristiques des organisations.

**Une phase de finalisation** qui consiste à identifier les finalités de l'action et à les traduire en objectifs exprimés dans le langage financier. Lors de cette phase, les moyens nécessaires à la réalisation des objectifs sont également déterminés et les rôles des différents acteurs précisés ;

**Une phase d'action**, de mise en œuvre des plans d'actions, un suivi des réalisations qui conduit souvent à la mise en place d'actions correctives, afin de rapprocher les réalisations des objectifs définis dans la première phase ;

**Une phase de post-évaluation**, qui intervient à l'issue de la précédente, et qui consiste à mesurer les résultats obtenus et à évaluer la performance. Elle se conclut par l'attribution de récompenses et de sanctions en fonction des résultats obtenus.

### **5. Comptabilité de gestion**

L'outil traditionnel du contrôle de gestion est le calcul des coûts. Plusieurs méthodes canoniques se complètent mais ne sont pas pour autant interchangeables. Leurs conditions d'utilisation varient en fonction des circonstances<sup>5</sup>. La comptabilité de gestion est un système d'information comptable qui vise à aider les managers en modélisant et décrivant de façon détaillée les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies<sup>6</sup>. Ses fonctions peuvent être l'établissement des états financiers, le calcul du coût, la prise de décisions ponctuelles, la faciliter du contrôle des processus (pilotage de l'activité). Elle se base sur la qualité des données utilisées, issues du *système d'information de la comptabilité financière*. Mais les finalités entre les deux systèmes d'information sont différentes. Les charges de la comptabilité financière sont enregistrées en se conformant à des normes comptables. Les évaluations de ces charges peuvent être très différentes de leur valeur économique ou ne pas refléter la réalité économique telle que la conçoit l'entreprise. La comptabilité de gestion possède plusieurs méthodes :

#### **5.1. Méthode des couts partiels**

La méthode la plus simple pour calculer un coût est celle dite du *cout partiel*. Appelée aussi le *direct costing*, cette méthode consiste à distinguer les coûts variables des coûts fixes et à ne rattacher aux produits que les coûts affectables sans ambiguïté aux produits qu'il s'agisse de couts variables ou de couts fixes. Les coûts variables sont ceux qui évoluent à court terme en fonction des quantités produites. L'ensemble des coûts peut être représenté par une équation du type :

$$\text{Coûts totaux} = (\text{Coût variable unitaire} \times \text{Quantité}) + \text{Coûts fixes}$$

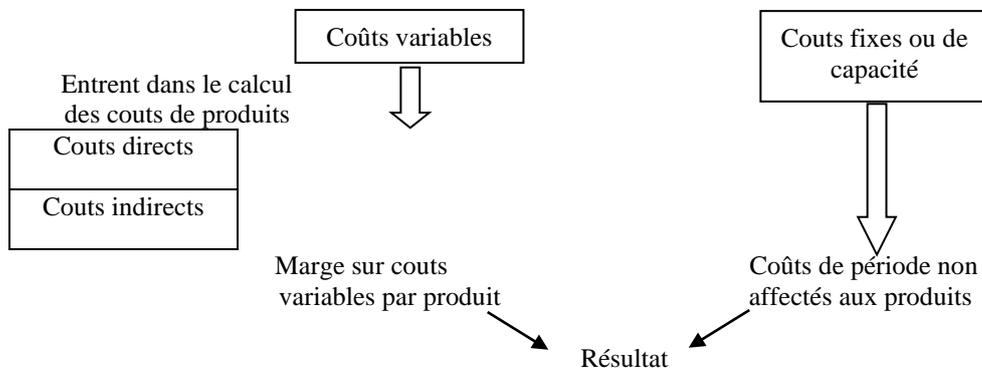
La figure suivante résume les principes de calcul de la méthode du *direct costing* :

---

<sup>5</sup> De Ronge. Y, Cerrada. K, (2012) « Contrôle de gestion ». 3<sup>e</sup> édition pearson.

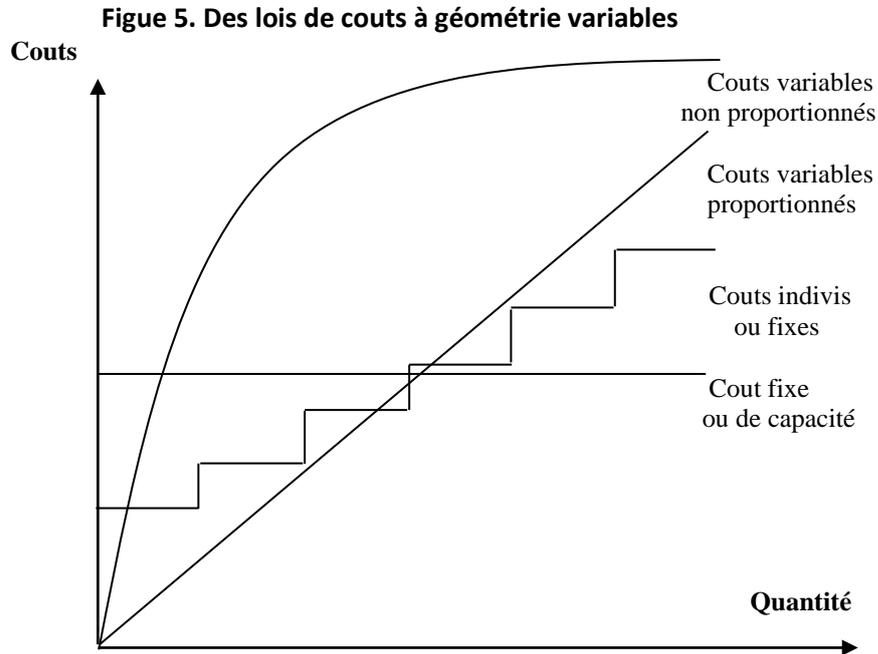
<sup>6</sup> Bouquin. H, (2004) « Comptabilité de gestion ». 3<sup>e</sup> Edition Economica,.

**Figure 4. Direct Costing**



**Source.** Bouquin. H, (2004) « Comptabilité de gestion ». 3<sup>e</sup> Edition Economica,

La différence entre le chiffre d'affaires et l'ensemble des coûts variables s'appellent la *Marge sur Coûts Variables*. La profitabilité d'un produit s'apprécie, dans un premier temps, par rapport à sa marge sur coûts variables. Une *Marge sur Coûts Variables* positive indique que le produit couvre ses coûts variables, et doit être suffisante pour couvrir les coûts fixes. Les coûts fixes sont la plupart du temps éliminés de l'analyse des coûts en *direct costing*. Or, leur montant peut être important et évolue dans le temps en fonction des capacités de production qu'ils œuvrent pour l'entreprise. On parlera à leur propos de *coûts de capacité*. Les coûts ne varient pas uniquement en référence aux quantités produites mais aussi en fonction d'autres grandeurs (nombre de livraisons effectuées, nombre de lots produits...) qui ont un rapport lointain avec les quantités produites, et les coûts engagés ne sauraient être considérés comme fixes. On parlera de *coûts variables indivis*. Enfin, tous les coûts n'auront pas la même variabilité par rapport aux quantités. Il est donc nécessaire que la proportion des différents éléments composant le coût variable ne se modifie pas pour que l'on puisse utiliser le raisonnement en coûts variables. Les lois de coûts suivent chacune un rythme qui leur est propre :



Source : Source. Bouquin. H, (2004) « Comptabilité de gestion ». 3<sup>e</sup> Edition Economica,

### 5.2. Méthode des coûts complets

La méthode de calcul des *coûts complets* consiste à rattacher l'ensemble des coûts aux produits que ces coûts soient variables ou de capacité.

**Tableau 1. Distinguer coûts directs et coûts indirects**

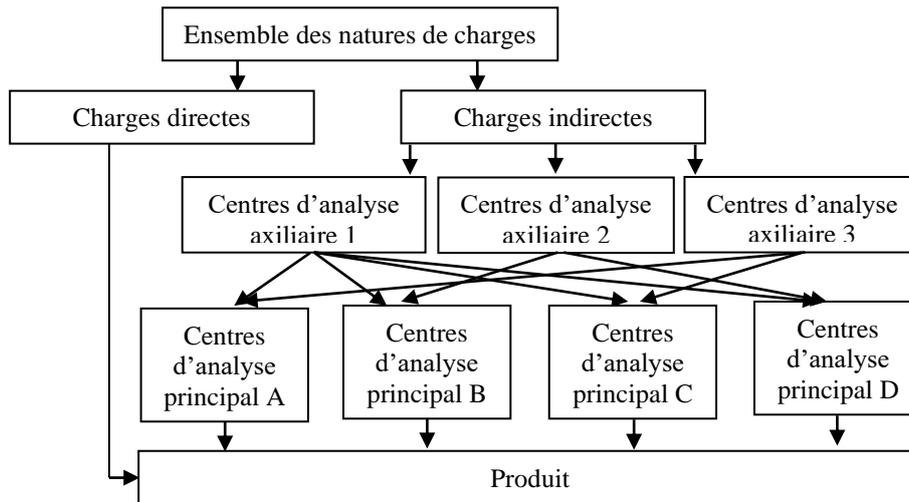
En fonction	Charges directes	Charges indirectes
<b>du produit</b>	Une machine fabricant un seul produit	Une machine fabricant deux produits différents.
<b>de l'organisation du travail</b>	Un operateur surveillant une chaine de production fabriquant un seul produit	Un operateur surveillant deux chaines de production fabriquant chacune un seul pdt
<b>des choix d'organisation</b>	Le cout d'une salle dédiée aux étudiants d'une seule formation	Le cout d'une salle utilisée par les étudiants pour différentes formations
<b>du niveau de détail du syst d'information</b>	L'électricité utilisée par une machine	L'électricité utilisée par des machines différentes.

Source. Bouquin. H, (2004) « Comptabilité de gestion ». 3<sup>e</sup> Edition Economica,

Une difficulté apparaît quand il s'agit de rattacher les coûts indirects aux produits. Les coûts indirects sont générés par des activités réalisant plusieurs produits d'où la difficulté de les répartir entre les différents produits ou objets de coûts. Les

modèles de calcul de coûts complets se focalisent sur le coût du produit. Ils se reposent sur les principes de traçabilité qui distingue entre charges directes et indirectes, et le découpage de l'organisation en entité organisationnelle sur la base de la structure hiérarchique :

**Figure 6. La répartition des coûts complets**



Source. De Ronge. Y, Cerrada. K, (2012) « Contrôle de gestion ». 3° édition pearson.

### 5.3. Imputation rationnelle

La méthode de l'imputation rationnelle est une méthode de comptabilité analytique qui inclut les charges fixes. C'est une étape de l'analyse des charges communes et de leur affectation aux différents coûts. La méthode des *coûts complets* additionne tous les coûts, en traitant spécifiquement les coûts indirects. Puis ces coûts sont divisés par la production de la période pour avoir le coût de revient unitaire :

$$\begin{aligned}
 \text{Cout complet unitaire} &= \frac{\text{Total des couts}}{\text{Production de la période}} = \frac{\text{cout variable (CV)} + \text{cout de capacité (CF)}}{\text{production de la période}} \\
 &= \frac{Q * \text{CV unitaire} + \text{CF}}{Q} = \text{CV unitaire} + \text{CF} / Q
 \end{aligned}$$

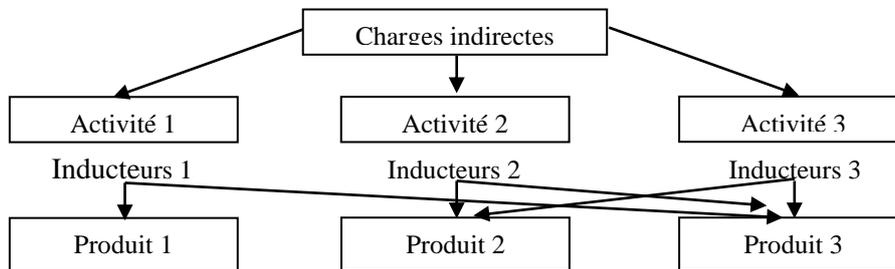
L'*imputation rationnelle* est importante dans l'industrie du fait de l'existence des stocks mais c'est aussi un concept clé pour les activités de services car la plupart des coûts y sont des coûts de capacité c'est-à-dire fixes à court terme.

### 5.4. Coûts par activité

La méthode des coûts par activité ou *Activity Based Costing* (ABC) est présentée comme une méthode révolutionnaire de calcul de coûts permettant de calculer des coûts plus justes. Pour mettre cette méthode en œuvre, il est nécessaire de

construire une carte des activités de l'entreprise. Celle-ci est, selon Lorino (2003), un ensemble de tâches élémentaires. L'ABC cherche à tracer la consommation des charges en explicitant mieux les relations existant entre les produits et les ressources. En outre, Les activités peuvent être regroupées dans des ensembles plus larges que l'on appelle des processus. Les inducteurs de coûts (*cost drivers*) sont l'autre innovation de la méthode ABC. Il s'agit de facteurs expliquant la consommation des ressources par les produits. Les inducteurs de coûts ne sont pas de simples facteurs de corrélation qui rattachent les charges aux produits mais donnent une information des relations qui existent entre les différents composants du réseau de coûts. Ils expliquent les coûts autant qu'ils permettent de les allouer.

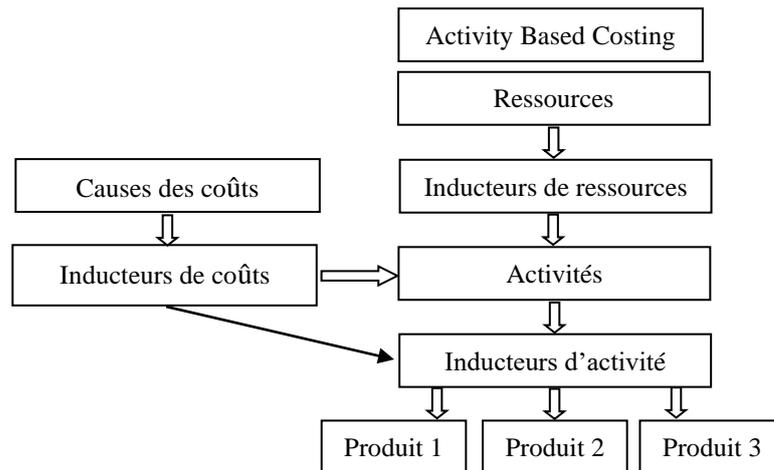
**Figure 7. Les inducteurs de couts**



Source. Bouquin. H, (2004) « Comptabilité de gestion ». 3<sup>e</sup> Edition Economica,

L'*Activity-Based Costing* élargit le champ des causalités pour prendre en compte le fait que les coûts ne dépendent pas que des seuls volumes. Bouquin (2004) a développé la notion d'inducteurs d'activité (*activity drivers*) pour qualifier la cause apparente qui relie les coûts aux produits présentés comme suit :

**Figure 8. Les différents niveaux d'inducteurs**



Source. Bouquin. H, (2004).

L'inducteur d'activité est une mesure de la charge de travail de l'activité. Un autre niveau d'inducteur existe pour qualifier la manière dont les activités consomment des ressources : les inducteurs de ressources. Cette dernière catégorie d'inducteur concerne le rattachement des charges aux différentes activités.

**Conclusion:**

Le contrôle de gestion est d'une importance cruciale pour l'entreprise. Il joue un rôle de plus en plus stratégique. Plusieurs méthodes existent selon la finalité. Parmi elles, l'*Activity-Based Costing* qui repositionne les débats sur les principes de calcul de coût en rappelant les points critiques du calcul économique. Aux différentes activités de l'entreprise, il faut affecter les ressources qu'elles consomment et identifier des inducteurs qui permettront d'affecter les coûts des activités aux objets de coûts. Le choix de mettre en place une méthode *Activity-Based Costing* dépend aussi de facteurs de contingence.

**Bibliographie:**

- Alazard. C, Sépari. S,** (2004) « Contrôle de gestion », 6e édition, Manuel & applications.
- Anthony. R.,** (1965) « Planning and Control Systems : A Framework for Analysis ». Harvard University Press.
- Anthony. R,** (1988) « The Management Control Function ». Harvard Business School Press.
- Argyris. C, Schon. D** (1978) « L'apprentissage organisationnel, théorie, méthode et pratique » Organizational Learning.
- Bouquin. H,** (2001) « Le contrôle de gestion ». PUF, Paris.
- Bouquin. H,** (2004) « Comptabilité de gestion ». 3<sup>e</sup> Edition Economica,.
- Challagalla. G.N, Shervani. T.N,** (1996) « Dimensions and types of supervisory control : effects on salesperson performance and satisfaction ». Journal of Marketing, vol.60, n°1, Janvier.
- De Ronge. Y, Cerrada. K,** (2012) « Contrôle de gestion ». 3<sup>e</sup> édition pearson.
- Horngren. C, Bhimani. A,** (2009) « Contrôle de gestion et gestion budgétaire ». Nouveaux Horizons.
- Livian. Y.F,** (1998) « Organisation, théories et pratiques ». Dunod.
- Lorino. P,** (2003) « Méthodes et pratiques de la performance ». Editions d'organisation, Paris.
- Macintosh. N.B,** (1994) « Management accounting and control systems ». Wiley.
- Malo. J.L, Mathé. J.C,** (1998) « L'essentiel du contrôle de gestion ». Editions d'Organisation, Paris.
- Merchant et Van Der Stede** (2007) « Management Control Systems : Performance Measurement, Evaluation and Incentives ». Prentice Hall, UK.
- Ouchi. W. G,** (1979) « A conceptual framework for the desing of organizational control mechanisms» Management Sciences.
- Simons. R,** (1995) « levers of control : how mangers use innovative control systems to drive strategic renewal ». Harvard Business Press.