

# Le contrôle de gestion sous l'angle humain

## Le capital humain facteur clé de performance

**Fedoua BENDAHHOU<sup>1</sup>, Aziz DOUARI<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> *Doctorante chercheuse, Département des sciences de gestion, Faculté d'Economie et Gestion, Université Hassan 1er Settat*

<sup>2</sup> *Professeur habilité, Département des sciences de gestion, Faculté d'Economie et Gestion, Université Hassan 1er, Settat Maroc*

---

**Résumé :** Le présent papier expose un essai de synthèse des recherches anglo-saxonnes développant la relation du capital humain et la performance des entreprises ; une recherche qui s'est basée sur l'étude des aspects comportementaux et organisationnels du contrôle ainsi que son impact sur la performance ; cela révèle l'obligation de poursuivre ces recherches dans le but d'adapter cette démarche basée sur les dimensions comportementales et organisationnelles du contrôle de gestion au contexte marocain.

**Mots-clés :** Contrôle de gestion ; capital humain; performance.

---

**Abstract:** This paper presents an attempt to synthesize the Anglo-Saxon research developing the relationship between human capital and the performance of companies, a research based on the study of the behavioral and organizational aspects of control and its impact on performance, which reveals the need to continue this research in order to adapt this approach based on the behavioral and organizational dimensions of management control to the Moroccan context

**Keywords :** Management control - human capital - performance.

---

### 1. Introduction

De nos jours avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises de faible organisation sont appelées à se marginaliser voire même à disparaître et leur survie passe nécessairement par l'amélioration de leur performance à travers le contrôle de gestion qui constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints, et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.



H. Bouquin : « *On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes* ».

Etant un essentiel membre des garants du bon déroulement des opérations de l'entreprise, le contrôle de gestion vise à s'assurer que les ressources sont utilisées efficacement. Ainsi, il contribue également à l'alignement des outils qui vont servir aux décideurs pour suivre l'impact de leurs stratégies de portées managériales et tactiques.

Dans de nombreuses entreprises, le contrôle de gestion s'occupe du management du système de pilotage avec la prise en charge des tableaux de bord destinés à la direction et aux responsables opérationnels. En effet, les entreprises confrontées à une concurrence croissante sont tenues à revoir leurs politiques (commerciale, financière, de production, sociale...).

Réagir rapidement, anticiper et déléguer la prise de décision est devenu vital. Pour ce faire, les dirigeants doivent prendre en considération la dimension humaine à leur disposition et le potentiel dont ils peuvent bénéficier tout en faisant participer ce capital humain dans le contrôle budgétaire.

Ce constat a été développé depuis les années 1950 dans les pays anglo-saxons à travers un courant de recherche très cohérent et structuré, riche par des recherches solides argumentées par des études empiriques sur les relations humaines et les aspects comportementaux et organisationnels du contrôle de gestion.

Appuyé par des ouvrages de célèbres chercheurs anglo-saxons comme (Argyris, 1952,1953), Hopwood (1972), Otley (1978) ... l'aspect humain et social du contrôle de gestion a été analysé de plusieurs angles à savoir le côté comportemental à travers la satisfaction, la participation et la motivation au travail, le côté sociopolitique à travers l'étude des comportements et les jeux d'acteurs, le côté organisationnel à travers la contingence des systèmes comptables, finalement le côté sociétal à travers l'étude de ses liens avec les cultures nationales (Chow, Karo, et Shields,1994; Merchant, Chow et Wu, 1995, etc.).

## **2. Evaluation des performances : relation entre les pratiques budgétaires, les variables psychosociales et la performance.**

### **2.1. Les pratiques budgétaires, selon Hopwood 1972 et Otley 1978.**

Selon l'enquête effectuée par Hopwood (1972), trois types de gestion budgétaire sont basés sur la comptabilité à savoir :

1.« Budget Constrained Style » basé sur une évaluation des performances fondée sur les données comptables et budgétaires ;

2.« Profit Conscious Style » basé sur une appréciation des performances fondée sur l'aptitude du manager à accroître l'efficacité globale de son unité en cohérence avec les buts à long terme de l'organisation,

3.Nonaccounting Style : basé sur une gestion budgétaire dans laquelle les données comptables et budgétaires jouent un rôle mineur dans l'évaluation des performances.

Otley (1978) en s'intéressant à l'impact psychosocial de ces styles de management budgétaire soulevé par Hopwood, a lancé une enquête dont l'objectif est la confirmation des résultats précédents en les complétant par une recherche sur la performance organisationnelle ; cependant les résultats obtenus passent dans le sens contradictoire de ce qui a été prévu au départ ce qui donne lieu à un champ de recherches très riche.

## **2.2. Relation entre style de management, le contexte du travail et la performance organisationnelle**

Hopwood , en observant ses trois types de management , il parvient à dire que le premier présente une source de stress, conflit et de falsification des données comptables par conséquent il présente des effets négatifs sur la performance des managers ; quant à Otley (1978), en reprenant l'enquête précédente, il parvient à ce que ces types de management n'ont aucun effet négatif sur la performance des managers, une différence de résultat qui revient à la nature des responsabilités ; ce qui donne à réfléchir sur la contingence des relations entre le style ou le type d'évaluation des performance, les variables psychosociales et la performance organisationnelle.

Selon les résultats contradictoires de Hopwood et Otley plusieurs études s'enchaînaient pour étudier la relation entre style de management, le contexte du travail et la performance organisationnelle. Les travaux de (Hirst 1981, 1983) ont démontré que les évaluations basées sur les données budgétaires ont tendance à créer des conflits et une dégradation de la performance organisationnelle ; quant à (Dunk 1989 ; Brownell et Dunk 1991), ils constatent que l'implication dans le processus budgétaire (Brownell 1982b) ou les relations de confiance peuvent alléger l'influence négative de l'évaluation fondé exclusivement sur les données comptables.

## **3. Les conséquences des styles budgétaires**

### **3.1. Les conséquences liés aux relations humaines (ARGYRIS 1952, 1953)**

L'enquête faite par ARGYRIS en 1952 a soulevée quatre aspects :

- ✓ La pression budgétaire peut créer un courant de défense de la part des employés en constituant une force contre le top management, cette réaction peut leur provoquer des changements psychiques et psychologiques comme les sentiments de la haine, la sous-estimation, l'agressivité qui peut aller même à une dépression nerveuse.

- ✓ La création d'un climat tendu entre les contrôleurs et les contrôlés de façon à ce que les contrôleurs ne se sentent en réussite que lorsqu'ils dévoilent les erreurs de leurs subordonnés (les contrôlés) ce qui crée en ces derniers un climat de haine et d'échec.
- ✓ Les subordonnés se focalisent sur leur tâches sans rendre compte de l'intérêt général de la société vu qu'ils ne participent pas aux gains.
- ✓ Le budget, élément neutre en soi mais qui porte souvent le blâme, c'est un masque qui cache derrière un management égoïste.

La recherche d'ARGYRIS a démontré que, malgré le statut neutre que porte le budget, des conflits entre les personnes subsistent et créent un climat tendu ce qui met en lumière un certains nombres de questions sur son utilisation ; la réponse à ces questions donne lieu à de nombreuses recherches ouvrant la porte sur un dysfonctionnement du système de management; ce dernier n'est que la résultante d'un style de gestion exerçant des pressions sur les acteurs qui deviennent de moins en moins participatifs ce qui ne serait-ce sans influences sur les aspects comportementaux au travail.

L'école des relations humaines à travers ARGYRIS (1952, 1953) a essayé de fournir des propositions à ce constat par l'implication des acteurs dans la gestion budgétaire afin de leur passer un sentiment d'appartenance et d'intégration, une sorte de positivisme. Cependant ces propositions de l'école des relations humaines ont été critiquées dans les années 1990 sous prétexte que la concentration sur le budget en soi favorise l'opportunisme, bannit l'esprit de coordination et de solidarité, supprime la créativité et l'innovation ... ce qui fait naître un sentiment de subordination, une relation de « contrôleur contrôlé », donnant lieu à l'apparition du « Slack budgétaire »

### **3.2. Slack budgétaire**

Argyris, dans ses écrits, défend l'implication et la participation comme sources de motivation, satisfaction et sens d'appartenance pour les subordonnés et par conséquent une performance globale de la société. Cependant elle peut provoquer un biais dans la constatation de la relation « résultat attendus-ressources nécessaires » : le Slack budgétaire.

Les premières recherches sur le « Slack budgétaire » ont apparues en 1958 à travers les travaux de March et Simon, en (1963) à travers les écrits de Cyert et March et Williamson (1964) sur le « Slack organisationnel ». March et Williamson parlent des facteurs personnels et environnementaux impactant la décision des individus pour intégrer le programme de l'organisation ; ces facteurs peuvent causer des conflits dans la firme vu que ces personnes cherchent à atteindre leurs objectifs personnels parallèlement à ceux de l'organisation. Williamson (1964) ajoute que les managers influencent volontairement le processus budgétaire afin de créer le slack.

Selon Cyert et March (1963) le slack organisationnel peut être défini comme la différence entre le total des ressources disponibles et le total des ressources nécessaires pour réserver la cohérence de l'organisation. Autrement dit l'entreprise doit prendre forme d'un espace d'intérêts opposés et surtout de négociations admettant la fixation des objectifs acceptables par les deux membres. Une vision englobant la double contrainte réalisation des objectifs et satisfaction des acteurs.

Langevin et Naro (2003) avaient un autre point de vue, ils disent que l'implication des acteurs à la fixation des objectifs leur donnent la chance de sous-estimer leurs capacités de faire en fixant des objectifs moins de 25% de ce qu'ils peuvent faire ; ainsi Walker et Johnson, (1999) ajoutent que « le slack correspond à une tendance des managers, responsables de budget, à surestimer leurs besoins de ressources et/ou à sous-estimer leurs capacités productives. ».

#### **4. Influence de l'implication et la motivation dans le processus budgétaire**

##### **4.1. Implication et motivation**

Le travail de Stedry (1960) explique la corrélation entre la performance, les niveaux budgétaires et le niveau d'aspiration ; ces derniers doivent être déterminés en fonction de la motivation de chaque responsable contrôlé. La recherche de Stedry et Kay (1964) conclue que la surestimation des objectifs crée une sorte de démotivation et freine l'atteinte des objectifs, d'une autre manière un objectif mono tâche et très difficile est atteignable que plusieurs objectifs ;

Hofstede (1967) continue la recherche sur ce constat et sort avec des conclusions :

- ✓ « les budgets lâches sont de pauvres agents de motivation »
- ✓ « En serrant les budgets on en renforce l'effet »
- ✓ « Au-delà d'une certaine limite, en serrant davantage le budget, on ne renforce plus la motivation, elle commence même à tomber.
- ✓ « *Cette limite, et de façon plus générale la mesure où et la façon dont les travailleurs intériorisent les standards, dépendent de facteurs découlant de la situation, du management et des Personnalités des responsables d'un budget* » (Hofstede, 1977, p. 105).

Partant de la conclusion de Stedry et Kay (1964), Gérald NARO (1998, p52) explique cette notion par « la relation entre le niveau d'objectif et la motivation prend la forme d'un U renversé dans la mesure où, à partir d'un certain niveau d'objectif, la difficulté est telle que l'individu se décourage et devient de moins en moins motivé », ce qui explique la relation très étroite entre le niveau d'objectif et la motivation des individus d'où la nécessité de mesurer le niveau d'aspiration et des besoins humains ( besoins de sécurité et de protection , besoins d'appartenance et d'estime de soi, besoins d'autonomie

...) comme facteurs clés de la performance budgétaire ayant le pouvoir de changer la motivation du positif au négatif et vice versa et par conséquent change la performance.

En analysant la relation entre la récompense, l'aspect psychologique (motivation et satisfaction au travail) et son impact sur la performance, un arrêt sur la théorie de l'expectance est primordial. Porter et Lawer (1968) lient la notion du succès à la personnalité de chaque individu à se faire affecté des responsabilités sous l'objectif de recevoir des récompenses (motivation). Selon (Phares, 1957 et Rotter 1966) la performance est la résultante des traits de personnalités de chaque individu ayant:

- ✓ Un « Sentiment de contrôle » lié aux traits de caractères de chaque individu ;
- ✓ Une « orientation interne » liée à la personne elle-même (efforts fournies, valeurs et mérites) ;
- ✓ Une « orientation externe » liée à l'environnement de l'individu (Destin, chance)

Certes ces traits de caractères ont une influence sur la motivation des individus par conséquent la performance, cependant d'autres facteurs doivent être mentionnés et qui ont fait l'objet de plusieurs recherches dans les années 1970. Hopwood (1974) a mis l'accent sur l'étude de la relation du trio participation- motivation-performance. Il favorise l'implication des acteurs dans la gestion budgétaire afin de leur passer un sentiment d'appartenance et d'intégration. Argyris, dans ses écrits, défend l'implication et la participation comme sources de motivation, satisfaction et sens d'appartenance pour les subordonnés et par conséquent une performance globale de la société. L'implication des responsables dans le processus budgétaire permet de tracer une ligne droite des objectifs et effacer les ambiguïtés probables des responsabilités et par conséquent l'atteinte des performances plus élevées que souhaitées ;

#### **4.2. Limites :**

Les recherches anglo-saxonnes ont montrés que le contrôle d'une organisation peut avoir plusieurs formes : un contrôle administratif, social et même un auto-contrôle ... La mesure de la performance n'est pas systématique, car elle doit tenir compte des objectifs d'intérêt général. D'autant plus qu'un système de mesure de la performance doit permettre d'atteindre des résultats (répondre à la mission de l'organisation) tout en réduisant les délais et les coûts et sans impacter les ressources disponibles (rationalisation des coûts pour respecter les limites budgétaires).

D'un côté pratique, le rôle du contrôleur de gestion consiste à aider l'organe de gouvernance à déterminer la stratégie économique globale de l'entreprise et à optimiser sa rentabilité financière. À cette fin, il les aide à définir des objectifs budgétaires intermédiaires réalistes basés sur des données purement commerciales provenant de différentes parties de l'entreprise. Pour ce faire, les recherches Anglo-Saxonnes ont démontrés que le fonctionnement des organisations reste lié à la culture de chaque

région, confirmé par D'Iribarne (1989, P 131) « définir précisément et explicitement les responsabilités de chacun, formuler clairement ses objectifs, le laisser libre dans le choix des moyens, évaluer avec soin ses résultats et les récompenser ou le sanctionner à la mesure de ses résultats ou de ses échecs ». Hofstede (1984) souligne que la motivation est liée à des facteurs culturels nationaux relatifs à chaque pays et chaque région dont l'impossibilité de généraliser les résultats de ces études. Cette limite culturelle ne serait-ce qu'un début de nouvelles recherches dans d'autres contextes organisationnels se focalisant sur le contrôle social. Il s'avère ainsi que, lorsque le contrôle de gestion s'arrête, la gestion des ressources humaines vient en appui dans le contrôle organisationnel.

## 5. Conclusion

Dans le cadre de notre recherche, nous avons essayé de faire une synthèse des recherches anglo-saxonnes dont l'apport instructif et analytique est d'une grande importance dans l'évaluation et la perception des améliorations de la performance organisationnelle. Traditionnellement, dans les entreprises l'accent a été mis sur les mesures financières pour accomplir la mission de l'organisation. Cependant, l'environnement a changé. Pour cette raison, l'introduction d'indicateurs non financiers est devenue monnaie courante. Si les écrits anglo-saxons s'intéressent de plus en plus aux différentes formes de contrôle social (car ils peuvent dépasser les limites du contrôle par les conséquences qui ne développent pas trop leurs modèles) C'est peut-être parce que l'étude de ces méthodes (culture, méthodes de sélection, formation, etc.) sort du cadre du contrôle managérial en tant que discipline. Si les chercheurs souhaitent approfondir leur compréhension des mécanismes de contrôle social, ils devraient se concentrer davantage sur les domaines des sciences sociales et de la gestion des ressources humaines. Il s'agit d'une vision émergente à la lumière de l'importance des travaux interprétativistes sur les aspects institutionnels et sociaux des systèmes de contrôle (Hopwood et Miller, 1994). Si l'on considère que les systèmes de contrôle dérivent des « institutions et pratiques sociales » (Hopwood et Miller, 1994), Parce qu'ils sont à la fois reflets et (re)producteurs des valeurs d'une société à un moment particulier, et participent aux processus de structuration sociale, il est important de s'interroger sur leur participation à l'organisation interne du contrôle social lui-même (Miller et O'Leary, 1987). Une autre conclusion intéressante révélée par ces écrits anglo-saxons est le caractère contingent des schémas de contrôle organisationnel. L'avantage de l'approche contingente est qu'elle montre qu'il n'existe pas de modèle universel de contrôle, mais que les problèmes de contrôle dans les organisations se présentent différemment et se posent de manière très différente selon certains facteurs dits d'éventualité. Enfin, comme le notent Dillard et Becker (1997), les recherches comportementales et organisationnelles en contrôle managérial, comme on le voit dans la plupart des écrits anglo-saxons, s'inscrivent dans le cadre d'un paradigme fonctionnaliste. Au niveau épistémologique, les approches fondées sur des paradigmes interprétativistes peuvent être particulièrement fécondes, notamment en intégrant dans l'analyse des représentations d'acteurs multiples confrontés à des problèmes de contrôle et de performance

organisationnels. Aussi, toujours dans une démarche explicative, il serait particulièrement intéressant d'intégrer dans l'analyse des variables institutionnelles sociales. L'étude des aspects comportementaux et organisationnels du contrôle managérial a fait l'objet d'une abondante littérature dans les pays anglo-saxons.

En résumé de ce qui a été mentionné précédemment, on retient la relation étroite entre le contrôle de gestion et la gestion des ressources humaines dans le processus budgétaire, cela révèle l'obligation de poursuivre ces recherches et mettre la main sur les démarches transversales dans le domaine de gestion ainsi étudier la notion de performance de deux volets budget et humain dans le but d'adapter cette démarche basée sur les dimensions comportementales et organisationnelles du contrôle de gestion au contexte marocain.

## Références

- [1] Anthony, R.N. (1965). Planning and control systems. 1re éd., Boston, MA, USA: The Harvard Business School Press.
- [2] APEC. (1996). Les métiers du contrôle de gestion. Paris : Les Éditions d'Organisation.
- [3] ARGYRIS C. (1952), « The Impact of Budgets on People », Controllershship foundation.
- [4] ARGYRIS C. (1953), « Human Problems with Budgets », Harvard Business Review, 1, p. 97-110.
- [5] BOUQUIN H. (1986), Le contrôle de gestion, Presses universitaires de France, Paris.
- [6] BROWNELL P (1982b), « The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary, Participation and Organizational Effectiveness », Journal of Accounting Research, vol. 20, n° 1, printemps, p. 12-25.
- [7] CYERT RM., MARCH J.G. (1963), A Behavioral Theory of the Firm, Prentice-Hall, inc., Englewood Cliffs, New Jersey ; traduction française : Processus de décision dans l'entreprise Dunod, Paris, 1970.
- [8] CHOW C.W., KATO Y., SHIELDS M.D. (1994), « National Culture and the Preference for Management Controls : an Exploratory Study of the Firm-Labor Market Interface », Accounting Organizations and Society, vol. 19, n° 4/5, p. 381-400.
- [9] Dunk AS. (1989), « Budget Emphasis, Budgetary Participation and Managerial Performance : a Note », Accounting, Organizations and Society, vol. 14, N° 4, p.321-324.
- [10] Gérald NARO : L'ÂME HUMAINE DU CONTRÔLE DE GESTION : I.A. RECHERCHE ANGLO-SAXONNE SUR LES ASPECTS COMPORTEMENTAUX DE LA GESTION BUDGÉTAIRE COMPTABILITÉ - CONTRÔLE - AUDIT / Tome 4 - Volume 2 - septembre 1998 (pp. 45 à 69)
- [11] HIRST M.K (1981), « Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance : à Situational Approach », The Accounting Review, vol. LV, no 4, octobre, P.771:784.
- [12] HIRST M.K (1983), « Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty, and Dysfunctional Behavior : Some Extensions », Journal of Accounting Research, vol. 21, n° 2, automne, p.596-605.
- [13] Hofstede G. (1967), (1977), The Game of Budget Control, Royal van Gorcum Ltd. ; traduction française, Connôlz budgétaire, les règles du jeu Editions Hommes et Techniques, Suresnes.
- [14] Hopwood A.G. (1972), « An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation », Journal of Accounting Research, supplément, p. 156-182.
- [15] Hopwood A.G. (1974), Accounting and Human Behaviour, Accountancy Age Books, Haymarket Publishing Ltd., Londres.

- [16] Hopwood A.G., Miller P. (1994), *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge University Press.
- [17] D'Iribarne Ph. (1989), *la logique de l'honneur, le Seuil*, Paris.
- [18] March J. C., Simon H. (1958), *Organizations*, New York, Wiley; traduction française, *Les organisations*, Paris, Dunod, 1964.
- [19] MERCHAN KA, CHOW C.W, WU A (1995), « Measurement, Evaluation and Reward of Profit Center Managers : a Cross-Cultural Field Study », *Accounting Organizations and Society*, vol. 20, n° 7/8, p. 619-638.
- [20] Otley D.T. (1978), « Budget Use and Managerial Performance», *Journal of Accounting Research*, vol16, pp. 122 -149.
- [21] Miller P., O'Leary T. (1987), "Accounting and the construction of a governable person", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, n° 3, pp. 235-265.
- [22] Phares E. (1957), « Expectancy Changes in Skill and Chance Situations », *Journal of Personality and Social Psychology*, p. 339-407.
- [24] PORTER L.W, Lawler E.E. (1968), *Managerial attitudes and performance*, Irvin and Dorsey, Illinois.
- [25] ROTTER J.B. (1966), « Generalized Expectancies for Internal Versus External Control of Reinforcement», *Psychological Monographs*, p. 1-28 (cité par KREN, L992b).
- [26] STEDRY AC. (1960), *Budget Control and Cost Behavior*, Englewood Cliffs NJ., Prentice Hall, Inc.
- [27] STEDRY AC., KAY E. (1964), *The Effects of Goal Difficulty on Performance*, Publication BRS-19, by Behavioral Research Service, General Electric Company, Crotonville, New York (cité par HOFSTEDE, 1967).
- [28] Williamson O.E. (1964), *The Economics of Discretionary Behavior: Managerial Objectives in a Theory of the Firm* Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.