

Le contrôle de gestion dans les activités de services : contribution à la délimitation des facteurs critiques de son utilisation

Jawad KIBOU (Enseignant chercheur, ENCG, Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, Fès, Maroc)

E-mail : jawad.kibou@usmba.ac.ma

Pr. Abdelouahed ELQOURI (Enseignant chercheur, EST, Université Moulay Ismail, Meknès, Maroc)

E-mail : a.elqouri@umi.ac.ma

Pr. Rachid EZ ZOUAQ (Enseignant chercheur, Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, Fès, Maroc)

E-mail : rachid.ezzouak@usmba.ac.ma

Résumé :

Cette recherche, basée sur une méthodologie qualitative au sens de YIN auprès de quatre entreprises des services au Maroc, nous a permis de délimiter les facteurs critiques de l'utilisation de contrôle de gestion dans les activités de services. Elle s'inscrit dans le cadre d'une mission qui nous a été confiée par deux cabinets du conseil : « ABH gestion » et « Fiscalist ».

Les résultats de notre recherche nous ont permis de valider l'hypothèse de notre problématique. Nous avons abouti à ce que la réussite ou l'échec d'utilisation de contrôle de gestion dans les activités de services dépend de plusieurs facteurs critiques comme les spécificités des activités de services, la responsabilisation, la contractualisation, décentralisation, l'approche partenariale, la coordination et la formalisation des activités, le système d'information, les pratiques de transmission des informations, la légitimation de l'instrumentalisation de la gestion, la formation de personnel, l'apprentissage et l'appropriation des outils de gestion, les facteurs de contingence, la place de contrôle de gestion et le statut du contrôleur de gestion.

Mots clés : activités de services, contrôle de gestion.

Abstract :

This research, based on a qualitative methodology in the sense of YIN with four service companies in Morocco, allowed us to delimit the critical factors of the use of management control in service activities. It is part of a mission entrusted to us by two consulting firms: "ABH gestion" and "Fiscalist".

The results of our research allowed us to validate the hypothesis of our problem. We have achieved that the success or failure of using management control in service activities depends on several critical factors such as the specifics of service activities, empowerment, contractualization, decentralization, the partnership approach, coordination and formalization of activities, the information system, information transmission practices, legitimization of the management instrumentation, staff training, learning and appropriation of management tools, factors contingency, the management control place and the status of the management controller.

Keywords : service activities, management control.

INTRODUCTION

De nos jours, le secteur des services joue un rôle prédominant dans l'économie et représente près de 75 % du PIB et des emplois dans les pays les plus développés (51,4 % au Maroc¹). Du conseil à la banque, de la distribution à la logistique, de la télécommunication à l'hôtellerie, les activités de services se caractérisent par des spécificités particulières : immatérialité, hétérogénéité, aspect non périssable, participation du client à la prestation, coproduction de la prestation en contact avec le client sont autant de variables qui peuvent remettre en cause l'efficacité des méthodes traditionnelles du contrôle.

En parallèle, une profusion des travaux de recherche sur le contrôle de gestion dans les entreprises a été constatée ces deux dernières décades. Mais si peu de ces préoccupations scientifiques s'intéressaient empiriquement à la problématique que nous voulons traiter dans le cadre de ce papier. Il s'agit d'identifier les variables discriminantes d'une utilisation efficace du contrôle de gestion dans les activités de services à l'aide d'une approche méthodologique innovante. L'hypothèse centrale qui en découle est que la réussite ou l'échec de l'utilisation de contrôle de gestion dans les entreprises des services dépend de plusieurs facteurs critiques. Pour répondre à cette question, nous avons opté pour la méthode « recherche-action » consistant à suivre de près la mise en place de contrôle de gestion et de l'évaluer dans le cadre d'une mission qui nous a été confiée par les cabinets « ABH gestion » et « Fiscalist ».

1. CONTROLE DE GESTION DES SERVICES

1.1. Délimitation du territoire du contrôle de gestion des services

Le contrôle de gestion est un système qui vise à influencer les comportements des acteurs clés pour le déploiement de la stratégie de l'entreprise. Concrètement, cela se traduit par la mobilisation des moyens, la détermination des objectifs et l'évaluation de la performance tout

¹ Rapport du Haut Commissariat au Plan (HCP) du 2018.

en corrigeant les objectifs et les moyens engagés. Le contrôle de gestion des activités de services est un système de pilotage mis en place avec pour objectif d'optimiser les performances des services, et d'améliorer le rapport entre les ressources engagées et les résultats réalisés.

Selon Malleret (1998) et Ducrocq et al. (2001, 2012), les activités de service peuvent être définies comme étant « des processus de production ayant un point de contact physique entre le client et le processus, et fournissant des biens intangibles ; à ce point de contact, la production et la consommation sont simultanées ». En effet, le contrôle de gestion des services vise à bien gérer les aspects essentiels de la performance des services à savoir : le temps et les délais, les capacités et la performance d'exploitation et la qualité de service (Gervais, 2005), les spécificités quantitatives et qualitatives des services (Sandino, 2007 ; Meyssonier, 2012) et les difficultés de mesure de la performance des services (Malleret, 1998).

La mise en place de contrôle de gestion dans les entreprises des services permet d'identifier les déterminants critiques ayant une influence sur les objectifs globaux, et les leviers d'actions afin de déterminer les indicateurs de mesure et d'évaluation de la performance. Mais le choix des indicateurs est largement influencé par les spécificités des services ce qui peut limiter l'efficacité du système de contrôle de gestion (Lorino, 1995, 2001).

Dans le domaine des services, le système de contrôle de gestion nécessite de bien intégrer les spécificités des services pour développer une vision élargie du contrôle de gestion par-delà les outils de calcul des coûts classiques (Gervais, 2009). Le calcul et la maîtrise des coûts joue un rôle essentiel dans tout système de contrôle de gestion en alimentant le système d'information de gestion de l'entreprise afin d'améliorer la qualité des décisions. L'implémentation des outils de mesure et d'évaluation de la performance met sous tension les acteurs de l'organisation (Gervais, 2009).

La mise en place d'un système de contrôle de gestion globale qui intègre tous les déterminants critiques de la performance est une nécessité imposée par les impératifs de performance et les spécificités des services car le contrôle de gestion doit être présent à tous les niveaux et dans toutes les fonctions (Le Saout, 2015).

1.2. Spécificités des activités de services

Selon les travaux de recherche de Malleret (1998), Ducrocq, Gervais, Herriau (2001), Goudarzi & Eiglier (2006), Fitzsimmons (2008), Boyer & Nefzi (2009), Meyssonier (2012), l'évaluation et le pilotage de la performance dans les activités de services consistent à prendre en compte un certain nombre de spécificités des services ci-développées.

1.2.1. L'immatérialité des services

Le caractère immatériel de l'output rend difficile la mesure d'un résultat qui se manifesterait au-delà de la réalisation de la prestation. Cette caractéristique ne facilite pas la réussite de la mise en place de la fonction de contrôle de gestion car l'intangibilité peut d'ailleurs influencer le choix des indicateurs de mesure de la performance.

1.2.2. La coproduction de la prestation en contact avec le client

Les travaux de recherche mettent en évidence le caractère indissociable dans le processus de production des services entre le client et les prestataires de services. Cette spécificité rend la mesure de la performance plus complexe et plus difficile à cause de la variabilité dans la nature même des activités de services.

1.2.3. L'hétérogénéité des services

L'hétérogénéité décrit le caractère variable dans la nature même de la prestation des services. Cette variabilité ne facilite pas la mesure de la performance à cause des fluctuations possibles dans le processus de production et d'interaction avec le client.

1.2.4. Le caractère périssable des services

Le caractère périssable des services est lié à leur aspect non stockable du fait de l'impossibilité de stocker et de conserver des services. Cette spécificité découle du caractère indivisible du service.

1.3. Objectifs de contrôle de gestion des services

Dans la plupart des entreprises des services, les objectifs fondamentaux assignés au système de contrôle de gestion sont les suivants (Le Saout, 2015).

- Contribuer à l'élaboration et à la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise.
- Contribuer à l'allocation optimale des ressources en conformité avec les objectifs fixés.
- Contribuer à la mesure, l'évaluation et le pilotage de la performance.
- Permettre à chaque acteur de piloter son centre de responsabilité afin de faire des prévisions, programmer des ressources nécessaires, évaluer ses performances et réagir au moment opportun. Cela permet d'accroître les capacités des acteurs clés de l'entreprise à constituer un moteur permettant de réaliser plus facilement les objectifs attendus.
- Responsabiliser les acteurs et les pousser à présenter leurs réalisations, leurs décisions prises pour corriger les dysfonctionnements ou améliorer les performances de l'entreprise. Cela permet de fournir à la direction des informations fiables, pertinentes, crédibles et opportunes sur les aspects fondamentaux de bon fonctionnement de l'entreprise.

2. EXAMEN DE LA LITTÉRATURE

Nous n'allons pas dresser une revue de littérature exhaustive sur les déterminants de contrôle de gestion des services. Mais, nous développons une synthèse réflexive plus focalisée sur les particularités du contrôle de gestion des entreprises de services.

thèmes	Travaux antérieurs & auteurs	Objet
Responsabilisation des acteurs	Lorino (1995), Nobre (2001), Ennajem (2019).	<ul style="list-style-type: none"> • Engagement individuel des acteurs à échéance convenue. • Autonomisation et responsabilisation des acteurs.
Contractualisation	Gibert (2000), Chatelain. & Sponem (2008), Emilie (2011), Ennajem (2019).	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabiliser les acteurs avec une certaine autonomie par le biais d'un accord formalisé et légitime entre contrôleur de gestion et acteurs opérationnels.
Coordination et formalisation des activités	Gumb (2000), Zawadzki, Lambert (2010), Ennajem (2019).	<ul style="list-style-type: none"> • vers un « contrôle de gestion partagé » . • Problème de coordination globale et d'adhésion des opérationnels.
Décentralisation & centralisation	Quemener & Fimbel (2015), Berland (2014), Bollecker & Niglis, (2009), Meyssonier & Fernandez (2010).	<ul style="list-style-type: none"> • Contrôle de gestion partagé et décentralisé • Délégation des activités d'analyse et de contrôle • Responsabiliser les acteurs avec une certaine autonomie
Spécificités des activités de services	Malleret (1998), Ducrocq, Gervais, Herriau (2001), Goudarzi & Eiglier (2006), Fitzsimmons (2008), Boyer & Nefzi (2009), Meyssonier (2012).	<ul style="list-style-type: none"> • L'instrumentalisation des activités de services et l'évaluation de la performance. • réflexion sur les fondements et l'instrumentalisation des services
Instrumentalisation de la gestion	Emilie, Bampoky & Meyssonier (2012), Jérémie (2014), Saulpic (2015).	<ul style="list-style-type: none"> • l'adaptation et l'automatisation des outils de gestion aux spécificités des organisations. • l'importance de l'instrumentalisation de la gestion.
Formation de personnel	Bampoky & Meyssonier (2012), Ducrocq, Bironneau et Le Roy (2012), Dangereux, Chapellier & Fabienne (2017).	<ul style="list-style-type: none"> • adapter les compétences aux impératifs de gestion. • favorise l'appropriation des outils de gestion. • réduire les résistances au changement.

Approche partenariale	Oriot (2004), Drevet (2007), Charreaux (2009), Crozier, Nobre et Zawadzki (2013), Godener et Fornerino (2017).	<ul style="list-style-type: none"> • Le renforcement des interactions entre le contrôleur de gestion et les autres acteurs. • la participation des acteurs dans la prise de décision.
Système d'information et transmission des informations	Turc & Richard (2002), Ducrocq & Le Roy (2012), Fernandez (2013), Cappelletti & Dufour (2014), Tchouassi (2017).	<ul style="list-style-type: none"> • Système d'information et instrumentalisation de gestion • La circulation de l'information et l'échange d'idées. • La nature des interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels.
Place de CG dans l'entreprise	Pesqueux (2011), Meyssonier (2012), Masingue, Philippart et Jérémy (2016), Ennajem (2019).	<ul style="list-style-type: none"> • Contrôle de gestion et mécanismes de gouvernance. • vision stratégique de la fonction de contrôle de gestion.
Légitimité du système de contrôle de gestion	Morales (2013), Chatelain, Mignot, Musselin, Sponem (2013), Demaret & Méric (2013).	<ul style="list-style-type: none"> • La quête de légitimité dans la mise en place des outils de gestion. • L'importance de la légitimité des actions de la direction. • La légitimité favorise l'adhésion des acteurs.
Apprentissage & appropriation	Grimand & Vandangeon (2001), Nicolas (2008), Carassus & Batac (2005), Buisson (2006), Bédé & Didier (2010).	<ul style="list-style-type: none"> • L'importance de l'apprentissage et de l'appropriation des outils de contrôle de gestion.
Facteurs de contingence	Haldma et K.Laats (2002), Lavigne (2002), Germain (2004).	<ul style="list-style-type: none"> • le profil des dirigeants et du contrôleur de gestion, la taille des entreprises, l'activité, la structure, la taille, l'âge, l'instabilité de l'environnement.
Statut du contrôleur de gestion	Gervais & Moreau (2004), Bollecker (2009), Nobre, Zawadzki (2013), Ennajem (2019).	<ul style="list-style-type: none"> • l'image de contrôleur de gestion au sein des organisations • la légitimité de contrôleur de gestion

3. METHODOLOGIE

Dans ce travail de recherche, nous réalisons une étude empirique qualitative au sens de YIN auprès de 4 entreprises des services que nous avons accompagnées tout au long de leur processus de mise en place du contrôle de gestion. Ce travail du terrain s'inscrit dans le cadre d'une mission qui nous a été confiée par les deux cabinets du conseil : « ABH gestion » et « Fiscalist ». Le contrat de consultance qui nous a lié avec lesdits cabinets consiste à veiller à l'implémentation d'un système de contrôle de gestion dans les quatre entreprises commanditaires. De l'étape de pré-implémentation à l'étape d'évaluation en passant par la deuxième étape du processus, à savoir la mise en œuvre, nous avons pu retenir beaucoup de « thinking », certes utiles à partager avec la communauté des chercheurs et des managers. Dans le cadre de ce papier, nous nous limitons à la phase de l'évaluation dudit système. Notre hypothèse centrale de recherche est que la réussite ou l'échec de l'utilisation du contrôle de gestion dans les entreprises des services est tributaire d'un certain nombre de déterminants ayant un pouvoir important de discrimination.

1. Les caractéristiques de l'échantillon

1.1 Mode de collecte de données

Caractéristiques de l'étude	Description
Population cible	Les responsable des entreprises des services (Directeurs, contrôleurs de gestion, directeurs administratifs et financiers, chefs comptables).
Taille de l'échantillon	4 entreprises des services (Transport n° 1, université privée n° 2, hôtel 4 étoiles n° 3 et un cas de gestion déléguée n° 4)
Instrument de collecte	Entretiens
Territoire de l'étude	Maroc

1.2 Caractéristiques des entreprises ciblées

Activités	Forme juridique	Chiffre d'affaires	Fréquence	Effectifs	Fréquence	Nature des services	Fréquence
Transport	SA	Inférieur à 3 M .DH	0	Moins de 10 salariés	0	particuliers et professionnels	1
Université privée	SARL	Entre 3 et 10 M .DH	1	Entre 10 et 50 salariés	2	particuliers et professionnels	1
Hôtel	SA	Entre 10 et 175 M .DH	2	Entre 50 et 200 salariés	1	particuliers et professionnels	1
Gestion déléguée	SARL	Plus de 175 M .DH	1	Plus de 200 salariés	1	Aux collectivités locales	1
total	2	Total	4	total	4	total	4

2. Mode de traitement des données

Nous avons procédé à une analyse thématique des contenus à l'aide de logiciel Nvivo 12. Les enseignements tirés de l'analyse de ces entretiens sont principalement qualitatifs et ont vocation à dégager des tendances sur les préoccupations des managers au sujet des facteurs déterminants dans l'utilisation du contrôle de gestion dans les activités de services.

4. ANALYSE DES DONNEES ET INTERPRETATION DES RESULTATS

L'analyse des données et l'interprétation des résultats ont été réalisées sur la base du contenu que nous avons pu avoir suite aux entretiens réalisés dans le cadre de notre recherche-intervention.

4.1 Responsabilisation, contractualisation, décentralisation et approche partenariale

Le niveau de responsabilisation est élevé et largement accepté par les acteurs dans les cas n° 1,2 et 3. Par contre, nous avons constaté une absence de ce principe dans le cas n°4. D'après les dirigeants des cas étudiés, la responsabilisation des acteurs favorise la planification et la réalisation des activités d'une part et facilite les concertations et le développement du dialogue entre le contrôleur de gestion et les acteurs opérationnels d'autre part. Dans telle

situation, le contrôleur de gestion joue un rôle d'interface entre les différents acteurs au sein de l'entreprise.

La contractualisation est un principe de base dans la gestion de l'entreprise n° 4. Par contre, dans les autres cas, ce principe ne fait plus partie dans les pratiques de management. La contractualisation des centres de responsabilité permet d'identifier des leviers d'actions stratégiques et de transférer les bonnes pratiques. En effet, l'instrumentalisation de gestion de l'entreprise est un moyen qui facilite la contractualisation et renforce l'engagement et le travail des acteurs.

Il n'y a pas de véritable délégation de gestion dans le cas n° 4 car la centralisation de la gestion et des décisions est plus forte de fait que la prise de décision est entre les mains du propriétaire-dirigeant. Ce constat s'explique par la peur de perte de contrôle, la méfiance et le caractère familial de la société. En revanche, les dirigeants des autres cas donnent plus d'importance à la décentralisation pour mieux responsabiliser et impliquer les acteurs. En effet, la décentralisation est renforcée par la pratique de contractualisation.

L'utilisation du système de contrôle de gestion dans le cas n° 4 s'est heurtée à une absence de confiance envers les acteurs clés surtout les opérationnels. La méfiance des acteurs s'explique par un manque de dialogue, d'implication et de réunions périodiques. La présence d'un climat de confiance est une nécessité pour fédérer les perceptions et les comportements des acteurs sur le système de contrôle de gestion dans un horizon long terme.

La gestion de l'entreprise n° 4 se caractérise par une implication managériale insuffisante. Cela se traduit par une faible considération accordée par les acteurs au système de contrôle de gestion parce qu'ils deviennent de simples exécutants dans la démarche d'implémentation et d'utilisation du système. Les acteurs n'arrivent pas à se projeter dans le futur en remettant en cause leurs méthodes et leurs procédés de travail pour s'approprier de nouvelles pratiques induite par l'implémentation du système de contrôle de gestion à cause de l'existence des intérêts conflictuels entre le contrôleur de gestion et les autres acteurs. Face à l'importante résistance au changement de la part de certains acteurs opérationnels, les dirigeants des autres

cas ont démontré une vraie volonté de changement, une cohérence et une unité dans la prise de décision avant et au moment de la mise en place du système de contrôle de gestion.

La nature des relations interpersonnelles entre le contrôleur de gestion et les autres acteurs influencent l'utilisation du système de contrôle de gestion dans l'évaluation et le pilotage de la performance. Sur la base des entretiens avec les contrôleurs de gestion, la nature de relation et le niveau de partage de la fonction de contrôle de gestion entre le contrôleur de gestion et les autres acteurs est d'importance capitale parce que les perceptions et les comportements des acteurs peuvent favoriser l'utilisation du système de contrôle de gestion dans la gestion de l'entreprise ou au contraire la compromettre.

4.2. Coordination et formalisation des activités

Il ressort de nos entretiens qu'il existe un déficit non négligeable de cohérence interne entre les différentes fonctions de l'entreprise à cause d'une stratégie intuitive et mal formalisée, ce qui paralyse l'action collective surtout dans le cas n° 4. La domination du contrôle informel dans le fonctionnement de l'entreprise. La sensation d'omniprésence des pratiques de contrôle, surtout informel, fait que les comportements et les perceptions des acteurs s'orientent vers le rejet de nouvelles pratiques. La dispersion du contrôle dans tous les services de l'entreprise sans les structurer dans un cadre global et cohérent limite l'utilisation du système de contrôle de gestion dans processus de décision. L'existence d'un système informel de coordination basé sur la confiance informelle et les clans bloque l'utilisation du système de contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance.

Dans les cas n° 1,2 et 3, la formalisation est utilisée comme l'instrument le plus approprié pour coordonner les différentes fonctions via l'élaboration d'un manuel de procédures. La formalisation consiste à rechercher la prééminence des procédures sur l'informel et à travers lesquelles les acteurs doivent agir dans la réalisation de leurs activités. La simplification des processus et des modes de gestion est l'un des facteurs critiques de réussite de l'utilisation de contrôle de gestion des services.

4.3. Système d'information et pratiques de transmission des informations

Le système d'information simple et peu organisé ne permet pas au système de contrôle de gestion de produire des informations suffisantes pour alimenter le système d'information parce que le contrôleur de gestion n'arrive pas à obtenir des informations fiables auprès des acteurs. En effet, les pratiques de communication informelle au sein de l'entreprise bloquent souvent la participation des acteurs et favorisent leur rétention d'informations.

L'intégration des informations produites par le système de contrôle de gestion dans les impératifs de gestion quotidienne a permis d'asseoir la légitimité de contrôle de gestion. En effet, la remontée des informations formalisées depuis les acteurs de terrain permet au contrôleur de gestion, suivant une approche participative, permet de résoudre facilement et rapidement les dysfonctionnements et d'envisager les mesures nécessaires.

4.4. Légitimer l'instrumentalisation de la gestion

L'absence de légitimité dans la mise en place du système de contrôle de gestion dans le cas n° 4 a généré des résistances de la part des acteurs opérationnels parce que le système de contrôle de gestion est mal perçu et le contrôle de gestion renvoie à des notions de vérification et d'inspection. Cette perception mène vers une vision réductrice, tout simplement contraire à sa véritable signification. Cependant, dans les autres cas, les dirigeants ont réussi d'asseoir la légitimité de l'instrumentation de gestion avant et pendant la mise en place du système de contrôle de gestion à travers le dialogue, l'approche partenariale, la responsabilisation, la contractualisation et la décentralisation. D'après les résultats de notre recherche, construire la légitimité dans la mise en place du système de contrôle de gestion sur l'impératif de performance est une nécessité car la légitimité se résout d'elle-même lorsque le système de contrôle de gestion est clairement perçu comme un moyen de soutien au pilotage et à l'évaluation de la performance.

Nous pensons que la démarche de la mise en place du système de contrôle de gestion soit légitime pour que les acteurs puissent accepter le changement et ne manifestent pas des résistances parce qu'ils ne se sont pas habitués à remettre en cause leurs pratiques. La direction doit s'engager formellement et définitivement en concertation avec les acteurs clés de l'entreprise sur sa volonté d'instrumentaliser la gestion.

Taux d'équipement en outil performant en haute technologie est faible chez le cas n° 4. Cela s'explique par les échecs fréquents de l'instrumentalisation de gestion parce que le recours aux outils de contrôle de gestion est, souvent, à la suite de crises. Par contre, l'investissement informatique accordé par les autres trois cas est particulièrement adapté aux exigences de l'utilisation du système de contrôle de gestion. Pour faire face à la complexité instrumentale, les cas 1,2 et 3 ont implanté des ERP de haute qualité adaptés aux impératifs des activités de services car le degré de technicité élevé limite les effets négatifs de la complexité instrumentale et organisationnelle.

L'implémentation du système de contrôle de gestion, dans tous les cas étudiés, n'est pas facile et n'aboutit pas automatiquement à des résultats concrets du fonctionnement de l'entreprise. Ce constat est dû aux causes suivantes : craintes de perte des acquis, remise en cause de compétences des acteurs, période insuffisante d'appropriation des outils de gestion. C'est la raison pour laquelle, dans tous les cas étudiés, les acteurs ont souligné la nécessité d'une période transitoire d'appropriation et d'apprentissage afin de réussir l'instrumentalisation de gestion et son utilisation.

4.5. Spécificités des activités de services

Les acteurs des cas étudiés reconnaissent l'importance de prendre en compte les spécificités des services dans l'implémentation des outils de contrôle de gestion. En effet, l'immatérialité et l'hétérogénéité des services, la coproduction de la prestation en contact avec le client constituent des variables qui influencent l'instrumentalisation de la gestion de l'entreprise. Dans la pratique, les modalités du contrôle de gestion (choix des indicateurs, fixation des objectifs, périodicité de contrôle, etc.) sont intimement liées aux spécificités des services ce qui rend la mesure de la performance plus complexe et plus difficile à cause de la variabilité dans la nature même des activités de services.

4.6 . Formation de personnel, apprentissage et appropriation des outils de gestion

Dans le cas n° 4, la politique de formation est insuffisante et toujours déclenchée en retard parce que la rotation des postes et le turn-over bloquent l'élaboration d'un plan de formation adaptés aux exigences imposées par l'instrumentalisation de la gestion. En revanche, dans les

autres cas, un plan de formation élaboré et exécuté en cohérence avec les impératifs de l'instrumentalisation de gestion.

L'appropriation de changement et de l'instrumentalisation de gestion est faible parce qu'il exige une période transitoire assez longue. Ce constat s'explique aussi par un apprentissage collectif très faible, un clanisme, des contre-pouvoirs des acteurs face au changement et des craintes de perte des acquis.

D'après les résultats de notre recherche, les comportements et les perceptions des acteurs favorisent l'apprentissage et l'appropriation des outils de contrôle de gestion. En effet, les acteurs des cas étudiés considèrent qu'un apprentissage collectif, fondateur et structurant est un déterminant critique dans la réussite du système de contrôle de gestion.

Nous pensons qu'une meilleure appropriation de l'instrumentalisation de gestion passe par sa légitimité en interne. Cette légitimité représente un moyen fédérateur des comportements et des perceptions des acteurs permettant de surmonter les contre-pouvoirs et réduire les résistances au changement.

4.7. Facteurs de contingence

L'envergure des outils de contrôle de gestion est plus réduite dans tous les cas. Cela s'explique par la taille et les spécificités des services.

Il ressort des entretiens que le profil du propriétaire-dirigeant : âge (3/4 des dirigeants sont plus âgés (plus de 50 ans), niveau de formation (bac + 5), expérience (2/4 ont plus de 15 ans d'expérience) influence la réussite de l'implémentation et de l'utilisation des outils de contrôle de gestion.

Le propriétaire-dirigeant est le seul maître à bord ne favorise pas les bonnes pratiques (responsabilisations des acteurs clés, délégation du pouvoir, confiance) qui sont nécessaires à la réussite de la mise en place et de l'utilisation du système de contrôle de gestion.

4.8. Place de CG dans l'entreprise et statut du contrôleur de gestion

La faible place accordée par la direction générale (cas n° 4) au dispositif de contrôle de gestion s'explique par la centralisation des décisions, l'absence de confiance formelle, le manque d'une vision stratégique. Cette faible considération s'explique aussi par un manque de légitimité de contrôle de gestion ce qui crée une image défavorable du contrôleur de gestion auprès des managers ce qui réduit le niveau de participation de ces derniers dans l'utilisation du système de contrôle de gestion. Le contrôle de gestion renvoie à des notions de vérification et d'inspection parce que le contrôleur de gestion exerce trois rôles incompatibles contrôleur de gestion, inspecteur et auditeur interne ne favorisant pas la réussite de l'utilisation du système de contrôle de gestion.

Par contre, dans les autres cas, la fonction de contrôle de gestion fait partie intégrante dans la stratégie de l'entreprise. Pour améliorer l'efficacité d'utilisation du système de contrôle de gestion, les dirigeants soutiennent en permanence le rôle du contrôleur de gestion ce qui permet de créer la confiance entre lui et les autres acteurs. Cette confiance est renforcée par le rôle de formateur du contrôleur de gestion et sa capacité à mobiliser les managers dans la transmission et l'interprétation d'information.

Il est évident que l'image favorable ou défavorable du contrôleur de gestion auprès des acteurs internes influence leurs comportements et leurs perceptions face aux outils de contrôle de gestion.

5. DISCUSSION DES RESULTATS

L'analyse des données et l'interprétation des résultats nous ont permis de dégager certains résultats génériques, susceptibles d'être généralisés, et d'autres exclusifs, spécifiques à chaque entreprise.

5.1. Les résultats génériques de notre recherche

La réussite de l'utilisation des outils de contrôle dans les entreprises de services nécessite de la part de la direction une coordination davantage formalisées, intégrée et assimilée par la plupart des acteurs clés pour une meilleure qualité de fonctionnement de l'entreprise. Nos

résultats corroborent ceux de Gumb (2000), Zawadzki 2006) et Lambert (2010), Ennajem (2019).

Le partage de la fonction de contrôle de gestion à travers la décentralisation, la délégation, l'interaction, la coopération, l'autonomie, la responsabilisation des acteurs et les pratiques de dialogue/diffusion de l'information est un facteur critique de réussite d'utilisation du système de contrôle de gestion. Ce constat s'explique par de nombreuses études mises en évidence par Bollecker & Niglis (2009), Meyssonier & Fernandez (2010), Berland (2014), Quemener & Fimbel (2015).

Les relations interpersonnelles entre le contrôleur de gestion et les autres acteurs clés dans l'entreprise mettent en exergue que les contrôleurs de gestion pâtissent souvent de l'image négative du contrôle de gestion, largement perçu comme un outil de contrôle, d'inspection et de répression. Une utilisation inappropriée des outils de contrôle de gestion, une définition imprécise des rôles du contrôleur de gestion et une absence de confiance entre le contrôleur de gestion et les acteurs interne d'une part et entre la direction et les acteurs interne d'autre part bloquent l'utilisation du système de contrôle de gestion. En nous appuyons sur les résultats des travaux réalisés par de nombreux auteurs (Charreaux, 2009; Nobre & Zawadzki, 2013 et Godener & Fornerino, 2017), il est évident que l'image favorable ou défavorable du contrôleur de gestion auprès des acteurs internes influence leurs comportements et leurs perceptions face aux outils de contrôle de gestion. Ce constat a été mis en évidence par Gervais & Moreau (2004), Pigé (2008), Bollecker & Niglis (2009), Nobre & Zawadzki (2013), Ennajem (2019).

L'utilisation du système de contrôle de gestion est souvent bloquée par les indifférences des acteurs surtout les responsables opérationnels et leur rétention d'informations. C'est la raison pour laquelle l'identification des acteurs clés dans l'entreprise, surtout ceux qui peuvent être à l'origine de contre-pouvoirs face à l'instrumentalisation de la gestion de l'entreprise est une nécessité. Cela permet à la direction d'aider les acteurs à se projeter dans le futur en remettant en cause leurs méthodes et procédés de travail en vue de s'approprier de nouvelles pratiques induite par l'implémentation du système de contrôle de gestion. Le renforcement des liens d'interaction et de coopération entre le contrôleur de gestion et les autres acteurs clés de

l'entreprise favorisent la confiance, le dialogue, la coordination et réduit les relations conflictuelles nécessaires pour fédérer les perceptions et les comportements autour d'une vision partagée sur le système de contrôle de gestion dans un horizon long terme. Nous trouvons ici des enseignements comparables à ceux mis en évidence par Gumb (2000), Oriot (2004), Drevet (2007), Aldrin (2014).

Nous constatons également, sur la base de notre étude empirique, des résultats concordant avec ceux de Haldma & Laats (2002), Lavigne (2002), Germain (2004) que les facteurs de contingence (taille, nature d'activité, âge et turbulence de l'environnement externe) ont une influence sur la formalisation et les mécanismes de coordination de l'entreprise et par ricochet sur son système de contrôle de gestion. L'augmentation de la taille, la diversification et l'instrumentalisation de gestion conduisent souvent à renforcer la formalisation des procédures et à accroître par conséquent le poids donné au contrôle par les règles.

Il ressort de nos entretiens que l'apprentissage organisationnel collectif renforce le niveau d'appropriation des outils de contrôle de gestion. L'apprentissage et l'appropriation sont deux déterminants discriminants de réussite de l'utilisation du système de contrôle de gestion. Ce constat a été mis en évidence par les travaux de recherche de Grimand & Vandangeon (2001), Carassus & Batac (2005), Buisson (2006), Nicolas (2008), Bédé & Didier (2010), Émilie, Bampoky & Meyssonier (2012).

Asseoir la légitimité est une nécessité pour favoriser l'utilisation du système de contrôle de gestion et renforcer l'engagement et la participation des acteurs. Cette légitimité représente un moyen fédérateur des comportements et des perceptions des acteurs permettant de surmonter les contre-pouvoirs et réduire les résistances au changement. Les résultats de notre recherche sur la légitimité de la mise en place du système de contrôle de gestion et son utilisation corroborent les travaux de Buisson (2006), Morales (2013), Demaret & Méric (2013), Jérémy (2014).

La recherche-action menée nous a permis de rappeler que l'implémentation et surtout l'utilisation du système de contrôle de gestion, dans tous les cas étudiés, n'est pas facile et n'aboutit pas automatiquement à des résultats concrets du fonctionnement de l'entreprise. Ce

constat concorde avec ceux de Crozier, & Friedberg, (1981), Zawadzki (2009), Nobre & Zawadzki (2013).

Sur la base des travaux de recherche de Barayandema (2004), Ducrocq, Bironneau et Le Roy (2012), Bampoky & Meyssonier (2012), Dangereux, Chapellier & Fabienne (2017), la formation adaptée aux besoins générés par les impératifs de l'implémentation et de l'utilisation du système de contrôle de gestion est une nécessité cruciale. il est donc crucial d'investir suffisamment dans la formation de personnel pour s'assurer que le personnel de l'entreprise a la formation requise pour réussir l'utilisation du système de contrôle de gestion. La formation est un déterminant discriminant permettant d'adapter les outils de gestion aux contextes et aux besoins des acteurs dans les entreprises.

D'après les travaux de recherche de Malleret (1998) ; Ducrocq, Gervais, Herriau (2001), Goudarzi & Eiglier (2006), Fitzsimmons (2008), Pascale Amans (2008), Boyer & Nefzi (2009), Meyssonier (2012), les spécificités des services influencent l'efficacité de l'utilisation du système de contrôle de gestion. Les caractéristiques techniques des ERP, le choix des indicateurs et l'évaluation de la performance des services ont intimement liés aux spécificités des services.

La circulation de l'information et l'échange d'idées à tous les niveaux au sein de l'entreprise, à travers un système d'information global et cohérent et bien adapté aux besoins informationnels de l'entreprise, est une condition d'une bonne utilisation du système de contrôle de gestion (Turc & Jacky, 2002 ; Tchouassi & Haouet, 2008 ; Fernandez, 2013).

5.2. Les résultats spécifiques de notre recherche

Notre recherche-action nous a permis de retenir un certain nombre de résultats spécifiques à chaque branche dans le domaine des services.

- Le contrôle de gestion dans le domaine de gestion déléguée doit prendre en compte les règles juridiques imposées par les spécificités du secteur public (cas n° 4). Le cahier des charges des marchés publics influence les pratiques de contrôle de gestion (choix des indicateurs, normes de performances, critères d'évaluation).

- Le domaine de l'hôtellerie présente des spécificités particulières que le système de contrôle de gestion doit les intégrer pour mieux mesurer et évaluer la performance hôtelière.
- Même si les quatre entreprises relèvent toutes des activités de services, leurs systèmes de contrôle de gestion ne sont pas semblables. Cela s'explique par les spécificités de chaque branche des services.

CONCLUSION

Souvent perçu comme un élément déstabilisant ou secondaire dans les activités de services, le contrôle de gestion permet à l'entreprise de s'adapter à l'impératif de performance dans un contexte concurrentiel. Avant tout changement, les dirigeants de l'entreprise doivent mener une réflexion stratégique sur la place et le rôle de contrôle de gestion dans la stratégie de l'entreprise.

Cette recherche-action a permis de valider la question centrale de notre recherche. Nous avons abouti à ce que la réussite ou l'échec d'utilisation de contrôle de gestion dans les entreprises des services dépend de plusieurs déterminants dont les plus critiques sont :

- les spécificités des activités de services ;
- la responsabilisation, la contractualisation et la décentralisation ;
- l'approche partenariale, la coordination et la formalisation des activités ;
- le système d'information et les pratiques de transmission des informations ;
- la légitimation de l'instrumentalisation de la gestion ;
- la formation de personnel, l'apprentissage et l'appropriation des outils de gestion ;
- les facteurs de contingence, la place de contrôle de gestion et le statut du contrôleur de gestion.

Notre recherche n'est pas exempt de certaines limites. Nous les énumérons au nombre de quatre : la première est liée au terrain d'observation scientifique qui se situe dans le seul secteur des services. La deuxième est liée à la taille de l'échantillon qui est moins représentatif. Quant à la troisième limite, l'hétérogénéité des branches des services retenues

par notre étude ne permet pas de tirer des enseignements pertinents susceptibles d'être généralisés à l'ensemble des entreprises ayant la même activité. La dernière limite concerne l'étude des impacts des déterminants étudiés sur l'utilisation de contrôle de gestion dans le temps.

BIBLIOGRAPHIE

- Alain Fernandez (2013), « Les nouveaux tableaux de bord des managers », Collection Eyrolles .
- Alain Turc, Jacky Richard (2002), « Contrôle de gestion et système d'information », article publié dans ENA mensuel, n° 322 de juin 2002.
- Aldrin Jérémy (2014), « Le rôle des acteurs et de l'instrumentation de gestion dans les processus de décision des organisations publiques », *Gestion* 2000, 2014/1 (Volume 31), p. 117-134.
- Bédé, Didier, et al. (2012), « L'appropriation d'un outil de gestion de la qualité à travers le prisme de la légitimité : le cas d'un Institut d'Administration des Entreprises », *Management & Avenir*, vol. 54, no. 4, 2012, pp. 83-106.
- Bérard Émilie, Flachère Isabelle, Saulpic Olivier et al. (2015), « Les outils financiers dans les hôpitaux : penser leur déploiement au-delà de la dimension technique », *Journal de gestion et d'économie médicales*, 2015/7 (Vol. 33), p. 409-427.
- BERLAND N. (2014), « Les acteurs du contrôle. Paris : Que sais-je? », (3977) :32-54.
- Bernoux P. (2004), « Sociologie du changement dans les entreprises et les organisations », Le Seuil, 382 p., Paris.
- BIRONNEAU L. & LE ROY B. (2007), « Définition d'un modèle générique des compétences du responsable logistique », *Logistique & Management* 15 (2), 7-18.
- Bollecker M. (2007), « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 13, vol.1, juin, pp. 87-106.
- Bollecker, M., Niglis, P. (2009), « L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion », *comptabilité – Contrôle – Audit* 15, 133-158.
- Buisson M.L. (2006), « Diffusion et appropriation des outils de gestion : l'apport de la théorie néo-institutionnelle », in Grimand A., (coord.), *L'appropriation des outils de gestion : vers de nouvelles perspectives théoriques ?*, pp.157-173, PUSE, collection Gestion.
- Carassus D. et Batac J. (2005), « Les interactions contrôle / apprentissage organisationnel dans le cas d'une municipalité : une étude comparative avec Kloot (1997) », *Actes du 26ème de l'Association Francophone de Comptabilité*, mai, Lille.
- Cécile Ennajem (2019), « la construction de nouvelles relations entre contrôleur de gestion et managers opérationnels dans le contexte d'un contrôle de gestion décentralisé », *revue Recherches en Sciences de Gestion-Management Sciences-Ciencias de Gestión*, n°130, p. 109 à 14
- Charles Ducrocq, Michel Gervais, Christophe Herriau. le contrôle de gestion des entreprises de services (2001), « une enquête sur l'état des pratiques », 22ème congrès de l'afc, May 2001, France. pp.CD-Rom
- Cindy Zawadzki (2009), « Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion : une étude de cas en PME », *gestion et management*. Université Paul Verlaine - Metz, 2009.
- Dangereux Katia, Chapellier Philippe, Villesèque-Dubus Fabienne (2017), « Nature et rôle des outils de contrôle de gestion dans les PME innovantes », EMS Editions, « Gestion en liberté », 2017, p. 167-197.
- Drevet, B. (2007), « Le rôle des représentations sociales au cours du processus de construction d'un outil de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol1, p 125-153.
- Ducrocq Charles, Bironneau Laurent, Le Roy Bruno et al. (2012), « Les compétences du contrôleur de gestion : des besoins autant humains que techniques », *Management & Avenir*, 2012/5 (n° 55), p. 36-57.
- Emilie Bérard, (2011), « L'appropriation du dispositif de contractualisation interne à l'hôpital de V. : évolution conjointe de la stratégie et du contrôle de gestion », Post-Print hal-00646726, HAL»

- Fabienne Oriot (2004), « Les interprétations différenciées des acteurs face à un système de contrôle de gestion en voie de standardisation ». Normes et Mondialisation, May 2004, France.
- Fitzsimmons, J., Fitzsimmons, M. (2008), « Service Management », 6e édition, McGraw-Hill.
- François Meyssonnier (2012), « le contrôle de gestion des services : réflexion sur les fondements et l'instrumentation », comptabilité - contrôle – audit, 2012/2 tome 18 | pages 73 à 97
- Gérard Charreaux (2009), « droit et gouvernance : l'apport du courant comportemental », Cahier du FARGO n° 1091001, Octobre 2009
- Germain C. (2004), « La contingences des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME » Finance Contrôle Stratégie, Vol.7, N° 1, mars, p. 33-52.
- Gervais M., Moreau A. (2004), « Le vécu de l'introduction du contrôle de gestion dans les organismes de sécurité et de défense : Une analyse au travers de la perception des contrôleurs », Revue Sciences de Gestion, n°43, pp. 17-48
- Godener A. & Formerino M. (2017), « Participation du manager au contrôle de gestion et performance managériale, une nouvelle approche », Comptabilité, Contrôle, Audit, vol.T23, no. 2, 2017, pp. 85- 110.
- Goudarzi, K., Eiglier, P. (2006), « la socialisation organisationnelle du client dans les entreprises de service : concept et dimensions, Recherche et Applications en Marketing », 21 (3) : 65-90.
- Grimand A., Vandangeon-Derumez I. (2001), « Le rôle des acteurs et des dispositifs de gestion dans la construction des apprentissages stratégiques », in Perspectives en Management Stratégique, EMS, pp. 59-82.
- GUMB B. (2000), « les outils du contrôle de gestion, au service de votre stratégie ». Paris: Editions d'Organisation.
- Haldma T. & Laats K. (2002), « Contingencies influencing the Management Accounting Practices of Estonian Manufacturing Companies », Management Accounting Research, vol 13, n°4, December.
- Haouet, C. (2008), « Informatique décisionnelle et management de la performance de l'entreprise », Cahier de recherche, N° 2008/01, Laboratoire Orléanais de Gestion, 33p.
- Jonas Barayandema (2004), « Logiques d'action managériale en matière de formation et appropriation d'un progiciel de gestion intégré », thèse université de Louvain, Belgique.
- Julie Demaret, Jérôme Méric (2013), « la constitution de la légitimité des contrôleurs de gestion : une étude exploratoire », CERMAT - Centre d'Études et de Recherche en Management de Touraine
- Lavigne B. (2002), « Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptables des PME: une approche empirique », 23^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, mai, Toulouse.
- Lorino P. (1995), « comptes et récits de la performance ». Paris : Editions d'organisation
- Malleret V. (1998), « le contrôle de gestion des services », in H. Löning et Y. Pesqueux, Le contrôle de gestion, Paris, Dunod.
- Marc Bollecker (2009), « le contrôleur de gestion : une fonction en danger ? ». La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France.
- Masingue Antoine, Philippart Audrey, Lorain Jérémy (2016), « La place de la Fonction Contrôle de Gestion au sein de l'organisation des Conseils Départementaux : une question controversée. Contribution au débat au travers de la méthode des scénarii », Gestion et management public, 2016/4 (Vol 5 / n° 2), p. 39-58.
- Meyssonnier F. & Fernandez-Poisson D. (2010), « la réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion » In Le contrôle de gestion en mouvement- Etat de l'art et meilleures pratiques (Eds, Berland, N., Simon F-X.). Paris: Eyrolles, p.35.
- Michel Crozier, Erhard Friedberg, (1981), « l'acteur et le système : Les contraintes de l'action collective », Editions du Seuil, 1981.
- Morales Jérémy (2013), « Le projet professionnel des contrôleurs de gestion : analyser des données pour aider les managers à prendre des décisions rationnelles ? », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2013/2 (Tome 19), p. 41-70.
- Nicolas E. (2008), « Le rôle de la tradition orale et de la confiance dans l'apprentissage organisationnel en PME », Gestion 2000, mars-avril, vol. 25, n°2.
- NOBRE T., (2001), « le contrôleur de gestion de la PME », Comptabilité- Contrôle-Audit, 7,129-146.
- Nobre Thierry, Zawadzki Cindy (2013), « Stratégie d'acteurs et processus d'introduction d'outils de contrôle de gestion en PME », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2013/1 (Tome 19), p. 91-116.

- Patrick Gibert (2000), « l'analyse de politique à la rescousse du management public ? ou la nécessaire hybridation de deux approches que tout, sauf l'essentiel, sépare », *Politiques et Management Public* Année 2002 20-1 pp. 1-14.
- Quemener Y. & fimbel E., (2015) <https://id.erudit.org/iderudit/1030399ar>.
- Ronan le Saout (2015), « le contrôle de gestion des services », édition Groupe Eyrolles, 2015.
- SEGAL J-P., (1991), « peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France ? », *Revue Française de Gestion*, : 72-81.
- Stéphanie Chatelain-Ponroy, Stéphanie Mignot-Gérard, Christine Musselin, Samuel Sponem (2013), « De l'opposition " politiques / administratifs " au clivage " centre / périphérie " : les divergences de perception des outils de mesure dans les universités ». *Politiques et Management public*, Institut de management public, 2013, 30 (4), pp.495-518.
- Stéphanie Chatelain-ponroy (2010), « une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg », *revue politique et management public*, Vol 27/3 | 2010, p. 73-103.
- Tchouassi Gérard (2017), « Les besoins en informations dans les entreprises », *Revue Congolaise de Gestion*, 2017/2 (Numéro 24), p. 63-92.
- Tchouassi Gérard (2017), « Les besoins en informations dans les entreprises », *Revue Congolaise de Gestion*, 2017/2 (Numéro 24), p. 63-92.
- Yvon Pesqueux (2011), « un modèle organisationnel du changement ? », *Communication et organisation* 33 | 2008, mis en ligne le 01 juin 2011.