



« Du contrôle au dialogue stratégique : usages diagnostique et interactif des systèmes de contrôle de gestion dans le pilotage managérial des entreprises de l'Oriental »

« From control to strategic dialogue: diagnostic and interactive uses of management control systems in the managerial steering of firms in the Oriental region »

Ghizlane BOUJNOUN

Docteur en sciences économiques et de gestion, Faculté des sciences juridiques économiques et sociales de Fès, Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, Maroc.

Ghiz.boujnoun@gmail.com

Moussa DABBOUZ

Docteur en Sciences de gestion, Faculté d'économie et de gestion

Université Hassan I, Settat

moussa_dabbouz@hotmail.fr

Résumé

Cet article examine les usages diagnostique et interactif des systèmes de contrôle de gestion, en particulier du Balanced Scorecard, dans le pilotage managérial des entreprises de la région de l'Oriental. Mobilisant le cadre théorique des leviers de contrôle de Simons, l'étude analyse la contribution de l'articulation entre ces deux usages à l'amélioration du pilotage stratégique et de la performance organisationnelle. Une enquête quantitative a été conduite auprès de 61 entreprises appartenant à différents secteurs et de tailles variées.

Les résultats indiquent une prédominance de l'usage diagnostique, principalement orienté vers le suivi des performances et le contrôle des écarts. En revanche, l'usage interactif, centré sur le dialogue stratégique et l'apprentissage organisationnel, apparaît davantage développé dans les grandes entreprises. L'analyse met en évidence une complémentarité conditionnelle entre les deux usages, dépendante de la taille et du degré de structuration organisationnelle.

Mots-clés

Contrôle de gestion ; Balanced Scorecard ; usage diagnostique ; usage interactif ; pilotage managérial ; performance organisationnelle.

Summary

This article examines the diagnostic and interactive uses of management control systems, particularly the Balanced Scorecard, in the managerial steering of companies in the Oriental region. Using Simons' theoretical framework of control levers, the study analyzes how the interplay between these two uses contributes to the improvement of strategic management and organizational performance. A quantitative survey was conducted with 61 companies from various sectors and of different sizes.

The results indicate a predominance of diagnostic use, mainly focused on performance monitoring and variance control. In contrast, interactive use, centered on strategic dialogue and organizational learning, is more developed in larger companies. The analysis highlights a conditional complementarity between the two uses, depending on the company size and the degree of organizational structuring.

Keywords

Management control; Balanced Scorecard; diagnostic use; interactive use; managerial steering; organizational performance.

1. Introduction



Dans un environnement économique caractérisé par une intensification de la concurrence, une complexité organisationnelle croissante et une incertitude stratégique permanente, les entreprises sont conduites à repenser leurs dispositifs de pilotage de la performance (Otley, 1999). Longtemps centré sur une logique de contrôle a posteriori et d'évaluation essentiellement financière, le contrôle de gestion a progressivement évolué vers des formes plus intégrées, favorisant l'alignement stratégique, la coordination des actions et l'apprentissage organisationnel (Simons, 1995 ; Kaplan et Norton, 1996).

Depuis une vingtaine d'années, un courant de recherche s'est développé autour des interactions entre contrôle de gestion et stratégie. Ce courant, fortement influencé par les travaux de Robert Simons (1995), dépasse la perspective contingente traditionnelle qui considérait le rôle du contrôle de gestion uniquement comme un outil garantissant la mise en œuvre de la stratégie, rôle historiquement défini par Anthony (1988). Cette évolution a conduit à repenser le contrôle de gestion non seulement comme un instrument de surveillance, mais également comme un outil favorisant le dialogue stratégique et l'apprentissage organisationnel (Lepori et Bollecker, 2019).

Simons (1995) propose à cet égard le modèle des leviers de contrôle, qui distingue entre contrôle diagnostique, destiné à suivre la performance et corriger les écarts, et contrôle interactif, visant à stimuler les échanges, l'innovation et la réflexion stratégique. Dans ce cadre, les systèmes de contrôle de gestion ne se limitent plus à assurer la conformité aux objectifs, mais deviennent des leviers pour aligner les décisions opérationnelles sur la stratégie et pour renforcer la cohérence organisationnelle. Dans ce cadre, cet article se propose d'analyser les usages diagnostique et interactif des systèmes de contrôle de gestion dans le pilotage managérial des entreprises de l'Oriental. L'objectif est de comprendre comment ces systèmes sont mobilisés dans la pratique, d'identifier les mécanismes qui favorisent ou limitent leur efficacité, et de mettre en lumière leur contribution à l'amélioration du pilotage stratégique et de la performance organisationnelle. Cette recherche vise à répondre à la question centrale suivante :

Dans quelle mesure l'articulation entre les usages diagnostique et interactif des systèmes de contrôle de gestion contribue-t-elle à l'amélioration du pilotage managérial et de la performance organisationnelle des entreprises de l'Oriental ?

L'article est structuré en trois axes principaux. Le premier axe présente la revue de littérature et le cadre théorique, en explorant les fondements des systèmes de contrôle de gestion, les usages diagnostique et interactif, ainsi que leur complémentarité dans l'amélioration de la cohérence stratégique et de la performance managériale. Le deuxième axe détaille la méthodologie de la recherche, en décrivant le choix de l'approche, le terrain d'étude dans les entreprises de l'Oriental, l'échantillon, les outils de collecte de données et les techniques d'analyse mobilisées. Le troisième axe expose les résultats et la discussion, en analysant l'impact de l'articulation entre les usages diagnostique et interactif sur le pilotage managérial.

2. Fondements théoriques et revue de littérature

2.1. Le contrôle de gestion : du suivi opérationnel au pilotage stratégique

Les transformations de l'environnement organisationnel conduisent les entreprises à repenser les modalités de conduite des changements stratégiques devenus indispensables. Dans ce contexte marqué par l'incertitude et la complexité, le contrôle de gestion connaît lui aussi une évolution significative, en se renouvelant afin d'accompagner la mise en œuvre des orientations stratégiques et de contribuer au pilotage de la performance globale de l'organisation (Châteaux et al., 2021).

Dans cette perspective, le contrôle de gestion ne saurait être appréhendé comme un événement ponctuel intervenant a posteriori, mais plutôt comme un processus continu et systémique, visant à confronter de manière régulière les résultats de l'action managériale à des normes et objectifs préalablement définis. Il s'inscrit ainsi au cœur même des processus organisationnels, en interaction étroite avec les activités opérationnelles, et ne se limite plus à une fonction périphérique ou purement technique. À cet égard, le contrôle de gestion ne peut être réduit à un simple dispositif technique de mesure de la création de valeur. Il s'inscrit au contraire dans une relation étroite avec le management,



en constituant l'un de ses piliers fondamentaux, dans la mesure où il contribue directement à l'amélioration et au pilotage de la performance organisationnelle (Rouach et Rouach, 2019).

Le contrôle de gestion irrigue l'ensemble des niveaux de l'organisation, depuis le suivi quotidien des volumes d'activité et des dépenses jusqu'à l'analyse globale de la performance. Son degré d'imbrication avec les opérations dépend notamment de la nature de l'activité, des objectifs poursuivis, ainsi que de la capacité du système de contrôle à assurer la stabilité du fonctionnement organisationnel et à corriger rapidement les écarts observés. Cette aptitude à détecter, interpréter et réguler les variations constitue un levier essentiel de la maîtrise de la performance.

Dans cette logique, la planification et le contrôle apparaissent comme deux processus indissociables. La planification consiste à définir les objectifs stratégiques de l'organisation et les moyens nécessaires à leur réalisation, tandis que le contrôle de gestion vise à mesurer, piloter et ajuster la mise en œuvre de ces objectifs. Ceux-ci sont déclinés par la direction générale vers les différents niveaux hiérarchiques, puis traduits en responsabilités opérationnelles et en indicateurs de performance.

Toutefois, la relation entre planification et contrôle peut-être envisagée selon deux conceptions distinctes. La première, de nature séquentielle et traditionnelle, considère le contrôle comme une étape finale succédant à la planification, à l'organisation et à l'exécution. La seconde, plus contemporaine, appréhende le contrôle de gestion comme un processus transversal et interactif, intégré en amont et en continu aux autres fonctions managériales. Cette évolution marque le passage d'un contrôle essentiellement opérationnel vers un dispositif de pilotage de la performance globale et stratégique, contribuant à l'apprentissage organisationnel et à l'ajustement dynamique des choix stratégiques.

Plusieurs travaux ont essayé d'explorer les différents effets de la stratégie sur la gestion et l'optimisation des ressources (Dent, 1990 ; Langfield-Smith, 1997). Dans ces études, les systèmes de contrôle de gestion sont principalement perçus comme des systèmes de mise en œuvre de la stratégie et comme la dernière étape du processus de gestion stratégique (Henri, 2006).

D'autre part, Chenhall (1997) met en évidence que les systèmes de contrôle de gestion ne peuvent être appréhendés indépendamment des choix stratégiques des organisations. Il souligne que la nature et l'usage des systèmes de contrôle varient en fonction de la stratégie poursuivie et du degré d'incertitude de l'environnement. Les dispositifs de contrôle à dominante diagnostique, principalement orientés vers la surveillance des écarts et l'atteinte des objectifs prédéfinis, apparaissent adaptés aux contextes stratégiques stables et aux stratégies de type défensif ou de maîtrise des coûts.

Bien que ces recherches mettent en évidence la dualité du contrôle de gestion : il peut à la fois garantir la conformité aux objectifs et améliorer l'adaptation stratégique. Cependant, pour analyser systématiquement ces mécanismes et conceptualiser le passage du contrôle opérationnel vers un contrôle participatif favorisant l'implication de tous les acteurs, il convient de mobiliser des théories telles que les leviers de contrôle de Simons (1995), l'approche contingente d'Otley (1999) ou encore la théorie de l'apprentissage organisationnel (Argyris et Schön, 2001).

Ces constats sur les limites du contrôle opérationnel motivent le recours à des cadres théoriques capables d'expliquer comment le contrôle peut évoluer et s'adapter. La théorie contingente, l'une des approches majeures, soutient que l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion est conditionnée par des facteurs contextuels, tels que la stratégie poursuivie, la complexité de l'environnement et la structure organisationnelle.

La théorie des leviers de contrôle de Simons (1995) montre que le contrôle de gestion ne se limite pas à la simple surveillance opérationnelle, mais peut devenir un outil stratégique favorisant le dialogue, l'apprentissage et la performance organisationnelle. Cette approche met en lumière l'importance de combiner différents leviers de contrôle pour accompagner la stratégie et stimuler l'efficacité globale de l'organisation.

2.2. Usages diagnostique et interactif du SCG : fonctionnement et implications

Le modèle proposé par Simons s'est progressivement imposé comme un cadre de référence incontournable pour l'analyse des leviers de contrôle au sein des organisations. La distinction entre



usages diagnostique et interactif des systèmes de contrôle de gestion trouve son origine dans ses travaux fondateurs (1995, 2000), qui conçoit le contrôle comme un ensemble de leviers au service du pilotage stratégique. À partir d'une démarche inductive fondée sur l'analyse de plus de 100 études de cas, complétée par des échanges approfondis avec des managers et des cadres dirigeants, Simons a mis en évidence quatre leviers de contrôle permettant d'opérationnaliser la stratégie (Zawadski et Nobre, 2017) :

❖ Les systèmes de croyance :

Il s'agit des dispositifs formels destinés à communiquer et à diffuser les valeurs fondamentales, la mission et la vision stratégique de l'organisation. Ces systèmes visent à orienter les comportements des acteurs en fournissant un cadre de référence partagé, susceptible de guider la prise de décision et l'action managériale (Langevin et Mendoza, 2014).

❖ Les systèmes de frontières à l'intérieur desquels les règles du jeu sont précisées :

Dans le modèle de Simons, les systèmes de frontières constituent des dispositifs formels visant à délimiter les comportements acceptables au sein de l'organisation. Ils ont pour fonction principale de préciser les « règles du jeu » en établissant des limites claires à ne pas franchir, afin de prévenir les dérives comportementales et de maîtriser les risques stratégiques (Van Caillie et Shutyak, 2014).

❖ Le contrôle diagnostique :

Le contrôle diagnostique renvoie à l'utilisation des systèmes de contrôle pour suivre la réalisation des objectifs stratégiques et opérationnels préalablement définis. Il repose sur une logique de comparaison systématique entre les résultats observés et les cibles fixées, afin d'identifier les écarts et de mettre en œuvre des actions correctrices. Il s'inscrit dans une approche cybernétique du contrôle, héritée des travaux d'Anthony (1965, 1988), où le SCG vise principalement à assurer l'alignement entre la stratégie formulée et son exécution opérationnelle (Tessier et Otley, 2012).

❖ Le contrôle interactif :

L'usage interactif du SCG repose sur une logique d'échange, de dialogue et d'apprentissage organisationnel. Il consiste à mobiliser les outils de contrôle comme supports de discussion régulière entre les managers, notamment autour des incertitudes stratégiques susceptibles de remettre en cause la stratégie existante. Cette perspective s'inscrit dans une vision dynamique du contrôle, où le SCG devient un vecteur de construction et d'adaptation stratégique.

À cet égard, Les travaux de Simons, développés au milieu des années 1990, proposent un cadre conceptuel original analysant les relations entre le contrôle, entendu dans une acception large, et la stratégie. Contrairement à une vision traditionnelle qui réduit le contrôle à un simple mécanisme de déclinaison et de mise en œuvre de la stratégie à travers des dispositifs techniques, Simons met en évidence son rôle actif dans le renouvellement stratégique. Il souligne ainsi que les systèmes de contrôle peuvent être mobilisés par les managers non seulement pour assurer l'alignement stratégique, mais également pour favoriser l'apprentissage organisationnel. Dans des contextes marqués par une forte incertitude stratégique -lorsque certains facteurs sont susceptibles de remettre en cause la validité de la stratégie en place - ces dispositifs constituent de véritables leviers permettant de stimuler l'émergence de nouvelles idées et l'élaboration de stratégies innovantes (Lepori, Bollecker, 2015).

De plus, Brenner et al., (2025) ont essayé de présenter une analyse intégrée des rôles des contrôles diagnostique, interactif et culturel dans les entreprises orientées processus, ainsi que des effets de leur utilisation sur la performance du contrôle des processus et sur la performance globale des processus. Les conclusions de leur étude révèlent que Les contrôles interactifs et culturels orientés processus améliorent la performance du contrôle des processus, tandis que l'impact des contrôles diagnostiques reste limité. De plus, les contrôles culturels renforcent l'efficacité des contrôles diagnostiques et interactifs, et une performance accrue du contrôle des processus conduit à de meilleurs résultats globaux.

De ce fait, en ce qui concerne plus spécifiquement le contrôle de gestion, la littérature met en évidence que les leviers de contrôle diagnostique et interactif occupent une place centrale. Contrairement aux systèmes de croyances et de frontières, qui relèvent davantage de mécanismes de cadrage normatif et



culturel, les leviers diagnostique et interactif s'appuient directement sur les outils et dispositifs du contrôle de gestion, tels que les budgets, les tableaux de bord et les systèmes de reporting. Ils constituent ainsi les principaux vecteurs par lesquels le contrôle de gestion contribue au pilotage stratégique des organisations, en assurant à la fois le suivi de la performance et la stimulation du dialogue managérial autour des incertitudes stratégiques (Barros et Ferreira, 2022).

2.1. Apports et perspectives des systèmes de contrôle de gestion au pilotage managérial des organisations

La dimension managériale et l'orientation vers la stratégie du contrôle de gestion ont été mises en avant par de nombreux auteurs. Ainsi, Anthony, reconnu comme l'un des fondateurs de la discipline, soulignait dès 1965 que le contrôle de gestion (*management control*) constitue le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs organisationnels. Les aspects stratégiques et finalisés du contrôle de gestion étaient donc déjà présents dans cette approche. Le rôle du contrôleur, peu mis en avant à l'époque, n'était pas central afin de souligner que ce n'est pas lui le principal acteur. En revanche, la stratégie est implicite, car le contrôle de gestion vise à soutenir l'atteinte des objectifs stratégiques. Il s'oriente vers la performance, cherchant à atteindre les buts fixés de manière efficace c'est-à-dire en atteignant les objectifs et efficacité, c'est-à-dire en optimisant les ressources mobilisées (Berland et De Rongé, 2013).

Les apports des SCG ne se limitent pas au suivi et au diagnostic. Les approches contemporaines, telles que le Balanced Scorecard développé par Kaplan et Norton (1996), intègrent une dimension stratégique et participative, permettant aux managers de dialoguer autour des indicateurs et de stimuler l'adhésion des équipes. Cette dimension interactive transforme le SCG en véritable levier de performance, favorisant l'anticipation des risques et la réactivité face aux évolutions de l'environnement (Henri, 2006).

De plus, il est important de souligner que les organisations évoluent dans un environnement de plus en plus dynamique et turbulent, cherchant à atteindre des objectifs complexes et ambigus (Hansen et Ferlie, 2016). Dans ce contexte, les outils de contrôle de gestion permettent aux gestionnaires d'atteindre les objectifs organisationnels (Chenhall, 2007) en garantissant une utilisation efficiente des ressources et en améliorant les processus de suivi et de reporting (Jokipii, 2010).

Par ailleurs, les outils de contrôle de gestion apportent des contributions significatives dans l'amélioration du pilotage managérial des entreprises, en fournissant des informations fiables et structurées pour la prise de décision (Felicio et al., 2021). En effet, les systèmes de contrôle de gestion facilitent l'anticipation des problèmes et la réactivité face aux écarts par rapport aux objectifs fixés, renforçant le rôle des managers dans le pilotage quotidien et stratégique (Anthony et Govindarajan, 2007).

De surcroît, l'utilisation combinée des outils diagnostiques et interactifs favorise un dialogue constructif entre les différents niveaux hiérarchiques, stimulant l'innovation et l'alignement des équipes sur les objectifs organisationnels (Simons, 1995). Ainsi, les outils de contrôle de gestion ne se limitent pas à une fonction de surveillance, mais deviennent de véritables leviers pour optimiser la performance globale et la capacité décisionnelle des entreprises (Merchant et Van der Stede, 2017).

En synthèse, et malgré une littérature abondante sur les systèmes de contrôle de gestion, l'analyse empirique de l'articulation entre usages diagnostique et interactif demeure limitée, en particulier dans les PME et les contextes territoriaux spécifiques. Le Balanced Scorecard est principalement étudié comme outil de suivi de la performance, au détriment de son rôle dans le dialogue stratégique. Cet article contribue à combler cette lacune en analysant empiriquement ces usages dans les entreprises de la région de l'Oriental et leur impact sur le pilotage managérial.

3. Cadre empirique de la recherche

Après avoir développé le cadre théorique, il est désormais essentiel de présenter le volet empirique de l'étude, tout en exposant les méthodes employées pour collecter et analyser les données relatives



à l'analyse concret de l'usage diagnostique et interactif des systèmes de contrôle de gestion au sein des entreprises de la région de l'oriental.

3.1. Méthodologie

Pour cette étude, nous avons adopté une approche quantitative, basée sur l'administration de questionnaires auprès des entreprises de la région de l'Oriental. Cette méthode permet de collecter des données mesurables et de procéder à des analyses statistiques afin d'identifier les pratiques et tendances dominantes.

3.1.1. La constitution de l'échantillon

La population cible de cette étude comprend les entreprises situées dans la région de l'Oriental, qu'il s'agisse de grandes entreprises ou de petites et moyennes entreprises (PME). Ce choix a été motivé par la volonté d'analyser les différences potentielles dans l'usage diagnostique et interactif des systèmes de contrôle de gestion selon la taille et les ressources des organisations.

Pour cette étude, nous avons choisi une méthode d'échantillonnage probabiliste, et plus précisément l'échantillonnage stratifié, afin de garantir la représentativité de l'échantillon et de mieux refléter la diversité des entreprises de la région de l'Oriental.

L'échantillonnage stratifié consiste à diviser la population cible en sous-groupes homogènes appelés strates, selon des critères pertinents pour la recherche. Dans notre cas, les strates ont été définies selon la taille de l'entreprise (grande entreprise vs PME) et le secteur d'activité. Une fois les strates constituées, un échantillon aléatoire est sélectionné dans chaque strate, proportionnellement à la taille de celle-ci par rapport à la population totale.

L'objectif principal de cette méthode est de réduire le biais de sélection et d'améliorer la précision des résultats, en s'assurant que toutes les catégories importantes de la population soient représentées dans l'échantillon. L'échantillonnage stratifié est particulièrement utile lorsque la population étudiée est hétérogène, comme c'est le cas ici avec des entreprises de tailles et de secteurs différents. Il permet également de comparer plus facilement les sous-groupes, par exemple l'usage diagnostique et interactif des systèmes de contrôle de gestion dans les grandes entreprises par rapport aux PME.

3.1.2 Collecte et analyse des données

Les données ont été recueillies à l'aide d'un questionnaire structuré, distribué aux entreprises de l'échantillon. Le questionnaire est organisé en trois grands axes :

❖ **Pratiques de contrôle de gestion** : regroupant à la fois l'usage diagnostique (suivi des écarts, contrôle budgétaire, indicateurs financiers) et l'usage interactif (dialogue stratégique, partage d'informations, apprentissage organisationnel et ajustement de la stratégie).

❖ **Impact du système de contrôle de gestion sur le pilotage stratégique et la performance** : perception des managers sur la contribution du SCG à l'amélioration de la performance globale, à la prise de décision stratégique et au dialogue managérial.

❖ **Informations contextuelles sur l'entreprise** : taille, secteur d'activité, ancienneté du système de contrôle et rôle du contrôleur de gestion.

Au total, 115 questionnaires ont été distribués, parmi lesquels 61 réponses exploitables ont été retournées, soit un taux de réponse de 53%.

Les données collectées à partir des questionnaires ont été traitées à l'aide du logiciel SPSS Statistics 25, permettant une exploitation statistique rigoureuse et structurée.

3.2. Résultats et discussions

3.2.1 les principaux résultats de l'étude

L'analyse descriptive porte sur les principaux résultats de l'enquête quantitative réalisée auprès de 61 entreprises de la région de l'Oriental, et vise à expliciter les pourcentages obtenus ainsi que les caractéristiques de l'échantillon étudié.

Tableau 1 : La Taille de l'entreprise



		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Grande entreprise	22	36.1%	36.1%	36.1%
	PME	39	63.9%	63.9%	100.0%
	Total	61	100.0%	100.0%	

Source : Conçu par nous-mêmes sur la base du logiciel SPSS Statistics 25.0

Le tableau présente la répartition des entreprises selon leur taille, en distinguant les grandes entreprises et les PME (Petites et Moyennes Entreprises).

On remarque que la majorité des entreprises interrogées sont des PME, avec 39 unités, soit 63,9 % du total. Cela indique que les structures de taille moyenne ou petite dominent largement l'échantillon étudié. En revanche, les grandes entreprises représentent 22 unités, soit 36,1 %, ce qui reste significatif mais moins répandu.

Ceci dit, les systèmes de contrôle de gestion ne se limitent pas aux grandes structures uniquement, mais s'avèrent également essentiels pour les PME, étant adaptés à leur taille et à leurs ressources. Ces systèmes, même s'ils sont moins formalisés ou sophistiqués que dans les grandes entreprises, jouent un rôle clé dans la planification, le suivi de la performance et la prise de décision stratégique.

Tableau 2 : Le secteur d'activité des entreprises enquêtées

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Industrie	20	32.8%	32.8%	32.8%
	Commerce	18	29.5%	29.5%	62.3%
	Services	15	24.6%	24.6%	86.9%
	Autres activités	8	13.1%	13.1%	100.0%
	Total	61	100%	100%	

Source : conçu par nous-mêmes sur la base de logiciel SPSS Statistic 25.0

Le tableau N°2 montre présente la répartition des 61 entreprises de l'échantillon selon leur secteur d'activité. Nous constatons que le secteur industriel est le plus représenté, regroupant 20 entreprises (32,8 %). Il est suivi par le commerce avec 18 entreprises (29,5 %), puis les services avec 15 entreprises (24,6 %). Le reste des entreprises, soit 8 unités (13,1 %), appartient à la catégorie Autres activités, regroupant des secteurs divers.

Tableau 3 : l'utilisation des outils de contrôle de gestion en %

	Absent	Faiblement utilisé	Un peu utilisé	Moyennant utilisé	Très utilisé	Total En %
Système de calcul des coûts	10.93	8.2	8	13.11	44.26	100
Le tableau de bord prospectif (BSC)	24.59	18.03	3.27	4.91	49.18	100
Reporting	6.55	9.83	4.91	14.75	63.93	

Source : conçu par nous-mêmes sur la base de logiciel SPSS Statistic 25.0

Le tableau ci-dessus met en évidence le degré d'utilisation de trois outils majeurs du contrôle de gestion, à savoir le système de calcul des coûts, le tableau de bord prospectif (Balanced Scorecard – BSC) et le reporting. Les résultats révèlent des différences significatives dans les pratiques managériales des organisations étudiées



Tout d'abord, le système de calcul des coûts apparaît comme un outil largement adopté, puisque 44,26 % des répondants déclarent l'utiliser de manière très intensive, tandis que 13,11 % indiquent un usage moyennement intensif. Néanmoins, la présence d'un taux non négligeable d'entreprises où cet outil est absent (10,93 %) ou faiblement utilisé (8,2 %) suggère une hétérogénéité des pratiques, pouvant s'expliquer par des différences de taille, de complexité organisationnelle ou de maturité des systèmes de gestion.

En ce qui concerne le tableau de bord prospectif (BSC), les résultats sont plus contrastés. Bien que près de 49,18 % des répondants déclarent une très forte utilisation de cet outil, une proportion importante des organisations (24,59 %) indique son absence totale. Enfin, le reporting se distingue comme l'outil le plus largement utilisé. En effet, 63,93 % des répondants affirment l'utiliser de manière très intensive, et 14,75 % de façon moyennement intensive. Les taux d'absence (6,55 %) et de faible utilisation restent relativement marginaux. Cette prédominance confirme le rôle central du reporting comme outil de contrôle diagnostique, orienté vers le suivi des résultats et la conformité aux objectifs

Tableau 4 : Degré d'utilisation des systèmes de contrôle de gestion dans le pilotage managérial

	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Un peu d'accord	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord	Total En %
Les systèmes de contrôle de gestion sont principalement utilisés pour suivre l'atteinte des objectifs fixés.	3,28 %	8,20 %	14,75 %	29,51 %	44,26 %	100%
Les indicateurs de performance servent à contrôler les écarts entre résultats réels et prévisions.	1,64%	6,56 %	13,11 %	32,79 %	45,90 %	100%
Le reporting est essentiellement orienté vers le suivi des résultats financiers	3,28 %	9,84 %	16,39%	27,87%	42,62%	100%
Les systèmes de contrôle de gestion sont utilisés pour stimuler le dialogue entre les managers.	13,11 %	19,67 %	24,59%	22,95 %	19,67 %	100%
Les indicateurs de performance servent de support aux réunions stratégiques.	14,75 %	21,31 %	26,23 %	16,39 %	21,31 %	100%
Les systèmes de contrôle facilitent la coordination entre les différents niveaux hiérarchiques.	11,48%	18,03%	26,23%	22,95%	21,31 %	100%

Source : conçu par nous-mêmes sur la base de logiciel SPSS Statistic 25.0

Ce tableau présente la répartition des réponses des 61 entreprises étudiées concernant l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion, en distinguant implicitement les fonctions diagnostiques et interactives. Les résultats montrent des tendances contrastées entre ces deux types d'usage. D'après les résultats de nos enquêtés, il apparaît évident que les systèmes de contrôle de gestion sont largement utilisés par les entreprises étudiées, mais avec des niveaux d'adhésion variables.

❖ **Usage diagnostique : suivi des résultats et contrôle des écarts**



Les items relatifs aux usages classiques et diagnostiques montrent une adoption largement dominante :

La majorité des entreprises se déclarent en accord avec l'utilisation des outils pour le suivi des performances, le contrôle des écarts et le reporting financier, avec des pourcentages élevés de réponses plutôt d'accord ou tout à fait d'accord, dépassant souvent 70 % au total. Ces chiffres traduisent une orientation forte vers le pilotage des résultats, confirmant que les systèmes de contrôle jouent un rôle central dans la mesure de la performance, la surveillance des écarts et la prise de décision opérationnelle. Ainsi, plus de 70 % des entreprises utilisent ces outils pour le pilotage opérationnel et le contrôle des performances.

Ces résultats confirment que les pratiques de contrôle restent fortement centrées sur la fonction diagnostique, orientée vers le suivi des objectifs, la mesure des écarts et la discipline organisationnelle.

❖ Usage interactif : dialogue et coordination stratégique

Les items liés à l'approche interactive montrent une adoption plus modérée et hétérogène :

Les résultats indiquent que l'usage interactif des systèmes de contrôle de gestion est moins répandu et plus variable au sein des entreprises étudiées. En moyenne, moins de la moitié des répondants se déclarent en accord avec le recours des outils pour stimuler le dialogue, soutenir les réunions stratégiques ou faciliter la coordination entre niveaux hiérarchiques, tandis qu'une part notable exprime un désaccord.

Cette distribution traduit que, bien que certaines entreprises exploitent déjà les systèmes de contrôle pour favoriser le dialogue, la coordination et la prise de décision stratégique, ces pratiques restent émergentes et hétérogènes, notamment dans le contexte des PME étudiées.

3.2 Discussions des résultats

La recherche portant sur les systèmes de contrôle de gestion et leur articulation avec le pilotage managérial et stratégique figure parmi les axes majeurs qui se sont développés ces dernières années, en parallèle avec l'évolution des pratiques managériales et des outils de contrôle. Le présent travail s'inscrit dans cette dynamique en apportant des éléments d'éclairage empiriques et des pistes de réflexion permettant de mieux comprendre la contribution des systèmes de contrôle de gestion, à travers leurs usages diagnostique et interactif, au pilotage managérial et au dialogue stratégique au sein des PME et des grandes entreprises de la région de l'Oriental.

Cette recherche met en évidence le rôle du contrôle de gestion non seulement comme un instrument de suivi et de mesure de la performance, mais également comme un levier de communication, d'apprentissage organisationnel et d'alignement stratégique. En analysant les pratiques effectives des entreprises étudiées, l'article montre comment les systèmes de contrôle de gestion contribuent à renforcer la cohérence des décisions managériales, à améliorer la qualité du pilotage et à soutenir les dynamiques stratégiques, tout en tenant compte des spécificités organisationnelles liées à la taille des entreprises et au contexte régional de l'Oriental.

Conformément aux résultats obtenus, l'usage diagnostique des systèmes de contrôle de gestion apparaît comme le mode d'utilisation dominant, aussi bien dans les grandes entreprises que dans les PME. Les outils de contrôle sont principalement mobilisés pour : Le suivi des performances financières, le contrôle des écarts par rapport aux objectifs fixés, l'évaluation des résultats et la responsabilisation des acteurs. Ce constat rejoint les travaux fondateurs d'Anthony (1988) et de Simons (1995), selon lesquels le contrôle de gestion a historiquement pour vocation d'assurer la mise en œuvre et le respect de la stratégie à travers des mécanismes formalisés de mesure et de surveillance. En revanche, Les résultats révèlent en revanche que l'usage interactif des systèmes de contrôle de gestion est principalement observé dans les grandes entreprises de la région de l'Oriental. Dans ces organisations, les outils de contrôle dépassent leur fonction traditionnelle de reporting pour devenir des supports de dialogue entre la direction et les managers et des leviers d'apprentissage organisationnel et d'adaptation stratégique. Cette pratique est en cohérence avec la littérature, notamment les travaux de Simons (1995, 2000), qui soulignent que l'usage interactif du contrôle de



gestion suppose une implication active de la direction générale et une structure organisationnelle formalisée,

D'une part, les PME se caractérisent par une centralisation des décisions autour du dirigeant, une faible formalisation des processus et une priorité accordée à la gestion opérationnelle à court terme. Comme le soulignent Merchant (1984) et Chenhall (2003), ces caractéristiques limitent le développement de dispositifs de contrôle interactifs, qui requièrent des mécanismes structurés de communication et de coordination. D'autre part, la contrainte de ressources (financières, humaines et informationnelles) conduit les PME à privilégier des outils simples, orientés vers le contrôle des résultats, au détriment de dispositifs favorisant la réflexion stratégique collective.

Cette orientation renforce le recours à un contrôle diagnostique, perçu comme plus immédiat et moins coûteux à mettre en œuvre.

Dans la lignée des travaux de Simons (1995), les résultats confirment que les usages diagnostique et interactif des systèmes de contrôle de gestion ne sont pas antinomiques, mais potentiellement complémentaires. Toutefois, cette complémentarité apparaît conditionnée par la taille de l'entreprise et son degré de structuration.

Conclusion

Au terme de cette étude, il apparaît que les systèmes de contrôle de gestion (SCG) jouent un rôle central dans le pilotage managérial des entreprises de la région de l'Oriental, en mettant en lumière les usages diagnostique et interactif de ces dispositifs. Les résultats révèlent que, quelle que soit la taille de l'entreprise, le contrôle diagnostique constitue le mode d'utilisation dominant, permettant de suivre la performance, de mesurer les écarts et d'assurer la cohérence des actions avec les objectifs stratégiques.

Toutefois, l'usage interactif, orienté vers le dialogue stratégique et la réflexion collective, se développe principalement dans les grandes entreprises, disposant de structures plus formalisées et de ressources suffisantes pour mobiliser les SCG comme leviers de communication et d'apprentissage organisationnel.

En définitive, cette recherche apporte un éclairage empirique sur la contribution des systèmes de contrôle de gestion (SCG) au pilotage stratégique et au dialogue managérial dans le contexte des entreprises de la région de l'Oriental. Lorsqu'ils sont utilisés de manière diagnostique et interactive, les systèmes de contrôle de gestion peuvent non seulement assurer le suivi de la performance, mais aussi favoriser la communication, la réflexion collective et l'apprentissage organisationnel.

Sur le plan des perspectives de recherche, plusieurs axes méritent d'être explorés. Il serait pertinent d'étudier comment l'implémentation du Balanced Scorecard (BSC) peut renforcer l'usage interactif et favoriser un dialogue stratégique transversal, en transformant les outils de contrôle en véritables leviers d'alignement stratégique et de mobilisation des managers. Ainsi, approfondir cette piste pourrait transformer les systèmes de contrôle de gestion en véritables leviers d'innovation et de compétitivité pour les entreprises contribuant à un pilotage managérial plus réactif, structuré et durable.

Bibliographie

Otley, D. (1999). Performance management : a framework for management control systems research. *Management accounting research*, 10(4), 363-382.

Simons, R. (1994). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business Press.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *Using the balanced scorecard as a strategic management system*.

Anthony, R. N. (1988). *The management control function*: Harvard Business School Press. Boston. Trad. fr. La.

Lepori, E., & Bollecker, M. (2019). Les caractéristiques du contrôle interactif horizontal: le cas des activités d'entrepôt d'un prestataire de services logistiques. *ACCRA*, 4(1), 33-63.

Rouach, M., & Rouach, L. (2019). *Contrôle de gestion stratégique dans la banque*. RB Edition.



- Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. *Accounting, organizations and society*, 15(1-2), 3-25.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 207-232.
- Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, organizations and society*, 31(6), 529-558.
- Chenhall, R. H. (1997). Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance. *Management accounting research*, 8(2), 187-206.
- Argyris, C., & Schön, D. A. (2001). Apprentissage organisationnel.
- Nobre, T., & Zawadzki, C. (2017). L'analyse structuro-comportementale de Giddens appliquée au contrôle de gestion: une voie pour expliquer l'instrumentation de la gestion. *Finance Contrôle Stratégie*, (20-1).
- Langevin, P., & Mendoza, C. (2014). Impliquer les managers à atteindre leurs objectifs: participation, feedback et confiance. *Comptabilité Contrôle Audit*, 20(3), 43-71.
- Shutyak, Y., & Van Caillie, D. (2014, June). The concept of economic security of the hospital: a new look at the levers of control. In *Forum Scientiae Oeconomia* (Vol. 2, No. 2, pp. 108-117).
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management accounting research*, 23(3), 171-185.
- Lepori, E., & Bollecker, M. (2015, May). Les leviers de contrôle de SIMONS: vers une compréhension des freins à l'équilibrage diagnostic/interactif. In *Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible* (pp. cd-rom).
- Berland, N., & De Rongé, Y. (2013). *Contrôle de gestion: Perspectives stratégiques et managériales*. Pearson Education France.
- Barros, R. S., & Ferreira, A. (2022). Management control systems and innovation: A levers of control analysis in an innovative company. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 18(4), 571-59.
- Rosenberg Hansen, J., & Ferlie, E. (2016). Applying strategic management theories in public sector organizations: Developing a typology. *Public Management Review*, 18(1), 1-19.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (2007). Multiple perspectives of performance measures. *European management journal*, 25(4), 266-282.
- Jokipii, A. (2010). Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. *Journal of Management & Governance*, 14(2), 115-144.
- Felício, T., Samagaio, A., & Rodrigues, R. (2021). Adoption of management control systems and performance in public sector organizations. *Journal of Business Research*, 124, 593-602.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems* (12th edn.). Boston: McGraw-Hill.
- Van der Stede, W. A. (2017). "Global" management accounting research: Some reflections. *Journal of International Accounting Research*, 16(2), 1-8.
- Brenner, M., Wald, A., & Gleich, R. (2025). Management control systems for process orientation: the role of diagnostic, interactive and cultural controls. *Business Process Management Journal*.