



**HAL**  
open science

**CONFIGURATIONS STRUCTURELLES HYBRIDES  
ET HETEROGENEITE DU CONTROLE DE  
GESTION / Hybrid organizational structures and  
management control heterogeneity**

Didier Leclère

► **To cite this version:**

Didier Leclère. CONFIGURATIONS STRUCTURELLES HYBRIDES ET HETEROGENEITE DU CONTROLE DE GESTION / Hybrid organizational structures and management control heterogeneity. Modèles d'organisation et modèles comptables, May 1995, \*, France. pp.cd-rom. hal-00818598

**HAL Id: hal-00818598**

**<https://hal.science/hal-00818598>**

Submitted on 19 Sep 2014

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

## CONFIGURATIONS STRUCTURELLES HYBRIDES ET HETEROGENEITE DU CONTROLE DE GESTION

Hybrid organizational structures and management control heterogeneity

par Didier LECLERE, Université de REIMS / Rheims  
University

Mots clés : organisation, structure hybride, contrôle de gestion

Key words : organization, hybrid structure, management control

**RESUME** : l'objectif de cette communication est d'explorer l'apport de la notion de configuration structurelle hybride à la conception des systèmes de contrôle de gestion. Les grands auteurs classiques avaient une conception très normative du contrôle. L'émergence de la théorie de la contingence structurelle a permis de renouveler la problématique. La complexité des situations concrètes se retrouve dans le caractère hétérogène de la configuration structurelle de la plupart des entreprises. Le système de contrôle ne peut donc être lui aussi qu'un ensemble disparate, articulant des procédures relevant de logiques distinctes, voire contradictoires.

**ABSTRACT** : classic authors had a normative view on control systems, changed by contingency theorists. Real organizations are hybrid structures, which has an important impact on management control systems design. Those systems cannot be homogenous, and may set different types of steering processes.

# CONFIGURATIONS STRUCTURELLES HYBRIDES ET HETEROGENEITE DU CONTROLE DE GESTION

par

Didier LECLERE  
Université de REIMS

Le contrôle de gestion, en tant que discipline académique, semble devenu le terrain de multiples affrontements liés aux difficultés de l'adaptation aux nouvelles structures de production post-tayloriennes. Ceci est parfaitement illustré par les débats soulevés par la comptabilité basée sur les activités, présentée comme une véritable révolution ou comme un simple retour aux sources.

Dans cette optique, est-il véritablement nécessaire et pertinent d'opposer deux conceptions du contrôle de gestion entre lesquelles il faudrait choisir, l'une héritée du modèle classique de la standardisation, et une autre, plus moderne, mieux adaptée aux nouvelles structures adhocratiques ou innovatrices ? Dans la pratique, le problème auquel sont confrontés les gestionnaires ne serait-il pas, au contraire, d'organiser la coexistence de procédures hétérogènes relevant de logiques différentes, et de concevoir des systèmes hybrides reflétant toute la complexité des organisations que l'on prétend piloter ?

Nous voudrions ici nous faire l'avocat d'une vision pragmatique, et défendre l'idée qu'un système de contrôle, pour être efficace, doit le plus souvent être disparate, être fait un peu de bric et de broc, en articulant des procédures relevant d'approches distinctes, voire contradictoires.

dans une première partie, nous replacerons ce débat dans la perspective de l'opposition entre une conception normative et une approche plus contingente des problèmes organisationnels. Puis, dans une seconde partie, nous réfléchirons aux moyens de mettre en oeuvre de tels systèmes hybrides.

\*

## 1 - LA STERILITE DES ATTITUDES NORMATIVES EN MATIERE DE CONTROLE DE GESTION

Le développement des approches contingentes a montré les limites de la recherche du modèle idéal d'organisation. Il faut en tirer la leçon dans le domaine des procédures de contrôle de gestion.

### A - La tentation récurrente du "one best way"

Les grands auteurs classiques<sup>1</sup> avaient une conception très normative des systèmes d'organisation et de contrôle, et avaient l'ambition de dégager des principes généraux et universels dont le respect garantissait l'efficacité.

Ainsi, la conception d'Henri FAYOL repose essentiellement sur la relation hiérarchique : le chef décide, donne ses ordres au subordonné et contrôle personnellement l'exécution. Pour être en mesure de maîtriser le fonctionnement d'une entreprise, il faut mettre en oeuvre un certain nombre de principes comme la séparation des fonctions, l'autorité hiérarchique, l'unité de commandement, etc ...

De la même façon, l'approche de Frederick TAYLOR repose sur l'articulation logique de plusieurs éléments : l'étude scientifique des tâches, la division du travail, la standardisation des procédures, etc ...

Ces modèles classiques sont des systèmes au sens où on parle de système philosophique ou de système juridique : ils n'ont de sens que si l'on réunit de manière globalisante l'ensemble des éléments constitutifs. Ils peuvent évidemment se révéler extrêmement pertinents comme outils de conception d'un système d'organisation et de contrôle quand on les applique dans le cadre de situations particulières correspondant à certaines hypothèses de validité. Ainsi, appliqué à des activités industrielles répétitives de production de masse, dans certaines conditions environnementales, la fabrication à la chaîne d'automobiles par exemple, le modèle taylorien peut très bien convenir.

Les différents auteurs ayant développé la théorie de la contingence structurelle ont ensuite montré que ces modèles classiques n'étaient pas généralisables à toutes les situations : ce qui est bon pour une entreprise n'est pas forcément transposable aux autres. Le système de contrôle d'une grande entreprise industrielle ne convient pas obligatoirement à une PME du bâtiment ou à une agence de publicité. Ces auteurs ont mis en évidence des facteurs de contingence : la taille pour BLAU, la technologie pour PERROW ou WOODWARD ou le degré de turbulence de l'environnement pour BURNS

<sup>1</sup> Pour une revue des auteurs évoqués dans ce paragraphe, voir J. C. SCHEID : "Les grands auteurs en organisation", éditions Dunod.

et STALKER par exemple. La prise en compte de ces facteurs permet de discriminer les situations et d'établir des typologies.

En ce qui nous concerne, le clivage fondamental consiste certainement à distinguer d'une part des structures dites bureaucratiques, correspondant à des activités répétitives dans un environnement stable, et qui s'accrochent fort bien de systèmes tayloriens de contrôle par des standards, et d'autre part des structures dites organiques ou adhocratiques, correspondant à des activités plus innovantes, et qui relèvent d'une autre logique de contrôle que le pilotage mécanique ou cybernétique.

Mais le problème est le suivant. Certes, l'environnement devient globalement plus turbulent et les activités innovantes des secteurs high-tech se développent, mais toutes les entreprises ne sont pas nécessairement concernées et ne doivent pas obligatoirement être gérées comme SONY ou MICROSOFT. Le principe de contingence doit jouer dans les deux sens : toutes les entreprises ne sont pas des bureaucraties tayloriennes, mais à l'inverse elles ne sont pas toutes des adhocraties innovantes. Et le nouveau contrôle de gestion qui émerge actuellement est certes pertinent dans de très nombreux cas, mais n'a pas plus vocation à la généralisation que son homologue taylorien.

## B - La reconnaissance de l'hétérogénéité des procédures de pilotage

Henry MINTZBERG<sup>2</sup>, dans un ouvrage devenu classique, a vulgarisé une typologie des structures d'organisation permettant de bien faire ressortir le caractère contingent des procédures de contrôle.

Il distingue cinq grands types de mécanismes de coordination et de contrôle caractérisant cinq grandes catégories d'organisations. Deux de ces grands types recourent assez nettement les deux modèles concurrents évoqués plus hauts en matière de contrôle.

La standardisation des procédés, caractéristique de la bureaucratie mécaniste, correspond évidemment aux outils classiques du modèle traditionnel et taylorien du contrôle de gestion : analyse des coûts, suivi des écarts par rapport aux standards, etc ... Par opposition, le mécanisme de l'ajustement mutuel, caractéristique du fonctionnement d'une adhocratie, correspond aux nécessités des activités innovatrices, et exige un dépassement des outils purement comptables et budgétaires.

Il reste trois autres grands types. La supervision directe est caractéristique de la structure simple du genre PME : on reconnaît là le principe hiérarchique cher à FAYOL, reposant plus sur des relations interpersonnelles informelles que sur des procédures comptables. La standardisation des qualifications domine les bureaucraties

<sup>2</sup> Voir H. MINTZBERG : "Structures et dynamiques des organisations", éditions d'organisation, 1982.

professionnelles (hôpitaux, cabinets d'audit, établissements d'enseignement par exemple) et permet de définir un cas de figure dans lequel les outils de la gestion budgétaire classique sont en général inefficaces, comme le montre l'éternel problème de la maîtrise du coût du système de santé, et où la culture, l'éthique, la déontologie jouent un rôle fondamental dans les mécanismes d'auto-contrôle. Enfin, la standardisation des résultats, caractéristiques de la structure divisionnalisée, fait appel à un autre modèle de contrôle reposant sur les mécanismes de marché et un certains nombres d'outils comptables et financiers spécifiques (centres de profit, prix de cessions internes, reporting), comme on peut le voir dans le cas des grands groupes diversifiés.

L'analyse de MINTZBERG tend à prouver qu'il n'y a pas un seul système de contrôle efficace mais au moins cinq, correspondant à des configurations structurelles bien particulières. Dans chacune de ces configurations, des mécanismes de contrôles spécifiques renvoient à une logique qui n'est pas généralisable. Dans cette optique, il n'y a pas de hiérarchie, et il n'est pas question d'ironiser sur le caractère "ringard" de tel ou tel, et surtout pas sur le modèle taylorien qui a prouvé son efficacité, bien sur à une époque historiquement datée, mais surtout dans le cadre de circonstances particulières.

Mais l'analyse de MINTZBERG ne s'arrête pas là. Ce qu'il dit, c'est que ces configurations structurelles sont des types idéaux, et qu'en pratique les organisations réelles présentent toujours une certaine complexité se traduisant par des caractères hybrides plus ou moins marqués, sauf dans les cas limites simples pris comme exemples génériques. Les modèles de contrôle, dans cette perspective, ne sont que des outils d'analyse permettant d'aborder la complexité des situations réelles.

Nous rencontrons ici le même problème qu'en économie par exemple, quand on définit de façon conceptuelle le système capitaliste, le système d'économie domaniale ou le système collectiviste. Quand ensuite on veut analyser la structure d'une économie donnée, on tombe en pratique en général sur une situation plus ou moins hybride, avec des secteurs relevant de logiques différentes. Ainsi, une analyse de l'économie française ou italienne contemporaine fera ressortir bien évidemment une économie de marché, mais avec un secteur public important et des poches d'économie domaniale dans certaines régions agricoles pauvres, c'est-à-dire en fait une économie "mixte" ne correspondant parfaitement à aucun modèle.

Ainsi, on peut considérer par exemple le modèle classique de contrôle de gestion "SLOAN-BROWN" de la GENERAL MOTORS<sup>3</sup> comme faisant appel de façon hybride à la fois à la standardisation des procédés (utilisation des standards liés aux aspects tayloriens d'une activité industrielle répétitive) et à la standardisation des résultats (au niveau des centres de responsabilités, de la gestion décentralisée par le couple objectifs-moyens et la décomposition du ROI).

<sup>3</sup> Voir l'analyse de ce modèle dans H. BOUQUIN : "Les fondements du contrôle de gestion", PUF 1994. Que sais-je ? n° 2892.

## 2 - LA NECESSITE D'ORGANISER LA COEXISTENCE DE DIFFERENTES LOGIQUES DE CONTROLE

Il est possible d'aborder ces questions en généralisant l'analyse de LAWRENCE et LORSCH, et en travaillant dans l'optique de la nécessité de mettre en oeuvre des systèmes hybrides de contrôle.

### A - La généralisation de l'approche de Lawrence et Lorsch

Dans leur ouvrage classique sur l'organisation des entreprises, LAWRENCE et LORSCH<sup>4</sup> développent la célèbre thèse de la "différenciation-intégration". Les entreprises sont en général confrontées non pas à un seul environnement homogène, mais à une pluralité d'environnements hétérogènes. Le degré de turbulence de l'environnement étant un facteur déterminant de contingence, la structure de l'entreprise et donc son système de gestion ne peuvent pas être homogènes : les relations avec chaque environnement doivent être gérées par un service spécifique dont la structure sera différenciée par rapport à celle des autres services.

Supposons par exemple une entreprise de confection qui achète une matière première sur un marché amont par hypothèse relativement stable, et qui vend ses produits sur un marché aval instable car obéissant à des phénomènes de mode par exemple. Conformément à la théorie de la contingence, le service achats peut très bien être organisé de manière bureaucratique, alors que le service conception et le service marketing devront être beaucoup plus adocratiques pour s'adapter aux goûts changeants de la clientèle et se montrer créatifs. On ne pourra pas avoir un système de contrôle homogène pour ces différents services : il faudra différencier les procédures.

Plus la structure est différenciée, plus est fort le risque de "balkanisation", et plus il est nécessaire de renforcer la cohésion de l'ensemble par des mécanismes dits d'intégration : fonctions d'interface, comités horizontaux, règles budgétaires interdépartementales, structures matricielles, etc ... Le principe d'intégration au sens de LAWRENCE et LORSCH exprime en fait la nécessité de gérer l'hétérogénéité de mécanismes de coordination et de contrôle différenciés.

Les auteurs mettent surtout l'accent sur le caractère stable ou instable de l'environnement. Mais de nombreux autres facteurs de contingence peuvent être pris en considération pour expliquer l'hétérogénéité des structures et des mécanismes de contrôle.

<sup>4</sup> "Adapter les structures de l'entreprise", éditions d'organisation, rééd. 1992.

Par exemple, l'hétérogénéité culturelle des acteurs impliqués dans le fonctionnement de l'organisation semble jouer un rôle déterminant. Dans un groupe multinational par exemple, l'intégration des différentes filiales établies dans des pays culturellement différents est difficile. D'IRIBARNE<sup>5</sup> par exemple a montré que les différences culturelles nationales, liées notamment à l'histoire ou à la religion, interdisent de concevoir un système unique et universel de gestion. Dans cette optique, les systèmes unifiés de reporting inspirés du modèle contractuel anglo-saxon risquent dans un autre contexte de fonctionner de façon artificielle, sans permettre le contrôle réel des filiales obéissant culturellement à une autre logique.

## B - La mise en oeuvre de systèmes hybrides de contrôle

Il nous semble que les enjeux actuels en matière de contrôle de gestion se situent au niveau de la nécessité de dépasser les oppositions entre des modèles concurrents (nouveau contrôle de gestion versus contrôle taylorien, ABC versus comptabilité analytique traditionnelle, approche culturelle par opposition à l'approche comptable, etc ...), et de réfléchir à une ingénierie des systèmes hybrides permettant de gérer la diversité.

Il serait pour cela nécessaire de multiplier les analyses monographiques afin d'étudier les solutions originales possibles. Un terrain de recherche privilégié devrait être l'étude des systèmes nés de relations de coopération interorganisationnelle. En effet, au sein d'une entreprise isolée il y a généralement de la part des responsables la tentation de nier la diversité et la volonté d'édifier un système rationnel unifié satisfaisant pour l'esprit et privilégiant le modèle auquel on adhère culturellement. Par contre, dans une relation de collaboration, d'alliance, d'impartition, il faut faire avec la spécificité des différents partenaires. Ainsi, les réseaux de franchise ou de sous-traitance donnent de bons exemples de systèmes de contrôle de gestion fortement hybrides<sup>6</sup>. Par exemple, dans les franchises de restauration de type Mac Donald's, on trouve souvent des systèmes de contrôle faisant appel à la fois à la standardisation des procédés (existence de bibles de procédures volumineuses), à la standardisation des performances et des résultats (par un reporting périodique permettant un pilotage des performances financières), et une standardisation des qualifications (par une formation et une socialisation poussée des franchisés, à "l'université du hamburger" par exemple).

L'intérêt de cette conception hybride du contrôle est de correspondre à de nombreuses préoccupations stratégiques. Par exemple, en partant de la célèbre typologie des activités présentée par la matrice croissance-part de marché du BCG, on identifie un

<sup>5</sup> Voir P. d'IRIBARNE : "La logique de l'honneur", éditions du Seuil, 1989.

<sup>6</sup> Voir J. L. PETITJEAN : "Proposition d'un cadre théorique à la relation de contrôle au sein d'un réseau de franchises", mémoire de DEA, Université de Paris-Dauphine, 1993.

des problèmes majeurs rencontrés dans la conception des systèmes de contrôle : comment gérer à la fois des activités innovantes et des activités routinières, répétitives ? Si on applique les mêmes règles d'évaluation et de pilotage à ces deux types d'activité, on risque évidemment de nombreux effets pervers, les investissements stratégiques pouvant par exemple être dissuadés par une médiocre rentabilité à court terme. Tout au long du cycle de vie d'un produit, la responsabilité du pilotage doit être transférée à des équipes différentes travaillant dans une optique spécifique. Les produits dilemmes doivent être gérés dans un environnement adhocratique comme des projets. Les produits vedettes, qui posent en général des problèmes de financement et de développement de capacités de production, demandent une planification classique. Les produits vaches-à-lait, correspondant plutôt en général à des activités répétitives sur des marchés en maturité, posent des problèmes de maîtrise des coûts relevant des méthodes de contrôle budgétaire traditionnelles. Quant aux produits boulets, voués tôt ou tard à la liquidation et nécessitant des opérations de restructuration, ils posent des problèmes spécifiques liés aux interférences avec les questions d'emploi et à la nécessité de gérer les pertes ; ils peuvent faire appel à d'autres critères de performance que les critères classiques de rentabilité.

\*

L'écologie des organisations<sup>7</sup> enseigne que la diversité organisationnelle est un facteur déterminant d'adaptabilité et de pérennité des entreprises. Dans cette optique, le "tout taylorien" est certainement un handicap face aux mutations actuelles de l'environnement, mais le "tout post-taylorien" également. Comme dans beaucoup d'autres domaines, il ne faut pas jeter le bébé avec l'eau du bain. La reconnaissance du caractère nécessairement hybride des configurations structurelles et donc du système de contrôle qui n'est que l'une des dimensions de l'organisation devrait faciliter la mise en oeuvre de systèmes pertinents parce qu'adaptés à l'hétérogénéité des situations.

---

<sup>7</sup> Voir par exemple M. T. HANNAN et J. FREEMAN : "Organizational Ecology", Harvard University Press, 1989