

le contrôle au service du management de l'entreprise

Le contrôle de gestion connaît, depuis quelques années, des mutations importantes. Ces évolutions modifient le positionnement de cette pratique dans les entreprises et dans le monde académique.

Un grand nombre d'évolutions et de progrès ont permis au contrôle de gestion de s'enrichir et de devenir une fonction stratégique. Le contrôleur de gestion s'occupe ainsi davantage de systèmes d'information, de création de valeur et contribue à maîtriser la turbulence de l'environnement de l'entreprise. Il déborde ainsi de plus en plus de ses missions traditionnelles.

Mais un certain nombre de dérives l'ont également parfois éloigné des décideurs qui, dans certains cas, n'y voient qu'un mal rendu nécessaire par leur hiérarchie. Le mot même de contrôle de gestion finit par poser problème tant il est connoté péjorativement dans un grand nombre d'entreprises. Les titres de nombreux livres sur le sujet ont d'ailleurs opéré un glissement sémantique afin de mieux pouvoir mettre en valeur les apports fondamentaux de cette discipline. Cet ouvrage n'échappe pas à cette règle et en fait même l'un des axes de la problématique défendue.

Dans cette introduction, nous verrons d'abord les raisons qui font du contrôle de gestion une discipline d'actualité. Puis, nous définirons ce que nous entendons par contrôle de gestion afin de montrer qu'il couvre l'ensemble de la mesure et du pilotage de la performance.

Les transformations du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion subit depuis quelques années de profondes transformations :

- Durant les années quatre-vingt, de nombreuses critiques ont été exprimées à l'égard du contrôle de gestion et du calcul des coûts (voir notamment Johnson et Kaplan, 1987). Selon ses détracteurs, il aurait entraîné les entreprises occidentales à prendre de mauvaises décisions économiques qui auraient contribué à leur déclin. Peters et Watermann (1982) dans « Le prix de l'excellence » ont même proposé de recentrer les démarches de pilotage des entreprises autour d'outils plus « mous » fondés sur une implication accrue du personnel. Mais ces solutions ont vécu, les entreprises ont besoin de système de suivi économique fort. Le problème de la place que les outils du contrôle de gestion doivent occuper dans les entreprises reste entier.
- L'informatisation de la fonction crée également des bouleversements évidents : Excel est historiquement l'outil le plus commun et reste encore aujourd'hui dominant. Mais depuis quelques années sont apparus des logiciels spécialisés de plus en plus pointus qui, selon les éditeurs, permettent des analyses plus fines, fournissent des données plus fiables, autorisent des décisions plus rapides. Dans certains cas, ces logiciels proposent en option les « 150 indicateurs les plus utilisés par les entreprises dans le monde » permettant de piloter n'importe quelle activité. Un forum a été créé à l'initiative de la DFCG

(Association Nationale des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion) pour accompagner ce développement technologique : Progiform. Enfin, plus récemment, le développement des ERP (*Enterprise Resource Planning* ou en français PGI pour Progiciels de Gestion Intégrée) a permis d'automatiser le contrôle de gestion et a rendu inutile de nombreuses ressaisies. En permettant aux responsables d'avoir accès directement aux informations du système, les ERP créent une « structure de verre ». Mythe ou réalité d'un contrôle de type *big brother* ? L'information de gestion n'est pas une donnée qui se laisse facilement appréhender et manipuler. La facilité d'accès à l'information peut être source de piège sur son interprétation. Plus d'informations, plus vite mais pas plus réfléchi. Cela change toutefois la nature du travail du contrôleur de gestion. Ce changement est-il toujours une bonne chose pour la fonction de contrôleur de gestion ?

- Un environnement et des conditions d'activité de plus en plus complexes et turbulents sont également des faits soulignés par de nombreux professionnels. La gamme des produits fabriqués et vendus par l'entreprise s'élargit, le cycle de vie des produits se réduit, les produits intègrent de plus en plus de service, les réactions des concurrents sont plus rapides, les prix sont devenus extrêmement volatils. Ces effets bien réels sont toutefois souvent exagérés notamment pour des raisons psychologiques et cognitives. Quel professionnel aurait envie de proclamer qu'il travaille dans un environnement routinier, sans défis à la hauteur de ses compétences ? Il reste encore de nombreux îlots de stabilité dans l'entreprise qui devraient conduire à développer des systèmes de contrôle de gestion différenciés quand certains préconisent des modèles uniques.
- De nouveaux concepts viennent enrichir les pratiques du contrôle de gestion à un rythme de plus en plus élevé (Activity-Based Costing ABC/ABM, création de valeur, *balanced scorecard* ou tableaux de bord stratégiques, gestion transversale...). Effets de mode ou réelles nouveautés ? L'histoire fera le tri. Ces outils ont souvent tendance à se superposer sans forcément constituer un ensemble homogène. Ces nouveautés n'ont pas le même poids et sont souvent interprétées différemment selon les acteurs les entreprises. Une contingence liée à la culture nationale vient également compliquer la chose : ce qui est bon pour les Etats-Unis l'est-il pour la France (voir par exemple Bourguignon, Malleret et Nørreklit, 2001) ? Les consultants ont un rôle important dans cette accélération. Mais tout cela n'est-il pas finalement du marketing ? Cela pose enfin la question de savoir comment ces outils s'articulent les uns par rapport aux autres et de ce fait amène à s'interroger sur les finalités du contrôle de gestion.
- Dans un autre registre, on assiste aussi à des dérives techniciennes et technocratiques : utilisation de néologismes et d'anglicismes, focalisation excessive sur les outils du contrôle et sur ses dimensions les plus formalisées ce qui entraîne parfois une bureaucratisation de la fonction. Le développement de termes et de concepts différents d'une entreprise à l'autre rend en outre la compréhension des pratiques d'entreprises souvent difficile. Le développement du contrôle de gestion ne s'accompagne pas d'une normalisation du vocabulaire.

Compte tenu de toutes ces évolutions (la liste ci-dessus n'est pas exhaustive), il est nécessaire de bien définir ce qu'est le contrôle de gestion. On peut le définir soit par le métier de contrôleur de gestion, soit par les outils qu'il utilise ou soit comme un processus de management. La dernière définition est la plus satisfaisante car elle positionne correctement les enjeux. Voyons au préalable d'autres approches.

La diversité des interventions du contrôleur de gestion

Le contrôle de gestion a son professionnel, le contrôleur de gestion. Sa position dans les entreprises est cependant très différente d'une entreprise à l'autre. Les tâches que le contrôleur réalise varient d'un contrôleur à l'autre (voir les fiches de poste en annexe 1). Il suffit pour s'en convaincre de se référer aux petites annonces publiées dans les journaux. Selon la taille des entreprises, le contrôleur de gestion s'occupera, outre du calcul des coûts, des budgets et des tableaux de bord, de la comptabilité, de l'audit opérationnel, de la gestion de stock ou encore de la paye...

Les contrôleurs de gestion ont également des concurrents dans l'entreprise. Le contrôle de gestion (*management control* en anglais) devrait essentiellement s'occuper de la maîtrise du management. Or, bien des professionnels de l'entreprise jouent le même rôle à commencer par les managers eux-mêmes. On remarquera au passage que le management n'est pas la gestion. Le remplacement du mot « management » par le mot « gestion » dans la traduction du terme anglais n'est sans doute pas sans conséquence dans la pratique.

Cela ne signifie pas pour autant que le contrôleur de gestion soit un manager. Il ne prend pas (ou ne devrait pas prendre) de décisions à la place du manager. Il doit simplement l'assister dans sa mission en agissant comme un conseiller qui aidera le manager à :

- ↳ prendre les bonnes décisions,
- ↳ orienter les comportements,
- ↳ mettre en place la stratégie.

Le contrôle de gestion est donc la tâche du manager assisté d'un professionnel : le contrôleur de gestion. Faire du contrôle de gestion est donc un acte de management et le contrôleur de gestion sera en concurrence avec tous les autres dispositifs de management.

Mais les contrôleurs de gestion semblent parfois coupés du management. Le contrôle de gestion est quelquefois (trop souvent ?) considéré, par les managers, ou les contrôleurs de gestion eux-mêmes, comme l'activité du département contrôle de gestion. Les contrôleurs sont alors relégués dans des activités technocratiques et bureaucratiques sans véritable valeur ajoutée ou à destination unique de la direction de l'entreprise pour laquelle ils exercent des tâches de surveillance.

Le mot de « contrôle de gestion » est sans doute lui-même le meilleur exemple des ambiguïtés de la pratique. Le terme contrôle de gestion a un double sens :

- Contrôler a d'abord le sens de « vérifier ». C'est le contrôle fiscal, le contrôle de fin de trimestre ou le contrôle qualité. Il s'agit de s'assurer que les processus analysés produisent des résultats conformes à une norme.
- Contrôler signifie également « maîtriser ». C'est le contrôle du ballon par un footballeur ou la perte de contrôle d'un véhicule. Il s'agit alors de s'assurer par des ajustements constants de comportement que les événements se déroulent normalement. Cela n'implique pas de faire référence à une norme mais plutôt à un objectif à atteindre.

Cette double signification du mot contrôle crée une ambiguïté et a été signalée de longue date. Déjà en 1930, lors de l'invention du mot contrôle budgétaire, traduction de *budgetary control*, l'une des techniques du contrôle de gestion, l'ambiguïté avait été notée. Cette ambiguïté est encore souvent présente dans les discours et les pratiques du contrôle de gestion. La nuance n'est pourtant pas uniquement rhétorique car elle conditionne la façon dont le contrôle de gestion va être perçu et utilisé dans l'entreprise.

La diversité des tâches accomplies par le contrôleur de gestion est également différente d'une entreprise à l'autre comme on peut le déduire de l'analyse de Mintzberg (1982). Ce dernier distingue cinq composantes pour décrire une organisation :

- Le sommet stratégique regroupe la direction de l'entreprise. Il s'assure de l'atteinte des finalités de l'entreprise, évalue les réalisations, alloue les ressources. Il règle les conflits internes à l'organisation et sert d'interface institutionnelle avec le monde extérieur. C'est lui qui définit la stratégie de l'entreprise.
- La ligne hiérarchique est constituée de l'ensemble des cadres qui assure un rôle de liaison entre la direction et les opérationnels. Elle sert à transmettre l'information et à décliner la stratégie mais également à faire remonter l'information permettant le contrôle de l'entreprise.
- Le centre opérationnel accomplit le travail de transformation des produits et services. Il est directement en contact avec les clients et les fournisseurs.
- La technostructure est constituée de l'ensemble des personnes qui dans l'organisation analysent le travail des autres pour en accroître l'efficacité et l'efficience. Elle standardise le travail en définissant les méthodes et en établissant des normes. C'est, par exemple, le bureau des méthodes, l'ordonnancement, le contrôle de gestion, les recruteurs qui définissent les profils à recruter et les grilles de qualification ou encore le marketing.
- Les fonctions de support logistique comprennent l'ensemble des entités de l'organisation qui fournit des services aux autres. La plupart de ces services peuvent être externalisés sans trop de difficultés ou être effectués par des services partagés. On y trouve les conseillers juridiques, la paie, le traitement du courrier, la R&D.

Le contrôleur de gestion appartient à la technostructure de l'entreprise. Son travail a des conséquences sur l'activité des autres membres de l'organisation dans la mesure où il leur permet de juger des résultats de leurs actions. De sa modélisation vont dépendre les choix stratégiques et le pilotage au quotidien de l'organisation. Mais ce n'est pas lui qui réalise ses actions de management. Il se contente, ce qui est déjà beaucoup, de les documenter.

Il est possible de résumer de façon styliser l'entreprise et ses composants grâce au schéma suivant :



Ainsi, tout comme le phare éclaire la route mais ne conduit pas la voiture, le contrôleur de gestion éclaire les décisions mais il ne gère pas l'entreprise. Ce rôle est dévolu aux managers dont il est un conseiller. Les cas diffèrent toutefois selon les entreprises.

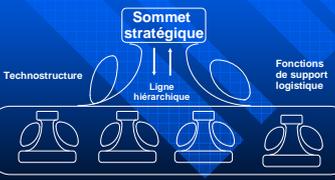
A partir de cette vision standard de l'organisation, Mintzberg identifie cinq configurations types pour lesquelles certaines parties de l'organisation décrites ci-dessus sont prépondérantes :

- La structure simple est une organisation assez aplatie où la direction gère bien souvent en direct le maximum d'activité par elle-même. On dit alors que son éventail de contrôle est très large et que le degré de centralisation de l'entreprise est élevé. La coordination des activités est assurée par supervision directe sur les activités des subordonnés. La partie essentielle de ce type de structure est la direction.
- La bureaucratie mécaniste coordonne ses activités en standardisant ses méthodes de travail (chaîne de montage, respect des normes ISO, respect du manuel de procédures, règlement de l'administration...). C'est l'un des modèles les plus fréquents d'entreprise ou d'administration. Elle est directement issue de l'entreprise taylorienne et de la bureaucratie webérienne. La partie essentielle de ce type de structure est la technostructure.
- La bureaucratie professionnelle est un type d'organisation où la relation entre les fins et les moyens ne peut facilement être modélisée, à l'inverse de la bureaucratie mécaniste. Par conséquent, le contrôle sur l'activité des salariés est difficile à réaliser. A défaut de pouvoir complètement contrôler le produit de leur activité, on doit s'assurer en amont que les opérationnels sont compétents pour le travail demandé. On parle alors de standardisation des qualifications. C'est le modèle de fonctionnement des universités et des hôpitaux par exemple. La partie essentielle de ce type de structure est le noyau opérationnel.
- La structure divisionnelle est l'autre structure type de la grande entreprise moderne. Il s'agit le plus souvent d'un regroupement de bureaucraties mécanistes ou professionnelles

ou de structures simples. Mais la taille que prend l'ensemble de cet agrégat ne permet ni de contrôler les activités par supervision directe, ni par standardisation des procédés. En effet, le nombre de cas est trop différent d'une partie de l'organisation à une autre et nécessite un fort degré de décentralisation. La supervision se fait alors par standardisation des résultats. Les responsables seront jugés sur leur capacité à atteindre des objectifs économiques (ROI ou *return on investment* par exemple). La partie essentielle de ce type de structure est la ligne hiérarchique intermédiaire qui arbitre sans arrêt entre les différentes opportunités de profit.

- L'adhocratie est une structure très innovante qui doit faire face à des défis permanents (nouveaux projets, nouveaux contrats, forte incertitude...). La bonne marche de l'ensemble dépend de sa capacité à mobiliser rapidement les ressources nécessaires aux défis à relever. Le mode de coordination privilégié est l'ajustement mutuel entre les membres de l'entreprise. Ce sont des organisations d'experts qui se jouent des règles classiques d'organisation pour mieux pouvoir innover. Elle est structurée en une série de constellation de travail La partie essentielle de ce type de structure est l'ensemble des services de support qui intègrent bien souvent le noyau opérationnel. Il s'agit d'être capable de réunir rapidement des équipes de spécialistes de divers horizons. C'est la NASA ou plus prosaïquement des cabinets de conseil, des agences de publicité ou des fabricants de prototypes...).

La place et le rôle du contrôleur seront alors très différent selon le type de structure dans laquelle il s'insère :

Configurations	Rôle du contrôleur
<p>Exemples : *PME</p> <h3>La structure simple</h3> <p>■ Caractéristiques :</p> <ul style="list-style-type: none"> supervision directe prédominance du sommet stratégique grande centralisation <p>Rôles du contrôle de gestion : *ne sert pas à déléguer *gestion prévisionnelle *n'existe pas toujours</p>  <p>8</p>	<p>Le contrôleur de gestion n'a pas, dans cette configuration, un rôle très important. En effet, la direction n'a pas besoin de lui pour connaître les résultats de l'organisation et pour la piloter. La supervision directe lui permet de tout connaître et de se débrouiller seule.</p> <p>Au mieux, le contrôleur de gestion aura une tâche de prévision de l'activité.</p>
<p>Exemples : *une entreprise moyenne *administration</p> <h3>La bureaucratie mécaniste</h3> <p>■ Caractéristiques :</p> <ul style="list-style-type: none"> standardisation des procédés prédominance de la technostructure décentralisation pas nécessaire <p>Rôles du contrôle de gestion : *gestion prévisionnelle *vérification de la conformité *marginalité et technocratie</p>  <p>9</p>	<p>Le contrôleur de gestion a, dans cette configuration, deux missions :</p> <ul style="list-style-type: none"> Prévoir, ce qui est facilité par le haut degré de stabilité des processus de travail. Vérifier la conformité économique des actions des opérationnels afin d'autoréguler l'activité. <p>C'est le contrôle de gestion « vérificateur ».</p>
<p>Exemples : *Universités *Hôpitaux</p> <h3>La bureaucratie professionnelle</h3> <p>■ Caractéristiques :</p> <ul style="list-style-type: none"> standardisation des qualifications prédominance des opérationnels décentralisation forte <p>Rôles du contrôle de gestion : *peu de rôle d'animation *problème de légitimité</p>  <p>10</p>	<p>Le contrôle de gestion a peu de légitimité dans ce type de configuration. En effet, une grande partie de la compréhension du travail lui échappe. Que peut dire un contrôleur à un médecin ? Celui-ci peut l'utiliser de façon efficace mais il reste subordonné aux professionnels dont il comprend mal l'activité.</p> <p>Le contrôleur est entièrement dépendant du noyau opérationnel.</p>
<p>Exemples : *Grandes entreprises</p> <h3>La structure divisionnelle</h3> <p>■ Caractéristiques :</p> <ul style="list-style-type: none"> standardisation des résultats prédominance de la ligne hiérarchique décentralisation verticale encadrée <p>Rôles du contrôle de gestion : *essentiel *délégation grâce aux couples objectifs-moyens</p>  <p>11</p>	<p>Le contrôle de gestion est y généralement très financier et économique. Il est chargé d'aider la ligne hiérarchique intermédiaire à prévoir, allouer les ressources et contrôler les réalisations. Il l'aide à choisir les bons couples produits-marchés utiles au développement de l'entreprise.</p> <p>C'est le contrôle de gestion de la grande entreprise moderne.</p>
<p>Exemples : *Entreprises organisées par projets *Conseil</p> <h3>L'adhocratie</h3> <p>■ Caractéristiques :</p> <ul style="list-style-type: none"> ajustement mutuel prédominance des fonctionnels de support logistique décentralisation par projets <p>Rôles du contrôle de gestion : *important *délégation et suivi de projet</p>  <p>12</p>	<p>Le contrôle de gestion est une dimension importante de ce type d'organisation même si, à l'instar de la bureaucratie professionnelle, il est largement tributaire du noyau opérationnel et des fonctionnels de soutien.</p> <p>Le contrôle de gestion servira à suivre la rentabilité des grands projets. Il sera toutefois gêné par la complexité des opérations et les incessantes</p>

Par ailleurs, les compétences nécessaires au contrôleur de gestion vont bien au-delà des outils traditionnels dont il dispose.

Les outils traditionnels du contrôle de gestion

Une autre façon d'appréhender le contrôle de gestion est de le décrire au travers de ses outils les plus traditionnels. Cette démarche pose toutefois de nombreux problèmes :

- ↳ Nous adoptons alors une perspective technique sans véritable cohérence d'ensemble. Le contrôle se résume à un ensemble de pratiques que l'on ne sait ordonner les unes par rapport aux autres.
- ↳ La diversité des pratiques du contrôle de gestion n'est en outre pas immuable. De nouveaux outils apparaissent régulièrement. Le contrôleur de gestion s'en saisit comme par exemple pour les outils de la création de valeur. La liste des outils du contrôle n'est donc pas définie de façon fermée.
- ↳ En outre, les outils du contrôle de gestion sont implicitement ceux utilisés par le contrôleur de gestion ou ceux présentés dans les ouvrages de contrôle de gestion. Mais le contrôle de gestion, en tant que processus, peut utiliser des outils, comme la gestion de la qualité, qui ne sont pas des outils du contrôleur.

Malgré ces critiques, la présentation des outils traditionnels du contrôle de gestion permet une première approche technique de la discipline. Elle a également le mérite de la simplicité. Elle sert utilement de points de repères pour situer ensuite le vocabulaire de la pratique. La rapide présentation que nous en faisons ci-dessous est toutefois succincte et non exhaustive.

Avant toutes choses, le contrôleur de gestion est en charge des structures de gestion de l'entreprise. Afin d'organiser au mieux l'activité productive et pour rendre visible la performance de chacun, la première étape est incontestablement d'identifier les champs de responsabilité de tous les managers. Le contrôleur de gestion contribue à la définition des centres de responsabilité (dont la définition donnera lieu à un développement ultérieur). Depuis quelques années, ces structures d'organisation verticales de l'entreprise cèdent le pas devant des structures horizontales de type processus. Celles-ci ont pour avantage de mieux mettre en évidence les enchaînements de tâches en vue de les optimiser.

Afin d'organiser les relations entre ces différentes unités, le contrôleur de gestion définit des règles de coordination. Il importe en effet de savoir qui fait quoi et ainsi de définir les frontières des contributions de chacun. Les carrières et les rémunérations des managers dépendent de ces contributions. Dans la même veine, il faut connaître le montant des ressources utilisées par les différents managers. Enfin, il faut organiser les interdépendances entre les unités. L'entreprise peut effectivement être appréhendée comme un ensemble de relations contractuelles entre différents services. Mais en l'absence de marché organisé, comme ce serait le cas pour des entités autonomes, il appartient au contrôleur de gestion de définir des règles pour permettre d'arbitrer les échanges internes. C'est dans ce sens que les organisations sont des bureaucraties au sens wébérien du terme.

Parmi ces règles de coordination, les Prix de Cession Internes (PCI) occupent une place privilégiée, du point de vue du contrôleur de gestion, car ils font appel à une technique qu'il maîtrise très bien : la comptabilité de gestion. Les prix de cession interne vont permettre d'isoler les performances de chacune des unités et de les mettre dans une situation proche de celle qui serait la leur si elles étaient indépendantes.

La comptabilité de gestion, qui fera l'objet de la première des trois parties de cet ouvrage, ne sert pas uniquement à définir des PCI. De façon plus générale, elle servira au contrôleur de gestion à calculer le coût des produits. Elle permet de modéliser les relations existant entre les ressources consommées par l'entreprise et sa production de biens ou de service. Plusieurs concepts de coûts existent et semblent se concurrencer. Nous verrons que, bien au contraire, ils se complètent car ils ne doivent pas être utilisés dans les mêmes contextes. Parmi ces outils de calcul de coûts, la méthode des coûts complets est sans doute la méthode reine. Son principe est simple. Il consiste à rattacher aux objets de coûts - qui peuvent être des produits et des services mais également bien d'autres choses (clients, processus...) - l'ensemble des charges consommées. Cela conduit systématiquement à faire un certain nombre d'hypothèses de calcul plus ou moins contestables. De ce fait, il existe plusieurs méthodes de calcul en coûts complets (méthode des sections homogènes et *activity-based costing* par exemple). Deux autres méthodes existent qui permettent d'éviter ces trop nombreuses hypothèses mais ne produisent alors que des coûts partiels dont l'emploi est soumis à des conditions très strictes. Le *direct costing* ou méthode des coûts variables ne rattache que les coûts variables aux objets de coûts. Il permet de calculer un seuil de rentabilité ou point mort. Les coûts fixes ou coûts de capacité seront traités globalement. Une autre méthode consiste à ne rattacher que les coûts directs aux objets de coûts. Les coûts indirects seront traités en bloc.

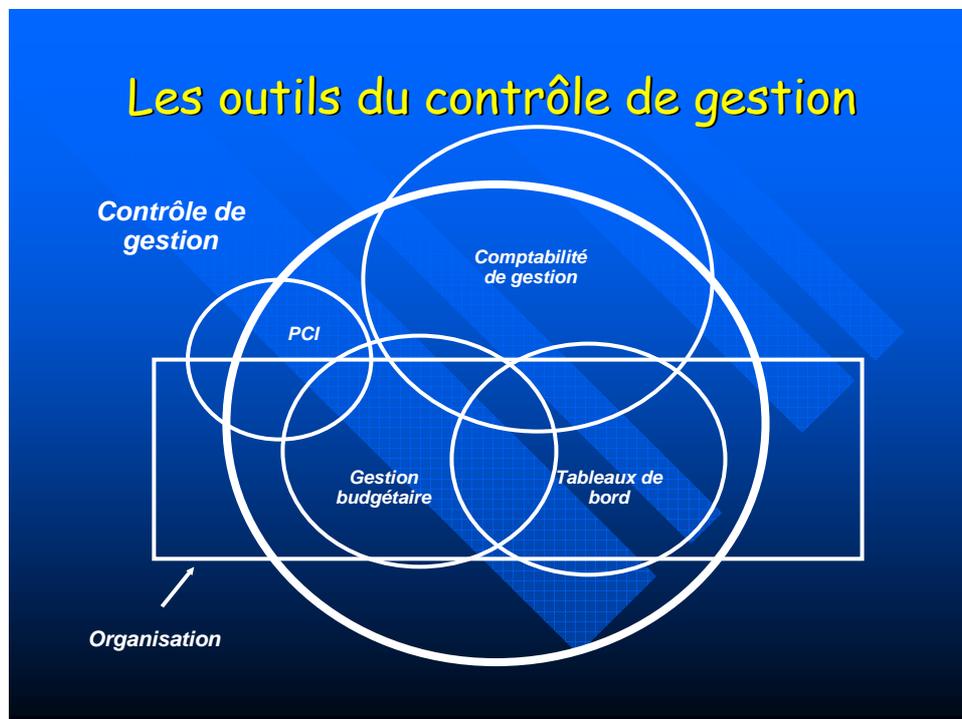
Ces méthodes servent à mesurer la rentabilité des objets de coûts. Elles donnent des indications précieuses sur les choix à effectuer (produits à lancer, marchés à prospecter, investissements à réaliser...). Ce sont alors des techniques de choix et d'aide à la décision. Leur utilité est grande pour des décisions ponctuelles qui nécessitent à chaque fois des calculs spécifiques. Mais elles peuvent également donner des informations précieuses permettant aux opérationnels de mieux piloter leur activité. La périodicité des activités de pilotage est nettement plus courte que les choix ponctuels que nous avons évoqués ci-dessus et l'information nécessaire a une nature récurrente. Les problèmes que posent notamment les hypothèses utilisées pour l'obtention des coûts complets se trouvent exacerbés. De fait, d'autres outils du contrôle de gestion sont peut-être mieux adaptés au pilotage : les budgets et les tableaux de bord.

Le budget (et le contrôle budgétaire) ainsi que les tableaux de bord ont pour fonction principale de décliner la stratégie et de permettre le suivi de son bon déroulement. Les méthodes utilisées sont à la fois différentes et semblables sous bien des aspects :

- Le budget projette sur des sous-unités les impératifs financiers de rentabilité de l'entreprise. L'agrégation de l'ensemble des budgets doit fournir un compte de résultat prévisionnel. Chaque sous-unité de l'entreprise se voit alors demander d'indiquer quelles actions elle compte lancer durant l'année pour contribuer à la stratégie et quelle sera sa contribution au chiffre d'affaires et au résultat. La déclinaison de la stratégie est évaluée de manière exclusivement financière et comptable. En cours d'année, un suivi des écarts du réel par rapport au budget est réalisé et doit donner lieu à des ajustements. A la fin de chaque exercice, une évaluation globale est réalisée sur la situation budgétaire de chaque unité.

- Le tableau de bord suit une autre démarche. La direction de l'entreprise fixe d'abord une série d'objectifs financiers et non financiers à atteindre. Puis, les contrôleurs de gestion construisent des indicateurs permettant de mesurer ces objectifs et de surveiller tous les éléments qui seront clés pour leur atteinte. Parallèlement, à chaque niveau de l'entreprise, une réflexion similaire est réalisée pour décliner les objectifs de la DG sous forme d'objectifs locaux. Un travail identique de réalisation de tableaux de bord est également entrepris. En cours d'année, le niveau des indicateurs retenus comparé à la norme est une indication du bon déroulement des opérations. En fin d'année, une évaluation globale des managers est faite à partir de l'ensemble des indicateurs retenus. Cette évaluation est parfois accompagnée de « contrats de gestion ».

La similarité des deux démarches réside dans le triptyque finalisation/pilotage/post-évaluation (Bouquin, 2001). La grande différence est leur nature plus ou moins comptable. En définitive, les outils du contrôle de gestion s'interpénètrent et se chevauchent sans qu'il soit toujours possible de les distinguer comme cherche à l'illustrer le schéma ci-dessous.



En cherchant à appréhender le contrôle de gestion par ses outils, on en retire une image floue et à géométrie variable. Cette impression de flottement dans la nature exacte du contrôle de gestion est renforcée par ses évolutions récentes où de nombreux outils et indicateurs nouveaux apparaissent.

Le contrôle de gestion ne peut donc être considéré du seul point de vue de ses outils et nécessite d'être défini de façon plus autonome comme un processus de management. Cela permet de ne se limiter ni au travail du contrôleur, ni aux outils qu'il utilise mais de définir le contrôle de gestion par rapport à ses finalités.

Le contrôle de gestion comme processus de management

Le contrôle de gestion sert à maîtriser le management et à décliner la stratégie de l'entreprise. Il est possible de le considérer comme l'un des processus de management de l'entreprise et il est de ce fait pris en charge par les managers. Toutefois, envisagé comme processus de management, il devient difficile de définir précisément ce qui se cache derrière le terme de contrôle de gestion. Nous en proposons ci-dessous plusieurs approches.

L'une des premières définitions structurées du contrôle de gestion est due à R.N. Anthony, professeur à Harvard (Bouquin, 2001, 19 et s.) :

« Le contrôle de gestion (*management control*) est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation. »
Anthony, 1965

Faire du contrôle de gestion nécessite donc de s'être fixé des objectifs (issus d'une stratégie ?). Puis, dans un second temps, les managers doivent vérifier que les moyens mobilisés l'ont été pour atteindre les objectifs de l'organisation (efficacité) et qu'ils ont permis de minimiser les facteurs de production nécessaire (efficience). Anthony aurait pu ajouter que les ressources doivent être « obtenues de manière économique », c'est-à-dire à moindre coût.

Il s'agit de créer un lien entre les actions des membres de l'organisation et les objectifs qu'ils doivent atteindre. Le contrôle de gestion cherche à modéliser l'ensemble de ces relations. Il s'intéresse essentiellement aux ressources utilisées dans le but d'éviter tout gaspillage. Il s'agit là d'une version très comptable du contrôle de gestion.

Quelques années plus tard, le même Anthony a modifié sa définition ce qui lui permettait de sortir de ce cadre trop comptable :

« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation. »
Anthony, 1988

Les objectifs ont disparu pour faire place à la stratégie de l'entreprise. Le contrôle ne vise plus à maîtriser des ressources mais plus largement à induire des comportements chez les autres membres de l'organisation (subordonnés ou pairs). C'est une façon de renforcer la nature managériale du contrôle de gestion peut-être un peu oubliée derrière les présupposés comptables de la première définition.

Enfin, la troisième définition que nous reprendrons est celle de R. Simons, autre professeur de Harvard :

« Les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation. »
Simons 1995

On notera dans cette définition que la matière première du contrôle de gestion est l'information. Celle-ci peut donc être comptable et financière mais aussi opérationnelle, quantitative ou qualitative. Le manager l'utilise pour influencer des membres de l'organisation et pour coordonner à sa guise la façon dont ils coopèrent. Cette définition ne présuppose pas que les managers sachent absolument où va l'entreprise. Les managers doivent influencer les autres membres de l'organisation mais également s'appuyer sur les initiatives des opérationnels pour profiter des opportunités qui apparaissent dans le cadre des actions quotidiennes. Ils tiennent ainsi compte de la nature émergente des stratégies.

Quelques remarques :

- ↳ Les auteurs parlent d'organisations ce qui signifie que le contrôle de gestion peut s'appliquer à des entités non-marchandes.
- ↳ Le contrôle de gestion est l'outil des managers. Le métier de contrôleur de gestion n'est jamais cité.
- ↳ Le contrôle de gestion est un processus de management dont on ne présuppose pas les outils, même si dans la première définition ils sont implicitement comptables.
- ↳ Le contrôle de gestion cherche à organiser l'activité d'un point de vue économique sans entrer pour autant dans les processus opérationnels. Il s'agit d'inciter plus que de prescrire.
- ↳ Dans toutes les définitions, l'objectif du contrôle de gestion est identique, il s'agit de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie de la société. Seule la façon d'y parvenir diffère. Initialement le contrôle de gestion était surtout comptable alors que sa définition s'est élargie avec les autres définitions.
- ↳ Finalement, il ressort de l'observation des entreprises qu'un grand nombre d'entre elles retiennent de fait la première, et plus ancienne, définition du contrôle de gestion et n'ont pas su tirer parti des bénéfices que pouvaient leur apporter les définitions plus récentes.

La problématique du contrôle d'une organisation dépasse le cadre du contrôle de gestion et s'apparente à un véritable contrôle organisationnel. Le contrôle de gestion apparaît alors comme l'une des composantes du contrôle organisationnel.

Le contrôle organisationnel s'appuie, selon Bouquin (2001), sur des procédures formelles (le contrôle « visible ») mais aussi sur des dispositifs informels (le contrôle « invisible ») comme par exemple la culture ou le recrutement de personnel tous issus de la même école de management. L'ensemble de ces dispositifs permet aux dirigeants de maîtriser les décisions prises et les actions menées à tous les niveaux de l'organisation.

Le contrôle de gestion n'est donc pas un ensemble de pratiques uniformes. Il est différent d'une entreprise à l'autre et ces différences nécessitent d'être analysées pour être pleinement comprises. Le contrôle de gestion semble osciller entre deux conceptions différentes mais non forcément exclusives l'une de l'autre (Malo et Mathé, 1998) :

- Une logique de confortement (*compliance and control* pour conformité et vérification). Il s'agira alors pour le contrôle de gestion de vérifier que le comportement des acteurs de l'organisation est conforme à des normes préétablies de performance.

- Une logique de changement (*learning and growth* pour apprentissage et croissance). Le contrôle de gestion devra alors permettre d'explorer les voies de croissance possibles, d'organiser le changement et de saisir les opportunités de croissance rentables pour l'entreprise.

Ces deux tendances sont présentes dans le contrôle de gestion moderne même si la première a historiquement été privilégiée.

L'objectif de ce livre n'est pas de proposer des méthodes nouvelles mais de replacer les techniques de pilotage et de mesure de la performance par rapport à ces deux dimensions permettant de comprendre leurs conditions d'utilisation. Le but est de présenter la maîtrise de la performance comme un processus allant de l'élaboration de la stratégie, en passant par sa déclinaison et son pilotage, à la mesure des résultats.

Nous commencerons par examiner les outils de calcul économique du contrôle de gestion pour montrer comment les utiliser pour décider au mieux. Ils permettront de comprendre la performance de l'entreprise. Nous verrons ensuite comment la performance financière est déclinée dans l'entreprise au travers des budgets afin de permettre son pilotage. Cette perspective trop financière est aujourd'hui critiquée et a laissé de la place pour le développement d'autres outils, les tableaux de bord, qui complètent la panoplie des techniques du contrôle.