

# Contrôle de gestion

Tout le catalogue sur  
[www.dunod.com](http://www.dunod.com)



---

MANAGEMENT SUP

---

# Contrôle de gestion

**Des outils de gestion  
aux pratiques organisationnelles**

**4<sup>e</sup> édition**



**Hélène Löning, Véronique Malleret,  
Jérôme Méric, Yvon Pesqueux**

**Avec la participation d'Andreu Solé**

DUNOD

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1<sup>er</sup> juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique

d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée. Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du

Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).



© Dunod, Paris, 2013  
ISBN 978-2-10-058745-2

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2° et 3° a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

# Table des matières

<b>Présentation des auteurs</b>	IX
<b>Introduction : qu'est-ce que le contrôle de gestion ?</b>	1
Section 1 Le contrôle de gestion : un processus	3
Section 2 Pas de contrôle de gestion sans objectifs	5
Section 3 Des systèmes de contrôle incitatifs	7
Section 4 Le contrôle de gestion : un mode de contrôle parmi d'autres	9
Section 5 Présentation de la structure de l'ouvrage	12

## Partie 1

### Contrôle et organisation

<b>1 Les structures organisationnelles et le contrôle</b>	19
Section 1 Les structures traditionnelles de contrôle de gestion	22
Section 2 Conditions d'applicabilité des structures traditionnelles de contrôle de gestion	25
Section 3 Les nouvelles formes organisationnelles et les problématiques de contrôle associées	31
<b>2 Les échanges intra-organisationnels et les prix de cession</b>	37
Section 1 Le prix de cession interne, définition et finalités	38
Section 2 Les contraintes et le choix des prix de cession interne	40
Section 3 Les méthodes de valorisation	44

## Partie 2

### Des outils et des démarches de MMP

<b>3</b>	<b>Le pilotage de la performance financière</b>	65
Section 1	Le processus et l'architecture budgétaires	66
Section 2	Le calcul des écarts et le contrôle budgétaire	91
Section 3	Les « nouveaux » indicateurs du pilotage de la performance financière : ROI, EVA...	103
Section 4	Les limites du pilotage de la performance financière	113
<b>4</b>	<b>Le pilotage de la performance stratégique et opérationnelle</b>	133
Section 1	Pourquoi des outils de pilotage de la performance stratégique et opérationnelle ?	135
Section 2	Méthodologie des démarches de pilotage de la performance stratégique et opérationnelle	143
Section 3	Mise en œuvre opérationnelle des outils de pilotage de la performance stratégique	159

## Partie 3

### La fonction contrôle de gestion, le métier de contrôleur

<b>5</b>	<b>Qui est et que fait le contrôleur de gestion ?</b>	183
Section 1	Les profils du contrôleur de gestion	184
Section 2	Au cœur du métier de contrôleur : l'information	196
Section 3	La relation avec les managers	199
Section 4	Architecte et/ou rénovateur de systèmes	202
Section 5	Une pratique contrastée	204

<b>6</b>	<b>Le contrôleur de gestion dans l'organisation</b>	213
Section 1	À quelle entité rattacher le contrôle de gestion ?	214
Section 2	L'organisation interne du service contrôle de gestion	220
Section 3	Quel espace d'action réserver au contrôle de gestion ?	222

## Partie 4

### Les « nouveaux » enjeux du contrôle

<b>7</b>	<b>Le contrôle de gestion des services</b>	233
Section 1	Les spécificités du contrôle des activités de service	234
Section 2	Le contrôle des activités discrétionnaires	237
Section 3	Le contrôle des entreprises de service	244
Section 4	Le contrôle des services support : enjeux et points clés	250
<b>8</b>	<b>Responsabilité sociale de l'entreprise et contrôle de gestion environnemental</b>	263
Section 1	Responsabilité sociale de l'entreprise et contrôle	264
Section 2	Le contrôle de gestion environnemental	271
<b>9</b>	<b>Le contrôle de gestion, une pratique d'aide à la décision</b>	287
Section 1	La « vision informationnelle du monde »	288
Section 2	Deux « univers » de décision	290
Section 3	La « boîte noire » du décideur	294
Section 4	La réalité, le possible et l'impossible	297
Section 5	Les décisions « essentielles » de l'entreprise	300
Section 6	Le contrôleur et le décideur	303
	<b>Bibliographie</b>	309
	<b>Index</b>	315





# Présentation des auteurs

## **Hélène Löning**

Professeur associé au Groupe HEC où elle pratique son métier d'enseignant-chercheur en comptabilité-contrôle de gestion depuis une vingtaine d'années, Hélène Löning a coordonné cet ouvrage. On lui doit en particulier, dans cette édition révisée, la deuxième partie sur les outils et démarches de pilotage de la performance stratégique et opérationnelle.

À HEC, elle enseigne dans tous les programmes, de la Grande École à la formation continue (HEC Executive Education), et exerce ou a exercé de nombreuses responsabilités et directions de programmes pédagogiques. Elle encadre également plusieurs thèses de doctorat.

Ses centres d'intérêt en recherche et ses publications sont variés mais tous focalisés autour du contrôle de gestion et de sa dimension organisationnelle, comportementale et sociale : outils de pilotage, pratiques budgétaires, dimension culturelle des outils de gestion, relations entre les outils de contrôle et les structures organisationnelles, d'une part, l'apprentissage organisationnel, d'autre part. Plus récemment, elle a aussi travaillé sur les thématiques de la gestion des risques et sur le contrôle des relations client-fournisseur. Elle a effectué plusieurs longs séjours dans des universités étrangères, notamment à la London School of Economics et à la Leventhal School of Accounting de l'University of Southern California.

### Véronique Malleret

Professeur à HEC, elle a coordonné la première partie de cet ouvrage et rédigé ou révisé les chapitres 1 et 7 de cette nouvelle édition.

Elle enseigne la comptabilité de gestion à la Grande École et le contrôle de gestion dans différents programmes de formation continue, en France et à l'étranger. Elle a assumé de multiples responsabilités administratives et pédagogiques au sein d'HEC et a occupé le poste de Doyen de la faculté et de la recherche de 2007 à 2011.

Ses recherches portent principalement sur le contrôle et l'évaluation des performances dans les entreprises de service et les services support. Ses travaux ont été publiés notamment dans *Management Accounting Research*, *The European Management Journal*, *Comptabilité Contrôle Audit*, *Finance Contrôle Stratégie*.

### Jérôme Méric

Professeur des Universités à l'IAE de Poitiers, Jérôme Méric enseigne le contrôle de gestion et la gestion financière. Il a rédigé le chapitre 2 ainsi qu'une large part des chapitres 5 et 6, et coordonné la troisième partie de l'ouvrage.

Ses recherches et ses publications portent sur les dynamiques de contrôle dans les organisations et se structurent autour de trois axes. Le premier est consacré à la définition d'un référentiel temporel des activités de contrôle, tiraillé entre l'exigence de revenir sur la performance passée, de se projeter dans le futur, et les attitudes court-termistes imposées par le contexte dans lequel ces activités se développent. Le deuxième est consacré à l'étude des interactions des outils de contrôle dont l'expérience montre souvent que l'accumulation dans les organisations ne constitue un gage ni d'efficacité (ils peuvent se contredire dans leurs effets), ni d'efficience. Le troisième considère le contrôle *as practice*, c'est-à-dire à la manière dont il s'opère dans le quotidien des acteurs, au-delà du champ des instruments et des dispositifs formels. Il encadre à ce titre des travaux doctoraux sur les stratégies de légitimation des contrôleurs dans l'exercice de leurs missions et sur la relation entre les fonctions RH et contrôle dans les entreprises.

### Yvon Pesqueux

Professeur titulaire de la chaire « Développement des systèmes d'organisation » du Conservatoire national des arts et métiers (Paris), Yvon Pesqueux est normalien, agrégé des Techniques économiques de gestion, docteur ès Sciences économiques de l'Université de Paris-Sorbonne et Docteur *Honoris Causa* de l'Université de Galati (Roumanie). Il est l'auteur de nombreux articles et ouvrages scientifiques.

Ses travaux de recherche portent principalement sur les rapports entre philosophie et organisation. Il est également président de l'IFSAM (International Federation of

Scholarly Associations of Management). Il est éditeur de la revue *Society and Business Review* (Emerald Publishing).

Il travaille sur les rapports « institution – organisation », le contrôle de gestion environnemental constituant un de ses axes de recherche. Il s'intéresse aussi à la question de la gouvernance à la fois dans sa dimension *corporate* mais surtout dans ses dimensions nationale et internationale. Il a ainsi écrit : *Organisations : modèles et représentations*, PUF, 2002 ; *Stakeholder Theory : a European Perspective*, Palgrave Macmillan, 2005 (en coll.) ; *Décider avec les parties prenantes*, (en coll.), La Découverte, coll. « Recherches » ; *Gouvernance et privatisation*, PUF, 2007, coll. « La politique éclatée » ; *Management et qualité : une approche critique*, Economica, 2008.

### **Andreu Solé**

Professeur à HEC, A. Solé mène des recherches sur la décision (sur les relations entre décision, réalité, liberté et responsabilité), étudiant en particulier les décisions des dirigeants d'entreprise. Ses travaux portent également sur les rapports entre entreprise et société ainsi que la question du bonheur considérée dans une perspective historique. Il a participé à cet ouvrage à travers la rédaction initiale de l'actuel chapitre 8.

La rédaction de cet ouvrage, comme celle des précédentes éditions, a largement bénéficié de l'ensemble des travaux antérieurs des membres du Département Comptabilité-Contrôle de gestion d'HEC, qu'il s'agisse de travaux de recherche ou de réflexions pédagogiques. Nous remercions particulièrement à ce titre Michel Fiol, Hugues Jordan, Michel Lebas, professeurs émérites à HEC, ainsi qu'Alexandre Lamy, professeur affilié.



# Introduction : qu'est-ce que le contrôle de gestion ?

**Q**u'est-ce que le contrôle de gestion ? Pourquoi contrôler la gestion ? Voilà les questions auxquelles nous apporterons des éléments de réponse dans cette introduction et, plus généralement, dans cet ouvrage. Toutefois, avant de se lancer dans cette entreprise, nous rappellerons ce que le contrôle de gestion n'est pas : le contrôle de gestion n'est pas ce que fait le contrôleur de gestion. C'est une telle conviction qui structure profondément la vision et l'enseignement du contrôle de gestion proposés par ce manuel. Une large partie de cet ouvrage est consacrée au contrôle de gestion en tant que discipline, en tant que mode de management et en tant qu'acte quotidien opéré par les responsables, le plus souvent opérationnels, dans les entreprises. Cela nous semble devoir être dissocié fortement de la pratique, du métier du contrôleur qui, certes, doit animer et faire vivre le contrôle dans l'entreprise, mais qui répond aussi à d'autres rôles et doit développer des compétences et expertises sans rapport direct avec l'acte de management que constitue le contrôle de gestion. C'est pourquoi une partie entière du manuel est consacrée spécifiquement aux logiques, rôles et problématiques du contrôleur. Cependant, l'essentiel du manuel vise un large public intéressé par le management, cherchant à en comprendre une de ses facettes les plus caractéristiques, le contrôle. Il est avant tout destiné à un public de *généralistes*, universitaires, ingénieurs, étudiants et enseignants d'écoles de commerce, qui n'ont pas vocation à devenir des spécialistes du contrôle de gestion (c'est-à-dire des contrôleurs de gestion) mais qui désirent mieux comprendre un processus clé pour l'entreprise, celui du management de la performance.

Dans ce chapitre introductif, nous allons en conséquence décrire ce processus clé par lequel l'entreprise est mise « sous contrôle ». Tout au long de l'ouvrage, nous insisterons sur la façon dont les hommes et les femmes de l'entreprise vivent ce processus, et peuvent en retour faire vivre et animer ses outils. C'est seulement dans la troisième

partie que nous analyserons le rôle joué dans l'animation du processus de contrôle par le contrôleur de gestion et par la fonction contrôle de gestion, qui sont acteurs essentiels, mais pas uniques, des pratiques.

Qu'est-ce donc que le contrôle de gestion et pourquoi «contrôler» la gestion ? Le mot contrôle, dans le contexte culturel français, a toujours des accents peu sympathiques de « vérification (respect de la norme)-sanction-gendarme », et tend à s'éloigner du sens historique du terme qui, dans son contexte nord-américain d'origine<sup>1</sup>, signifie « pilotage, maîtrise de la gestion ». Tout le monde s'accorde à dire que la traduction française de *management control* en « contrôle de gestion » est une bien piètre traduction ! Dès lors que l'on parle de maîtrise, on s'interroge différemment pour savoir qui maîtrise la gestion dans l'entreprise. Qui va bien acheter, transformer efficacement, vendre astucieusement ? L'assemblée de ceux qui, dans les entreprises, vont prendre de bonnes décisions dépasse – il faut l'espérer – la cellule de contrôle de gestion... Et de même qu'il n'a jamais suffi d'avoir une direction de la Qualité pour « faire » de la qualité ni une direction des risques pour les éliminer, il ne suffit pas d'une fonction Contrôle de gestion ni d'un contrôleur pour maîtriser la gestion ! Le contrôleur n'a donc pas vocation à se substituer aux opérationnels, chacun restant responsable de sa gestion.

Dans cette introduction, nous définissons le contrôle de gestion comme processus de management, définition cohérente avec les deux premières parties de ce manuel. La partie 3, au contraire, s'intéressera au contrôle de gestion en tant que fonction dans l'entreprise.

La définition du contrôle de gestion par R.N. Anthony, le premier en 1965 à avoir théorisé la discipline, a accédé au rang de définition conventionnelle :

« Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation » (R.N. Anthony, 1965).

Que nous dit une telle définition ? Elle insiste sur trois caractéristiques ou composantes essentielles du contrôle de gestion, en tant que management de la performance ou maîtrise de la gestion par les opérationnels :

1. le contrôle de gestion n'est pas une action isolée, il s'agit d'un processus ;
2. elle rappelle le caractère finalisé de ce processus en mentionnant explicitement la notion d'objectifs ;
3. enfin, elle met en valeur la dimension incitative du contrôle de gestion, sa relation étroite avec la motivation des responsables, abordant ainsi de façon implicite le thème majeur de la convergence des buts, développé dans des travaux ultérieurs (Fiol, 1991).

---

1. *Management control*.

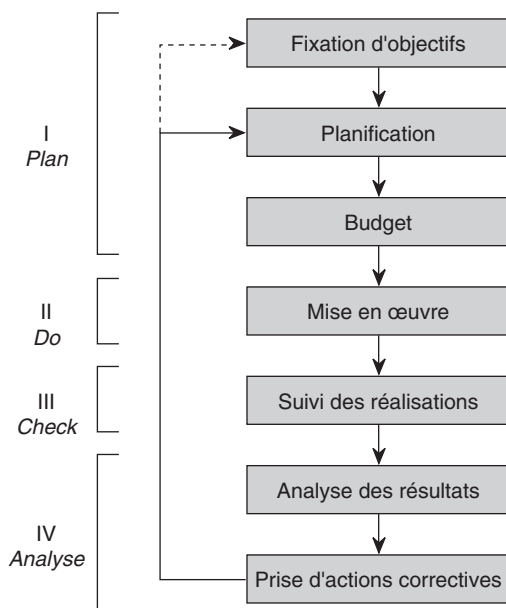
Dans ce chapitre introductif, nous insisterons successivement sur la vision du contrôle de gestion comme processus, sur le caractère finalisé du processus de contrôle et sur le caractère incitatif des systèmes de contrôle. Nous serons amenés à mettre en valeur les liens existants entre la stratégie d'une organisation et son processus de contrôle de gestion. Puis, nous situerons le contrôle de gestion parmi les autres modes de contrôle, souvent complémentaires, des organisations. Enfin, nous présenterons et expliciterons la structure de cet ouvrage.

- Section 1 ■ **Le contrôle de gestion : un processus**
- Section 2 ■ **Pas de contrôle de gestion sans objectifs**
- Section 3 ■ **Des systèmes de contrôle incitatifs**
- Section 4 ■ **Le contrôle de gestion : un mode de contrôle parmi d'autres**
- Section 5 ■ **Présentation de la structure de l'ouvrage**

## Section 1

### LE CONTRÔLE DE GESTION : UN PROCESSUS

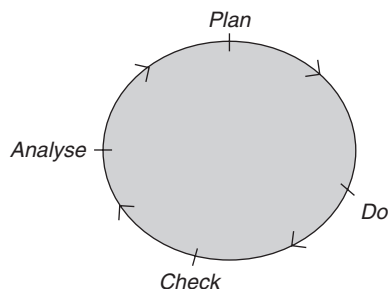
Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une « boucle » qui suppose l'apprentissage par itérations. Il s'agit en fait d'un cycle constitué de quatre étapes principales :



**Figure 0.1 – Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage**

Cette visualisation est en fait très proche d'autres travaux reposant sur des approches cybernétiques. Elle s'inspire en particulier du travail d'un qualiteux reconnu, W.E. Deming, pour son cycle (voir figure 0.2) de la qualité.

Les étapes de planification, au sens de fixation d'objectifs et gestion prévisionnelle, sont suivies d'une phase de réalisation, dont les résultats sont soigneusement enregistrés puis analysés, afin, élément essentiel du processus d'apprentissage, de se traduire par des actions correctives incorporées dans la planification du cycle suivant. Ces « corrections » portent le plus souvent sur les actions à mener, les moyens à mettre en œuvre et la façon de les mettre en œuvre, mais peuvent, en cas extrême, remettre en cause les objectifs eux-mêmes.



Source : W. E. Deming, *Qualité, la révolution du management*, Economica, 1988, p.116.

**Figure 0.2 – Le cycle du contrôle**

En contrôle de gestion, on a coutume de porter un diagnostic très sommaire sur le processus de contrôle d'une entreprise en s'assurant que celle-ci « ne manque aucune des marches », ne « saute » aucune étape. Ainsi, il peut être caractéristique de certaines entreprises, par exemple des PME très créatives et entrepreneuriales en phase d'expansion et de croissance, de se concentrer sur les phases I et II (*plan-do*) au détriment du temps d'analyse et de recul nécessaires à l'enrichissement et l'apprentissage : les mêmes erreurs risquent alors de se répéter...

Une autre situation caractéristique, *a contrario*, que l'on rencontre dans quelques très grandes entreprises publiques, est une tendance à omettre la phase II (*do*) alors que les étapes de planification et diagnostic, d'analyse, sont très bien menées. Dans tous les cas de figure où une étape est ainsi omise, le processus de contrôle de gestion devient bancal et la maîtrise de la gestion n'est plus assurée.

On peut conclure sur ce point en soulignant que le contrôle de gestion a connu une remise en cause profonde d'un modèle exclusivement cybernétique, considéré comme trop fermé. L'entreprise est exposée à de multiples événements, souvent peu prévisibles, et le modèle représentant le processus de contrôle de gestion doit désormais en rendre compte : toutes les étapes doivent s'ouvrir aux influences et



informations extérieures<sup>1</sup>. La phase de planification (de la fixation d'objectifs au budget) doit prendre en compte l'environnement et les phénomènes extérieurs (plus ou moins prévisibles) et évoluer de la planification vers la simulation anticipatrice ; la phase de mise en œuvre est soumise *de facto* à l'environnement et doit rester suffisamment souple pour s'adapter ; le suivi des réalisations et leur analyse ne peuvent plus être menés sans référentiel externe ni sans compréhension de ce qui s'est passé non seulement à l'intérieur mais aussi à l'extérieur de l'entreprise. Les notions de processus et d'apprentissage sont désormais au cœur du management de la performance. En parallèle, les dernières années ont vu une remise à l'honneur de l'engagement et de la responsabilité individuelle, comme contribution mesurable à des objectifs collectifs.

### Section 2

## PAS DE CONTRÔLE DE GESTION SANS OBJECTIFS

Le deuxième élément que l'on peut souligner est qu'il ne peut y avoir de contrôle de gestion sans finalité de l'action : le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, une entreprise qui a des « buts » (*goals*) et dans laquelle un processus de fixation d'objectifs (on parle parfois de contractualisation dans le secteur public) a été mis en place au niveau des entités et des individus. Cette notion d'« objectifs », qui a donné lieu à des travaux théoriques importants, est inhérente au contrôle de gestion : il est logique de n'avoir besoin d'un système de pilotage que si l'on est finalisé, que si l'on a des objectifs qui vous mettent sous tension.

Une des difficultés du contrôle de gestion résulte de la multiplicité des objectifs, parfois antagonistes, et de leur ambiguïté, de leur caractère plus ou moins explicite.

### **Exemple – La gestion municipale par le maire d'une commune**

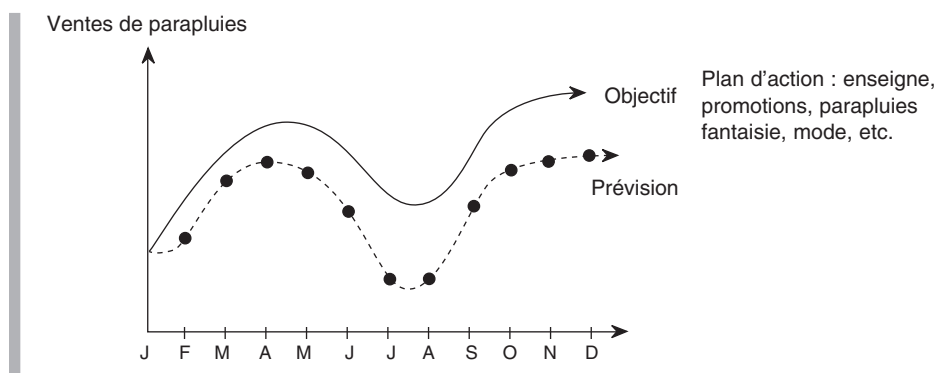
- *Des objectifs multiples et parfois contradictoires* : ouvrir de nouvelles crèches, améliorer le logement social, créer de nouvelles installations sportives ou des infrastructures d'accueil et d'aide pour les personnes âgées et équilibrer le budget de la commune, stabiliser ou réduire les impôts locaux.
- *Des objectifs non explicites dominants par rapport aux objectifs affichés* : être réélu !

1. C'est l'un des enrichissements apportés par les approches systémiques par rapport à la cybernétique.

L'objectif, par rapport à la prévision, est volontariste. Il est assorti d'un plan d'action qui assure la mise en œuvre de la volonté affichée, en détaillant les moyens qui vont être pris pour atteindre l'objectif. Ceci peut être résumé par l'équation suivante : **Objectif = Engagement (contractuel) + Plan d'action**

On dit parfois aussi qu'un objectif sans plan d'action se résume à un vœu pieu ! La notion d'objectif ainsi que le processus qui conduit à la fixation de ceux-ci et au choix du juste niveau d'exigence feront l'objet d'une réflexion à part entière dans ce manuel. Nous soulignons seulement ici l'importance de la finalisation de l'entreprise pour le contrôle de gestion (voir exemple ci-dessous).

### Exemple – Le marchand de parapluies



Une représentation désormais courante insiste, au-delà de la notion d'objectif, sur l'importance de deux autres éléments pour le contrôle de gestion : les ressources et les résultats. En fait, dans cette approche, un responsable se définit par un « champ d'action » dans lequel son activité consiste à mettre en relation trois éléments :

- les objectifs à atteindre ;
- les ressources mises à sa disposition ;
- les résultats obtenus ;

et qui donnent naissance à trois critères d'évaluation pour le responsable :

- la pertinence (des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs) ;
- l'efficacité (la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif) ;
- l'efficience (la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu).

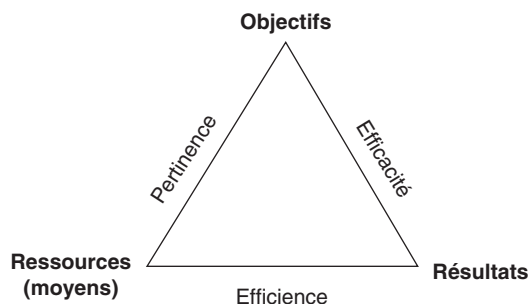


Figure 0.3 – Le triangle du contrôle de gestion

### Section 3

## DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE INCITATIFS

Le contrôle de gestion est destiné à accroître la motivation des responsables et à créer davantage de « convergence des buts »<sup>1</sup> dans les organisations. C'est là une autre composante essentielle du contrôle, déjà présente dans la définition de R.N. Anthony.

En effet, l'entreprise est faite de personnes, dont rien ne nous permet de penser qu'elles vont spontanément chercher à atteindre les objectifs de leur organisation. Pourquoi tout le monde dans l'entreprise voudrait-il déployer des efforts pour avoir 10 % de profit avant impôts pour les actionnaires ? Les comportements des individus vont être plus ou moins convergents avec les objectifs de l'organisation et une raison d'être du contrôle de gestion est d'infléchir la route, d'inciter, en particulier les responsables, à aller dans le sens de l'organisation.

Concernant cette dimension incitative du contrôle de gestion, trois points méritent d'être soulignés.

Tout d'abord, le système de contrôle de gestion ne peut jouer son rôle de motivation que s'il est accompagné d'**un système de sanction/récompense**. Faute de quoi, l'incitation sera bien entendu inopérante. Ce système sanction/récompense peut être de nature financière, mais il peut également reposer sur des éléments de reconnaissance et de valorisation professionnelles ou sociales.

Le deuxième point souligne que le problème du contrôle est lié à la nécessité de déléguer ; **c'est la délégation qui crée le besoin de contrôle**. En conséquence, la question du contrôle, puis le contrôle de gestion naissent et se développent avec la taille croissante des organisations. Une entreprise artisanale monopersonne ou une PME n'ont pas besoin du contrôle de gestion dans sa dimension incitative. S'il n'est

1. L'expression est de M. Fiol (1991).

pas « fou », le boulanger au coin de ma rue aura des objectifs convergents avec lui-même ; s'il est un peu chanceux, sa femme et son petit nombre d'employés auront les mêmes objectifs que lui. Le contrôle lui suffira donc dans sa dimension de pilotage. C'est **l'apparition des grandes organisations**, au début du xx<sup>e</sup> siècle, relatée par A. Chandler, qui crée le besoin d'outils empêchant la structure d'éclater. C'est le développement des multinationales, avec leur dispersion géographique et le besoin accru de délégation, qui signe l'essor du contrôle de gestion dans l'après-guerre, vers les années 1950.

### Exemple

Prenons un cas simple qui nous convainc à quel point la délégation est source de contrôle :

- Quel sera le degré de contrôle exercé par des parents qui donnent 2 €/semaine à leur enfant ? Probablement aucun.
- Quel sera maintenant le degré de contrôle exercé par les mêmes parents à l'égard du même enfant si on lui donne 100 € en début d'année ?...

Enfin, le troisième et dernier élément à préciser est que le contrôle de gestion, en particulier en tant que système incitatif (mais pas seulement), s'adresse principalement aux échelons intermédiaires des cadres et des responsables en entreprise. R.N. Anthony a développé, de façon concomitante à sa définition du contrôle de gestion, un schéma présentant une typologie du contrôle. Il distingue ainsi trois niveaux :

- **le contrôle stratégique**, qui concerne les dirigeants et envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence ;
- **le contrôle de gestion**, qui s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs ; c'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée ;
- **le contrôle opérationnel**, qui est un suivi quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations ; il touche essentiellement le personnel d'exécution et est en grande partie automatisé.

En entreprise, la connexion entre les trois niveaux se révèle cruciale. De ce point de vue, le contrôle de gestion a un rôle charnière à jouer pour mettre en cohérence le niveau stratégique, les grandes orientations de l'entreprise, avec les opérations, le terrain, « ceux qui font ». Le contrôle de gestion est un élément clé pour assurer la mise en relation des deux autres niveaux et le déploiement des objectifs stratégiques dans l'organisation. *A contrario*, on a longtemps reproché aux responsables, dans certaines entreprises, de ne pas « connecter » les orientations stratégiques, par exemple vers la satisfaction client, perçue par les dirigeants et stratèges comme une nécessité concurrentielle externe, avec les actions, menées en usine ou sur le terrain. Ainsi, le contrôle de gestion restait principalement focalisé sur les problèmes de coût et peu perméable à de nouveaux critères de performance.

En résumé, le système de contrôle peut être décrit comme composé de deux sous-ensembles :

- **un système de pilotage**, qui met en œuvre les mécanismes clés de la performance et s'appuie en particulier sur des démarches d'apprentissage (« boucle de contrôle », désormais ouverte aux informations et impacts externes) et de déploiement des objectifs stratégiques ;
- **un système incitatif**, destiné à créer ou renforcer la convergence des buts dans l'entreprise. Le contrôle de gestion conventionnel n'est d'ailleurs pas le seul mécanisme à l'œuvre dans les organisations pour modifier le comportement des individus et les pousser à aller dans le sens des objectifs de l'entreprise.

### Section 4 LE CONTRÔLE DE GESTION : UN MODE DE CONTRÔLE PARMIS D'AUTRES

D'autres moyens, d'autres modes de contrôle ont été identifiés dans la littérature. M. Fiol (1991) en particulier a identifié et analysé quatre modes historiques de convergence des buts. Il nous semble important de resituer le contrôle de gestion parmi ceux-ci.

Ces quatre modes de convergence des buts, au sens de méthodes dont on dispose pour faire adhérer les membres de l'organisation aux objectifs de l'entreprise, sont apparus chronologiquement dans les organisations et/ou la littérature organisationnelle.

#### 1 Le contrôle par les règlements et procédures

Apparu au début du siècle, il est discernable dans les écrits de F. Taylor et H. Fayol et mis en œuvre dans les usines de Ford ou les organisations qualifiées de « bureaucraties wébériennes ». Il est caractérisé par le développement de manuels qui tentent de décrire les procédures et tout ce qu'il faut faire de façon exhaustive. On comprend bien que la principale limite de ce mode de convergence des buts, outre son caractère profondément mécaniste et potentiellement déshumanisant, est d'être particulièrement rigide et mal adapté aux situations d'incertitude. En ce sens, c'est un mode peu pertinent pour les responsables, souvent obligés de réagir rapidement face à des situations non prévues, de façon autonome. Il subsiste pourtant fortement dans les entreprises de nos jours, par exemple sous la forme plus élaborée de normes (assurance qualité, iso, etc.) ou de processus standardisés.

## 2 Le contrôle par les facteurs de satisfaction

Il est fondé sur l'idée de l'École des relations humaines selon laquelle de bonnes conditions de travail, en particulier matérielles et pécuniaires, sont motivantes et incitent les individus à mobiliser leurs efforts. Développée à partir des expériences Hawthorne menées en atelier à la General Electric par E. Mayo, cette École s'est exprimée en particulier dans les années 1930. Toutefois, aucun résultat n'a jamais réellement prouvé le caractère incitatif de l'accroissement des facteurs de satisfaction. Il semble que ceux-ci constituent une condition nécessaire mais non suffisante, qui ne garantit pas la convergence des objectifs. Le défaut de conditions matérielles minimales se traduit négativement mais il n'a pas été démontré (même avec l'expérience Hawthorne) que l'amélioration de ces conditions, au-delà d'un certain niveau, créerait une incitation positive. Cette approche est d'ailleurs essentiellement restée théorique.

## 3 Le contrôle de gestion par les résultats

C'est celui qui nous préoccupe dans cet ouvrage et qui correspond au contrôle de gestion. Né dans les années 1950 et 1960, il repose sur l'idée de délégation de la prise des décisions assortie de l'attribution de ressources, avec établissement d'un contrat qui fixe des objectifs au responsable et prévoit le suivi des résultats pour s'assurer de l'atteinte des objectifs. Fortement instrumentalisé, ce mode de contrôle s'est répandu, dans la pratique, à la plupart des entreprises d'une taille suffisante pour le justifier. De nombreuses critiques cependant se sont élevées à son égard à partir des années 1980. Parmi ces critiques, on trouvait :

- le caractère mono-critère (financier) des systèmes de mesure et l'approche exclusivement économique du système de motivation. De nombreux auteurs ont insisté sur le fort risque d'échec d'un tel système de contrôle instrumentalisé s'il n'était pas accompagné d'une culture d'entreprise supportant les outils et donnant âme au système ;
- le caractère inopérant du mode de contrôle lorsque l'on se situe dans un environnement où il faut « faire bien du premier coup ». Le contrôle par les résultats est un contrôle *a posteriori*, qui répond mal aux besoins des activités de service et, plus récemment, des activités industrielles tertiaisées ou gérées en flux tendus : lorsqu'on mesure les résultats et qu'ils sont mauvais, il est désormais trop tard pour agir ; le mal est fait. On reproche donc à ce mode de contrôle de ne pas être anticipateur ;
- liés aux deux points précédents, les risques de dérive du système tiennent à son application à très court terme. Tardif, réalisé seulement *a posteriori*, le contrôle par les résultats tend à accélérer son rythme et la fréquence de ses *reportings*. Il s'ensuit une vision à très court terme des responsables, les yeux rivés sur les prochains résultats dont dépend leur évolution de carrière, trop pressés et trop mobiles pour intégrer les objectifs et nécessités à plus long terme de l'entreprise (investissements, qualité, durabilité, etc.).

## 4 Le contrôle par l'adhésion à des valeurs communes

Ce mode de convergence des buts est anticipateur, puisqu'au lieu de faire du contrôle *a posteriori*, il consiste à sélectionner les individus à travers le recrutement, puis à les inciter, à travers la formation, à se comporter dans le sens attendu par l'organisation. Ce mode de contrôle, vieux comme le monde dans la pratique, tend à renforcer les valeurs déjà intégrées par les membres de l'organisation afin de les amener à agir ou à prendre les décisions de la façon même qu'auraient adoptée leurs dirigeants. C'est un des modes de fonctionnement courant des organisations religieuses, ou des administrations coloniales lorsqu'elles étaient implantées en Afrique ou en Inde, etc. Cependant, la théorisation de cette approche, dans le monde du management, a attendu les années 1980 pour voir le jour. Et, à son tour, ce mode de convergence des buts a laissé entrevoir ses limites.

D'une part, la culture d'entreprise se laisse difficilement instrumentaliser. Les résultats ont été très peu concluants lorsque certaines organisations ont voulu « changer leur culture » comme on changerait de tournevis ou de système informatique... L'adaptation est souvent assez longue et la culture fait souvent preuve d'une grande stabilité.

D'autre part, les critiques ont dénoncé le caractère manipulateur de ce type d'approche pour sélectionner des individus ou influencer leur comportement.

Enfin, de façon moins violente mais dans un ordre d'esprit similaire, d'autres ont mentionné la dérive conformiste de ce mode de convergence des buts, qui ne laisse aucune place aux individus « hors norme ». Ces auteurs ont souligné le caractère sclérosant d'une organisation trop homogène en termes de valeurs et de comportements. Cela risque, à terme, de se traduire par un manque de créativité et d'innovation.

En pratique, dans la vie des entreprises, comme dans la vie quotidienne, on rencontre toujours un mélange des quatre approches. Il est rare (et souvent peu pérenne) de rencontrer une situation où un seul mode de convergence des buts existe, même si l'un d'entre eux peut prévaloir.

Si on prend l'exemple concret de la vie familiale, on s'aperçoit qu'en général les parents imposent à leurs enfants des règles et procédures, leur procurent des facteurs de satisfaction (matériels et affectifs), les motivent en partie sur des résultats (argent de poche fonction des notes, autorisations de sortie ou autre liées aux résultats scolaires – du genre « si tu as le bac... ») et leur inculquent enfin des valeurs qui sont issues d'une tradition familiale. Il semble que, dans les entreprises comme en famille, le « cocktail » soit un gage de réussite. M. Fiol montre qu'une organisation ne peut pas survivre avec un seul mode de convergence des buts. Le contrôle de gestion par les résultats exclusif a été largement critiqué et ne peut pas perdurer sans un minimum de consensus sur les valeurs constitutives d'un contrat moral sous-jacent à la délégation. De la même façon, la culture d'entreprise ne mène à rien si

elle n'est pas complétée d'un sens et d'une préoccupation des résultats. L'alternance historique de modèles plus économiques (1. et 3.) et plus sociaux (2. et 4.) est également là pour le souligner.

### Section 5

## PRÉSENTATION DE LA STRUCTURE DE L'OUVRAGE

L'ouvrage est structuré en quatre parties.

La première partie souligne que **le contrôle de gestion ne peut s'opérer indépendamment d'une structure organisationnelle, qui conditionne les pratiques de contrôle**. Durant les deux dernières décennies, de nombreuses entreprises ont connu une ou plusieurs refontes de leur organisation, tantôt suite à des changements importants de périmètre ou d'actionnariat (fusions, acquisitions, croissance externe, revente d'activités amont ou aval, etc.), tantôt dans le but de se doter d'une organisation plus efficace sur leurs marchés. Les structures dites matricielles, doubles, voire triples, se sont répandues ; celles-ci sont une reconnaissance de l'impératif pour l'organisation, à des fins de performance commerciale, d'une gestion des dimensions plus transversales qui délivre de la valeur pour le client : processus, projets, en sont des exemples. Les entreprises de l'économie digitale ont même souvent adopté des organisations plus iconoclastes encore, en réseau ou en étoile par exemple. L'ouvrage part de ces constats dans le premier chapitre. Celui-ci rappelle d'abord les structures organisationnelles classiques, verticales et hiérarchiques, qui ont servi de substrat à la décentralisation et au contrôle de gestion : délégation, attribution des responsabilités le long de la ligne hiérarchique, avec différents types de centres de responsabilité en fonction du degré d'autonomie dévolue. Il rappelle également les principes relatifs au *responsibility accounting* (conditions d'applicabilité). Mais il souligne aussi l'émergence des structures organisationnelles nouvelles, qui créent des interdépendances fortes au sein et même à l'extérieur de l'organisation, amoindrissent la contrôlabilité individuelle, et remettent par-là en cause les modes de fonctionnement classiques du contrôle de gestion. Le second chapitre est consacré à la problématique spécifique posée par les situations d'échange entre centres de responsabilité et la façon classique de répondre à ces questions d'interdépendance entre des entités d'une même organisation qui sont en principe autonomes. La théorie des prix de cession interne est ainsi présentée, agrémentée de nombreux exemples.

La deuxième partie de cet ouvrage est consacrée aux **outils du contrôle de gestion**. Ces outils ont connu eux aussi dans la dernière décennie de profondes évolutions, notamment sous l'effet des potentialités décuplées et des possibilités nouvelles offertes par les systèmes d'information intégrés (*data warehouses*, *ERP*, etc.) qui, une fois mis en place, permettent d'unifier le langage comptable dans l'entreprise et de traiter



l'information selon tous les angles voulus (on parle de vision panoptique de l'information). En parallèle des systèmes d'information, les structures organisationnelles récentes présentées en première partie ont également joué un rôle dans le développement d'outils nouveaux de pilotage de la performance, permettant une meilleure gestion de la transversalité. Face à des volumes d'information croissants, les outils doivent se focaliser sur les priorités/incertitudes stratégiques et s'allègent, pour devenir plus anticipateurs, plus flexibles. Le *benchmarking* et les références non seulement internes mais aussi externes ont pénétré les entreprises au cours de deux dernières décennies. Les outils du contrôle sont plus que jamais liés à la stratégie et servent non seulement à sa mise en œuvre, mais aussi à la structuration de la pensée stratégique, qui émerge et s'élabore dans l'action.

Cette deuxième partie est articulée autour des deux grands types d'outils de mesure et de management de la performance, souvent complémentaires, que l'on trouve désormais dans les entreprises : d'une part, dans le chapitre 3, **les outils de mesure et management de la performance financière**, budget et contrôle budgétaire en partie renouvelés, mais aussi indicateurs de rentabilité économique type EVA (bénéfice résiduel) ou ROI ; d'autre part, dans le chapitre 4, **les outils de management et pilotage de la performance stratégique et opérationnelle**, tels que les tableaux de bord stratégiques ou *balanced scorecards*, qui insistent sur le lien entre le contrôle de gestion, dans sa vocation à « mesurer pour mieux gérer », la stratégie et la mise en œuvre des plans d'action au quotidien. La première catégorie d'outils présentée correspond au développement dans les années 2000 du poids dans l'économie des actionnaires et détenteurs de capitaux, plus conscients et soucieux que jamais de rentabiliser leurs investissements. La seconde catégorie d'outils est plutôt une réponse à des besoins managériaux, en internes, pour mettre sous contrôle des organisations devenues de plus en plus transversales et complexes. Pour chacune des deux catégories d'outils, cette partie présente et illustre d'abord la théorie et les méthodes, à travers des exercices ou cas pratiques, puis dans un second temps, envisage la mise en œuvre dans les entreprises ou les organisations des outils. Lorsqu'on s'attache à observer les pratiques organisationnelles, on se rend également compte des limites ou effets dysfonctionnels potentiels de chacun des outils. Ces derniers peuvent devenir dangereux lorsqu'ils sont utilisés isolément ou mis en œuvre de façon mécanique, sans prise en compte du contexte ni réflexion préalable sur leurs finalités mêmes.

La troisième partie de cet ouvrage est consacrée au métier du contrôleur de gestion. Elle rend compte des **débats actuels autour de la fonction et du métier du contrôleur** dans l'entreprise. Les profils des contrôleurs ont-ils changé ? Quelles sont les qualités du contrôleur de gestion du <sup>xxi</sup>e siècle ? Qu'attend-on de lui/elle ? Qu'est-ce qu'une fonction contrôle de gestion hors pair ? La structure de cette partie est inchangée par rapport aux précédentes éditions, avec un chapitre 5 consacré aux profils et aux rôles des contrôleurs, et un chapitre 6 qui porte sur la fonction contrôle de gestion dans l'organisation, sa relation avec les autres fonctions support, en particulier avec la fonction finance, le contrôle interne et l'audit interne. Les questions

fondamentales sur le positionnement et le rôle du contrôleur demeurent ; le contexte est néanmoins actualisé, avec par exemple une prise en compte des risques grandissants auxquels sont confrontées de nombreuses organisations.

La quatrième et dernière partie de cet ouvrage, enfin, aborde **certains enjeux actuels du contrôle**. Elle n'a pas vocation à être exhaustive sur l'ensemble des thématiques qui constituent un défi pour la recherche en contrôle aujourd'hui. Elle offre cependant une variété de réflexions et connaissances actualisées sur des sujets devenus essentiels. Ces chapitres, parfois hétéroclites dans leur présentation, sont le fruit d'une réflexion et de travaux de recherche individuels de la part des professeurs. Le chapitre 7 porte sur **le contrôle des activités de service**. Dans notre économie « de la connaissance et du capital humain », un enjeu majeur est celui de comprendre les ressorts de l'évaluation de la performance des activités de service, qu'elles soient activités de support en milieu industriel ou secteurs d'activité à part entière. Le chapitre 8 aborde le sujet de la responsabilité sociale et environnementale de l'entreprise (RSE) et la façon dont **le contrôle de gestion environnemental** s'insère dans ce sujet, en offrant des potentialités de mesure, de normalisation des outils comptables et d'amélioration des pratiques de gestion (plus attentives aux conséquences environnementales de l'action humaine). Le chapitre 9 enfin se veut une ouverture un peu iconoclaste en fin d'ouvrage, en proposant une réflexion et une remise en cause de **la relation fondamentale entre information et prise de décision**, qui a fondé jusqu'ici en grande partie les théories du contrôle de gestion.

Dans chaque chapitre du livre, on présente à la fois les théories classiques, avec des exemples ou illustrations concrètes, et une réflexion plus avancée sur les pratiques organisationnelles, qui conduit à mettre en exergue les limites et critiques associées aux approches traditionnelles, ainsi que le chemin de renouvellement des outils et pratiques. L'ensemble de l'ouvrage forme un tout, mais le lecteur pourra se référer, s'il le souhaite, à tel ou tel aspect présenté dans une partie ou dans un chapitre. Dans chaque chapitre, des encadrés proposent tantôt des illustrations, des exemples, tantôt une réflexion plus poussée sur un sujet spécifique (« *Pour aller plus loin...* »). Des « *Essentiels* » et des questions ouvertes en fin de chapitre (ou de section) permettent de vérifier aisément et systématiquement la compréhension des messages principaux.

## L'essentiel

Le contrôle de gestion est à la fois une discipline des sciences de gestion et un métier. En tant que discipline, il repose sur des méthodes et, à ce titre, ce sont elles qui constituent l'essentiel du domaine. Mais c'est aussi un métier avec des qualités spécifiques. Le terme contrôle recouvre deux aspects : la vérification et la maîtrise, dont on retrouve les modalités dans le contrôle de gestion. Mais le contrôleur de gestion, c'est-à-dire celui qui exerce ce métier, n'a pas vocation à se substituer à chaque acteur en tant que responsable de sa gestion.

Le contrôle de gestion repose sur un processus (fixation d'objectifs, planification, budget, mise en œuvre, suivi des réalisations, analyse des résultats, prise d'actions correctives) débutant par la fixation des objectifs que les responsables devront s'appliquer à réaliser. C'est un domaine qui va fonder l'économie des comportements dans l'entreprise, c'est-à-dire la mobilisation des ressources mises à la disposition des responsables pour obtenir les résultats qui vont dans le sens de la réalisation des objectifs. Cela conduit à distinguer l'efficacité (la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif) de l'efficience (la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu). Les acteurs de l'entreprise doivent tendre vers l'efficience tout en créant une convergence des buts par leurs décisions quotidiennes.

L'entreprise fonctionne sur le principe de la délégation qui vient créer le besoin de contrôle pour s'assurer que ce qui doit être fait le soit effectivement. Le contrôle est ainsi analysé sur la base de niveaux : contrôle stratégique (qui concerne les dirigeants), contrôle de gestion (pour les cadres et responsables) et contrôle opérationnel (suivi quotidien à très court terme). Le système de contrôle est donc un système de pilotage qui met en œuvre les mécanismes clés de gestion de la performance et un système incitatif destiné à créer la convergence des buts dans l'entreprise. En tant que processus permettant de fixer des objectifs et de suivre l'atteinte des résultats, le contrôle de gestion n'est que l'un des modes possibles d'orientation des comportements dans l'entreprise. Historiquement, il a été précédé ou complété dans les organisations par d'autres modes : contrôle par les règlements, procédures ou normes ; contrôle par les facteurs de satisfaction ; contrôle par la culture et les valeurs de l'entreprise.

## Questions

- 1 ■ Comparez les deux significations du terme contrôle (maîtrise et vérification). Quelles en sont, à votre avis, les implications dans la gestion d'une entreprise ?
- 2 ■ Commentez la définition donnée par R.N. Anthony du contrôle.
- 3 ■ Proposez une réflexion sur la différence qui peut exister entre une mission, un but et un objectif.
- 4 ■ Quelles différences faites-vous entre l'efficacité et l'efficience ?
- 5 ■ Quelles sont, à votre avis, les modalités possibles de la délégation ?
- 6 ■ Parmi les quatre modes historiques de convergence des buts présentés, quels sont ceux qui sont, à votre avis, à l'œuvre dans les entreprises et pourquoi ?