

# Contrôle de gestion sur mesure

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



MANAGEMENT SUP

# Contrôle de gestion sur mesure

**Industrie. Grande distribution. Banque.  
Culture. Secteur public**



**Simon Alcouffe  
Marie Boitier  
Anne Rivière  
Fabienne Villesèque-Dubus**

DUNOD

<p>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.</p> <p>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 s'est généralisée dans les établissements</p>	<p>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.</p> <p>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).</p>
--	--



© Dunod, Paris, 2013  
 ISBN 978-2-10-058780-3

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>Préface</b>	VII
<b>Introduction</b>	1
<b>1 Le contrôle de gestion industriel</b>	29
Section 1 Le contrôle budgétaire par les standards et l'analyse des écarts	31
Section 2 Le calcul des coûts et le pilotage par la méthode ABC/ABM	42
<b>2 Le contrôle de gestion dans la grande distribution</b>	67
Section 1 Choix stratégiques et modèles économiques des entreprises de la grande distribution	68
Section 2 Choix d'organisation et contrôle de gestion sur mesure	86
<b>3 Le contrôle de gestion bancaire</b>	123
Section 1 Le contexte institutionnel et stratégique des grandes banques françaises	125
Section 2 Problématique organisationnelle et stratégique : le pilotage au niveau groupe	130
Section 3 Le contrôle de gestion au service du pilotage opérationnel des banques	144

<b>4 Le contrôle de gestion dans le secteur public</b>	165
Section 1 Le nouveau management public à la française	167
Section 2 Les spécificités du contrôle de gestion à l'hôpital	176
Section 3 Le contrôle de gestion à l'Université	192
<b>5 Le contrôle de gestion dans les organisations artistiques et culturelles</b>	209
Section 1 Les spécificités du domaine artistique et culturel	211
Section 2 Les outils de prévision et de suivi de l'activité artistique	221
Section 3 Les outils de pilotage et d'aide à la décision dans les OAC	233
<b>Conclusion</b>	245
<b>Bibliographie</b>	249
<b>Index</b>	257

# Préface

**Q**u'écrire, ou plutôt que dire, au sens de possibles didactiques, et en 2013, du contrôle de gestion ? Tout n'a-t-il pas déjà été exploré et présenté, à propos de ce thème foisonnant, objet ou sujet de milliers de manuels, ouvrages, articles, thèses, ou rapports ? Que peut donc apporter une livraison supplémentaire à propos d'un domaine supposé aussi rebattu ? En quête de réponses à ces questions, les auteurs du présent ouvrage proposent de lever l'hypothèse fondamentale du dit contrôle de gestion, certains énonceraient : d'en renverser le paradigme. En d'autres termes, ici, le contrôle de gestion ne sera pas déclaré comme *a priori* et définitivement constitué d'outils et de méthodes à portée normative et universaliste, donc « allant de soi ». Il sera au contraire considéré et conçu comme le résultat sans cesse inachevé, toujours renouvelé, d'un travail créatif de *confection*. Autrement dit, le prêt-à-porter ne lui convenant en aucun cas, il faudra l'établir (l'habiller ?) « *sur mesure* ». En filant ainsi la métaphore, les auteurs souhaitent clairement affirmer leur volonté de repenser la didactique, et peut-être même l'épistémologie, de leur domaine de prédilection, et de recherche : le contrôle de gestion.

Ce choix, annoncé par le titre même de l'ouvrage, traduit en effet l'aboutissement d'une réflexion scientifique à la fois moderne et avancée : moderne en ce qu'elle écarte dès le départ l'idée même de normes gestionnaires intangibles donc incontournables, mais sans pour autant ignorer la possibilité de mimétismes structurants, comme le soulignera ensuite le détail du développement ; avancée car elle reflète les travaux les plus récents et les plus novateurs en matière de compréhension et de conduite des organisations, et de leur contrôle. Les auteurs travaillent depuis de nombreuses années au cœur des recherches correspondantes. Ils parviennent ici à traduire ces recherches, puis à en signifier les conséquences didactiques, selon une démarche à la fois compréhensive et créative. En cela, ils tendent à montrer que le

« sur-mesure » en contrôle de gestion relève certes, dans ses pratiques quotidiennes, de l'improvisation et de l'habileté artisanale, mais qu'il ne resterait que bricolage – pour reprendre un terme à la mode ! – s'il ne s'enracinait pas au cœur de principes méthodologiques et de fondement théorique solidement établis et assimilés.

En cette matière du contrôle comme dans bien d'autres, rien n'apparaît en effet plus pratique qu'une théorie cohérente prolongée par une méthode rigoureuse. Si les contrôleurs de gestion se considèrent volontiers comme des couturiers singuliers, ils ne manquent jamais d'insister également sur la connaissance profonde des outils et des organisations impliquée par l'exercice de leur métier. Chacun d'entre eux « pare » certes son organisation de représentations originales et identificatrices, mais en combinant sans cesse les mêmes composants fondamentaux : comptabilités et budgets, tableaux de bord et tableaux tout court, rapports formels et discours politiques, maîtrise des jeux de pouvoir et compréhension des réseaux. Ainsi, et ainsi seulement, pourra être dit à chaque organisation, et à ses « parties prenantes », ce qu'elle est, et ce qu'elle devrait ou pourrait être ou devenir. C'est bien pour signifier cette singularité en quelque sorte artisanale que les auteurs proposent, de façon novatrice pour ce type d'ouvrage, une approche sectorielle, et non par méthode ou par outil. Ainsi sera mis en avant le contrôle de chacune des composantes canoniques des systèmes économiques : l'industrie, le commerce, la banque, le secteur public et enfin les organisations artistiques et culturelles.

Entre narration au cas par cas et présentation générale et abstraite d'instruments formels supposés universels, ce choix préserve à la fois la complétude et la diversité des lectures du contrôle de gestion. En même temps, il exprime la congruence entre le mouvement historique et l'évolution logique de la compréhension du dit contrôle. Les deux se combinent et se complètent en effet, en ce qu'ils conduisent à cheminer des organisations supposées structurables donc contrôlables à celle réputées mal organisées et peu maîtrisables. Ainsi vont se mettre progressivement en place, se justifier, mais aussi se discuter, des solutions techniques d'apparence très variée. Mais toutes renvoient cependant aux mêmes fondamentaux théoriques, en partie contradictoires : d'un côté les contingences structurelles et comportementales, de l'autre la rationalité économique et financière. Au final, et quelle que soit l'organisation, le contrôle de gestion parlera de résultat financier et de marges, de coûts et de budgets, de représentations numériques et de tableaux de bord. Cette nécessaire, mais difficile, compréhension du va-et-vient entre théorie et pratique constitue donc un des principes directeurs de l'ouvrage, et l'un de ses principaux atouts novateurs.

En cela, le lecteur se trouve en effet préparé à l'exercice même d'un contrôle de gestion solidement conçu. Chemin faisant, ce lecteur se sera enrichi de l'étendue et de l'actualité des références bibliographiques. Ces dernières sont habilement complétées, ou contrebalancées, selon des figures quelque peu paradoxales, par le retour à des schémas simplifiés et réducteurs, sous forme d'exercices numériques



élémentaires. C'est une autre façon de signifier, une fois encore, la tension fondamentale entre la complexité des organisations d'une part, et, d'autre part, la schématisation extrême des représentations chiffrées généralement utilisées pour en assurer le contrôle. Ainsi, les auteurs déclinent à nouveau leur conviction essentielle, ancrée dans la littérature et la recherche : le contrôle de gestion se comprend et s'exprime comme un ensemble de récits ou de méthodes variés à l'infini, mais il n'en convoque pas moins, à peu près dans tous les cas, les mêmes repères récurrents : prévisions, écarts, marges, coûts... y compris dans les organisations artistiques et culturelles. Faut-il déceler dans cette étrange circularité un risque d'impasse méthodologique ou théorique ? Pour en juger, il est tentant d'évoquer ou plutôt de convoquer la pérennité de l'organisation, et son identité.

Mais les frontières du contrôle de gestion ne s'en trouveraient-elles pas dépassées ? Le statut épistémologique de la gestion lui-même n'en serait-il pas mis en question, entre les injonctions du « *main stream* » de la rationalité financière, et l'exercice tellement incertain de la responsabilité sociale ? Au lecteur d'approfondir sa réflexion en ce sens. Les auteurs du présent ouvrage lui en ont d'ores et déjà offert les moyens, en l'invitant à comprendre et maîtriser les premiers fondements du « sur-mesure » en contrôle de gestion.

**Yves Dupuy**

Professeur émérite  
Université de Montpellier



# Introduction

---

## SOMMAIRE

- SECTION 1** Une perspective compréhensive des systèmes de contrôle de gestion
- SECTION 2** Processus et acteurs du contrôle de gestion
- SECTION 3** Organisation de l'ouvrage

Contrôle de gestion ou contrôle de gestion sur mesure ? Le contrôle de gestion est très souvent présenté dans les manuels comme un système de gestion générique, standard, adaptable à toutes sortes d'entreprises et toutes formes d'organisation. La question des conditions et des modalités de son adaptation aux spécificités du contexte est rarement abordée. Elle représente cependant un enjeu majeur pour l'ensemble des acteurs en charge du développement et de l'animation du contrôle de gestion : contrôleurs de gestion bien sûr, mais aussi managers et responsables opérationnels qui souhaitent piloter leur activité quelle qu'elle soit.

Pour participer de manière pertinente au pilotage de la performance, les systèmes de contrôle de gestion doivent en effet répondre aux besoins spécifiques des organisations privées ou publiques, par des dispositifs et des outils adaptés au contexte et aux processus de décision.

Les éléments structurants du contrôle de gestion, sont de natures très diverses :

- tantôt stratégique ; les conditions de la concurrence dans un secteur, le positionnement stratégique choisi – différenciation par les prix ou par l'innovation notamment –, la technologie utilisée, orientent les choix d'organisation du contrôle et la manière dont les outils sont mis en œuvre ;
- tantôt institutionnelle ; le contrôle de gestion dans le secteur public des universités ou des hôpitaux est ainsi largement influencé par le cadre réglementaire ;
- tantôt organisationnelle ; la taille, l'histoire et les valeurs de l'entreprise et de ses dirigeants influencent le système de délégation de responsabilité et de contrôle.

Le contrôle de gestion s'exprime ainsi différemment selon le secteur d'activité, le niveau d'incertitude de l'environnement, la stratégie, la technologie, la taille et l'histoire de l'entreprise, le style managérial de ses dirigeants, leurs valeurs et les compétences réunies, les règles et normes qui caractérisent l'environnement et encadrent les actions...

L'objet de cet ouvrage est par conséquent de présenter comment le contrôle de gestion peut répondre à des besoins de pilotage relevant de spécificités sectorielles<sup>1</sup>. Le lecteur, étudiant, contrôleur de gestion ou manager en charge d'une « *business unit* », pourra ainsi retrouver une mise en perspective du contrôle de gestion, précisant la manière dont cette fonction s'adapte à des secteurs d'activités variés.

Avant de présenter les différents systèmes de contrôle de gestion que nous avons choisi de traiter dans cet ouvrage (voir organisation de l'ouvrage en fin d'introduction), posons le cadre d'analyse qui guidera la structure de l'ensemble des chapitres. Celui-ci s'inscrit dans une perspective élargie des systèmes de contrôle de gestion, qui englobe notamment leurs dimensions stratégique, humaine et culturelle.

---

1. Le lecteur trouvera une approche complémentaire de ce contrôle de gestion « sur mesure », avec un contrôle de gestion adapté aux besoins spécifiques des fonctions au sein des organisations dans Alcouffe *et al.* (2013), *Contrôle de gestion interactif*.

Dans un premier temps, après un rappel des principes fondateurs du contrôle de gestion, nous décrirons la perspective compréhensive adoptée pour analyser les systèmes de contrôle de gestion à l'œuvre dans les organisations. Dans un deuxième temps, nous présenterons les dispositifs et les outils de contrôle qui servent au pilotage d'une performance multidimensionnelle, ainsi que les acteurs de la mise en œuvre du contrôle de gestion.

## Section 1 **UNE PERSPECTIVE COMPRÉHENSIVE DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION**

À l'origine, le contrôle de gestion s'est développé dans les grandes entreprises industrielles au début du xx<sup>e</sup> siècle en même temps que l'organisation scientifique du travail et que les fondamentaux de l'administration des entreprises (Fayol, 1916). La préoccupation des ingénieurs et des dirigeants était alors à la fois de maîtriser les coûts et de contrôler les responsabilités déléguées, par un strict contrôle budgétaire. Parallèlement à la formalisation du contrôle de gestion comme discipline comptable, un courant comportementaliste a émergé à partir des années 1950, donnant une représentation moins mécaniste des organisations. Ce courant s'intéresse aux liens entre les dispositifs de contrôle de gestion et les relations humaines au sein des organisations. Les implications managériales du contrôle de gestion concernent aussi bien l'implication au travail des individus en fonction de la manière dont ils sont contrôlés que les jeux sociopolitiques associés à la définition des fins de l'organisation, des objectifs par centres de responsabilité, des moyens et des indicateurs de performance (Naro, 1998).

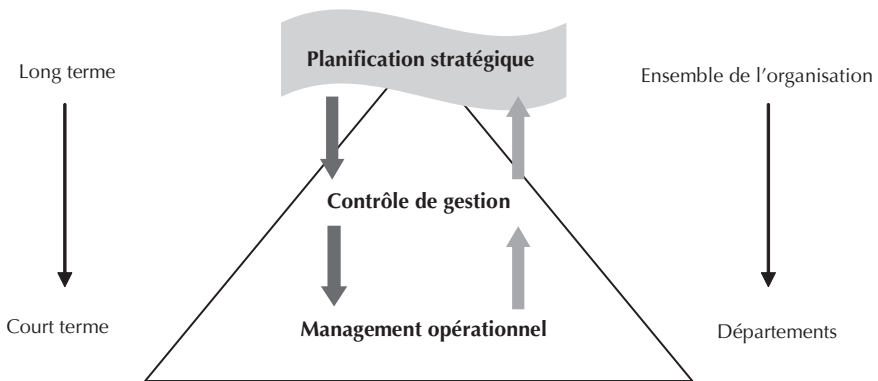
La perspective compréhensive des systèmes de contrôle de gestion constitue une sorte de synthèse des travaux menés pendant quarante ans dans le champ du contrôle de gestion. Elle propose de dépasser les approches contingentes qui, jusqu'aux années 1980, ont exprimé un déterminisme très systématique de certains éléments de contexte tels que la stratégie, la technologie, la structure organisationnelle, la culture... sur la forme du contrôle de gestion (Chiapello, 1996). Ces approches analysaient l'influence de tel ou tel type de facteur sur les systèmes de contrôle de gestion de manière isolée, et donnaient par conséquent souvent des résultats contradictoires (Chenhall, 2003).

L'approche compréhensive propose un modèle qui tient compte de l'ensemble des éléments du contexte, à la fois économiques, humains, sociaux, culturels, qui participent à la structuration du contrôle de gestion dans les organisations. Mais l'intention de cette approche est de comprendre la cohérence des systèmes dans leur complexité plutôt que de chercher à identifier des liens de cause à effet systématiques et généralisables.

## 1 Les principes fondateurs du contrôle de gestion

Il est d'usage de définir les systèmes de contrôle de gestion (SCG) à partir de la définition fondatrice du contrôle de gestion comme « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour la réalisation des objectifs de l'organisation. » (Anthony, 1965, p. 17).

Dans ce cadre, Anthony identifie trois niveaux de contrôle bien distincts que sont la planification stratégique, le contrôle de gestion et le management opérationnel (figure 0.1).



**Figure 0.1 – Les différents niveaux de contrôle selon Anthony (1965)**

*La planification stratégique* est le processus qui conduit l'organisation à définir ses buts et la stratégie permettant d'atteindre ces mêmes buts. À ce niveau de pilotage, l'organisation formalise ses missions et métiers, ses domaines d'activité stratégiques, ses marchés cibles (pour les organisations marchandes) et les produits ou services qu'elle entend offrir. La planification stratégique conduit également à l'identification des facteurs clés de succès de l'entreprise, sources de différenciation dans son environnement (coûts faibles, innovation technologique, différenciation par l'image de marque...).

Pour les organisations non marchandes, la stratégie n'est pas orientée vers un marché ou des clients à proprement parler, mais vers des missions, déclinées en objectifs généraux. Par exemple, dans le secteur public, le ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche se donne en 2013 comme missions de favoriser la réussite de tous les étudiants et d'investir dans la recherche et l'innovation. Il décline dans son projet de loi de finances les moyens visant à lui permettre d'atteindre ces buts. La stratégie donne ainsi les orientations globales de l'organisation sur un horizon à moyen et long terme.

*Le management opérationnel* correspond à l'exercice des différents métiers de l'organisation (logistique, achats, ventes, production, recherche et développement...), sur des zones de responsabilité prédéfinies. Les managers opérationnels sont autonomes quant à la manière d'atteindre leurs objectifs opérationnels avec les moyens accordés, mais ils doivent rendre des comptes périodiquement sur l'atteinte de ces objectifs.

*Le contrôle de gestion* constitue un maillon intermédiaire entre la planification stratégique et sa mise en œuvre opérationnelle. Dans le cadre de la démarche prévisionnelle, il participe à la déclinaison des objectifs stratégiques en objectifs ciblés par fonction, et par niveau de responsabilité. Il contribue également au suivi de la performance a posteriori en évaluant l'atteinte des objectifs. Ce suivi de la performance est un processus qui peut être réalisé par un contrôleur de gestion ou par le manager opérationnel lui-même (voir *infra* les acteurs du contrôle de gestion).

Le contrôle de gestion, par ses différentes facettes (système de délégation de responsabilités, d'allocation des ressources et d'évaluation, système d'information...), oriente l'action de managers, c'est-à-dire d'acteurs qui supervisent eux-mêmes l'activité d'autres personnes et doivent rendre des comptes sur le résultat de cette activité.

Le contrôle de gestion tel que défini par Anthony s'inscrit dans un contrôle cybernétique<sup>1</sup> des actions et décisions. Il articule les différents horizons temporels de l'organisation selon un cycle de finalisation ou prévision, c'est-à-dire de définition des objectifs et des indicateurs de performance, puis de suivi régulier, d'évaluation périodique des réalisations. L'étape d'évaluation périodique des résultats génère des apprentissages à partir de l'analyse des écarts entre objectifs et réalisé, puis la proposition de mesures correctives pour une nouvelle projection vers l'avenir.

Cette représentation du contrôle de gestion et de l'organisation est relativement mécaniste ; elle ignore l'importance des comportements organisationnels liés aux relations humaines, à l'asymétrie d'information, à l'incertitude et aux rapports de force.

En outre, le contrôle est conçu comme un processus descendant au cours de la phase de finalisation, pendant laquelle le couple objectifs-moyens de niveau stratégique est décliné en objectifs-moyens adaptés aux différents niveaux opérationnels. Ce processus est ensuite ascendant lors de la phase de post-évaluation, au cours de laquelle le *reporting* permet de vérifier l'atteinte des objectifs et le cas échéant de proposer des mesures correctives. Cette représentation classique du contrôle de gestion suppose un environnement relativement stable. Elle considère l'organisation et son système de contrôle comme un système fermé, peu dépendant des influences de l'environnement et ne participant pas au renouvellement stratégique. Une

1. Ce qualificatif de « cybernétique » correspond à un mode de pilotage établissant une « boucle du contrôle » : des objectifs sont fixés, auxquels les réalisations et l'état atteint sont ensuite comparés, puis des mesures correctives sont proposées pour atteindre les objectifs.

représentation décloisonnée et dynamique des différents niveaux de contrôle émerge à partir de la fin des années 1980, notamment avec les travaux de Simons (1987, 1990, 1995).

## **2 Le contrôle de gestion au service de la mise en œuvre et du renouvellement stratégique**

---

« Les systèmes de contrôle de gestion sont les procédures et systèmes formels qui utilisent de l'information pour maintenir ou faire évoluer l'activité des organisations. Ces systèmes incluent largement des procédures formelles telles que la planification, les budgets, l'analyse de l'environnement et de la concurrence, le *reporting* et l'évaluation, l'allocation des ressources et les récompenses offertes aux employés. » (Simons, 1987).

Avec cette définition des systèmes de contrôle de gestion (SCG), Simons ouvre leur champ d'intervention et d'analyse, les situant désormais comme des combinaisons de dispositifs de contrôle comptables et non comptables. Les SCG intègrent également un contrôle plus managérial, lié à des aspects de gestion des ressources humaines (systèmes d'incitations et de récompenses notamment), et un contrôle culturel fondé sur les valeurs partagées par les membres de l'organisation.

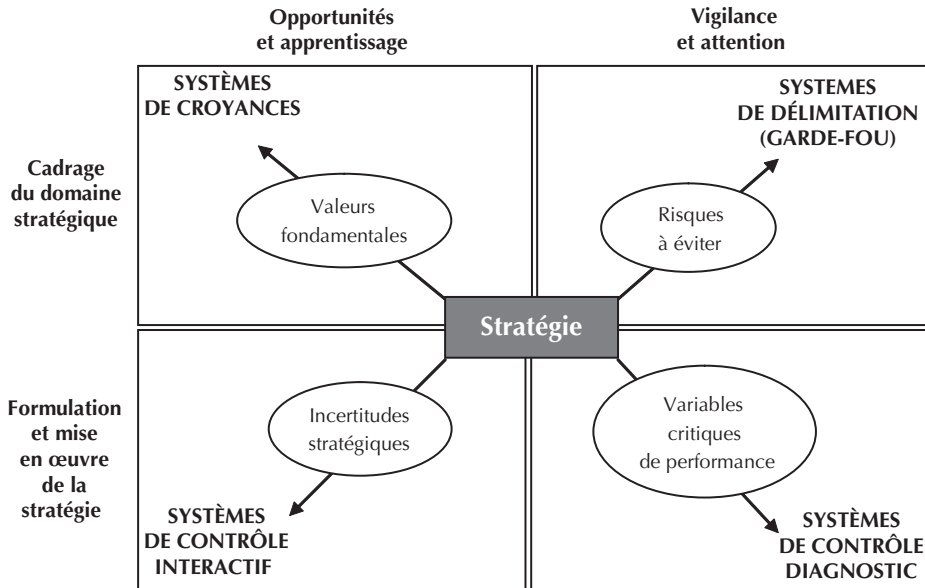
Mais l'apport de Simons concerne surtout le décloisonnement qu'il opère entre les différents niveaux de contrôle, en particulier entre contrôle de gestion et contrôle stratégique. À partir d'études de cas et d'entretiens menés avec des dirigeants d'entreprises et des managers pendant plus d'une dizaine d'années, Simons (1995) propose un modèle (figure 0.2) dans lequel quatre leviers de contrôle permettent la mise en œuvre de la stratégie et le contrôle de sa pertinence : les systèmes de contrôle interactif, les systèmes de contrôle diagnostic, les systèmes de frontières (garde-fou) et les systèmes de croyances. Chacun de ces leviers de contrôle joue un rôle vis-à-vis d'un paramètre du pilotage stratégique, à la fois dans le sens de la mise en œuvre de la stratégie en interne et du contrôle de sa pertinence externe.

« En situation de changement stratégique, les systèmes de contrôle sont utilisés par les dirigeants pour formaliser les croyances, établir les garde-fous par rapport à un comportement stratégique acceptable, définir et mesurer les variables de performance critiques, engendrer le débat et la discussion sur les incertitudes stratégiques. Au-delà des fonctions traditionnelles de mesure et de pilotage, les systèmes de contrôle sont utilisés par les dirigeants pour dépasser l'inertie organisationnelle, communiquer de nouvelles étapes stratégiques, établir des cibles et des jalons de la mise en œuvre et assurer une attention continue à de nouvelles initiatives stratégiques. » (Simons, 1994, p. 169)

*Le système de délimitation* (ou contrôle garde-fou) encadre la prise de risques et joue un rôle contraignant, limitatif dans la recherche de nouvelles opportunités. Ce



système pose des limites sur certains axes du pilotage, mais n'empêche cependant pas toute créativité et innovation. Ainsi, Simons (1987) montre comment certains prospecteurs (les entreprises innovantes) mettent en œuvre un contrôle budgétaire strict sur certaines zones de leur activité, qui ne les empêche pas d'innover et de réussir, notamment par la mise en œuvre d'un contrôle interactif sur les zones d'incertitude et de prospection.



D'après : Simons, 1995, p. 157.

**Figure 0.2 – Les leviers du contrôle en interaction avec la stratégie**

*Le système de croyances* formel (charte, code éthique...) et informel contrôle les valeurs fondamentales et guide la recherche de nouvelles opportunités en environnement incertain.

*Le système de contrôle diagnostic* ou programmé est focalisé sur les écarts de performance par rapport à des objectifs clairement pré-identifiés ; il s'appuie sur un système de mesure de la performance relativement stabilisé. La responsabilité de ce contrôle est déléguée aux contrôleurs de gestion et aux managers dans le cadre d'un contrôle « routinisé ». Dans le cadre de la mise en œuvre de processus récurrents présentant de faibles incertitudes stratégiques, le suivi des standards est délégué aux opérationnels et aux « comptables » (Kuzla, 2005). Ce contrôle s'apparente au contrôle cybernétique d'un système fermé ; l'organisation ne serait pas soumise à des turbulences dans son environnement.

*Le système de contrôle interactif* porte quant à lui sur les zones d'incertitude stratégique identifiées par les dirigeants. Le travail du dirigeant en interaction avec ses équipes de managers se concentre sur la gestion de l'anormal ou de l'exceptionnel, révélateur d'incertitude. Ce n'est pas la nature du dispositif formel de contrôle qui l'inscrit dans le contrôle diagnostic ou dans le contrôle interactif, mais la manière dont il est mobilisé pour la prise de décision par les dirigeants. Par exemple, le contrôle des coûts peut s'inscrire dans un système de contrôle diagnostic routinier ou au contraire dans un contrôle interactif, plus exceptionnel en période de crise. Dans un environnement changeant, ce contrôle interactif sert à assurer le renouvellement stratégique et sa mise en œuvre dans l'organisation. Cependant, pour être vraiment interactif ce contrôle nécessite certaines conditions qui ne sont pas toujours réunies (Bisbe et al., 2007) : une utilisation intensive aussi bien par les top managers que par les managers opérationnels, des débats réguliers lors de points de gestion et de réunions et une focalisation particulière sur les incertitudes stratégiques.

Dans ce modèle, les choix des dirigeants, vis-à-vis de ce qu'ils considèrent comme les zones d'incertitude stratégique, déterminent la structuration des SCG. C'est sur ces zones que les dirigeants focalisent leur attention et qu'ils mettent en œuvre un contrôle interactif. Ce contrôle sert à créer et guider les initiatives non programmées et l'apprentissage organisationnel (Kuzla, 2005). La stratégie des prospecteurs ou des défenseurs, selon la typologie de Miles et Snow (1978) reprise par Simons, est un facteur de contingence du SCG, mais ce facteur de contingence est perçu par les dirigeants, qui dessinent un système de contrôle « sur mesure » adapté à leur organisation.

Les leviers du contrôle, identifiés par Simons (1995), sont évidemment en interaction et participent à l'élaboration d'un SCG cohérent (ou pas) dans son ensemble. Ainsi, la manière dont les performances sont récompensées (individuellement et/ou collectivement) traduit certaines valeurs partagées et induit des comportements différents vis-à-vis de la prise en compte des risques et opportunités. Le rôle des dirigeants est donc de veiller à la mise en œuvre effective de cette cohérence à travers les différents dispositifs de contrôle formels et informels. Le caractère changeant de l'environnement induit par conséquent une dynamique complexe des SCG, comme dispositifs de contrôle des comportements.

Dans ce cadre, le contrôle de gestion sert toujours à la mise en œuvre de la stratégie, mais également à son renouvellement. En outre, Simons, avec une vision encore très fonctionnaliste, trace les lignes d'un contrôle de gestion plus compréhensif, élargissant sa focale d'analyse aux systèmes de contrôle managériaux et culturels. Nous verrons notamment dans le chapitre sur le contrôle de gestion dans le secteur public une proposition de contrôle de gestion des hôpitaux inspirée du modèle de Simons. L'étude des SCG est toujours focalisée sur les attributs du système (modalité de fixation des objectifs, utilisation du contrôle des coûts, rigueur des cibles

budgétaires, fréquence du *reporting* et de l'évaluation...), mais la compréhension du système repose sur un élargissement du périmètre d'analyse.

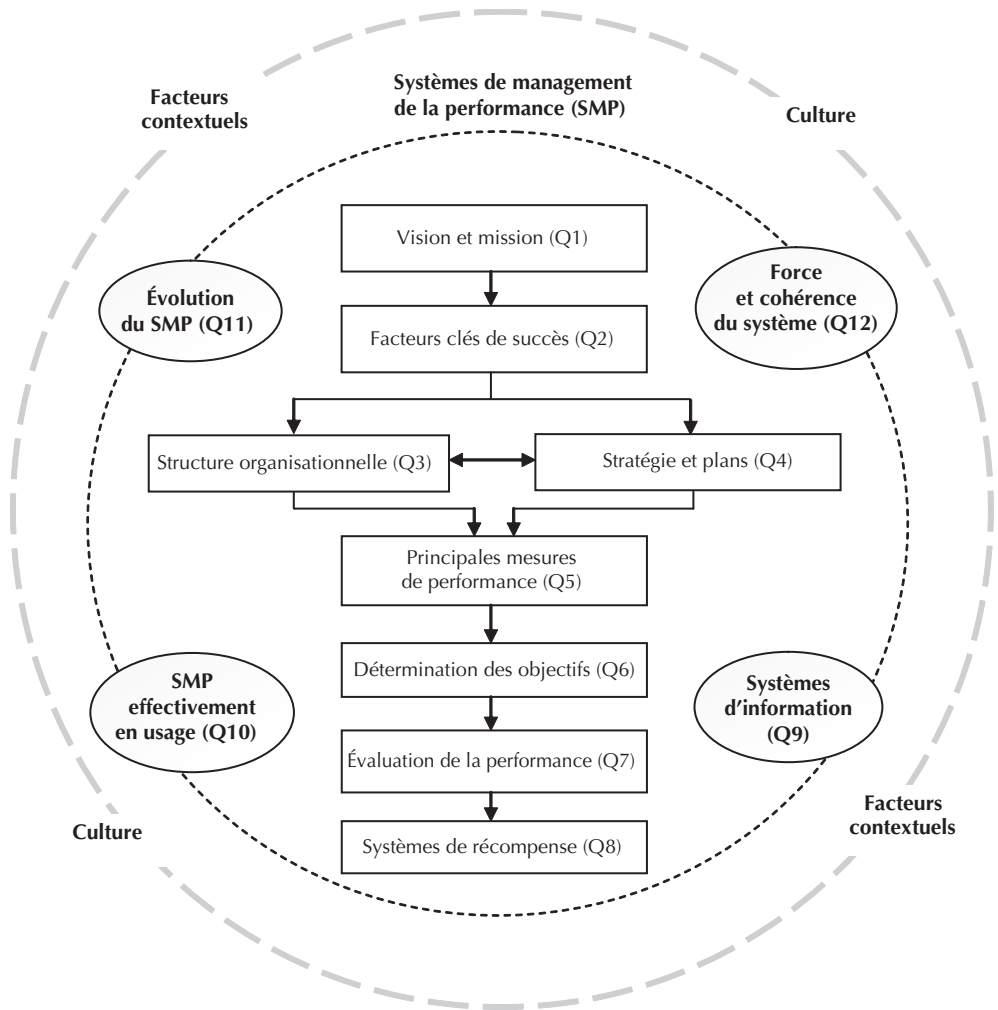
### **3 Une représentation compréhensive élargie des systèmes de contrôle de gestion**

---

Le modèle développé par Simons, mettant en évidence les interactions entre le pilotage stratégique et le contrôle de gestion, a été plus récemment intégré par différents auteurs à une perspective compréhensive globale des SCG (Ferreira et Otley, 2009). Cette perspective considère les SCG comme des systèmes ouverts et dynamiques en interrelations avec l'environnement de la firme ou de l'organisation, la stratégie, la structure organisationnelle, le contrôle managérial et culturel. Chaque SCG est le fruit des facteurs contextuels, que sont l'environnement, la stratégie, la structure organisationnelle, la technologie, la taille, la structure de propriété... mais n'est pas complètement déterminé par ces facteurs. Cela induit certaines spécificités pour chaque configuration organisationnelle. En particulier, les SCG sont constitués de dispositifs formels de contrôle, mais également de modes de contrôle informels (Guibert et Dupuy, 1997 ; Chenhall, 2003 ; Malmi et Brown, 2008), qui jouent un rôle considérable dans la manière dont les buts et les missions d'une organisation sont définis. C'est pourquoi, le cadre d'analyse proposé par Ferreira et Otley (2009) notamment, fournit une vision globale non déterministe des SCG à l'œuvre au sein des organisations.

Dans cette perspective, nous étudierons le contrôle de gestion dans chaque contexte en essayant de le situer dans son articulation avec les différentes dimensions organisationnelles telles que présentées dans le modèle (figure 0.3). Dans ce cadre, le SCG appréhendé dans une perspective étendue est appelé système de management de la performance, pour bien insister sur le rôle managérial du SCG (Ferreira et Otley, 2009).

Nous n'aborderons pas les douze questions de manière systématique et linéaire pour rendre compte dans chacun de nos chapitres des spécificités du système de contrôle de gestion dans le contexte étudié. Ce cadre constitue cependant un outil pertinent, qui guidera notre analyse pour comprendre les configurations de contrôle réellement mises en œuvre dans les organisations. Nous essaierons en particulier de montrer les liens entre, d'une part, le contrôle de gestion et le pilotage stratégique et, d'autre part, la déclinaison d'une mission définie de manière globale pour l'organisation en facteurs clés de succès, induisant des choix de politiques, de plans stratégiques, et de structures organisationnelles. Nous étudierons comment les principales mesures de performance définies pour l'organisation émanent des axes globaux de pilotage, ainsi que les objectifs associés aux indicateurs et la mise en place de systèmes d'évaluation et de récompenses.



D'après : Ferreira et Otley, 2009.

**Figure 0.3 – Les systèmes de management de la performance**

De manière sous-jacente, ce qui est questionné à travers cette articulation (mission/facteurs clés de succès/organisation/stratégie/mesures de performance/objectifs/évaluation...), c'est le référentiel de performance choisi par l'organisation. Ainsi, la définition d'une mission détermine le type de contrôle de gestion mis en œuvre, ainsi que l'attention portée par les managers à telle ou telle facette de la performance. Par exemple, une organisation qui se donne comme mission principale de dégager un maximum de rentabilité pour ses actionnaires, focalisera son attention et ses dispositifs de contrôle sur des indicateurs financiers ; son mode managérial et son système de récompenses ont de grandes chances d'être également influencés par

cette mission. Une organisation dont la mission est l'innovation au service des clients, focalisera l'attention de ses managers sur un autre type de performance, des indicateurs financiers et non-financiers, et des dispositifs de contrôle hybrides donnant peut-être une orientation à plus long terme à l'organisation. Dans les organisations publiques, le caractère multidimensionnel de la performance est particulièrement prégnant. Ainsi, les SCG participent-ils de plus en plus au pilotage d'une performance multidimensionnelle, c'est pourquoi ils intègrent également des outils et dispositifs relativement variés et mettent en interaction de nombreux acteurs à travers les différents processus de contrôle.

## Section 2 PROCESSUS ET ACTEURS DU CONTRÔLE DE GESTION

Pour Malmi et Brown (2008), les systèmes de contrôle de gestion sont composés d'un ensemble de processus, comptables et non comptables, y compris des règles et des valeurs, qui permettent à quelqu'un (le dirigeant/l'équipe de direction/la coalition dominante) d'essayer de contrôler les comportements et les décisions d'autres personnes (management intermédiaire/employés), afin de s'assurer qu'ils sont bien en cohérence avec les objectifs et la stratégie de l'organisation. Cette définition établit un lien entre des outils et dispositifs de contrôle et des acteurs en charge de leur mise en œuvre.

Dans ce cadre, les organisations construisent des « *packages* de SCG », qui regroupent différents systèmes mis en œuvre par différents acteurs à différents moments, et qui ne forment pas toujours un SCG globalement cohérent (d'où le terme de *package* difficilement traduisible). Les différents systèmes qui composent le *package* peuvent être regroupés par nature (tableau 0.1) : ils assurent un contrôle par la culture, un contrôle administratif, un contrôle stratégique (planification), un contrôle managérial (avec le système de récompenses et rémunérations) et enfin un contrôle cybernétique.

**Tableau 0.1 – Les systèmes de contrôle de gestion comme *packages***

Contrôle par la culture						
Clans		Valeurs			Symboles	
Planification		Contrôle cybernétique				Récompenses et rémunérations
Planification à long terme	Plans d'action opérationnels	Budgets	Systèmes de mesure financiers	Systèmes de mesure non financiers	Systèmes de mesure hybrides	
Contrôle administratif						
Gouvernance		Structure organisationnelle			Politiques et procédures	

D'après : Malmi et Brown, 2008.

À travers le « contrôle de gestion sur mesure », nous étudierons de manière plus spécifique les dispositifs de contrôle cybernétique, qui participent à la gestion efficace et efficiente des ressources au service de la stratégie : organisation en centres de responsabilité, contrôle budgétaire, tableaux de bord... Mais bien évidemment dans notre approche combinatoire, nous intégrerons l'analyse de ces dispositifs dans une perspective plus large visant à comprendre l'ensemble du *package* et les interactions entre les différents sous-systèmes.

Nous analyserons également le rôle des acteurs de la mise en œuvre du contrôle de gestion. Ces acteurs sont devenus plus nombreux et divers au fur et à mesure que la logique du contrôle de gestion s'est diffusée au sein des organisations, à travers l'ensemble des fonctions, et dans des organisations aussi diverses que les grandes entreprises, les institutions publiques ou encore les organisations artistiques et culturelles. Les interactions entre les acteurs (dirigeants, contrôleur de gestion, managers opérationnels et autres responsables de fonctions supports) sont en outre de natures très diverses, également adaptées au contexte économique, institutionnel, sociopolitique et culturel...

## **1 Les dispositifs et outils du contrôle de gestion**

---

Les dispositifs et outils du contrôle de gestion peuvent être regroupés en grandes catégories, qui remplissent des fonctions complémentaires : la comptabilité de gestion, les budgets, les tableaux de bord et la structuration en centres de responsabilité. Ces éléments d'introduction sur les outils du contrôle de gestion n'ont pas vocation à apporter des connaissances précises et exhaustives sur chacun de ces dispositifs, connaissances que le lecteur pourra trouver dans des manuels généralistes sur le contrôle de gestion, mais à poser un référentiel de base, nécessaire pour la suite de notre propos.

### **1.1 La comptabilité de gestion**

La comptabilité de gestion constitue un mode de traitement de l'information comptable visant à fournir une information utile aux managers. À l'origine focalisée sur le comportement des coûts (et en particulier sur les coûts de production), la comptabilité de gestion s'intéresse non seulement aux causes, à l'origine des coûts, mais porte également sur la création de richesse et sur des éléments de patrimoine, notamment la trésorerie.

La comptabilité de gestion constitue une modélisation du fonctionnement économique des organisations (entreprises, hôpitaux, universités ou associations...), du comportement de leurs charges et produits en particulier, identifiant des facteurs explicatifs. Elle permet une analyse des réalisations autant que des projec-

tions et des simulations. L'information produite dépend des besoins des utilisateurs : elle peut être précise et détaillée si nécessaire ou simplement avoir vocation à donner rapidement un ordre de grandeur. Le principe de cohérence est cependant fondamental. Par exemple, nous verrons que dans le cadre de la grande distribution, le calcul de la marge opérationnelle n'est pas complètement normalisé. Cependant, si un décideur souhaite comparer la performance relative de plusieurs magasins, il conviendra d'adopter la même méthode de calcul de cette marge.

Globalement, trois types d'utilisation des données comptables sont observés (Bouquin, 1997) :

- l'évaluation de la performance réalisée ; auto-évaluation par le manager ou évaluation de ses subordonnés, des produits, des entités ou des processus ;
- l'organisation de la vigilance sur les zones critiques à regarder de plus près ;
- la résolution de problème, notamment le choix à partir de différents scénarios.

Une même donnée peut être utilisée par des personnes différentes pour des usages différents. Mais globalement la multiplicité des décisions à prendre appelle une certaine diversité d'informations comptables.

La comptabilité de gestion a comme caractéristique de fournir des informations financières et non financières, permettant de faire le lien entre la réalité opérationnelle et stratégique d'une organisation et la mesure financière de sa performance. Elle peut servir à éclairer des décisions très ponctuelles qui ne concernent qu'un service opérationnel à court terme ou au contraire participer à des décisions stratégiques de moyen et long terme.

Nous verrons par conséquent comment dans chaque environnement étudié, que ce soit celui du secteur bancaire, de la grande distribution ou encore de l'hôpital, des comptabilités de gestion sont bâties « sur mesure » pour répondre aux besoins des managers. En outre, nous accorderons une place toute particulière à la présentation de la méthode ABC/ABM (comptabilité par activités et gestion par les activités) au sein du chapitre 1 portant sur le contrôle de gestion industriel, méthode adoptée également dans d'autres secteurs et en particulier le secteur bancaire (chapitre 3).

## **1.2 Budget, pilotage sans budget ou budget glissant**

En dépit d'une revendication de certains à « tuer le budget », dénonçant à la fois la lourdeur administrative à laquelle la procédure budgétaire soumet les managers et le caractère inadapté de la démarche prévisionnelle formalisée vis-à-vis des incertitudes et turbulence de l'environnement (Mintzberg, 1994 ; Hope et Fraser, 2003), le budget occupe encore une place majeure dans la plupart des organisations. Nous allons pouvoir l'illustrer dans la plupart des secteurs étudiés.