

— MANAGEMENT SUP —

Contrôle de gestion interactif

**Commercial. *Supply Chain*.
RH. Environnement**



**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^{er} 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 978-2-10-070270-1

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2^o et 3^o 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

Préface	V
Introduction	1
Section 1 Une perspective compréhensive des systèmes de contrôle de gestion	3
Section 2 Processus et acteurs du contrôle de gestion	11
Section 3 Organisation de l'ouvrage	28
1 Le contrôle de gestion au service de la direction commerciale	29
Section 1 La fonction commerciale : complexité et diversité	31
Section 2 Les outils du contrôle de gestion commercial	38
Section 3 Le contrôleur de gestion : <i>business partner</i> de la direction commerciale ?	51
2 Le contrôle de gestion de la <i>supply chain</i>	71
Section 1 L'adaptation de la fonction logistique au contexte stratégique et organisationnel des entreprises	73
Section 2 Le pilotage global de la chaîne logistique	85
Section 3 Le pilotage des activités logistiques opérationnelles	95

3 Le contrôle de gestion au service de la direction des ressources humaines	109
Section 1 Acteurs et enjeux du pilotage socio-économique de la performance	111
Section 2 Les outils et dispositifs au service d'un pilotage économique de la performance sociale	122
Section 3 Les tableaux de bord sociaux : du bilan social à la responsabilité sociale de l'entreprise	135
4 Le contrôle de gestion environnementale	155
Section 1 Le pilotage de la performance environnementale	157
Section 2 La gestion des coûts environnementaux	165
Section 3 Les tableaux de bord « verts » : le suivi des indicateurs de performance environnementale	184
Conclusion	201
Bibliographie	205
Index	213

Préface

Dans leur ouvrage *Contrôle de gestion sur mesure*¹, Simon Alcouffe, Marie Boitier, Anne Rivière et Fabienne Villesèque-Dubus se proposent de lever, à propos du contrôle de gestion, l'hypothèse de normes instrumentales à vocation universaliste, lesquelles correspondraient à l'expression d'une rationalité en quelque sorte intangible, indiscutable, parce que fondée sur les seules logiques et représentations financières. C'est en ce sens qu'ils convoquent l'image d'un contrôle de gestion établi « sur mesure », ce qui ne signifie aucunement conçu hors de toute référence théorique et méthodologique. Bien au contraire, il s'agit de conduire le lecteur à la construction d'un savoir-faire suffisamment solide pour se prêter aux adaptations les moins évidentes, les plus imprévues. Ainsi, l'ouvrage *Contrôle de gestion sur mesure* visite certes le contrôle d'organisations commerciales et industrielles conventionnelles, mais aussi celui d'entités réputées plus étranges, plus rétives aux impératifs de la rationalité économique, telles que les organisations publiques ou les organisations artistiques.

Il ne s'agit là que d'une première étape. L'évocation de principe du sur-mesure n'écarte pas en effet la possibilité d'une standardisation bien tempérée, traduite par l'adoption de solutions globalement et provisoirement acceptables, mais qui révéleront bientôt d'inévitables approximations et limites. Filons de nouveau et plus avant la métaphore : le recours au sur-mesure n'affranchit pas de la nécessité d'assurer au moins un « essai », tant il est vrai que telle composante du tout peut donner pleinement satisfaction, alors que telle autre se révélera complètement inadaptée. Il conviendra en conséquence de procéder à des ajustements locaux, des « retouches »

1. Alcouffe *et al.* (2013), *Contrôle de gestion sur mesure. Industrie, Grande distribution, Banque, Secteur public, Culture*, coll. « Management Sup », Dunod.

sans nuire pour autant à la cohérence de l'ensemble. Dès lors, le problème deviendra de comprendre et maîtriser des *interactions*, ou plutôt des *réseaux d'interactions*, et non plus des composantes hypothétiquement indépendantes les unes des autres, et par là logiquement et formellement séparables.

Or, les théoriciens comme les praticiens du contrôle de gestion peinent depuis toujours à s'affranchir clairement de ce paradigme de l'indépendance et de la séparabilité des entités contrôlées. Trop leur en tenir grief serait pour le moins injuste, car ils se heurtent en l'occurrence au redoutable problème de la *contrôlabilité organisationnelle*, voire de la contrôlabilité en général : des multiples interactions internes ou externes aux organisations peuvent naître en effet des perturbations déstabilisatrices, porteuses de désordre voire de chaos, et par suite d'un risque de « perte de commande », au sens de la théorie des systèmes. Cette même théorie a depuis longtemps exploré et formalisé les fondements du contrôle hiérarchisé et du contrôle des réseaux, et par les réseaux. Elle en a clairement identifié les dilemmes et les impasses, sous la forme notamment du principe de la « variété requise » et de son pendant organisationnel, la rationalité limitée. C'est justement pourquoi le contrôle de gestion ne saurait ignorer, ou feindre d'ignorer, les facettes interactionnistes et réticulaires de la contrôlabilité et du contrôle, fussent-elles aussi ardues que déroutantes.

Dans le présent ouvrage, les auteurs s'emploient donc à montrer pourquoi et comment dépasser l'hypothèse d'indépendance et de séparabilité des entités contrôlées. Le principe théorique et méthodologique devient en l'occurrence d'abandonner l'approche hiérarchique descendante, pourtant solidement ancrée dans la culture comptable et organisationnelle, au profit de lectures dites « transversales » des processus intra- et inter-organisationnels. Les objets – ou les sujets – de contrôle cessent alors d'apparaître comme des composantes hiérarchiquement imbriquées. Ils s'identifient désormais comme des séquences d'actions ou d'opérations logiquement liées, souvent appelées « processus », et dont l'apport, considéré et mesuré si possible en termes de valeur comptable, dépend justement de la qualité des liens qui s'y développent. Il s'agit bien, par conséquent, de contrôler des relations, des interactions, une dynamique, et non plus des entités hiérarchiquement et fonctionnellement délimitées, structurées, durablement figées ou stabilisées.

La rupture culturelle ainsi introduite peut sembler radicale. Elle reste hypothétique, puisque les théories formelles y débusquent maintes questions encore indépassables, qu'il s'agisse de calculabilité, ou de décidabilité. Seul un groupe de chercheurs aguerris, aptes à comprendre mais surtout à questionner les solutions les plus actuelles en matière de contrôle de gestion, pouvait s'engager dans une telle démarche, et l'illustrer par des propos didactiques judicieusement choisis et présentés. Le projet en est donc de questionner la transversalité en étudiant des fonctions, des processus et des préoccupations contraignant à dépasser les approches convenues des entreprises et organisations. Ainsi, les auteurs ne craignent pas de provoquer la curiosité et la surprise en revenant sur la fonction commerciale puis sur la fonction gestion du person-

nel, pourtant réputées compter parmi les plus clairement spécialisées et délimitées. Mais ces deux fonctions sont ici décrites en ce qu'elles concernent et impliquent chaque membre de l'organisation. Le schéma organisationnel dès lors convoqué deviendra complètement réflexif, en forme d'hologramme en quelque sorte. Par là même, il appellera un renouvellement à proprement parler interactionniste de l'approche du contrôle.

Pour compléter la traduction de ce renouvellement, l'ouvrage évoque en outre deux figures fondamentales de la transversalité: la *supply chain* d'une part, la gestion environnementale d'autre part. Cette fois, il s'agit d'englober à *la fois* l'intra- et l'inter-organisationnel, jusqu'à en suggérer la possible ou même la probable confusion. La logistique, considérée au sens large, dépasse en effet, et par définition, le cadre économiquement rationnel et les représentations, comptables notamment, applicables à une entité organisationnelle donnée donc identifiée. Les frontières organisationnelles s'estompent alors, mettant en question les paradigmes les mieux installés de la gestion, et de son ancêtre la comptabilité. Au-delà encore, la référence à l'environnemental déplace les hypothèses du contrôle et de la contrôlabilité au plan, sociétal cette fois, de la durabilité et de la pérennité globales. Que peuvent devenir dans un tel contexte et dans une telle perspective le contrôle et les contrôleurs de gestion ? Les auteurs de l'ouvrage ont eu la rigueur, peu courante, de ne pas contourner la question. En cela, ils ont fait œuvre de précurseur et suggéré une lecture moderne, certains iraient peut-être même jusqu'à écrire « postmoderne », de leur champ disciplinaire.

La comptabilité analytique et la gestion budgétaire, fondements jadis réputés universels et intangibles des enseignements et des pratiques du contrôle de gestion, paraissent alors bien lointaines. Mais, en ce domaine, les paradoxes affleurent sans cesse. Il se pourrait bien en effet que, en révélant et en entremêlant les facteurs contemporains d'extrême complexité et surtout d'extrême incertitude organisationnelle, les auteurs invitent du même coup à entreprendre une démarche simplificatrice, en quelque sorte à contre-courant, qui ramènerait à l'essentiel et à ses images, enracinés dans la tradition et la sagesse comptable: se donner d'abord les moyens de surveiller et maîtriser la trésorerie et le résultat afin d'assurer la pérennité de l'organisation. Ainsi pourrait se trouver défini le cœur de la didactique du contrôle de gestion et d'ailleurs de la gestion en général: qui saura s'accommoder au mieux de l'oscillation permanente, parfois étrange, entre le simple et le complexe aura été formé comme il convient. La lecture des ouvrages *Contrôle de gestion interactif* et *Contrôle de gestion sur mesure* prépare sans aucun doute à cette quête, à condition bien entendu d'en consentir une étude attentive, afin d'en exploiter toute la richesse.

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

Le contrôle de gestion est très souvent présenté comme un système de gestion générique, standard, adaptable à toute forme d'organisation, toute sorte d'activité et tout niveau de responsabilité. 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 des organisations, les systèmes de contrôle de gestion doivent répondre aux besoins spécifiques de leurs dirigeants et managers par des dispositifs et des outils adaptés à leur contexte économique et social et à leurs processus de décision.

Les éléments structurants du contrôle de gestion, sont de nature très diverse :

- 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 environnemental est ainsi largement influencé par le contexte social et 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 ;
- tantôt encore fonctionnelle : les missions et outils du contrôle de gestion industriel, commercial, logistique ou des ressources humaines sont organisés pour répondre aux besoins des fonctions opérationnelles et des fonctions supports.

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...

Dans un précédent ouvrage (Alcouffe *et al.* 2013¹), nous avons présenté la manière dont le contrôle de gestion répond aux besoins des organisations selon leurs spécificités sectorielles. L'objet du présent livre est de montrer comment le contrôle de gestion s'inscrit dans une logique interactive, répondant à des spécificités et des attentes fonctionnelles, tant par ses outils que par ses processus. Le contrôle de gestion, dans notre perspective, est interactif à différents titres :

- il opère un décloisonnement entre les différents niveaux de pilotage stratégique, de gestion et opérationnel. Par son interaction avec les fonctions, il décline la stratégie et participe à son renouvellement ;

1. Alcouffe *et al.* (2013), *Contrôle de gestion sur mesure*, collection « Management Sup », Dunod.

- il se structure pour répondre aux besoins fonctionnels des dirigeants, en même temps qu’il contribue à l’évolution de leur pilotage fonctionnel ;
- comme fonction d’interface, il participe également au décloisonnement transversal de l’organisation et à une meilleure coordination de processus interfonctionnels.

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 différentes fonctions opérationnelles. L’accent sera particulièrement mis sur des thématiques contemporaines comme le contrôle de gestion environnementale ou l’adaptation au management de la *supply chain*.

Avant de présenter les différents systèmes de contrôle de gestion que nous avons choisi de traiter dans cet ouvrage, 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.

Dans un premier temps, après un rappel des principes fondateurs du contrôle de gestion, nous décrivons 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^e 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 et culturels, qui participent à la structuration du contrôle de gestion. 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).

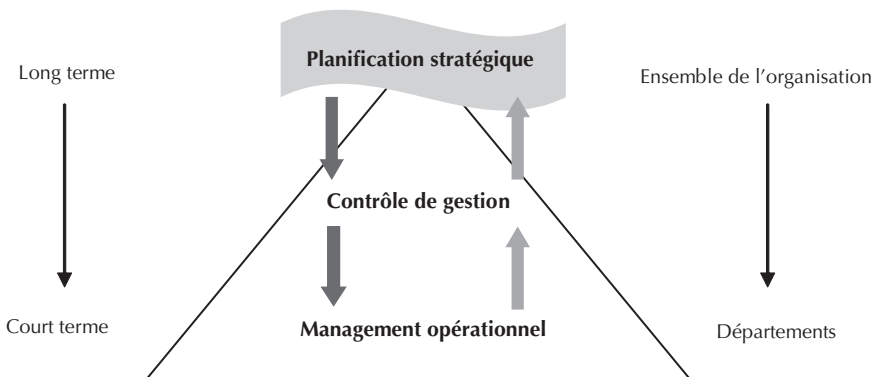


Figure 0.1 – Les différents niveaux de contrôle selon Anthony (1965)

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 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...).

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. Par exemple, un directeur commercial régional organise la commercialisation sur sa zone. Il met en œuvre la politique commerciale, définie globalement au niveau du groupe le cas échéant, à travers un plan d'actions commerciales avec une relative autonomie, il anime ses équipes de vendeurs, ses agents...

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). Ainsi, le directeur commercial peut rendre des comptes sur la performance de sa zone à travers son *reporting*. Il explique l'atteinte de certains objectifs de chiffre d'affaires par ligne de produits, par segment de clientèle, et il justifie les moyens financiers, humains et matériels mis en œuvre.

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 ainsi défini par Anthony s'inscrit donc dans un contrôle cybernétique¹ 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.

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.

Cette représentation du contrôle de gestion et de l'organisation est cependant 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 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, 1994, 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).

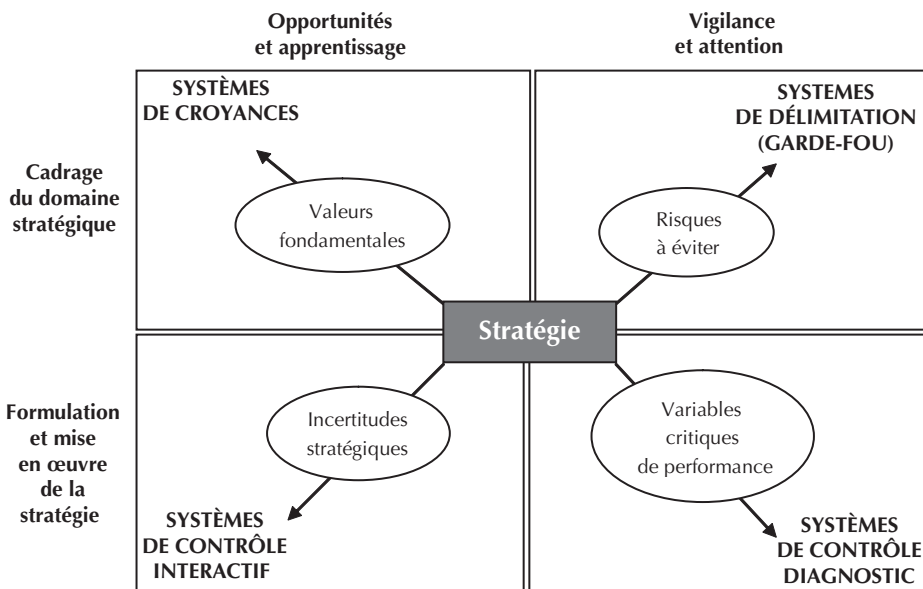
Avec cette définition des systèmes de contrôle de gestion (SCG), Simons ouvre leur champ d'intervention et d'analyse, les situant désormais comme des combinaisons de dispositifs de contrôle comptables et non comptables. Les SCG intègrent également un contrôle plus managérial, lié à la gestion des ressources 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 limitatif dans la recherche de nouvelles opportunités. Ce système pose des contraintes 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 définit 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 est un facteur de contingence du SCG, mais ce facteur de contingence est perçu et construit par les dirigeants, qui définissent ainsi le niveau d'interactivité qu'ils entendent donner au SCG dans leur organisation.

Les leviers du contrôle, identifiés par Simons (1995), sont évidemment en interaction et participent à la cohérence d'ensemble du SCG. Ainsi, la manière dont les performances sont récompensées (individuellement et/ou collectivement) dans une organisation donnée traduit certaines valeurs 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

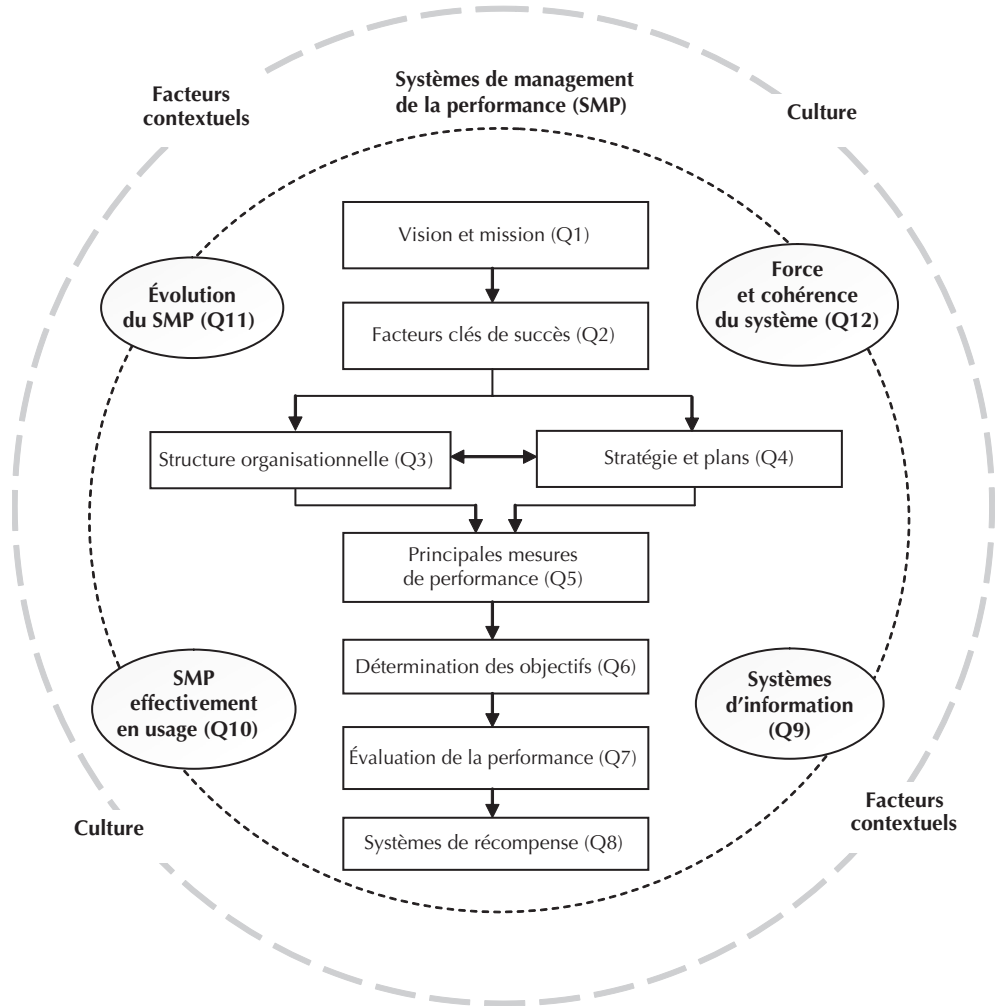
dispositifs de contrôle formels et informels. Dans ce cadre, le contrôle de gestion sert bien à la mise en œuvre de la stratégie, mais également à son renouvellement.

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 interrelation 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 que les liens entre le contrôle de gestion et le pilotage stratégique, d'une part, et la déclinaison d'une mission définie de manière globale pour l'organisation en facteurs clés de succès, d'autre part, induisent des choix fonctionnels spécifiques. 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 choisis 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 et ses acteurs. 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. Les approches fonctionnelles des SCG successivement étudiées dans cet ouvrage (commercial, logistique, ressources humaines, environnemental), nous permettront de comprendre comment le contrôle de gestion participe de plus en plus au pilotage d'une performance multidimensionnelle, par le biais d'outils et de dispositifs relativement variés, mettant en interaction de nombreux acteurs.

Section 2 PROCESSUS ET ACTEURS DU CONTRÔLE DE GESTION

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 (Malmi et Brown, 2008). 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 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.