

Contrôle de gestion

**Des outils de gestion
aux pratiques organisationnelles**

4^e 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^{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

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 978-2-10-059073-5

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

Présentation des auteurs	IX
Introduction : qu'est-ce que le contrôle de gestion ?	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

1 Les structures organisationnelles et le contrôle	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
2 Les échanges intra-organisationnels et les prix de cession	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

3	Le pilotage de la performance financière	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
4	Le pilotage de la performance stratégique et opérationnelle	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

5	Qui est et que fait le contrôleur de gestion ?	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

6	Le contrôleur de gestion dans l'organisation	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 		
7	Le contrôle de gestion des services	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
8	Responsabilité sociale de l'entreprise et contrôle de gestion environnemental	263
Section 1	Responsabilité sociale de l'entreprise et contrôle	264
Section 2	Le contrôle de gestion environnemental	271
9	Le contrôle de gestion, une pratique d'aide à la décision	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
	Bibliographie	309
	Index	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 ?

Qu'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'origine¹, 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 :

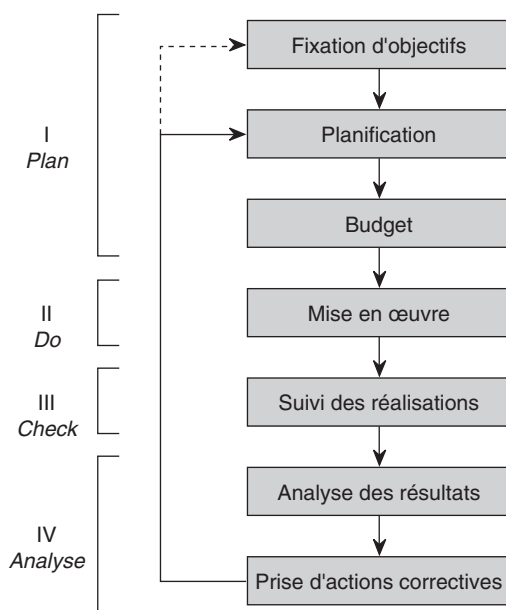
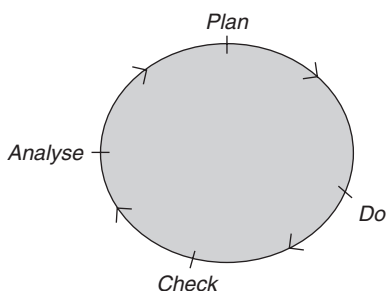


Figure 0.1 – Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage

Cette visualisation est en fait très proche d'autres travaux reposant sur des approches cybernétiques. Elle s'inspire en particulier du travail d'un qualicien 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 extérieures¹. 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

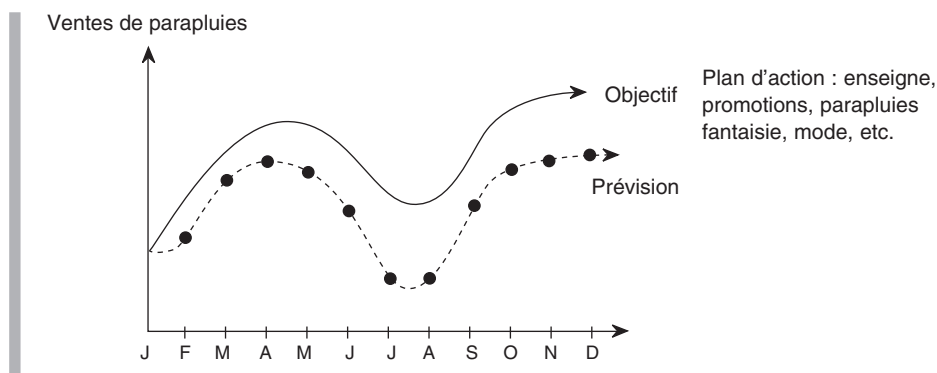
- *Des objectifs multiples et parfois contradictoires* : ouvrir de nouvelles crèches, améliorer le logement social, créer de nouvelles installations sportives ou des infrastructures d'accueil et d'aide pour les personnes âgées et équilibrer le budget de la commune, stabiliser ou réduire les impôts locaux.
- *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).