

MANAGEMENT SUP

Contrôle de gestion interactif

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



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

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 978-2-10-070430-9

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 découplage 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 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^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).