

MANAGEMENT SUP

Contrôle de gestion sur mesure

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



**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 978-2-10-059957-8

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

Préface	VII
Introduction	1
1 Le contrôle de gestion industriel	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
2 Le contrôle de gestion dans la grande distribution	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
3 Le contrôle de gestion bancaire	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

4 Le contrôle de gestion dans le secteur public	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
5 Le contrôle de gestion dans les organisations artistiques et culturelles	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
Conclusion	245
Bibliographie	249
Index	257

Préface

Qu'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 sectorielles¹. 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}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, 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).

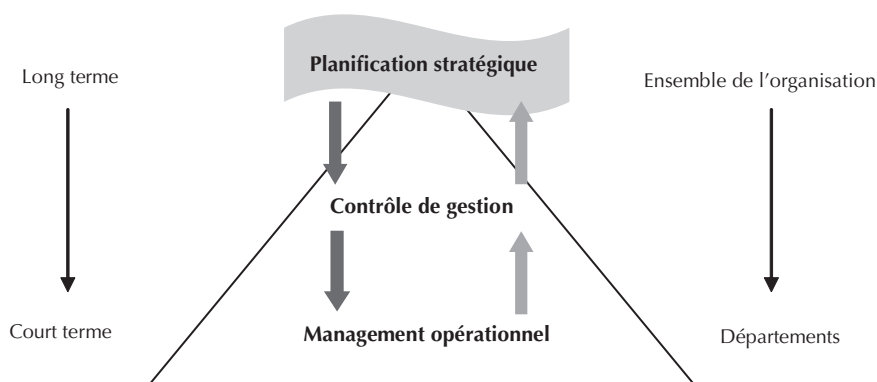


Figure 0.1 – Les différents niveaux de contrôle selon Anthony (1965)

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 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.

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.