



**HAL**  
open science

## **Evolutions et permanence du contrôle de gestion**

Stéphanie Chatelain-Ponroy, Samuel Sponem

► **To cite this version:**

Stéphanie Chatelain-Ponroy, Samuel Sponem. Evolutions et permanence du contrôle de gestion. Economie et Management, 2007, pp.12-18. halshs-00196547

**HAL Id: halshs-00196547**

**<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00196547>**

Submitted on 13 Dec 2007

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# ● ÉVOLUTIONS ET PERMANENCE DU CONTRÔLE DE GESTION

*Balanced Scorecard, Economic Value Added, Activity Based Costing...*

Depuis vingt ans, de nouveaux outils de contrôle de gestion apparaissent régulièrement. Leurs promoteurs les présentent comme des révolutions managériales qui devraient bouleverser une méthode de management théorisée dans les années 1960 par R. N. Anthony, professeur à la Harvard Business School<sup>1</sup>. Ces nouveaux outils changent-ils fondamentalement le processus de contrôle de gestion ?

**Auteurs**

Stéphanie Chatelain-Ponroy, Samuel Sponem\*

**E**n 1965, R. V. Anthony définit le contrôle de gestion comme le « processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation<sup>2</sup> », puis, en 1988, comme le « processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ses stratégies<sup>3</sup> ». En 1995, R. Simons précise que celui-ci comprend les « processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation<sup>4</sup> ». Trois constantes se dégagent de ces définitions : le contrôle de gestion est garant d'une logique économique et s'appuie sur des données comptables mais ne s'y limite pas ; il est lié à l'organisation et traduit la stratégie au plan opérationnel ; et il est destiné aux managers. C'est en fait un outil de direction par objectifs qui permet la décentralisation, la gestion par exception, la motivation, la responsabilisation et rend possible la gestion à distance des grandes organisations. À ce titre, il est souvent présenté comme l'une des innovations organisationnelles qui a permis l'émergence de la forme multidivisionnelle.

*Le contrôle de gestion est, par nature, difficile à appréhender* Situé à l'intersection des domaines comptable et organisationnel, le contrôle de gestion est, par nature, difficile à appréhender. Pourtant, ses concepts principaux – responsabilité, motivation, pilotage, performance, rentabilité – envahissent les organisations de toute nature (des grandes entreprises privées aux administrations en passant par les associations et les hôpitaux) et, de manière plus générale, le débat public. Le

modèle de son application – réelle ou fantasmée – dans les entreprises privées devient une norme indépassable, signe de bonne gestion, que doit appliquer les autres organisations. Mais existe-t-il seulement un modèle ?

Un problème se pose en effet : comment repérer les évolutions du contrôle de gestion ? Les acteurs intervenant dans la production de « savoirs » en contrôle de gestion sont multiples : les entreprises qui inventent de nouvelles pratiques mais aussi les consultants qui prescrivent, les enseignants qui diffusent, les chercheurs qui observent. La mise en regard des discours et des pratiques nous amène à dresser un tableau nuancé de l'évolution des formes de contrôle de gestion. Nous tenterons de nous baser sur les positions des uns et des autres en considérant que « la partie formelle du contrôle de gestion (les indicateurs de performance, les délégations de pouvoir, les procédures, etc.) ne constitue que le bloc émergé de l'iceberg<sup>5</sup> » qui cache une partie moins visible : celle de l'impact des outils sur

\*Maîtres de conférences au CNAM, Groupe de recherche en économie et gestion (Centre de recherche en comptabilité), Paris.

1. Bouquin H., *Le Contrôle de gestion*, Paris, Puf, 2006, 7<sup>e</sup> édition.

2. Anthony R. N., *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Division of Research, Boston, Harvard University, 1965, p. 17.

3. Anthony R. N., *op. cit.*, p. 10.

4. Simons R., *Levers of Control: How Managers use Innovative Control Systems to drive Strategic Renewal*, Boston Massachusetts, Harvard Business School Press, 1995, p. 5.

5. Vassal J., « Contrôle de gestion et styles de commandement », *Revue française de gestion*, janvier-février 1978, p. 20.

les comportements et les représentations. Cet article traitera donc d'abord de l'évolution des outils du contrôle de gestion pour ensuite s'intéresser à la « partie cachée » de celui-ci.

### UNE APPARENTE RÉVOLUTION DES INSTRUMENTS DU CONTRÔLE DE GESTION

Dans une étude sur les contrôleurs de gestion<sup>6</sup>, H. A. Simon *et al.* distinguent trois types d'utilisation des données comptables dans l'entreprise : résoudre les problèmes, organiser la vigilance et évaluer la performance réalisée. Cette typologie recoupe les deux rôles classiques du contrôle de gestion : l'aide à la décision (on parle parfois de comptabilité de gestion) et la normalisation des comportements (le contrôle de gestion est alors essentiellement vu comme un outil de convergence des buts). C'est autour de ces deux axes que seront traitées les évolutions des outils du contrôle de gestion.

Deux mouvements principaux de critiques ont structuré – et expliquent en grande partie – l'évolution des systèmes de comptabilité et de contrôle de gestion. Dans les années 1980 tout d'abord, H. T. Johnson et R. S. Kaplan<sup>7</sup> attribuèrent la perte de vitesse de l'industrie américaine au trop fort lien entre la comptabilité de gestion et la comptabilité financière. Ils proposèrent alors de nouveaux outils pour reconstruire une comptabilité et un contrôle de gestion qui soient destinés aux managers et non plus aux actionnaires. La méthode *Activity Based Costing*, le *Target Costing* ou le *Balanced Scorecard* constituent des illustrations de ce mouvement. Dans le même temps, les critiques récurrentes du modèle traditionnel de contrôle de gestion et de ses outils ont conduit à la remise en cause du budget avec le *Beyond Budgeting*. Plus tard, dans les années 1990, l'émergence de la gouvernance d'entreprise et le développement du capitalisme financier ont favorisé la mise en œuvre d'un mouvement inverse : il fallut alors trouver les outils permettant de remettre les actionnaires au centre des systèmes d'incitation et de contrôle. L'*Economic Value Added* est un exemple de ce type d'outils.

#### La comptabilité de gestion : calcul ou gestion des coûts ?

La comptabilité de gestion est l'expression d'une vision microéconomique de l'activité professionnelle des hommes. Les modèles qu'elle mobilise se fondent sur les représentations des organisations contrôlées et, celles-ci ayant évolué, les modèles et outils de contrôle ont eux aussi évolué. Dans les années 1980, alors que le modèle américain semblait en panne, deux outils ont été proposés pour aider les entreprises américaines à faire face aux entreprises japonaises : l'*Activity Based Costing* (ABC) et le *Target Costing*.

#### L'ABC : des coûts plus justes ou une nouvelle modélisation de l'organisation ?

L'*Activity Based Costing* (comptabilité à base d'activités) a été proposé à la fin des années 1980 par des professeurs de Harvard (R. Cooper et R. S. Kaplan) et par le CAM-I (consortium de grandes entreprises essentiellement américaines)<sup>8</sup>. Ce système de calcul des coûts est présenté comme une réponse à l'incapacité de la comptabilité de gestion traditionnelle à refléter l'évolution des conditions de production dans l'industrie américaine et, en particulier, l'augmentation considérable des charges fixes indirectes dans les coûts de production qui rend inadaptées les méthodes de *direct costing* utilisées jusque-là.

Le principe de la méthode ABC est d'établir une traçabilité des coûts pour permettre une meilleure imputation des charges indirectes aux objets de coûts, par l'intermédiaire des inducteurs d'activité et de coûts. L'objectif est de redonner de la pertinence aux calculs de coût complet grâce à une représentation processuelle de l'entreprise, décrite comme une chaîne de valeur composée d'activités. Dans les pays anglo-saxons, la méthode fit grand bruit. De manière paradoxale, ce message eut aussi un certain écho dans les débats académiques en France alors que les Plans comptables successifs de 1957 et 1982 préconisaient déjà des méthodes de calcul de coûts complets. Cependant, le passage de la méthode des sections homogènes (PCG 1967) à la méthode des centres d'analyse (PCG 1982) fit disparaître un principe fondamental pour obtenir des coûts pertinents : la nécessité de regrouper les charges dans des sections homogènes avant de les répartir. L'ABC venait ainsi à point nommé pour rappeler que l'imputation des charges indirectes au prorata de la main-d'œuvre pouvait conduire les entreprises à la faillite en leur faisant négliger le coût de la complexité de leurs nouveaux produits.

À de nombreux égards, les fondements de la méthode ABC ne vont pas plus loin que ceux préconisés par le lieutenant-colonel Rimailho dans son célèbre rapport de la Commission générale de l'OST en 1928 à propos des sections homogènes. Ils ont néanmoins permis de rappeler des principes élémentaires aux entreprises qui les avaient parfois oubliés et qui, cherchant à simplifier les imputations de charges indirectes, avaient

Les Plans  
comptables  
successifs  
de 1957 et 1982  
préconisaient déjà  
des méthodes  
de calcul  
de coûts complets

6. Simon H. A., Kozmetsky G., Guetzkow H., Tyndall G., *Centralization Vs Decentralization in Organizing the Controller's Department*, New York, The Controllershship Foundation, 1954.

7. Johnson H. T., Kaplan R. S., *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, Boston Massachusetts, Harvard Business School Press, 1987.

8. Jones C., Dugdale D., « The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity », *Accounting Organization and Society*, 2002, vol.27, p. 121-163.

peu à peu vidé la technique de son sens. Les études disponibles tendent à montrer qu'en dépit des débats importants autour de ce thème l'adoption de la méthode ABC reste limitée en France. La voie de sortie proposée, l'*Activity Based Management*, consistant à faire passer les coûts au deuxième plan pour s'engager dans la gestion des activités, ne semble d'ailleurs pas non plus avoir eu le succès escompté.

### **Le Target Costing : le coût comme outil de gestion de la valeur**

Le *Target Costing* (coût cible) a été inventé en 1965 chez Toyota. Il se développa au début des années 1970 au Japon mais ne se diffusa dans le reste du monde qu'au cours des années 1990.

*Une démarche qui vise à réduire les coûts des produits sur l'ensemble de leur cycle de vie, tout en satisfaisant aux exigences du consommateur en matière de qualité et de fiabilité*

Y. Kato le définit comme une démarche « qui vise à réduire les coûts des produits sur l'ensemble de leur cycle de vie, tout en satisfaisant aux exigences du consommateur en matière de qualité, de fiabilité et autres, en examinant toutes les idées envisageables de réduction des coûts au moment de la planification, du développement et du prototypage<sup>9</sup> ».

Techniquement, le coût cible résulte du renversement de l'équation qui faisait du résultat la conséquence de la confrontation du prix de vente (imposé par le marché) et du coût (subi par l'entreprise). Le modèle du *Target Costing* souligne en effet que si le prix de vente est dicté par le marché, le profit est quant à lui imposé par les choix stratégiques de l'entreprise, en termes de gestion de portefeuille, et par ses actionnaires. Le coût apparaît alors comme une contrainte, une cible que l'entreprise doit atteindre pour satisfaire ses objectifs. La confrontation de ce coût objectif (ou « plafond ») et du coût estimé par l'entreprise (dans les conditions actuelles de production) conduit celle-ci à déployer des techniques d'optimisation visant à résorber l'écart entre les deux. Il s'agit tout à la fois de mettre en œuvre une ingénierie de la valeur permettant de fixer un coût cible dès la phase de conception du produit et de rechercher une amélioration continue et programmée des coûts sur tout le cycle de vie du produit (*Kaizen Costing*). Constatant, par ailleurs, que 80 % des coûts étaient déjà engagés au moment où commençait la phase de production proprement dite, les promoteurs de la méthode encouragent le contrôle de gestion à délaisser les contrôles traditionnels *ex-post* pour se centrer sur la question centrale des choix amont et sur celle de la maîtrise des coûts futurs engagés. Plus que la simple mise en œuvre d'une technique au stade de la conception du produit nouveau, le *Target Costing* peut donc être considéré comme une pratique organisationnelle appliquée à l'ensemble du cycle de vie du produit et visant à réduire les coûts dans leur globalité.

La visibilité de cette technique est relativement faible: peu d'articles de recherche lui sont consacrés<sup>10</sup> et peu d'études rendent compte des pratiques des entreprises en la matière, peut-être parce que le secret est maintenu autour de cette technique qui explicite les savoir-faire distinctifs, les facteurs clés de succès. Peut-être aussi parce que le retour en force des approches financières et leur déclinaison en indicateurs a contrarié la généralisation d'une méthode fondée sur les indicateurs physiques, le long terme et les démarches transversales.

### **Le contrôle de gestion : entre mesures financière et opérationnelle de la performance**

Le modèle traditionnel du contrôle de gestion aurait été inventé par A. P. Sloan et D. Brown dans les années 1920 chez General Motors. Il s'articule notamment autour de la pyramide du ROI (*Return On Investment*) qui permet de faire le lien entre les exigences des actionnaires et la performance des différentes activités de l'entreprise, des plans et des budgets (qui permettent d'articuler le court terme et le long terme), des coûts standards et du contrôle budgétaire (qui permettent de responsabiliser les différents acteurs dans l'organisation).

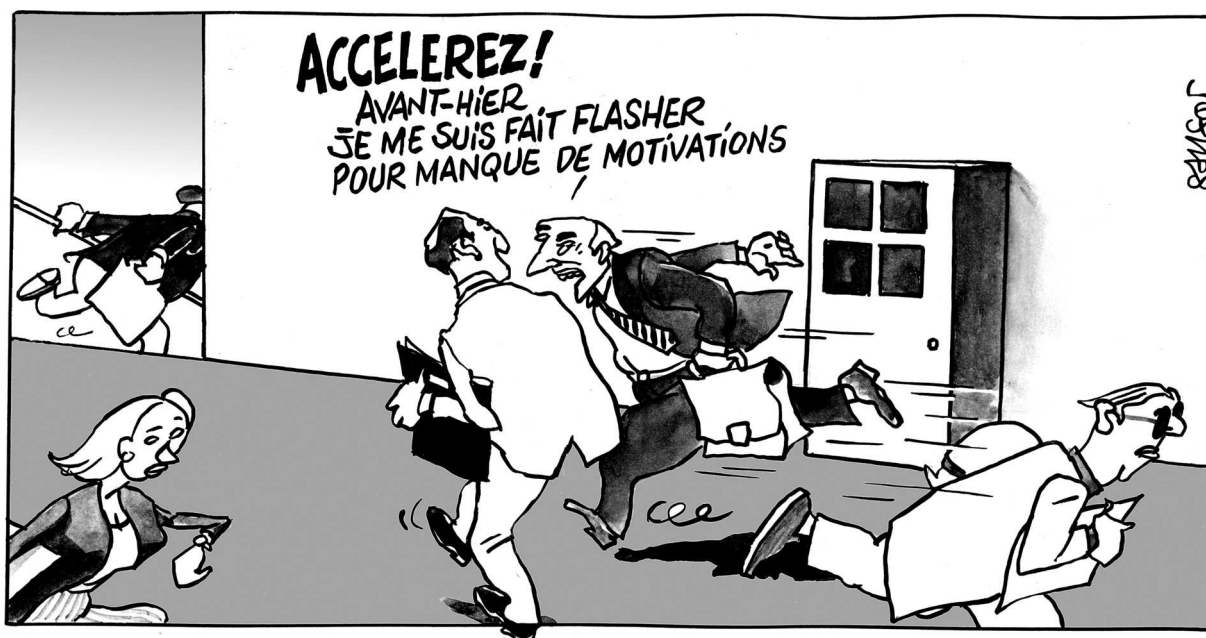
Le modèle a été critiqué sur trois points. D'abord parce qu'il met l'accent exclusif sur des indicateurs financiers qui, certes, permettent de faire le lien avec les attentes des actionnaires mais conduisent à privilégier le court terme, à négliger ce que la comptabilité ne mesure pas et à introduire une concurrence interne pouvant être néfaste à l'organisation dans son ensemble. Une réponse à ces critiques fut proposée par R. S. Kaplan (encore lui!) sous la forme d'un nouvel outil censé dépasser les limites de la mesure financière de la performance: le *Balanced Scorecard* (BSC). Ensuite, la critique a porté sur la nécessité d'articuler les mesures de performance avec les attentes des actionnaires. Des outils comme l'*Economic Value Added* (EVA) sont présentés comme des réponses possibles à cette critique. Enfin, les partisans du *Better Budgeting* et du *Beyond Budgeting* affirment que le budget serait devenu inadapté dans un environnement mouvant et proposent de le faire évoluer, voire de le supprimer.

### **BSC: utiliser des données non comptables pour piloter l'organisation**

Le BSC (ou tableau de bord prospectif) traduit la mission et la stratégie de l'entreprise en un

9. Kato Y., « Target Costing support systems: lessons from leading japaneses companies », *Management Accounting Research*, 1993, p. 33-47.

10. Meyssonier F., « Le Target Costing: un état de l'art », *Finance-Contrôle-Stratégie*, 2001, vol. 4, n° 4, p. 113-138.



ensemble d'indicateurs de performance qui constitue la base d'un système de pilotage de la stratégie<sup>11</sup>. Ce système combine des indicateurs financiers et non financiers en nombre restreint qui doivent permettre aux managers de disposer d'indicateurs prospectifs et de faire le lien entre la stratégie et les opérations. Les indicateurs sont groupés autour de quatre perspectives: financière, client, interne et apprentissage. Un modèle causal de performance doit être établi pour lier entre elles ces différentes perspectives: la réussite sur l'axe financier dépend de la satisfaction des clients qui dépend elle-même de l'efficacité des processus internes et de la capacité d'apprentissage. Cet outil a eu un retentissement assez faible en France par rapport aux autres pays<sup>12</sup>, vraisemblablement en raison de l'utilisation déjà ancienne de tableaux de bord qui visaient également à compléter les indicateurs financiers par des indicateurs non financiers. Quelques éléments font cependant la spécificité du BSC par rapport aux tableaux de bord. En premier lieu, le BSC est décrit comme un outil de direction générale visant davantage à évaluer la performance qu'à piloter l'organisation. Par ailleurs, il impose la recherche de causalités entre des indicateurs de natures différentes qui sont censés converger sur le long terme, ce qui suppose d'être en mesure d'identifier le modèle de performance de l'entreprise. La mise en œuvre de cet outil encourage donc la réflexion sur la stratégie et les facteurs clés de succès de l'entreprise à chacun de ses niveaux, mais, contrairement à ce qu'affirment ses promoteurs parfois qualifiés d'« actif[s] enfonceur[s] de portes ouvertes<sup>13</sup> », elle ne constitue en aucune façon une réponse simple au problème de la convergence des buts.

#### EVA : le retour des actionnaires ?

La méthode EVA (valeur économique ajoutée) est devenue la référence pour évaluer la valeur créée par l'entreprise pour ses actionnaires. Elle a été présentée (et déposée comme une marque) par la société de conseil Stern, Stewart and co<sup>14</sup>. L'EVA est égale au résultat opérationnel après impôt et retraitements diminué de la rémunération du capital utilisé. La méthode reprend ainsi le principe du bénéfice résiduel, utilisé chez General Electric dès les années 1950, en y intégrant les avancées de la théorie financière moderne pour évaluer la rémunération des capitaux investis. Celle-ci est définie comme la moyenne pondérée du coût des différentes catégories de financement (dette et capitaux propres), et la rémunération attendue par les actionnaires est calculée, quant à elle, en fonction du niveau de risque grâce au modèle d'évaluation des actifs financiers (Medaf).

Cet indicateur doit permettre de mesurer à tous les niveaux de l'entreprise la création de valeur et donc de mettre en cohérence les objectifs des managers avec ceux des actionnaires.

11. Kaplan R. S., Norton D. P., *The Balance Scorecard – Translating Strategy into Action*, Boston Massachusetts, Harvard Business School Press, 1996.

12. Bourguignon A., Mallerret V., Norreklit H., « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du *Balanced Scorecard* », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 2002, n° spécial, p. 7-32.

13. Bouquin H., « Du contrôle de gestion au pilotage », *L'Expansion Management Review*, septembre 2000, p. 58-66.

14. Albouy M., « La valeur est-elle autre chose qu'un discours à la mode ? », dossier de la *Revue française de gestion*, 1999, n° 122.

L'évaluation de l'EVA cause cependant des difficultés. Par exemple, les retraitements du résultat opérationnel peuvent conduire à des manipulations, et le calcul de la rémunération attendue par les actionnaires suppose que l'entreprise soit cotée en bourse ou qu'elle puisse être comparée (en terme de risque) à une entreprise cotée. Néanmoins, ce type d'outil répond incontestablement à une attente. D'ailleurs, de nombreux autres indicateurs de création de valeur se sont développés face à l'EVA. Les difficultés de mise en œuvre communes à tous ces outils en limitent cependant la diffusion.

### **Du *Better Budgeting* au *Beyond Budgeting* : la fin du budget ?**

Depuis l'étude d'Argyris au début des années 1950<sup>15</sup>, le budget fait l'objet de critiques importantes. On lui reproche principalement de faire prévaloir le court terme sur le long terme, de rigidifier l'entreprise, de négliger la gestion de la valeur, d'inciter au marchandage pour obtenir des bonis, de provoquer de l'individualisme et du stress, d'être bureaucratique et de faire oublier la concurrence. En France, cette critique s'est traduite par une enquête de la DFCG (Association des directeurs financiers et des contrôleurs de gestion) qui se demandait au début des années 1990 : « Faut-il tuer le budget ? »

Deux remèdes ont été proposés à la fin des années 1990, celui des partisans d'une amélioration du budget grâce à l'*Activity Based Budgeting* (ABB) et celui des adeptes de sa suppression dans le cadre du *Beyond Budgeting* (BB).

Reprenant le modèle de coût développé dans le cadre de l'ABC, la proposition centrale du courant ABB est de construire le budget en se référant à un modèle d'organisation qui repose sur les activités. Cette approche prône de faire précéder l'élaboration du budget d'une phase opérationnelle<sup>16</sup> au cours de laquelle un plan est construit grâce à une modélisation de l'organisation au travers de ses activités (boucle opérationnelle). La boucle financière permet ensuite de déduire un plan financier du plan opérationnel. L'approche BB reprend largement les propositions de l'ABB, mais elle va plus loin en affirmant qu'il faut supprimer le budget. Son objectif premier est d'éviter le piège de la performance annuelle<sup>17</sup>.

*Il est d'autant plus important mais d'autant plus difficile de faire des prévisions que l'environnement est mouvant*

L'écho de ces propositions dans les pratiques d'entreprises est resté faible. En effet, ne pas prendre le budget comme référence immuable dans un environnement mouvant c'est oublier le rôle de réduction de l'ambiguïté que peut jouer un budget fixe dans un environnement où tout bouge<sup>18</sup>. On retrouve ici un paradoxe classique : il est d'autant plus important mais d'autant plus difficile de faire des prévisions que l'environnement est mouvant.

## **LE CONTRÔLE DE GESTION, LANGAGE ET OUTIL DE SOCIALISATION DES MANAGERS ?**

En présentant dans un premier temps les réponses, sous forme d'outils, aux besoins d'instrumentation des organisations, seule a été décrite la partie la plus visible, la plus immédiatement perceptible, du contrôle de gestion. Pourtant, celui-ci ne peut être réduit à une somme de techniques et d'outils. Il est en effet un processus dont la responsabilité incombe à l'ensemble de la ligne managériale qui doit s'approprier ses outils – donc considérer qu'ils ont du sens – et les utiliser. Irréductible à ses outils, le contrôle doit donc être perçu à la fois comme un langage permettant d'unifier les comportements et comme un processus de socialisation des managers.

### **Un langage unifiant les comportements**

Trop souvent, le contrôle de gestion est perçu comme un outil de mesure énonciateur de faits incontestables. Pourtant, le contrôle de gestion est d'abord un langage, un système de signes qui constitue une courroie de transmission des informations qu'il produit et reçoit : « il n'est pas de contrôle de gestion, de pilotage d'une organisation sans un système d'information au service des "décideurs", sans un langage permettant à ces derniers de communiquer avec l'ensemble de la hiérarchie<sup>19</sup> ».

### **Un langage qui permet une certaine cohérence...**

Si les messages que le contrôle de gestion véhicule peuvent changer au fur et à mesure des mutations des organisations – ou en fonction de l'organisation dans laquelle le système de contrôle prend place –, le caractère de langage de ces systèmes est l'un de leurs traits les plus permanents : le contrôle a toujours été un langage, il le restera. Or, les sociologues ont bien montré qu'une langue porte en elle une vision du monde et qu'elle contribue ainsi à unifier les comportements. C'est le langage qui permet, en effet – au travers d'un vocabulaire commun, d'une

15. Argyris C., « Human problems with budgets », *Harvard Business Review*, 1953, vol. 31, n° 1, p. 97-110.

16. Hansen S. C., Otley D., Van der Stede W. A., « Practice developments in budgeting : an overview and research perspective », *Journal of Management Accounting Research*, 2003, vol. 15, p. 95-116.

17. Hope J., Fraser R., « Who needs budget ? », *Harvard Business Review*, février 2003, p. 108-115.

18. Gignon-Marconnet I., « Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions des professionnels avec la littérature », *Comptabilité-Contraôle-Audit*, 2003, vol. 9, n° 1, p. 53-78.

19. Burlaud A., Simon C., *Comptabilité de gestion*, Paris, Vuibert, 2003.

syntaxe particulière, de sigles identiques –, de construire l'identité d'une organisation et de coordonner les actions de ses différents membres en forgeant des attitudes homogènes. Une langue porte en elle « une vision du monde qu'adoptent nécessairement ceux qui la parlent<sup>20</sup> ».

Le contrôle de gestion traduit une représentation de l'entreprise à un instant donné mais derrière les choix techniques de représentation se cachent des dimensions idéologiques, des préférences qui disent quelque chose de la manière dont les concepteurs des systèmes de contrôle perçoivent l'organisation et ses buts. Et ces choix vont produire des effets sur les comportements des acteurs. Par exemple, le contrôle de gestion, en formalisant les liens entre le niveau stratégique et le niveau opérationnel, fournit aux managers intermédiaires une lecture des buts de l'organisation et une interprétation de leur rôle dans la structure. Il précise les voies qui devront être empruntées pour atteindre les objectifs organisationnels et unifie les préoccupations et les comportements. Il assure ainsi une certaine cohérence à l'organisation.

De même, la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion revient souvent à adopter une forme de langage de la rareté, qui doit contribuer à la prise de conscience des contraintes majeures qui s'imposent à l'organisation, du caractère limité des ressources qui sont identifiées, dénombrées, mises en valeur. La prise de conscience de la rareté conduit à des comportements qui intériorisent cette contrainte et composent avec elle.

#### ... mais conduit à oublier certains éléments du réel

Le système de contrôle de gestion, parce qu'il repose sur une modélisation de l'entreprise, impose de réduire la complexité et donc la richesse de l'organisation en privilégiant certains aspects du réel au détriment d'autres.

Le contrôle de gestion privilégie ainsi ce qui peut être quantifiable et induit souvent, de ce fait, des effets pervers. Lorsque la mesure de la performance, par exemple, est réduite aux résultats financiers, cela conduit les acteurs à infléchir leurs comportements pour privilégier les actions produisant un effet positif sur les résultats financiers, fut-ce en jouant leur propre jeu au détriment de l'intérêt de l'entreprise.

Par ailleurs, le langage monétaire du contrôle de gestion peut contribuer à infléchir les modes d'organisation en place. En conférant aux managers et aux financiers des pouvoirs accrus, le contrôle de gestion tend à généraliser son système de référence à l'ensemble des décideurs et ainsi à faire évoluer les rapports de force entre les groupes: « les soucis d'esthétique des artistes, de perfection technique des ingénieurs, d'"intérêt général" des fonctionnaires [...] ne peuvent sortir

gagnants au grand jeu de la comparaison des avantages et des coûts, car les avantages doivent être exprimés en unités monétaires. L'analyse des coûts et le contrôle de gestion sont pour ces autres "valeurs" un terrain d'affrontement bien mal choisi mais c'est le seul qui ait acquis une légitimité suffisante aux yeux du plus grand nombre. Les techniques de gestion ont su acquérir une apparence d'unité, de simplicité, de logique et d'universalité qui fait leur force<sup>21</sup> ». Autrement dit, par son langage, le contrôle de gestion impose une façon de voir l'organisation qui profite aux comptables, aux contrôleurs et aux financiers et leur permet d'arriver au sommets des organisations en leur donnant l'illusion que tout peut être géré par les chiffres. Cette prise de pouvoir peut avoir des résultats positifs, c'est l'exemple classique d'Harold Geneen qui permit à ITT de croître pendant vingt ans de manière extraordinaire, grâce à un strict management par les chiffres. Elle peut aussi conduire les entreprises à la catastrophe en donnant à leurs dirigeants une illusion de contrôle ou en leur faisant négliger des aspects plus qualitatifs du pilotage.

*Le contrôle de gestion impose une façon de voir l'organisation qui profite aux comptables, aux contrôleurs et aux financiers*

#### Un processus de socialisation des managers

Le contrôle de gestion propose des normes de résultat au travers desquelles il cherche à induire des normes de comportement. Au cœur de ce processus s'inscrit la notion de responsabilité<sup>22</sup>: le contrôle de gestion doit permettre de délimiter les responsabilités, de les rendre visibles et de sanctionner ou récompenser les responsables en s'appuyant essentiellement sur des données comptables. En fait, le contrôle de gestion est un processus paradoxal, puisqu'« il s'inspire, sans oser le dire, de la cybernétique, tout en sachant que la situation managériale doit s'en écarter<sup>23</sup> ». Il tente, en effet, d'appliquer un modèle cybernétique de type « thermostat » – dans lequel la régulation passe par une rétroaction en fonction des écarts aux objectifs initiaux – à des situations managériales dans lesquelles, bien souvent, les conditions du contrôle cybernétique ne sont pas réunies (objectifs ambigus, impossibilité de mesurer les résultats, manque de modèle prédictif complet, effets des actions correctives difficiles à déterminer, performance finale difficile à

20. Rocher G., *Introduction à la sociologie générale: l'action sociale*, Paris, éditions HMH, 1970, coll. « Points », p. 92.

21. Burlaud et Simon, *op. cit.*, p. 6-7.

22. Moriceau J.-L., Villette M., « EVA, le contrôle et... le fil qui hante », *L'Expansion Management Review*, septembre 2001, p. 96-103.

23. Bouquin H., *Les Fondements du contrôle de gestion*, Paris, Presses universitaires de France, 2005, « Que-sais-je ? », p. 119.

évaluer ou à relier à une responsabilité...). L'observation des pratiques montre que, trop strictement appliqué, le contrôle de gestion de type cybernétique, conduit à des comportements irresponsables, à la survalorisation du court terme et à l'oubli des besoins de coordination et de l'intérêt de l'entreprise au profit des intérêts locaux. Passée la période d'apprentissage, les responsables savent, en effet, manipuler les outils du contrôle pour dégager un résultat flatteur à court terme même s'ils doivent, pour cela, sacrifier les investissements qui feront les profits à long terme.

les responsables savent manipuler les outils du contrôle pour dégager un résultat flatteur à court terme

Les recherches récentes suggèrent que les grandes organisations sont aujourd'hui dotées de systèmes formels de contrôle de gestion plus ou moins équivalents. Ce qui les différencie c'est la manière dont ces systèmes de contrôle sont utilisés. R. Simons<sup>24</sup> propose ainsi de distinguer les systèmes de contrôle utilisés de manière diagnostique des systèmes de contrôle utilisés de manière interactive. Les systèmes de contrôle diagnostique sont « les systèmes d'information que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance » : ils s'inscrivent ainsi dans la logique cybernétique et coercitive classique du contrôle de gestion. Les systèmes de contrôle interactif sont « les systèmes d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés » : ils doivent favoriser la discussion et l'apprentissage. Tous les outils de contrôle peuvent être employés de manière diagnostique ou interactive, et les entreprises performantes sont celles qui arrivent à articuler, en fonction de leur stratégie et des contraintes de leur environnement, les contrôles diagnostique et interactif afin de compenser les effets pervers des uns et des autres. La clé serait ici. Au-delà de la responsabilisation de chacun dans une logique coercitive et disciplinaire, le contrôle de gestion ne conduirait à la performance que s'il est aussi vu comme un outil de socialisation des managers permettant de sensibiliser ces derniers aux exigences économiques et aux choix stratégiques de la direction. On voit bien que le contrôle s'éloigne alors d'une vision mécaniste de l'organisation. La prise en compte des jeux d'acteurs, des systèmes de contrôle formels (hiérarchiques et administratifs par exemple) et informels (le clan, la culture, la socialisation...) doivent guider sa mise en œuvre.

## PAS DE RÉPONSES UNIVERSELLES

Les outils du contrôle de gestion ont, en apparence, évolué fortement au cours de ces vingt dernières années, mais les problèmes auxquels ils doivent permettre de faire face restent les mêmes. Que faut-il rendre visible ? Comment concilier contrôle et motivation ? Comment accorder contrainte et autonomie ? Les problématiques du contrôle de gestion se répètent et l'évolution des techniques, des concepts ou des supports (notamment informatiques avec le développement des ERP) ne permet, pas plus aujourd'hui qu'hier, de donner de réponses universelles. En la matière, ceux qui réussissent sont toujours en train de se poser des questions là où les autres pensent avoir les réponses. Le contrôle de gestion est ainsi un « édifice paradoxal qui doit sa performance à une instabilité soigneusement gérée<sup>25</sup> » et dont la partie visible, les outils, ne saurait faire oublier la dimension informelle. ●

### POUR EN SAVOIR PLUS

**Bouquin H.** (dir.), *Les Grands Auteurs en contrôle de gestion*, Colombelles, éditions EMS, 2005, coll. « Grands auteurs », 599 pages.

**Bouquin H.**, *Les Fondements du contrôle de gestion*, Paris, Presses universitaires de France, 2005, coll. « Que-sais-je ? », 136 pages.

**Burlaud A., Simon C.-J.**, *Comptabilité de gestion*, Paris, Vuibert, 2003, 412 pages.

**Burlaud A., Simon C.-J.**, *Le Contrôle de gestion*, Paris, La Découverte, coll. « Repères », 2006, 121 pages.

**Burlaud A. et alii.**, *Contrôle de gestion*, Paris, Vuibert, 2004, 361 pages.

**Colasse B.** (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Paris, Economica, 2000, 1317 pages.

24. Simons R., 1995, *op. cit.*

25. Bouquin H., 2005, *op. cit.* p. 5.