



HAL
open science

Contrôle de gestion : le développement de l'intelligence organisationnelle

Alain Burlaud

► **To cite this version:**

Alain Burlaud. Contrôle de gestion : le développement de l'intelligence organisationnelle : Leçon inaugurale au Conservatoire national des arts et métiers placée sous le présidence de Louis SCHWEITZER. 1995. halshs-00405121

HAL Id: halshs-00405121

<https://shs.hal.science/halshs-00405121>

Submitted on 18 Jul 2009

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.

Alain BURLAUD

Professeur titulaire de la
Chaire de Comptabilité et Contrôle de Gestion
Conservatoire National des Arts et Métiers

**Leçon inaugurale du mercredi 28 juin 1995 sous la présidence de
Monsieur Louis SCHWEITZER
Président-Directeur Général de Renault**

CONTROLE DE GESTION: le développement de l'intelligence organisationnelle.

Introduction	2
1/ Notre définition du contrôle de gestion	4
2/ Les hypothèses du modèle	6
3/ Les outils du contrôle de gestion	8
3.1/ Les instruments de formalisation de la prévision.	8
3.1.1/ Le plan.	8
3.1.2/ Le budget.	9
3.2/ Les outils décrivant les réalisations	10
3.2.1/ Le <i>reporting</i> et les tableaux de bord	10
3.2.2/ L'analyse des écarts	11
3.2.3/ La mesure de la productivité globale des facteurs	12
4/ Les limites du contrôle de gestion	12
4.1/ Les limites techniques du modèle	12
4.2/ Les limites liées à l'idéologie véhiculée par le modèle	13
5/ Les développements récents du contrôle de gestion	15
5.1/ Les sources du dépassement du modèle classique	16
5.1.1/ L'intégration des apports de la sociologie des organisations	16
5.1.2/ L'intégration d'une réflexion sur les structures et la	17
stratégie	17
5.2/ Les objectifs du dépassement : l'intelligence organisationnelle	18
5.2.1/ L'organisation créatrice	18
5.2.2/ L'apprentissage organisationnel	19
5.2.3/ La conduite du changement plutôt que le pilotage	19
5.3/ Les modalités du dépassement : quelques exemples	20
5.3.1/ Le contrôle de gestion des projets	21
5.3.2/ Le retour aux sources : le contrôle des activités	22
5.3.3/ Le contrôle de gestion et le management socio-	23
économique	23
Conclusion	

"Il n'est de richesses que d'hommes" disait l'économiste et philosophe Jean BODIN dans "La République" en 1576. Ce pourrait être aujourd'hui la devise des contrôleurs de gestion. Leur art et leur métier consistent à réguler les comportements dans des organisations toujours plus complexes en assurant la compatibilité des intérêts individuels et d'un intérêt collectif. L'intelligence de ces organisations, c'est-à-dire leur capacité à créer ou innover, à capitaliser de façon collective des connaissances et des expériences et à faire face au changement constitue un avantage concurrentiel majeur. Le contrôle de gestion, né dans la grande industrie au début du XX^e siècle, doit donc évoluer pour couvrir un domaine plus large et moins facilement modélisable que la recherche des gains de productivité dans les ateliers. Il s'agit aujourd'hui de mobiliser l'ensemble des ressources humaines de l'entreprise, l'ensemble des capacités. C'est dans cette perspective que se place l'enseignement de contrôle de gestion du CNAM.

CONTROLE DE GESTION: le développement de l'intelligence organisationnelle.¹

Le contrôle de gestion est à la fois né d'un environnement qui l'a rendu nécessaire ou utile et d'outils, disponibles, qui l'ont rendu possible. L'apparition de cette discipline s'inscrit donc dans une évolution du monde technique, économique et social dont on peut très schématiquement retenir les quelques repères suivants² :

- 1853/1915 : TAYLOR introduit la notion de norme dont découle l'idée de la mesure des écarts et de la gestion par les exceptions. La surveillance à distance par les chiffres se substitue, en tout cas partiellement, à la surveillance directe par les chefs. Enfin, TAYLOR essaie de réconcilier l'intérêt individuel des travailleurs avec l'intérêt collectif de l'entreprise grâce à des systèmes de primes.
- 1903 : le point-mort fait son apparition dans le calcul économique aux Etats-Unis.
- 1910 : le raisonnement en coût variable apparaît toujours aux Etats-Unis.
- 1912 : Du Pont introduit le concept de *return on investment* (ROI); il existait déjà sous une forme moins systématique en France au début du 19^e siècle chez Saint-Gobain.
- 1915 : GANTT propose un traitement des charges de structure qui deviendra l'imputation rationnelle des charges fixes. Ce travail sera repris par RIMAILHO en 1928.
- 1920 : General Motors (GM) adopte une structure par divisions.
- 1921 : Du Pont, très lié à GM adopte à son tour une structure par divisions débouchant sur des centres de profit. On apporte ainsi une réponse satisfaisante au besoin paradoxal et simultané d'autonomie et de synergie ou de décentralisation accompagnée d'une recentralisation. Les cadres de ces entreprises découvrent les pressions résultant d'une injonction paradoxale du type: "je vous donne l'ordre d'être autonomes et responsables".
- 1923 : GM mensualise les budgets commerciaux et introduit les budgets flexibles.
- 1924/1925: GM accélère la remontée des informations (l'état des commandes et des stocks remonte tous les 10 jours) et améliore ses procédures de prévision (les écarts mensuels passent à moins de 1%).
- 1932 : Alstom adopte une structure par divisions.
- 1935 : Saint-Gobain fait de même.
- 1954 : MASLOW se rend célèbre par sa pyramide des besoins.
- 1960 : Mc GREGOR publie sa fameuse théorie Y.
- 1965 : ANTHONY de la Harvard Business School formalise les liens entre contrôle et stratégie.
- 1980 : début de la littérature sur la qualité reprenant les expériences japonaises.
- 1983 : Michel BERRY souligne la force des technologies invisibles, c'est-à-dire des

1 Ce papier, consacré au contrôle de gestion, emprunte beaucoup aux travaux réalisés en commun avec Claude SIMON, professeur à l'ESCP, mais également avec Claude COSSU, professeur à l'Université Paris Val de Marne, Patrick GIBERT, professeur à l'Université de Paris X Nanterre, Romain LAUFER, professeur à HEC, Jean-Louis MALO, professeur à l'Université de Poitiers, Michel RAIMBAULT, directeur de l'EAP et Jean-Michel SAUSSOIS, professeur à l'ESCP. Qu'ils en soient remerciés sans pouvoir être rendus responsables des faiblesses de ce document! Merci aussi à Manuel SANTO, Directeur de la planification stratégique chez AXA, pour ses conseils éclairés et à Sophie pour sa relecture attentive.

2 Ces repères résultent d'un tri que nous avons fait et qui ne nous satisfait pas car choisir, c'est renoncer et dans le cas présent, renoncer à citer d'autres auteurs dont l'apport a sans doute été aussi significatif. Mais peut-on les citer (et même les recenser !) tous ?

1987 : outils de gestion par opposition aux machines.
publication des travaux de JOHNSON et KAPLAN critiquant les pratiques de comptabilité de gestion des entreprises américaines et reconstruction du modèle comptable sur la base des coûts d'activité.

Ces repères historiques sont évidemment contestables et de nombreuses polémiques existent quant à l'antériorité de telle pratique dans tel pays par rapport à des pratiques comparables observées dans un pays voisin. Il n'y a pas à proprement parler de découvertes en sciences de gestion mais une évolution des pratiques auxquelles les recherches et les théories donnent du sens. De plus, avoir mis au point un outil ne signifie nullement que l'on ait pu l'exploiter pleinement. Ces dates montrent simplement deux choses :

- que le développement des outils qui accompagnent les transformations de l'industrie entre les deux guerres a été particulièrement rapide ;
- que les innovations postérieures à la seconde guerre mondiale sont souvent le fait de chercheurs en sciences de gestion ou se sont développées avec leur concours actif. L'artisan de génie laisse donc, ici comme ailleurs, place à des équipes aux profils variés capables de mettre en oeuvre des méthodologies scientifiques.

Cette présentation qui laisse la place belle aux "grands hommes" ignore qu'au fil du temps, des évolutions technologiques, économiques et sociales, de l'expérience acquise par les organisations, les outils se transforment : la comptabilité industrielle est devenue analytique en quittant le domaine de la seule industrie puis comptabilité de gestion dans la mesure où elle alimente de nombreux domaines de la prise de décision. Le contrôle de gestion peut également, en s'appliquant aussi bien à des entreprises aux niveaux de complexité variés qu'à des organisations publiques ou à des organismes sans but lucratif, englober beaucoup plus que de simples comptes prévisionnels.

Aujourd'hui, les auteurs et les praticiens voient généralement dans le contrôle de gestion un système de régulation des comportements applicable dans les organisations exerçant une activité économique. Il dépasse donc largement le domaine de compétence du contrôleur de gestion et implique très fortement les directeurs des ressources humaines, dont la mission ayant la plus forte valeur ajoutée consiste précisément à mobiliser des hommes en vue de réaliser certains objectifs. Mais il suppose également un engagement très fort de la direction générale et la collaboration de l'ensemble des autres services. A défaut, le système d'information risque d'être tellement pollué que son utilité sera remise en cause.

Le contrôle de gestion, comme l'ensemble des sciences de gestion, se rattache au domaine des sciences humaines. La discipline ne traite donc pas un objet qui s'offrirait objectivement à l'observateur mais une construction intellectuelle cherchant à décrire des pratiques tout en essayant de prescrire des règles de comportement qui seraient meilleures que d'autres. Elle est le produit du travail des chercheurs et des praticiens qui projettent leurs conceptions, leur expérience et leurs préférences. Nous n'échappons pas à cette règle de la prise en compte généralement implicite de systèmes de valeurs non révélés propres à certains acteurs.

C'est pourquoi nous avons pensé indispensable de définir ce que nous entendions par contrôle de gestion (1) et de présenter les hypothèses qui sous-tendent le modèle retenu (2) avant d'aborder très succinctement les outils, c'est-à-dire les aspects techniques (3). Pour terminer cette présentation, nous concluons sur les limites du contrôle de gestion (4) et les possibilités de son dépassement (5).

1/ Notre définition du contrôle de gestion.

Nous avons déjà qualifié le contrôle de gestion de **système de régulation des comportements**. Cette définition est évidemment insuffisante car nos comportements sont contrôlés, au sens de maîtrisés, par de nombreux moyens.

En premier lieu, il s'agit des comportements de l'homme dans le seul exercice de sa profession et plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce **dans le cadre d'une organisation** : entreprise, service public, association sans but lucratif, etc. Même s'il n'est conceptuellement pas impossible pour un entrepreneur individuel de faire du contrôle de gestion, l'ensemble des techniques que recouvre ce terme suppose généralement une formalisation trop coûteuse pour mériter d'être mise en place dans une très petite structure. Le fait que la discipline s'intéresse aux seuls aspects professionnels de l'activité humaine suppose qu'elle privilégie la rationalité économique. Dans sa vie familiale, par exemple, l'homme peut utiliser certains des outils du contrôle de gestion tels les techniques budgétaires ou comptables mais les règles de décision relèvent pour tout ou partie d'une autre logique.

Le contrôle de gestion est **un contrôle finalisé**. L'autorité qui le met en place doit avoir des objectifs qu'elle doit pouvoir communiquer. Elle doit avoir une vision des évolutions à moyen ou long terme et une volonté de cheminement. Bref, le contrôle de gestion est au service d'une stratégie.

Le contrôle de gestion s'appuie sur **un ensemble de techniques** qui ont en commun de concourir à un **contrôle à distance des comportements**, sur la base d'indicateurs quantifiés (en unités monétaires ou physiques), dans une optique contractuelle. L'échange se résume à un peu plus de liberté au prix d'un peu plus de responsabilité. La délégation s'accompagne de l'obligation de rendre compte. Il y a un engagement préalable, une explicitation des modalités d'évaluation puis, a posteriori, l'évaluation ou la mesure de performance (souvent qualifiée de postévaluation). Comme dans tout contrat, il peut y avoir une dissymétrie de l'information et un rapport de force inégal. Même si l'échange des consentements n'est pas toujours absolument... librement consenti, il y a une forme plus ou moins parfaite d'échange. Cette économie contractuelle tend à faire d'un groupe une somme de PME, valorisant ainsi l'esprit d'entreprise ou plus précisément la volonté d'entreprendre. La mise sous tension n'est plus réservée aux commerciaux !

Le contrôle de gestion est aussi un **langage** qui exerce un pouvoir sur ceux qui l'utilisent car "une langue porte déjà en elle une vision du monde qu'adoptent nécessairement ceux qui la parlent."³ A travers les mots qu'il impose, le contrôle de gestion unifie les préoccupations et les comportements, ce qui est d'autant plus important que le groupe est grand, diversifié (variété des métiers et donc des cultures) et géographiquement éclaté.

Le contrôle de gestion n'est évidemment pas le seul mécanisme de contrôle des comportements car, tout au moins dans sa forme héritée du taylorisme, il suppose que soient réunies les quatre conditions suivantes⁴ :

- caractère non ambigu des objectifs ;
- possibilité de mesurer les résultats ;
- possibilité de prévoir les effets des actions correctives ;

3 Guy ROCHER : *Introduction à la sociologie générale : l'action sociale*. Ed. HMH, 1970, p. 92.

4 Selon Geert HOFSTEDE : *Management control of public and not-for-profit activities. Accounting, Organizations and Society*, vol. 6, n° 3, 1981, p. 193 à 211.

- répétitivité de l'activité ou au minimum, possibilité de capitaliser une expérience.
Ces quatre conditions étant rarement réunies, le contrôle de gestion coexiste avec bien d'autres formes de contrôle des comportements que nous allons schématiquement détailler ci-après afin d'en mieux comprendre le contexte.

Le **contrôle par la hiérarchie** est évidemment le premier à venir à l'esprit quand il s'agit de l'homme dans son milieu professionnel. Il s'agit, selon la terminologie actuellement en vigueur, d'un pilotage direct réduisant au maximum l'autonomie formelle des acteurs. Il n'a pas que des aspects négatifs pour ces derniers dans la mesure où il "remplace l'incertitude objective (par exemple celle du chef d'entreprise face aux réactions du marché) par une certitude subjective (par exemple, la certitude d'avoir bien fait en suivant scrupuleusement des directives venues de la hiérarchie)".⁵ Le contrôle de gestion ne se substitue pas complètement au contrôle par la hiérarchie mais vient en atténuer certaines caractéristiques. En effet, il allège les contrôles a priori et permet une accélération des processus de prise de décision ainsi qu'une meilleure motivation et responsabilisation des personnels.

Le **contrôle par le règlement**, caractéristique des organisations bureaucratiques, correspond à un pilotage mécanique. Il s'impose dans certaines formes d'organisations et notamment dans les services publics où la légitimité du pouvoir des dirigeants, les élus en l'occurrence, a besoin de cette médiation du règlement. Mais il existe aussi dans toutes les entreprises qui ont des procédures de contrôle interne qui évitent aussi bien les erreurs que les tentations de fraude, et dont la bonne application est vérifiée par le service d'audit interne. Les limites de ce mode de contrôle tiennent à sa rigidité, peu compatible avec la flexibilité requise par une concurrence active et une mobilisation des capacités de création du personnel.

Le **contrôle par le marché** permet une mise sous tension du personnel et une flexibilité maximum. Il suppose le découpage de l'organisation en de multiples entités autonomes (filiales) ayant chacune un compte d'exploitation. Chaque filiale peut s'approvisionner ou vendre librement à l'intérieur du groupe ou en dehors du groupe. La société holding gère un portefeuille de participations et se défait des filiales les moins rentables pour en acquérir d'autres. Sous peine de sanction, dans chacune des filiales le coût doit ainsi nécessairement rester inférieur au prix du marché. Ce type de contrôle est souple, clair et efficace mais il ne peut traduire une stratégie à long terme pouvant amener à supporter pendant plusieurs années des déficits en vue d'un avantage ultérieur parfois déterminant. Les perpétuels changements de frontières du groupe s'opposent aussi à un apprentissage organisationnel parfois long mais source de gains de productivité.

Le **contrôle par la culture d'entreprise** s'appuie sur un ensemble de valeurs généralement partagées par le personnel d'une organisation ou un sous-ensemble de ce personnel se reconnaissant dans un métier, un service ou une fonction. Pour une part probablement essentielle, ces valeurs émergent et se construisent progressivement au sein de la collectivité, reflétant l'expérience du groupe. Mais pour une part aussi, ces valeurs peuvent être manipulées au sens de modelées. Ainsi, les différents projets d'entreprise cherchent à expliciter et développer certaines d'entre elles ou à en réduire d'autres. La communication interne (journaux d'entreprise, etc.) peut avoir les mêmes objectifs. Nous voyons peu de différences entre ce que l'on appelle aujourd'hui la culture d'entreprise et ce que l'on appelait autrefois l'esprit d'entreprise... La création d'un langage commun mettant à la mode certaines

⁵ Martin LANDAU et Donald CHISHOLM : *Success oriented vs. failure avoidance management in public administration : a reconsideration*. Colloque de la revue Politique et Management Public, Paris, 26 et 27 mars 1992.

expressions (orales mais aussi gestuelles ou vestimentaires) est un instrument essentiel de contrôle de la culture. Le langage façonne la pensée. Par exemple, en introduisant le langage de la finance dans une organisation (les mots mais aussi des indicateurs servant de repères), on place sur le devant de la scène les préoccupations financières et on ouvre la porte à des stratégies financières.

Le **contrôle clanique** décrit par William OUCHI ⁶ peut être une forme de contrôle par la culture d'entreprise mais il peut être aussi un contrôle par un corps de professionnels se plaçant au-dessus des règles de l'entreprise. Tel est évidemment le cas des médecins mais également des chercheurs parfois plus sensibles à la reconnaissance de leur milieu professionnel qu'à celle de leurs employeurs, des directeurs de comptabilité qui dans les pays anglo-saxons sont membres de l'équivalent de notre ordre des experts comptables ou encore des auditeurs internes qui sont également membres d'une organisation professionnelle ayant ses propres règles (codes d'éthiques ou de déontologie, codes de "bonne conduite", etc.). Les conditions d'un contrôle clanique sont les suivantes ⁷ :

		Connaissance du processus de transformation	
		Parfaite	Imparfaite
Possibilité de mesurer les résultats	Bonne	Contrôle des comportements ou des résultats	Contrôle des résultats
	Mauvaise	Contrôle des comportements	Contrôle clanique

La définition que nous avons donnée du contrôle de gestion et la présentation des formes alternatives de contrôle témoignent de leur coexistence dans la réalité. Seules les proportions de chacune d'entre elles varient et font la spécificité de chaque organisation en fonction de contingences techniques, économiques et sociales mais aussi d'un équilibre des pouvoirs à l'intérieur de toute organisation.

Nous allons maintenant détailler les hypothèses de base du modèle de contrôle d'une organisation par le contrôle de gestion.

2/ Les hypothèses du modèle.

Le contrôle de gestion, défini comme un système finalisé de régulation des comportements, suppose implicitement une certaine représentation du fonctionnement de l'entreprise que nous allons essayer d'explicitier.

Le modèle sous-jacent est tout d'abord un **modèle cybernétique**. L'entreprise est un système. Le contrôle de gestion procède par ajustements successifs selon une démarche en boucles consistant à faire des prévisions, à comparer ces prévisions aux réalisations puis à prendre des mesures correctrices afin d'ajuster l'action aux objectifs. Cette démarche est généralement illustrée dans la littérature spécialisée par l'action du pilote qui détermine une trajectoire idéale, corrige les écarts et, éventuellement, redéfinit en fonction de la situation constatée une nouvelle trajectoire. Le modèle ainsi élaboré a cependant une limite : ce n'est pas un processus de conduite du changement menant à des évolutions radicales mais plutôt une démarche adaptative et progressive ou d'ajustement.

6 William OUCHI : *Théorie Z*. Interéditions, 1982, 252 p.

7 Henri BOUQUIN : *Les fondements du contrôle de gestion*. PUF, Que sais-je? n° 2892, 1994, p. 53.

Le contrôle de gestion est aussi, comme nous l'avons déjà évoqué, un **modèle contractuel**. L'entreprise est considérée comme une somme de "contrats" mettant ses différentes cellules en contact dans une relation "client-fournisseur". Cette représentation n'exclut pas le modèle cybernétique. Le sommet délègue à des agents une mission et des moyens en contrepartie d'une obligation de résultat. Il est donc adapté à la gestion de situations complexes car le mandant n'a plus à contrôler une multitude de variables d'action qu'il ne maîtrise pas ou pour lesquelles il n'a pas toujours la compétence technique requise. Le contrôle de gestion permet une réduction de complexité nécessaire au fonctionnement des échelons supérieurs de la hiérarchie. Les indicateurs de succès se réduisent alors à des performances simples à mesurer telles que les quantités produites, le délai, la marge ou toute autre expression du résultat. Le contrôle stratégique de l'organisation peut ainsi s'opérer sans avoir à entrer dans le détail des problèmes techniques. Un système de sanction-récompense de l'agent, préalablement défini, est associé aux indicateurs de succès et fait partie intégrante du "contrat".

Le modèle suppose qu'il soit possible de **décliner les facteurs clés de succès sur l'échelle du temps** : long, moyen et court terme. Ainsi, dans le cas d'une stratégie de domination par les coûts (long terme), on va par exemple s'intéresser à la maîtrise des coûts de transport.⁸ Cette dernière variable constitue alors un facteur clé de succès. A moyen terme, on aura à se prononcer sur des choix tels que faire ou sous-traiter, organiser un partenariat logistique durable, etc. A horizon un an, le problème se déplace vers la gestion d'un parc de véhicules : nombre et caractéristiques des véhicules, rythme de remplacement, politique d'entretien, etc. Enfin, au quotidien, le problème devient celui de l'optimisation des tournées.

Le contrôle de gestion suppose que la **stratégie et les objectifs qui en découlent soient explicites**. Or nous savons que la "formalisation d'une organisation n'est jamais que la partie visible de sa régulation effective".⁹ Les causes tiennent tant à l'incapacité réelle de modéliser une situation complexe qu'à la recherche d'une réduction des conflits. L'explicitation d'un choix suppose bien évidemment le renoncement à d'autres possibilités qui ont, elles aussi, leurs partisans. L'ambiguïté peut être un mode de gestion consensuelle. Enfin, nous l'avons déjà mentionné, le volontarisme cher à de nombreux gestionnaires n'explique pas tout : il y a aussi des stratégies émergentes¹⁰ qui viennent s'opposer aux stratégies explicites.

Le modèle du contrôle de gestion suppose un **découpage de l'organisation en centres de responsabilité** dont la définition varie avec les objectifs et le niveau d'autonomie. On distingue ainsi généralement :¹¹

- les centres de coût standard qui correspondent généralement à des ateliers dont le responsable ne maîtrise que la productivité ;
- les centres de dépenses discrétionnaires, le plus souvent des services administratifs dont l'activité est difficilement mesurable ;
- les centres de recettes ou de chiffre d'affaires, habituellement des services commerciaux lorsque le responsable n'a pas la maîtrise des prix et des coûts de distribution ;
- les centres de profit qui se rencontrent à un niveau assez élevé de la hiérarchie des grandes entreprises lorsque le responsable a une large délégation de pouvoir ;
- les centres d'investissement qui correspondent à des centres de profit, dans lesquels le responsable aurait en outre la maîtrise des investissements, se situant au niveau le plus élevé.

8 Cf. BOUQUIN, op. cit., p. 62.

9 Erhard FRIEDBERG : *Le pouvoir et la règle; dynamique de l'action organisée*. Seuil, 1993, p. 151.

10 Les stratégies émergentes sont le fruit d'un "gauchissement de la stratégie antérieure sous l'influence de décisions successives non gérées de façon globale." (*Stratégor*, InterEditions, 1988)

11 Cf. à ce sujet : Alain BURLAUD et Claude SIMON : *Comptabilité de gestion*. Vuibert, 1993, p. 20 et s. ou Michel GERVAIS : *Contrôle de gestion*. Economica, 1994, p. 262 et s.

Ces différences peuvent être récapitulées dans le tableau suivant : ¹²

Nature du centre	Maîtrise des coûts	Maîtrise du chiffre d'affaires	Maîtrise des investissements
Coûts	X		
Dépenses discrétionnaires	X		
Recettes ou CA		X	
Profit	X	X	
Investissement	X	X	X

Les échanges entre ces centres sont réglés par les prix de cession internes (internes par rapport à l'entreprise ou au groupe).¹³

Ayant présenté les fondements du modèle de régulation à distance et par les chiffres des comportements dans une organisation, nous allons maintenant voir les outils mis en oeuvre.

3/ Les outils du contrôle de gestion.

Ces outils peuvent être regroupés en deux familles :

- les instruments de formalisation de la prévision ;
- les outils qui rendent compte des réalisations.

3.1/ Les instruments de formalisation de la prévision.

On distingue deux outils selon l'horizon temporel retenu :

- le plan pour le moyen et long terme ;
- le budget pour les prévisions annuelles (court terme).

3.1.1/ Le plan.

Michel GERVAIS ¹⁴ définit la planification "comme un processus systématique et continu de préparation de l'avenir comprenant :

- une appréciation de l'évolution de l'environnement ;
- une juste mesure des possibilités de la firme ;
- une évolution d'action ;
- une mise en oeuvre des choix effectués ainsi qu'un contrôle de leur réalisation."

La planification suppose un diagnostic global de l'organisation avec une représentation de l'évolution de l'environnement, une appréciation des forces et faiblesses de cette organisation face à l'évolution décrite, le choix d'objectifs à horizon 5 ans, par exemple, pour construire une image de l'avenir et enfin, l'étude d'un cheminement. Les progrès pas à pas sont parfois trop lents et il faut définir des objectifs de percée avec des plans de progrès. Cette prise de recul par rapport à l'activité quotidienne joue un rôle essentiel dans l'unification des comportements et la création d'un consensus. Le volet financier et la déclinaison du plan en budgets permet un contrôle de la cohérence et de la faisabilité du plan, un bouclage. Il ne faut pas non plus oublier la gestion des effectifs et des compétences et la gestion des actifs immobilisés. Bien sûr, un plan n'est rien sans dispositifs de mise en oeuvre et plus particulièrement sans un pilotage des plans de percée.

¹² Cf. Henri BOUQUIN : *Le contrôle de gestion*. PUF, 1986, p. 52.

¹³ Cf. à ce sujet : Alain BURLAUD et Claude SIMON, op. cit., p. 279 et s.

¹⁴ Michel GERVAIS : *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*. Economica, 1990, p. 24.

La planification se caractérise par le fait qu'il s'agit d'une démarche rationnelle. La prévision n'est pas l'art de la divination ou de la prophétie mais plutôt la pratique raisonnée de simulations en fonction de différentes hypothèses. Dans la mesure où le plan n'élimine pas l'incertitude ou le risque, il doit être adaptatif. Beaucoup d'entreprises adoptent d'ailleurs la formule du plan glissant, par exemple sur 5 ans.

La planification est un instrument de transposition à une organisation du fameux "connais-toi toi-même". Le plan est une pédagogie de l'apprentissage organisationnel, c'est-à-dire de la capitalisation des expériences au sein d'une collectivité. Il oblige à faire le tri entre le faisable et l'irréalisable, à expliciter une vision d'ensemble et à la confronter avec celle des autres. Il fournit une base de contrôle dans la mesure où les constats sont confrontés à ce qui avait été envisagé. Enfin, il permet de se préparer à des ruptures ou tout au moins à celles que l'on voit venir.

Le personnel d'une organisation vit la planification à la fois comme quelque chose de rassurant puisque l'on "sait" où l'on va et comme une angoisse permanente puisque l'on passe beaucoup de temps à se poser des questions auxquelles on ne peut répondre de façon définitive. La planification tire une bonne partie de sa richesse de ce double jeu.

Concrètement, un plan se présente sous forme d'un document qui commence par analyser les facteurs de risque et les opportunités externes. Se refusant à prédire, il peut les regrouper en simplifiant sous forme de plusieurs scénarios (rose pour la version optimiste, blanc pour la version moyenne et gris pour la version pessimiste). Pour chaque scénario, on établit un diagnostic des capacités de réponse spontanée de l'entreprise. Enfin, on va essayer d'optimiser les réponses en simulant plusieurs actions dans le cadre d'objectifs plus volontaristes. La part du quantifiable est extrêmement variable selon l'approche retenue.

3.1.2/ Le budget.

Le Plan comptable général définit le budget comme "une prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un programme déterminé. Un budget d'exploitation est la prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à une hypothèse d'exploitation donnée pour une période déterminée." L'International Federation of Accountants (IFAC, Financial and Management Committee) donne une définition complémentaire : c'est un "processus de prévision à court terme aboutissant aux budgets opérationnels et systèmes de pilotage qui découlent de ces prévisions."

Pratiquement, en fonction du plan, on essaie de chiffrer les prévisions relatives à la prochaine tranche annuelle en les décomposant par centre de responsabilité. Les ébauches sont normalement préparées de façon décentralisée en fonction des directives générales (appelée parfois "lettre de cadrage" comme pour le budget de l'Etat). Suit un processus de navette entre les différents services et le service de contrôle budgétaire qui permet d'assurer la cohérence d'ensemble de la construction. Ces ajustements, dans le cas d'une activité industrielle, se font en commençant par la contrainte la plus forte qui pèse sur l'entreprise, c'est-à-dire en général le volume que peut absorber le marché aval pour un niveau de prix donné. Habituellement, les budgets se préparent dans l'ordre suivant :

- budget des ventes en fonction des prévisions de vente ;
- budget de production en fonction du programme de production qui, compte tenu des stocks de produits finis, doit satisfaire les objectifs commerciaux ;

- budget des approvisionnements en fonction des stocks de matières premières et des quantités à produire ;
- budget des charges de personnel, notamment en fonction du programme de production et de la politique du personnel ;
- budget des services généraux.

Certains de ces budgets sont estimatifs tels ceux des services commerciaux ou de production car ils seront éventuellement dépassés si les ventes sont supérieures aux prévisions alors que d'autres seront limitatifs tels ceux des services fonctionnels.

La construction budgétaire suppose que l'on sache modéliser les consommations de facteurs en fonction du niveau d'activité. Il faudra donc analyser les charges en charges fixes et charges variables éventuellement grâce à des techniques statistiques (techniques d'ajustement d'un nuage d'observations).

Plus qu'une simple prévision, le budget constitue dans le cas d'un système de contrôle de gestion un véritable engagement "contractuel". Reste à savoir si a posteriori le "contrat" a été rempli, c'est-à-dire à comparer les prévisions aux réalisations.

3.2/ Les outils décrivant les réalisations.

Les responsables des différents centres de responsabilité doivent rendre compte de leur action. Dans le cas d'un contrôle de gestion, cette reddition prend, comme nous l'avons déjà vu, la forme d'indicateurs quantifiés synthétiques, regroupés en un système de *reporting* ou de tableau de bord. Certains de ces indicateurs proviennent du système d'analyse des écarts de la comptabilité de gestion. Un développement particulier est consacré au système de mesure de la productivité globale des facteurs.

3.2.1/ Le *reporting* et les tableaux de bord.

La fonction du *reporting* et du tableau de bord est d'assurer la remontée régulière (souvent mensuelle) de l'information formalisée dans la hiérarchie. Ces deux mots sont sensiblement synonymes mais si l'on tient absolument à les différencier, on peut estimer que le *reporting* véhicule davantage des indicateurs financiers venant des filiales et allant à la société mère alors que les tableaux de bord peuvent être internes à une société (des différents ateliers vers le directeur de l'usine puis des différents directeurs vers la direction générale) ou même à un service et peuvent regrouper aussi bien des indicateurs quantitatifs que financiers. Nous pensons, pour notre part, que cette différence de vocabulaire est plus que fragile. Bien évidemment, l'information formalisée ne fait pas obstacle à l'information informelle qui circule inévitablement dans toute organisation et que l'on appelle parfois "radio couloir" ou "radio moquette"!

Les indicateurs physiques rencontrés peuvent être des indicateurs de quantité relatifs à l'activité : volume (nombre d'articles vendus ou fabriqués, volume du stock, etc.), qualité (pourcentage de malfaçon, d'articles retournés sous garantie, etc.), délai (délai de livraison, de dépannage, d'encaissement, etc.). Ils peuvent aussi décrire les consommations de moyens : nombre d'heures travaillées, payées, d'absence, de formation, etc. ou quantité de matières premières et d'énergie consommée, kilométrage parcouru pour les livraisons, etc. Ces indicateurs peuvent être combinés pour exprimer par exemple une productivité (volume produit / nombre d'heures de travail) ou un rendement (quantité produite / énergie consommée). Afin de mieux canaliser les comportements, c'est-à-dire de limiter les effets

pervers, il est recommandé de construire les indicateurs de telle sorte qu'ils expriment une double contrainte¹⁵ ou une injonction paradoxale, comme produire un maximum avec un minimum de défauts ou maximiser le chiffre d'affaires tout en minimisant les risques d'impayé, etc.

Les indicateurs sont formalisés selon une grille normalisée servie périodiquement, contrôlée et commentée par le contrôleur de gestion. Ils permettent ainsi des comparaisons dans le temps (suivi de l'évolution d'un critère pour un même service au cours d'une période plus longue) ou dans l'espace (comparaison d'une performance avec celle d'une autre unité ayant une activité comparable). Les analyses faites par le contrôleur de gestion sont souvent validées par une discussion avec le service concerné avant d'être transmises à la hiérarchie.

A titre d'illustration, nous reproduisons ci-dessous le tableau de bord social recommandé par l'association "Entreprise et progrès", cité par Jean-Pierre SCHMITT¹⁶. Il comprend 6 indicateurs physiques :

- 1 indicateur de structure : les effectifs par catégorie professionnelle ;
- 3 indicateurs de politique :
 - rémunération : valeur moyenne du point = salaire moyen / coefficient moyen ;
 - sécurité : taux de fréquence = $10^6 * \text{nombre d'accidents avec arrêt} / \text{nombre d'heures de travail}$;
 - formation : nombre d'heures de formation pendant le temps de travail / nombre d'heures de travail ;
- 2 indicateurs de comportement :
 - absentéisme : nombre de jours d'absence / nombre de jours de travail théorique ;
 - rotation : nombre de départs / effectifs inscrits.

Enfin, tout système de pilotage par des indicateurs génère des effets pervers lorsque les acteurs découvrent le moyen de gérer ces indicateurs plus que le réel. Autrement dit, le signe, qui n'est qu'une vision réduite de la réalité, devient plus important que la réalité elle-même. Ainsi, pour certains hommes politiques, le traitement des statistiques du chômage passe avant le traitement du chômage lui-même. Pour certains étudiants ou enseignants, les statistiques des résultats aux examens comptent plus que la formation. Pour certains dirigeants d'entreprises, le souci du résultat comptable conduit à négliger l'investissement, c'est-à-dire à hypothéquer le moyen ou le long terme. Pour déjouer les effets d'accoutumance, il faut faire évoluer le système d'indicateurs.

3.2.2/ L'analyse des écarts.

Parmi les indicateurs, on trouve les écarts issus de la comptabilité analytique. La comparaison entre les charges budgétées et les charges réelles est analysée en écarts sur prix, sur quantité, sur activité, sur rendement, etc. De même, les écarts sur le chiffre d'affaires peuvent être expliqués par des écarts sur les prix de vente unitaires, sur les quantités vendues et sur la composition du portefeuille de produits vendus.¹⁷ Dans la pratique, la présentation se fait généralement en liste et non sous forme d'arborescence et les écarts sont calculés en valeur absolue et en pourcentage. Une responsabilité est associée à chacun de ces écarts. Par exemple, le DRH est responsable des écarts sur salaires, le chef d'atelier d'un écart sur le

15 *Double bind*

16 Jean-Pierre SCHMITT : *Manuel d'organisation de l'entreprise*. PUF, 1994, p. 347.

17 Pour une étude détaillée de l'analyse des écarts, on pourra se référer à Alain BURLAUD et Claude SIMON, op. cit., p. 237 et s.

nombre d'heures supplémentaires, le directeur des achats des écarts sur prix des matières premières, etc. Seuls les écarts les plus significatifs viennent alimenter le tableau de bord.

3.2.3/ La mesure de la productivité globale des facteurs.

S'il est aisé de calculer la productivité d'un facteur de production pris isolément à un instant donné, le suivi dans le temps de cet indicateur ou une comparaison interentreprises n'a de sens que dans la mesure où la clause "toutes choses égales par ailleurs" est satisfaite. C'est évidemment rarement le cas. On ne peut comparer la productivité de deux travailleurs que s'ils utilisent les mêmes outils. L'idée de calculer un surplus global de productivité des facteurs résulte de la quête d'un indicateur synthétique rendant compte de cet aspect essentiel de la gestion, tout comme le résultat comptable donne une image globale de la performance financière de l'entreprise. La méthode des comptes de surplus global de productivité n'aboutit pas à la détermination d'une productivité globale en valeur absolue, mais à une mesure de sa variation par rapport à une période antérieure ou par rapport à une prévision.

Cette technique des **comptes de surplus global de productivité** a été mise au point par le Centre d'Etude des Revenus et des Coûts (CERC) à la fin des années 60 pour les besoins des contrats de plan du secteur public industriel et commercial (SNCF, Gaz de France, Charbonnages de France et EDF). Il s'agissait alors, dans le cadre d'une politique de lutte contre l'inflation, de limiter la hausse de la masse salariale au surplus global de productivité.

La méthode consiste à analyser tous les comptes de charges et de produits en quantités unitaires (volume de facteurs consommés ou volume de la production) et prix unitaire. On procède ensuite à une comparaison entre les charges et produits de deux années consécutives ou à une comparaison entre les charges et produits prévus et constatés pour une même période. Les variations de volume, traduites en francs pour être agrégeables, expriment les gains ou pertes de productivité alors que les variations de prix montrent les opérations de redistribution. Ainsi, lorsqu'il faut plus de matière première ou de temps de travail pour produire une certaine quantité de produits finis, il y a une perte de productivité. Si les salaires horaires et le bénéfice baissent, cela signifie que la perte de productivité est supportée par les salariés et les actionnaires ¹⁸.

4/ Les limites du contrôle de gestion.

Le modèle comporte une double limite qu'il est nécessaire de connaître afin d'en faire un usage "prudent et avisé" : des limites techniques et des limites liées à une idéologie qui survalorise le côté volontariste du *manager*.

4.1/ Les limites techniques du modèle

Le contrôle de gestion repose sur une **modélisation** de l'entreprise. Or toute modélisation est réductrice. De plus, l'instrument d'observation n'est pas neutre. Non seulement il ne permet pas de découvrir toutes les dimensions de la réalité, mais de plus, en produisant une certaine forme de connaissance, il induit plus particulièrement certaines formes d'action. Les acteurs doivent prendre conscience des déformations apportées par le modèle pour les corriger ou les atténuer.

¹⁸ Pour une étude détaillée de la méthodes des comptes de surplus global de productivité, on pourra se référer à Alain BURLAUD et Claude SIMON, op. cit., p. 312 et s.

Le modèle est né dans l'industrie. S'il rend bien compte des processus de production, il n'est pas à même de rendre compte des **processus de création et d'innovation** ou de l'apprentissage organisationnel. Pourtant, l'essentiel de la valeur ajoutée et l'avantage concurrentiel dans de nombreux secteurs proviennent aujourd'hui de cette création plus que de la seule maîtrise des coûts de production. Le contrôle de gestion ne peut donc mobiliser toutes les formes de "ressources humaines".

Le contrôle de gestion a largement hérité des **limites du modèle comptable**. S'il permet de simuler des variations à la marge (du niveau d'activité ou de la conception d'un produit, par exemple), il ne permet guère d'envisager des changements plus radicaux. La comptabilité permet essentiellement de faire des extrapolations. Cette limite n'est souvent pas trop gênante dans le cadre de prévisions à court terme mais rend l'outil peu adapté à des projections à plus long terme pour lesquelles il faut faire appel à l'analyse stratégique.

Le modèle privilégie le **quantifiable**, qu'il soit physique ou financier. L'investissement immatériel, surtout lorsque ses effets sont qualitatifs ou difficilement quantifiables parce qu'à long terme, est pénalisé par rapport aux efforts de réduction de coût ou d'accroissement immédiat des ventes. Cependant, la survie de l'entreprise est souvent liée à sa capacité à investir à temps en particulier dans les hommes qui la composent.

La performance est **multidimensionnelle**. Or le contrôle de gestion, même s'il s'appuie sur des tableaux de bord ayant de multiples indicateurs, bute sur la difficulté de définition d'un indicateur synthétique. Ce qui est relativement aisé pour un étudiant dont on calcule la moyenne générale avec des coefficients de pondération, est plus délicat dans une entreprise. Selon quelle règle faudrait-il par exemple compenser une mauvaise performance commerciale par une bonne performance financière ?

La régulation cybernétique par la mesure des écarts a un **caractère anti-adaptatif**. Au lieu de réduire les écarts, il faut, lorsqu'ils sont favorables, un mécanisme amplificateur. L'adaptation au changement est étrangère à la régulation cybernétique.

Enfin, le contrôle de gestion s'appuie sur une démarche itérative et bouclée : de la stratégie découlent des plans puis des budgets. La comparaison des réalisations avec les prévisions entraîne une correction des écarts. Tout obéit à une rationalité économique. Comme nous l'avons déjà souligné, il y a d'autres rationalités ou des rationalités multiples, des choix implicites ou des incapacités à choisir, des ambiguïtés, des espaces de liberté. Parfois, le schéma rationnel s'inverse et les moyens ne sont plus fonction des objectifs mais les objectifs fonction des moyens.

4.2/ Les limites liées à l'idéologie véhiculée par le modèle.

Les modèles les plus classiques du contrôle de gestion supposent que l'on puisse isoler le lieu et l'instant de la prise de décision et que par ailleurs, on puisse décrire un raisonnement qui objectivise la relation entre connaissance et action. Le contrôle de gestion n'est pas seul en cause ; ce sont les sciences de gestion qui succombent souvent aux charmes simples du mythe du décideur ou à l'image valorisante du pilote. Ces héros des temps modernes sont censés savoir tout ce dont ils ont besoin, en temps et en heure, et peuvent décider de la meilleure solution qui, sans discussion, sera inévitablement appliquée. Le pilote, seul et responsable, décide ; la machine obéit.

Face à cette idéologie, il y a l'antihéros que TOLSTOÏ dépeint dans "Guerre et paix". Il est sans doute moins conforme aux clichés hollywoodiens mais il est sans doute plus vrai, en tout cas, plus humain.

Le temps du héros se découpe en tranches. *Veni, vidi, vici* a dit Jules César. Mais en découplant le temps en tranches, on explique aussi qu'Achille ne rattrapera jamais la tortue ¹⁹. Le temps réel décrit par TOLSTOÏ est continu et la personnalisation du héros ne résiste pas à l'analyse que l'auteur fait des campagnes napoléoniennes en Russie. *"Ceux qui pensent ainsi oublient ou ignorent les conditions dans lesquelles s'exerce inévitablement l'activité d'un grand chef. Cette activité n'a rien de commun avec l'image que nous nous en faisons lorsqu'assis paisiblement dans notre cabinet, nous étudions sur la carte une campagne quelconque, connaissant le nombre des troupes de chaque camp et la région, et considérant l'événement comme ayant commencé à tel moment déterminé. Les conditions dans lesquelles est placé le général en chef sont toutes différentes : il ne se trouve pas AU COMMENCEMENT mais toujours au milieu d'une série mouvante d'événements, et de telle sorte que jamais, à aucun moment, il n'est en état de saisir toute la signification de ce qui se passe. La signification se dessine progressivement, insensiblement, de façon continue, se précisant de minute en minute ; et à chaque moment de cette progression, le général en chef se trouve au centre d'un jeu complexe d'intrigues, de préoccupations, d'influences, d'autorités diverses, de projets, de conseils, de menaces, de mensonges, et est constamment obligé de répondre aux innombrables questions qu'on lui pose, souvent contradictoires."* ²⁰

L'antihéros tolstoïen est sous-informé. L'auteur décrit ainsi la bataille de Borodino. *"Les aides de camp envoyés par l'empereur et les ordonnances que lui dépêchaient ses maréchaux arrivaient sans cesse du champ de bataille et l'informaient de la marche des opérations ; mais tous ces rapports étaient faux, et parce qu'il est impossible dans le feu du combat de dire ce qui se passe à un moment donné, et parce que beaucoup de ces aides de camp n'allaient pas jusqu'au lieu du combat et rapportaient ce qu'ils avaient entendu dire ; de plus, tandis que l'aide de camp parcourait les deux ou trois verstes qui le séparaient de Napoléon, la situation avait changé et les renseignements qu'il rapportait à l'empereur n'étaient plus exacts. Ainsi, un aide de camp du vice-roi vint annoncer la prise de Borodino, et que le pont sur la Kolotcha était aux mains des Français, et il demanda si les troupes devaient traverser la rivière ; Napoléon donna l'ordre aux troupes de prendre position sur l'autre rive et d'attendre. Cependant, bien avant que Napoléon eût donné cet ordre, alors que l'aide de camp venait seulement de quitter Borodino, les Russes avaient repris et brûlé le pont (...). Tenant compte de ces rapports nécessairement faux, Napoléon prenait des mesures qu'on avait déjà prises avant qu'il les eût ordonnées, ou bien qui s'avéraient inexécutables."* ²¹

Le "héros" tolstoïen, qui raisonne sur un temps artificiellement fractionné avec des informations incomplètes, partiellement fausses et parfois contradictoires, est au centre d'**un jeu d'influences qu'il ne maîtrise pas**, ce qui **pose la question de son existence réelle**. *"Pourtant, chaque fois qu'il y eut des conquêtes, il y eut des conquérants, chaque fois que des bouleversements se sont produits dans un Etat, il y eut de grands hommes, disent les historiens. En effet, toutes les fois qu'apparaissaient des conquérants, il y avait des guerres, répond l'esprit humain, mais cela ne prouve pas que les conquérants soient la cause des guerres et que l'examen des actes d'un homme puisse nous permettre de découvrir les lois de la guerre. Toutes les fois que, consultant ma montre, je vois que l'aiguille a atteint le chiffre*

19 Léon TOLSTOÏ : *La guerre et la paix*. Ed. Folio, 1987, tome 2, p. 268.

20 Ibid. p. 273.

21 Ibid. pp. 243 et 244.

dix, j'entend sonner les cloches de l'église voisine ; mais du fait que toutes les fois que l'aiguille est sur dix les cloches sonnent, je n'ai pas le droit de conclure que la position de l'aiguille est la cause du mouvement des cloches." ²²

Le "héros" tolstoïen n'est-il alors que le jouet des événements ? TOLSTOÏ a l'intelligence de ne pas répondre de façon simpliste, par l'affirmative, à cette question. La réalité est plus subtile. *"Le prince André écoutait attentivement les paroles que Bagration échangeait avec les différents chefs et les ordres qu'il leur donnait, et il remarquait avec étonnement qu'aucun ordre n'était donné en réalité et que Bagration essayait seulement de faire croire que tout ce qui se produisait par nécessité ou par hasard ou sur l'initiative des commandants subalternes, que tout cela se faisait sinon sur ses ordres, du moins conformément à ses intentions. Et le prince André s'aperçut qu'en dépit de la part que tenait le hasard dans le déroulement des événements qui ne dépendaient pas de la volonté du général en chef, grâce au tact de Bagration, sa présence avait une importance considérable. Ceux qui arrivaient auprès de lui le visage bouleversé se rassérénaient, les soldats et les officiers le saluaient gaiement, et tenant évidemment à manifester devant lui leur courage, se montraient plus ardents."* ²³

En transposant à l'entreprise ce que TOLSTOÏ décrit dans une organisation bien particulière, l'armée, on découvre la naïveté des représentations de l'autorité dans une partie importante de la littérature économique et managériale y compris dans celle consacrée au contrôle de gestion. L'autorité, pour s'exercer, doit être légitime ou, autrement dit, s'inscrire dans des forces collectives qu'il faut savoir utiliser. Ainsi apparaissent à côté des stratégies volontaristes, les stratégies émergentes, la réalité étant probablement, en général, un mélange des deux.

En conclusion de ce détour par l'oeuvre de TOLSTOÏ, on en revient au problème de fond qui est celui de la source du pouvoir dans les organisations ou entreprises. Nos grandes organisations sont-elles dirigées par des "héros" comme Louis RENAULT, André CITROËN, Marcel BOUSSAC, Marcel DASSAULT et bien d'autres ou dérivent-elles au gré de forces collectives qui les dépassent comme le montrait déjà TOLSTOÏ en 1869 ? La première vision est la plus populaire car la plus spectaculaire, la plus médiatique ; la seconde est moins souvent décrite car elle est plus difficile à mettre en scène. La question est pourtant essentielle pour nous car selon la nature du "vrai" pouvoir, le modèle de contrôle ne sera pas le même.

5/ Les développements du contrôle de gestion.

L'évolution d'une technique est extrêmement complexe à comprendre et à décrire. De nouveaux outils, intellectuels il va de soi mais aussi physiques comme l'ordinateur, sont apparus et ont modifié le contenu du contrôle de gestion. Si nous prenons l'exemple précisément de l'informatique, elle n'a pas été développée pour les besoins du contrôle de gestion ; mais du fait de la disponibilité de cette technologie, le contrôle de gestion s'est transformé dans un sens différent de celui que nous aurions pu autrement observer. Par ailleurs, les besoins des gestionnaires ont aussi évolué avec l'environnement économique, social et culturel. De nouvelles demandes ont donc stimulé la création de nouveaux outils de contrôle. Mais s'il n'y avait pas eu une offre, il n'y aurait probablement pas eu de demande. Le phénomène est bien connu : nous n'avons pas besoin des produits qui n'existent pas encore même si nous ne sommes pas toujours satisfaits de ceux que nous avons !

²² Ibid. p. 270.

²³ Ibid. tome 1, p. 252.

L'évolution que nous allons décrire schématiquement se situe dans une perspective de changement lent. Le contrôle de gestion est une technologie qui relève des sciences de l'homme et qui de ce fait se diffuse extrêmement lentement par rapport à ce que l'on peut observer dans les sciences de la matière. Ceci a d'ailleurs des conséquences dans le domaine de la pédagogie. Il n'y a pas plus difficile et plus long que de faire comprendre concrètement à des élèves les mécanismes du pilotage d'une organisation alors qu'ils apprennent très vite à mettre en équation un calcul du stock optimum, par exemple.

Dans ce qui suit, il a fallu faire un choix : privilégier l'offre instrumentale (la propulsion) ou la demande (la traction) dans le développement d'une technologie telle que le contrôle de gestion. Symboliquement, nous avons placé les instruments en tête pour souligner le fait que bien souvent ils manipulent les hommes à leur insu. Dans un premier point, nous verrons les sources du dépassement du modèle classique de contrôle de gestion : l'apparition de nouveaux outils ou concepts. Puis, nous présenterons les besoins nouveaux qui sont ainsi satisfaits. Enfin, nous illustrerons notre propos avec une étude un peu plus technique du contenu d'un contrôle de gestion rénové.

5.1/ Les sources du dépassement du contrôle de gestion.

En schématisant un peu, on peut dire que la discipline a été plus particulièrement perturbée par les emprunts à deux disciplines :

- la sociologie des organisations ;
- les réflexions sur la structure et la stratégie.

Les choix que nous faisons ici sont évidemment simplificateurs tant la littérature est abondante et souvent de qualité dans ces deux disciplines. Mais un souci d'exhaustivité nous conduirait bien au delà des limites d'un article ou d'une leçon inaugurale.

5.1.1/ L'intégration des apports de la sociologie des organisations.

Le contrôle de gestion et, d'une façon plus large les sciences de gestion, ont évolué au cours des dernières décennies en intégrant un peu de la vision *tolstoïenne* des organisations et des processus de prise de décision pour mieux prendre en compte la complexité du réel.

En France, les travaux de Michel CROZIER ont été déterminants pour cesser de faire des organisations des "boîtes noires". Ils ont montré qu'à l'intérieur il y avait un équilibre complexe de pouvoirs et de contre-pouvoirs, que les différents acteurs avaient des stratégies propres et qu'ils savaient utiliser les zones d'incertitude pour se ménager des espaces de liberté.

Aux Etats-Unis, l'application des théories psychologiques du comportement à l'étude des processus de prise de décision fut notamment l'un des apports essentiels de l'oeuvre de Herbert SIMON aux sciences de gestion²⁴. Il a été conduit à souligner la rationalité limitée des acteurs. Ses travaux ont été poussés plus loin par Richard CYERT et James MARCH qui ont essayé d'expliquer le comportement "réel" des firmes et ont ainsi poursuivi la critique du modèle issu de la théorie micro-économique. Cela ne signifie pas que le modèle soit dépassé ; simplement, il n'a pas la capacité de rendre compte de tous les phénomènes observés et doit donc être complété. La théorie *behavioriste* qu'ils ont élaborée "représente la firme comme

24 Cf. à ce sujet : Jean-Claude SCHEID : *Les grands auteurs en organisation*. Dunod, 1991, pp. 133 et s.

une coalition interactive de différents groupes d'individus aux objectifs conflictuels".²⁵

Ces travaux et bien d'autres encore ont accompagné l'évolution du contrôle de gestion vers la direction par objectifs à la fin des années 60 et au début des années 70. Ils ont sensibilisé aux notions de motivation, d'adhésion, d'engagement personnel que l'on retrouve dans les développements plus récents de la gestion des projets.

5.1.2/ L'intégration d'une réflexion sur les structures et la stratégie.

Le contrôle de gestion a été bâti essentiellement dans un cadre *taylorien* qui supposait la stabilité des organisations, une information parfaite, une stratégie de minimisation des coûts par la productivité et un niveau faible des charges indirectes ou charges de structure²⁶. La complexité croissante des processus de production et la diversification des stratégies ont fait apparaître un décalage entre ce modèle et la réalité observable.

Par ailleurs, les travaux de certains chercheurs en gestion et notamment ceux de A. CHANDLER²⁷ ont montré que les structures des entreprises induisaient certaines stratégies ou qu'inversement, certaines stratégies favorisaient des évolutions de structures.

Ce lien entre stratégie et structure a ensuite été transposé aux relations entre stratégie et contrôle, le modèle de contrôle étant au service d'une stratégie. Peu importe alors la "vérité" des coûts ou des indicateurs d'un tableau de bord. Il s'agit plutôt de produire des messages, des signaux, qui vont induire les comportements désirés pour promouvoir la stratégie choisie²⁸. On retrouve ici, appliqué à la gestion des entreprises, le vieux débat sur la relation dialectique entre connaissance et action²⁹, entre connaissance et pouvoir. Cela pose aussi, à travers la notion de pouvoir, le problème de la légitimité du message : est-il légitime parce que "vrai" (légitimation par le mode de production, par la technique qui garantit l'exactitude) ou légitime parce que "utile" (légitimation par les fins) ?

Ces réflexions sur la stratégie et les structures des firmes ont permis de mieux prendre en compte le déplacement de la source de leurs richesses qui trouvent plus leur origine dans la création que dans la production et de conduire une adaptation des systèmes de contrôle à la nouvelle situation.

5.2/ Les objectifs du dépassement : l'intelligence organisationnelle.

L'industrie s'est construite sur la base d'un avantage concurrentiel décisif par rapport à l'artisanat : la maîtrise de l'énergie. Cette dernière supposait une concentration de la production en un lieu : l'usine. Les économies d'échelle ont été un facteur essentiel du développement industriel de la deuxième moitié du XIX^e siècle et de la première moitié du XX^e. On ne peut pas dire qu'aujourd'hui la maîtrise de l'énergie et les économies d'échelles ne

25 Gérard CHARREAUX et Jean-Pierre PITOL-BELIN : "Les théories des organisations" in *Encyclopédie du management*, Vuibert, 1992, tome 2, p. 264.

26 Philippe LORINO : *Le contrôle de gestion stratégique*. Dunod, 1991, pp. 9 et s.

27 A. CHANDLER : *Strategy and structure*. Anchor books, 1966.

28 On peut ainsi être conduit à produire de faux signaux pour obtenir un "bon" comportement. A titre anecdotique, cela peut se comparer à la pratique de certaines personnes qui avancent leur montre de 5 minutes pour ne pas être en retard. L'information produite par la montre est fautive, elles le savent, mais cette erreur leur est nécessaire.

29 Ce débat fut également abordé par Karl MARX. "Penser et être sont certes distincts, mais en même temps ils sont unis l'un à l'autre." ("Economie et philosophie" in *Oeuvres*, La Pléiade, tome 2, p. 81.)

soient plus une préoccupation des industriels, mais un nouvel avantage concurrentiel est apparu : l'intelligence organisationnelle. Il ne s'agit pas de l'intelligence de l'ingénieur qui fait oeuvre de génie ou tout simplement de création comme Gustave EIFFEL ou bien d'autres, mais d'une intelligence collective. A partir du milieu du XX^e siècle, la production scientifique qui était l'oeuvre d'individus devient plus systématiquement l'oeuvre de groupes d'hommes. Un rapide examen du "tableau synchronique" des inventions ³⁰ montre que les noms de personnes laissent fréquemment la place à des noms d'organisations à partir de la seconde Guerre mondiale : ordinateurs IBM, conquête de l'espace avec la NASA, électricité nucléaire, forages *off shore*, génie génétique, etc. Les moyens techniques et financiers nécessaires à la recherche scientifique ont dépassé les capacités des "artisans de la science" et la complexité des problèmes (tout au moins une complexité d'abondance) est devenue telle qu'il a fallu faire le travail en équipe. Cette évolution du mode de production des connaissances scientifiques ne résulte pas d'une volonté mais d'une nécessité. La conséquence fut en tout cas que les organisations se sont mises à produire des connaissances et que cette production est devenue un enjeu majeur.

Nous avons essayé de caractériser cette intelligence organisationnelle par :

- la capacité de création ;
- la capacité d'apprentissage et d'accumulation de l'expérience ;
- la capacité à faire face aux ruptures.

5.2.1/ L'organisation créatrice.

Les grandes entreprises mais aussi beaucoup de PME déposent un grand nombre de brevets chaque année et y consacrent une partie importante de leur activité. Il faut y ajouter les créations non brevetables (ce qui ne veut pas dire qu'elles ne puissent pas faire l'objet d'une protection) : design, logiciels, procédures, etc. La fonction de production de ces innovations est difficilement maîtrisable ; les délais sont imprévisibles, les processus mal connus (les analogies et métaphores sont aussi importantes que les raisonnements déductifs) et les moyens mis en oeuvre sans rapport stable avec la production. Nous sommes donc sur un terrain hostile à toute notion de standard ou de norme, peu propice au développement du contrôle de gestion. Pourtant, c'est là que se fait une part essentielle de l'avantage compétitif de la firme.

Il ne faut pas en conclure que les activités de création échappent au contrôle de gestion ou en sont protégées. Les consommations doivent respecter des limites budgétaires. La production, certes difficilement quantifiable, peut être valorisée par des cessions à l'extérieur du groupe ou des prix de cession internes négociés. La mise sous tension des acteurs se fait grâce aux contraintes budgétaires, aux impératifs du calendrier d'une gestion de projets et à la pression d'une gestion des carrières qui conditionne les progressions par exemple vers la production d'innovations commercialisables en permettant à une équipe de chercheurs de suivre leur "enfant" dans les phases aval.

5.2.2/ L'apprentissage organisationnel.

La structure de l'organisation et le contrôle de gestion doivent encourager la capitalisation ou l'accumulation du savoir-faire et non sa dispersion. Si cet apprentissage organisationnel est essentiel, il ne se fait pas sans résistances : chaque individu est dépossédé d'un petit monopole lié aux connaissances qu'il est seul à détenir et se trouve privé du pouvoir qui lui est associé.

30 Bertrand GILLE : *Histoire des techniques*. La Pléiade, 1978, pp 1482 et s.

La voie bureaucratique vers l'apprentissage organisationnel consiste à rédiger des procédures réglant la circulation et la conservation de l'information. Elles permettent de "collectiviser" le savoir-faire. Mais elles jouent difficilement un rôle de stimulant et peuvent même devenir un frein car elles n'ont pas la souplesse leur permettant de tirer au fur et à mesure les leçons de l'expérience. Ce n'est qu'en cas de crise que le décalage entre la procédure et la réalité éclate et amène une révision de ces procédures. L'organisation est alors réactive au lieu d'être proactive.

La capitalisation des connaissances dans l'organisation, condition d'une activité créatrice soutenue, doit donc passer par d'autres voies que la voie hiérarchique. Le jeu sur les structures comme par exemple la mobilisation sur des projets doit permettre l'échange et donc cette capitalisation collective. L'objectif est de ne pas stériliser la "rationalité diffuse" et le "déterminisme lâche" ³¹ de la création par la rationalité figée et le déterminisme formel des procédures administratives.

5.2.3/ La conduite du changement plutôt que le pilotage.

Les systèmes techniques seaturent ³², c'est-à-dire atteignent des limites qui ne peuvent être franchies que par un saut technologique. Il y a des ruptures dans le progrès technique comme par exemple le passage de la traction à vapeur à la traction électrique, de la voile au bateau à moteur, etc. Il en est de même dans les systèmes sociaux comme le montre l'effondrement récent des économies à planification centrale. Il en est de même aussi dans les organisations ou les entreprises qui doivent nécessairement passer par des ruptures dans leur développement ³³. Tout le problème est de savoir si l'organisation peut évoluer en profondeur ou si la rupture passe par sa disparition.

Malheureusement, l'instrumentation de gestion est pauvre en matière de conduite du changement alors qu'elle est riche en matière de pilotage. Autrement dit, les outils permettant de rester sur une trajectoire sont plus nombreux et présents que ceux qui permettent de modifier ou de changer de trajectoire. C'est certes le rôle de l'analyse stratégique mais les relais pour véhiculer ces inflexions sur le terrain du quotidien grâce à des indicateurs de gestion ou des tableaux de bord fonctionnent souvent assez mal.

En conclusion, l'innovation devenant l'une des sources essentielles du progrès économique, il faut investir non seulement dans la recherche et le développement, mais aussi dans des structures qui favorisent ce que nous avons appelé l'intelligence organisationnelle. Cette dernière ne se confond pas avec l'intelligence des hommes qui composent l'organisation et n'en constitue pas la somme.

5.3/ Les modalités du dépassement : quelques exemples.

Le dépassement des limites du contrôle de gestion passe aujourd'hui par une réflexion ou une remise en cause de son articulation avec les structures, avec les nouvelles formes d'organisation. Tant les praticiens que les universitaires ont ouvert plusieurs voies. Nous avons choisi d'en explorer trois :

31 Ces expressions sont de Bertrand GILLE, op. cit., p. 42.

32 Cf. à ce sujet, Bertrand GILLE, op. cit., p. 997.

33 Pour une réflexion d'ensemble sur la continuité et la discontinuité, cf. Claude SIMON : *Continuité / discontinuité : une nouvelle approche pour les sciences de gestion*. Institut de recherche en gestion de l'Université Paris Val de Marne (IRG), 1992, 114 p.

- le contrôle de gestion des projets ;
- le contrôle des activités ;
- le management socio-économique.

5.3.1/ Le contrôle de gestion des projets.

Tout d'abord, pour fixer les idées, voici à titre d'exemple quelques chiffres. Le projet Twingo³⁴ qui est considéré comme ayant été particulièrement peu onéreux, a pourtant coûté 3,7 milliards de francs. Certains projets peuvent, dans le secteur de l'automobile, dépasser 10 milliards. Habituellement, la conception d'un véhicule dure de 3 à 5 ans pour une durée de vie des modèles qui tend vers 6 à 8 ans. Le *cash-flow* cumulé ne devient positif qu'environ 10 ans après le lancement du projet. Le constructeur doit coordonner un vaste réseau d'acteurs externes. "85% environ des 3,7 milliards nécessaires pour concevoir et industrialiser la voiture correspond à des prestations assurées par des fournisseurs extérieurs (sous-traitance d'études, fourniture de pièces prototype, achats de machines ou de systèmes industriels complets), 70% du coût de fabrication de la Twingo résulte d'achat de matières ou de sous-ensembles."³⁵ 140 fournisseurs ont travaillé sur ce projet et ont apporté 330 composants incluant plusieurs pièces élémentaires. Il y a au total environ 3000 pièces élémentaires.

Une conception hâtive peut permettre de gagner du temps et de l'argent lors de la phase d'étude et de développement mais coûtera cher lors de la fabrication (difficultés d'usinage ou d'assemblage) ou, pire, lorsque les véhicules seront chez les clients (service après-vente et coût d'opportunité lié à la dégradation de l'image). En résumé, les erreurs des services d'études sont invisibles dans les comptes de ces services mais sont sanctionnées plus tard, trop tard, et en aval. Or le contrôle de gestion "classique" est essentiellement conçu pour contrôler des charges récurrentes. Il a donc fallu penser des structures et des modalités adaptées au problème, à la mise sous tension d'une activité stratégique.

Les structures ont été modifiées avec l'adoption d'une structure matricielle qui croise le découpage habituel par métiers (moteurs, mécanique, carrosserie, etc.) avec un découpage par projet. La rupture avec une longue tradition de spécialisation et de cloisonnement fut qualifiée de révolution culturelle.

En matière de contrôle de gestion, les progrès sont également importants et se caractérisent par :

- l'effacement de la frontière entre la planification stratégique et le contrôle opérationnel car c'est la même équipe qui intègre en permanence ces deux fonctions ;
- la variabilité des périodes de contrôle qui sont fonction des phases du projet alors que dans le cadre d'activités récurrentes la périodicité est habituellement mensuelle, donc fixe ;
- la nécessité de valoriser les écarts au coût des charges futures qu'ils génèrent en suivant le cumul des coûts engagés et non celui des coûts décaissés.

A partir d'une réflexion sur les structures, la gestion de projet intègre à la fois des perspectives stratégiques et opérationnelles. Elle contribue au développement de l'organisation créatrice puisqu'un projet est avant tout la traduction organisationnelle d'une volonté d'innovation. La pluridisciplinarité de l'équipe réunie autour du projet favorise un apprentissage et mobilise

34 Source : Christophe MIDLER : *L'auto qui n'existait pas*. InterEditions, 1993, pp. 61, 151 et 156. Cf. également : ECOSIP : *Pilotage de projets et entreprises*. Economica, 1993, p. 37.

35 Christophe MIDLER : op. cit., p. 151.

les énergies hors des routines puisque "la mort du projet est annoncée dès sa naissance".³⁶

5.3.2/ Le retour aux sources : le contrôle des activités.

Les méthodes de calcul des coûts et plus particulièrement les coûts complets qui passent en France par des "sections homogènes", sont bien sûr nécessaires à la valorisation des stocks et des immobilisations faites par l'entreprise pour elle-même. Mais elles permettent surtout un contrôle des coûts, une sensibilisation aux risques de dérive des coûts qui, en tout état de cause, ne peuvent excéder le prix du marché moins une marge.³⁷

Malheureusement, l'allongement du détour productif, la complexité des opérations de la conception à la vente et l'alourdissement des organigrammes ont conduit progressivement à une dilution des responsabilités. L'accumulation des coûts permettait de constater que le coût complet était par exemple excessif mais ne permettait pas de voir où les performances étaient insuffisantes. L'introduction des prix de cession internes a permis de décomposer le tout en parties et de faire apparaître les marges aux différents niveaux intermédiaires. La mise sous tension par le marché s'est ainsi étendue. La méthode butait cependant sur le fait que le découpage de l'entreprise ne correspondait pas nécessairement à des activités ayant leur équivalent sur un marché. Les prix de cession, négociés mais non validés par le marché, permettront à certains centres "d'exporter" leur faible productivité, de la faire supporter aux centres en aval. Notamment, la méthode n'apporte pas de réponse satisfaisante à l'accroissement des charges de structure.

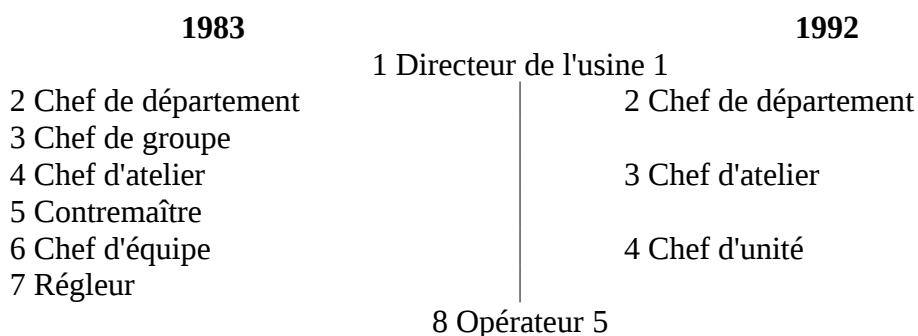
Il fallait donc une réponse tant en termes de structure qu'en termes d'indicateurs de coûts, une réponse qui joue sur ces deux leviers pour mieux contrôler les activités.

Le travail sur les structures se fait dans deux directions qui ne s'excluent pas :

- la réduction du nombre d'échelons dans la hiérarchie ;
- la constitution d'équipes polyvalentes organisées autour du concept de création de valeur.

L'exemple de Renault illustre ces changements.

De l'opérateur au directeur de l'usine, on est passé de 8 niveaux hiérarchiques à 5 entre 1983 et 1992.



L'écrasement de l'organigramme élargit les responsabilités et accroît la qualité et la vitesse de circulation de l'information entre le sommet et la base. La conduite du changement en est facilitée.

Par ailleurs, Renault a redessiné l'organigramme en introduisant le concept d'*unité*

36 ECOSIP, op. cit., p.145.

37 On peut introduire à ce propos les notions de *benchmarking* ou *target costing*. Nous craignons que seuls les mots soient nouveaux...

élémentaire de travail (UET). Une UET est :

- une **équipe** d'une vingtaine de personnes au maximum
- dont la **production** est parfaitement identifiée
- ayant ses **clients et fournisseurs** internes et/ou externes
- dont les **performances** sont mesurables
- réunissant des **compétences** évolutives et polyvalentes
- avec un dispositif d'animation **participatif et contractuel**.

Chaque groupe réfléchit régulièrement à sa propre **valeur ajoutée** et suit les indicateurs d'activité qu'il s'est donné dans le cadre d'un **plan de progrès**. L'activité de ces UET s'inscrit dans une recherche de **qualité totale** définie comme une démarche de progrès permanent que l'entreprise met en oeuvre pour satisfaire ses clients en qualité, coûts et délais par la maîtrise du processus et par l'implication des hommes. Les UET ou tout autre concept comparable, réintroduisent l'esprit d'entreprise et la notion de performance collective dans l'ensemble de l'organisation. La polyvalence permet une capitalisation et une collectivisation des connaissances.

Par ailleurs, mais en liaison avec le travail sur les structures, il faut adapter le mode de traitement des coûts aux nouvelles orientations stratégiques. Une mise sous tension globale, cohérente avec le concept de qualité totale, découle des coûts d'activité³⁸ qui mettent en lumière la participation de chaque activité à la création de valeur. Les liens de causalité entre les décisions d'actions, qui sont le fait générateur d'une consommation de ressources, et les coûts sont rendus plus lisibles. Le vocabulaire aussi montre que les activités de support ne sont que des ressources à la disposition des activités principales et qu'à défaut, elles doivent disparaître.

Un grand débat sur le caractère novateur de la méthode traverse les milieux académiques.³⁹ Nous partageons l'avis de nombreux collègues qui n'y voient qu'une "restyling" (comme on dit dans l'automobile) des sections homogènes, un retour aux sources d'un modèle de traitement des coûts dont les praticiens ont au fil des années perdu de vue les principes fondamentaux.⁴⁰

5.3.3/ Le contrôle de gestion et le management socio-économique.

La concurrence se joue essentiellement sur trois dimensions :⁴¹

- la qualité, aptitude du produit ou service à satisfaire les besoins exprimés ou implicites du client ;
- le coût dans le cadre d'une concurrence par les prix ;
- les délais qui selon le cas peuvent être la réactivité, la vitesse de rotation des actifs d'exploitation ou la rapidité de mise sur le marché des innovations.

Traditionnellement, le contrôle de gestion oppose ces trois variables en faisant apparaître que la qualité ou la rapidité coûte cher, que la vitesse sacrifie la qualité, etc. L'exemple le plus illustratif de ce schéma est le fameux modèle de WILSON qui montre que posséder un stock

38 *Activity-Based Costing* ou méthode ABC

39 Les consultants se posent moins de problèmes...

40 Cf. à ce sujet :

Pierre MEVELLEC : *Activity-Based Costing : a Call for a French Approach. Articles of Merit, 1994 Competition*. IFAC, pp. 1 à 14.

Henri BOUQUIN : *Rimailho, entre les sections homogènes et l'ABC : une évaluation*. Cahiers de recherche du CREFIGE n° 9503, 27 p.

41 Que l'on appelle chez RENAULT le "triangle d'or" QCD. Cf. à ce sujet : Marie-Pierre LANGLOIS : *Gestion de projet et coût d'obtention de la qualité : vers un management transversal des coûts*. Actes du congrès 1995 de l'AFC, pp. 1013 et s.

coûte cher (coût de l'argent immobilisé, coût des installations de stockage, etc.) mais qu'approvisionner souvent par petites quantités pour avoir moins de stock coûte également cher (frais administratifs, coût de livraison, coût de mise en production de petites séries, etc.). WILSON montre comment calculer l'optimum qui minimise la somme de ces deux coûts.

Mais le calcul issu de ce modèle est aujourd'hui démenti par les pratiques de juste-à-temps et de zéro-stock empruntées aux entreprises japonaises. Auraient-elles omis la rationalité du calcul économique ? En fait, elles ont su voir qu'au delà des chiffres il y avait les comportements. Quand il n'y a pas de stock, on ne peut plus masquer les défauts. Quand on ne peut plus masquer les défauts, on est fortement incité à les supprimer. Enfin, l'espace libéré grâce à la suppression des stocks peut être consacré à une activité créatrice de valeur. On voit donc que l'augmentation des coûts d'approvisionnement liée au zéro-stock permet de réduire bien sûr le coût de possession du stock mais aussi le coût de la non-qualité et le coût d'opportunité des locaux libérés.⁴² Le stock avait un coût caché.⁴³

Dans la même logique que ce que nous venons de voir sur les stocks, Henri SAVALL avec son équipe de l'ISEOR⁴⁴ a développé une réflexion globale sur les coûts cachés. "Les coûts cachés sont la traduction monétaire des activités de régulation : dysfonctionnements ➡ régulations ➡ coûts cachés."⁴⁵ Les dysfonctionnements élémentaires sont décrits par 5 indicateurs :⁴⁶

- l'absentéisme ;
- les accidents de travail ;
- la rotation du personnel ;
- la non-qualité ;
- les écarts de productivité directe.

Les coûts de ces dysfonctionnements sont cachés dans la mesure où la comptabilité de gestion "classique" les noie ou les dilue dans les coûts des produits ou services. Pour remédier aux dysfonctionnements, l'organisation met en place des activités de régulation coûteuses en temps et en produits ou services (non-production). Le coût de la régulation est égal à la somme de coûts historiques et de coûts d'opportunité.

La réduction des coûts cachés passe par une mise en relation du contrôle de gestion avec la gestion des ressources humaines grâce aux "contrats d'activité périodiquement négociables"⁴⁷ permettant de réaliser le triple objectif de création, d'apprentissage et de changement.

Conclusion.

Nos réflexions sur le contrôle de gestion et plus généralement le contrôle des organisations posent la question de la source du pouvoir. D'un côté, nous avons l'image de la littérature managériale mettant en scène le "décideur", président d'un grand groupe ou homme politique. Cette vision ignore le poids des structures, le fait que la communication est imparfaite et que tous les systèmes de contrôle génèrent des effets pervers. D'un autre côté, nous avons une représentation modeste du rôle du chef que nous avons illustrée à l'aide de quelques citations extraites de "Guerre et paix". Une main invisible, peut-être divine pour TOLSTOÏ, conduit les

42 Cf. MILLER et VOLLMANN : *The Hidden Factory*. *Harvard Business Review*, septembre-octobre 1985.

43 Cf. Henri SAVALL et Véronique ZARDET : *Maîtriser les coûts et les performances cachés*. Economica, 1991, 351 p.

44 Institut de Socio-Economie des Entreprises et des Organisations

45 SAVALL et ZARDET, op. cit., p. 106.

46 Ibid. p. 107.

47 Ibid.

événements. La sociologie des organisations a donné des noms à cette main invisible qui dépossède le chef de ses attributs : les contre-pouvoirs, le *slack* organisationnel et autres possibilités de résistance au changement.

Nous considérons qu'aucun de ces deux modèles de l'autorité, ni l'image simpliste et napoléonienne du pouvoir, ni la réaction tolstoïenne faisant de Napoléon un antihéros, sur laquelle il y aurait encore beaucoup à dire, ne représentent la réalité d'une grande organisation. Il faut compléter le tableau en représentant les outils permettant l'exercice du pouvoir, les technologies invisibles qui, autant que le langage ont un pouvoir structurant sur la pensée et le comportement.

Ces technologies invisibles, ici les sciences (ou techniques ?) de gestion, sont d'autant plus puissantes que le message est cohérent. En particulier, nous insistons sur l'importance de la congruence entre les outils que sont les structures et le modèle de contrôle de gestion et la fin, la stratégie. Nous insistons aussi sur les interactions entre structure, contrôle et stratégie et sur la complexité du processus de prise de décision.

Ces idées ne sont pas neuves. La compatibilité des structures et du modèle de contrôle, du choix des indicateurs de performance, était déjà au centre des expériences d'Alfred SLOAN à la General Motors vers 1920.⁴⁸ Mais on trouve des traces beaucoup plus anciennes d'expérimentation sociale. Nous utilisons cette dernière expression car tous les ancêtres de la gestion du XX^e siècle, TAYLOR et les autres, avaient un projet de transformation de la Société.

Ainsi, E. STEVELINCK rapporte qu'à la fin du XVIII^e siècle, Jean Philippe VILAIN XIV, conseiller d'Etat et grand bailli de la ville de Gand, ayant appris la comptabilité auprès des meilleurs auteurs de l'époque, SAVARY et LAPORTE, eût l'idée de mettre la comptabilité analytique au coeur des principes de fonctionnement d'une prison modèle destinée à socialiser plus qu'à punir. Il "préconisait le travail comme principe essentiel. Les prisonniers devaient apprendre un métier qui leur permette de pourvoir à leur subsistance, une fois libérés. Il était en effet opposé aux peines perpétuelles (...) et puisque l'Autorité n'a pas jugé à propos de les priver de la vie, pourquoi chercherait-on à la leur rendre insupportable ?"⁴⁹ En tenant pour chaque prisonnier un compte dans lequel on notait la valeur des matières premières qu'il consommait et la valeur des produits qu'il livrait, on leur donnait l'habitude de travailler pour vivre et de vivre de son travail. A leur libération, les prisonniers avaient un métier et une épargne leur permettant d'investir et de s'installer. Les comptes étaient le langage unificateur d'un comportement entrepreneurial, d'un esprit d'entreprise au service d'une stratégie de réinsertion.

Une entreprise ou une organisation publique ne sont certes pas une prison mais le problème de la régulation des comportements humains dans une collectivité n'est ni nouveau, ni spécifique lorsqu'on prend un peu de recul comme nous avons essayé de le faire. Les techniques de gestion sont une des nombreuses façons de faire la passionnante découverte de la nature humaine et peuvent conduire à l'intelligence organisationnelle dans les deux sens que peut prendre cette expression :

- comprendre le fonctionnement des organisations ou

48 Cf. à ce sujet : Thomas JOHNSON et Robert KAPLAN : *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press, 1987, 269 p.

49 E. STEVELINCK : La comptabilité industrielle au XVIII^e siècle. *Revue trimestrielle de l'INSECA* n° 24, 3ème trimestre 1978, p. 9.

- concevoir des organisations ayant des capacités intellectuelles collectives de création, d'apprentissage et d'adaptation.

cnamlesi.doc/18/07/2009