

Yvon PESQUEUX

Hesam Université

Professeur du CNAM, titulaire de la Chaire « Développement des Systèmes d'Organisation »

292 rue Saint Martin

75 141 Paris Cédex 03

France

Téléphone ++ 33 (0)1 40 27 21 63

FAX ++ 33 (0)1 40 27 26 55

E-mail yvon.pesqueux@lecnam.net / yvon.pesqueux@gmail.com

Site web eesd.cnam.fr

Le « modèle managérial » de l'organisation

Résumé

Après avoir introduit la notion de modèle, ce texte présente la genèse du modèle managérial de l'organisation à partir d'éléments historiques avant d'en présenter les attendus en termes de gouvernement de l'organisation en lecture parallèle avec le modèle ingénierique de l'organisation. Il présente ensuite le *direct costing* comme méthode miroir du modèle managérial de l'organisation avant d'aborder les attendus d'un modèle organisationnel du contrôle comme matérialisation du modèle managérial de l'organisation. Il sera alors question des prix de cession internes comme mode d'introduction des catégories du marché dans le modèle organisationnel du contrôle. Le texte aborde alors la question du pilotage de la performance puis celle du suivi de la performance financière avant d'aborder la notion de *reporting* puis celle de tableau de bord en tension avec les catégories de la *responsibility accounting*. Il est alors question des indicateurs de pilotage de la performance financière du modèle managérial de l'organisation : *return on investment (ROI)* et *economic value added (EVA)*. Ce texte s'achève sur une confrontation entre le modèle ingénierique et le modèle managérial de l'organisation.

Introduction

La notion de « modèle » permet de se confronter à la difficulté ressentie de parler d'un « objet » comme l'organisation avec une position épistémologique quant à la modélisation par référence à un modèle¹. Un modèle se caractérise par trois aspects : son fondement théorique, sa capacité explicative et sa capacité prédictive. La modélisation va conduire à arbitrer entre des « objets » qui posent la question de la

¹ A.-C. Martinet & Y. Pesqueux, *Epistémologie des sciences de gestion*, Vuibert, collection « fnege », Paris, 2013

manière d'en parler, des « notions » qui sont supposées indiquer les « objets » dont il est question et les « concepts » qui servent le plus souvent de médiateurs entre les « objets » et les « notions ». La modélisation, quand elle débouche sur un modèle, conduit au projet de la répliation (justement parce que c'est un modèle), le modèle saisi en tant que tel induisant le projet de la répétition. Avec le modèle, il est aussi question de mettre de l'ordre. La première caractéristique d'un modèle est la réduction, réduction allant de pair avec une simplification et la seconde en est l'aspect normatif. De plus, un modèle est à la fois fondement (comme traduction d'une conception) et signal (de la représentation que fonde le modèle). C'est ce double processus qui est qualifié de modélisation. En ce sens, il est possible de modéliser à l'infini et rien ne vient limiter la production de modèles. Mais ce qui compte avec l'organisation, c'est aussi la justification du modèle. C'est ce processus de justification qui limite la production de modèles, qui conduit à en « user » les uns, en susciter d'autres dans la mesure où modéliser est aussi problématiser. Il est donc essentiel de s'interroger sur les conditions de production des modèles et de savoir pourquoi certains d'entre eux émergent à un moment donné alors que d'autres disparaissent. Modélisation est reliée à modèle, mais ce sont deux histoires différentes dans la mesure où le modèle possède une dimension performative d'autoréalisation qui vient alors distinguer son histoire de celle de la modélisation. L'institutionnalisation du modèle débouche sur la croyance en sa légitimité.

Les modèles sont parfois « synchronisés » sur la base d'« étapes » (par exemple en invoquant le passage d'une configuration à l'autre, d'un modèle taylorien à un modèle « post taylorien », etc.). Mais le modèle organisationnel se situe dans un temps « long » et sans véritable contingence sectorielle (cf. le modèle managérial de l'organisation).

Si le modèle ingénierique de l'organisation se matérialise par la logique d'accumulation et la notion d'activité, il s'agit ici de représenter l'organisation comme une entité de nature financière et de repérer la valeur créée à la lumière du profit dégagé au regard d'une idéologie « propriétaire »². L'organisation est considérée comme étant faite pour générer des revenus à ses propriétaires. Bien entendu, comme dans le cas précédent, il s'agit d'une « manière de voir ». L'organisation « réelle » ne relève pas plus du modèle ingénierique que du modèle managérial. Il s'agit à chaque fois de « construire » une vision privilégiée. Les raisonnements qui sont associés à ce modèle sont des raisonnements de rentabilité fondés par la réponse à la question « combien ».

La perspective qui est ici privilégiée est une perspective gestionnaire et financière plutôt à « court terme ». L'organisation « chasse » des marges et ne construit rien de durable que par référence à une perspective de rentabilité. En dualité du modèle ingénierique de l'organisation, on peut dire qu'une succession de profits à court terme conduit au long terme. Les perspectives organisationnelles construites par référence à un tel modèle reposent sur le découpage en « centres de responsabilité ». Même si, peu ou prou, un centre de responsabilité est, quant au fond, semblable à une étape du processus, le qualificatif de centre de responsabilité en montre la nuance. Il s'agit, dans le cas du modèle managérial de l'organisation, de concevoir la responsabilité d'un service sur la base d'une capacité à dégager des marges. La référence première dans le contexte du modèle managérial de l'organisation est l'efficacité vue comme la capacité à réaliser un profit avec économie des moyens. Cela signifie qu'il s'établit une relation dynamique

² Y. Pesqueux, *Organisations, modèles et représentations*, Paris, 2002
Yvon PESQUEUX

entre la réalisation des marges et la consommation des moyens et que les centres de responsabilités seront classés sur la base de cette lecture de l'efficacité entre centres de coûts, centres de profit et centres d'investissement. Un centre de coût est un centre dont l'*output* n'est pas clairement mesurable mais dont on ne peut éviter l'existence, avec une mention particulière aux centres de coûts discrétionnaires (comme, par exemple, un siège social pour lequel se pose le problème de la valorisation de sa prestation aux différents services de l'organisation et dont le dimensionnement financier répond à une logique déclarative – les sièges sociaux hébergés dans des bâtiments à « énergie positive » aujourd'hui, par exemple). A défaut de la mesure claire de son *output*, la performance d'un centre de coût en termes d'efficacité sera lue à la lumière de la minimisation des coûts. La seconde référence est celle du centre de profit, c'est-à-dire un centre de responsabilité vu comme une entité au sein de laquelle sont générés des produits et des charges et, par comparaison, un « profit ». L'objectif d'efficacité sera ici la maximisation du profit. La troisième référence, la plus cohérente au regard des principes du modèle managérial de l'organisation, sera celle de centre d'investissement, c'est-à-dire d'une entité vue comme un lieu où la mesure de l'efficacité va s'effectuer sur la base d'un ratio bénéfice / investissement. Il s'agit donc d'une entité où le retour sur investissement constituera l'indicateur privilégié de mesure de la performance. Au regard de ces trois catégories de centres de responsabilité, on constate l'accent majeur mis sur l'efficacité.

Dans la mesure où, au regard de la performativité des représentations, la manière de voir conditionne la manière de faire, se référer à un tel modèle conduit en retour à en valider et à en diffuser les contours. En effet, la qualification de ces centres de responsabilité en centres de coûts (ceux pour lesquels on ne peut faire autrement), centres de profit et centres d'investissement conduit à soumettre l'organisation (son processus) à une logique de marché et donc de poser les problèmes de l'articulation entre ces centres de responsabilité à aux catégories du marché : les échanges entre centres de responsabilité, internes à l'organisation sont vus comme s'il s'agissait de rapports entre clients et fournisseurs appartenant à des entités autonomes et aboutissent à une valorisation sur la base de prix de cession internes comme s'il s'agissait de véritables transactions. La genèse du profit global de l'organisation passe par l'accumulation de profits locaux et ceci conduira, en termes de gestion par la valeur, à considérer la création de valeur à la lumière du profit réalisé compte tenu du « coût du capital » consommé par chaque centre de responsabilité. Ce sont ces principes-là qui servent de cadre aux modes actuels de gouvernement de l'organisation. Le modèle managérial de l'organisation est devenu une référence légitime devant servir de fondements aux modes de gestion et à la nécessité d'articuler à ce modèle et les logiques de gestion qu'il suppose.

Petite histoire du capitalisme à l'américaine relue à la lumière des instruments de gestion du modèle managérial de l'organisation

Le terme de « petite histoire » signifie que ces propos ne sont documentés que de façon indirecte que les faits ont été interprétés en cohérence avec les attendus de la modélisation dont il est question ici.

Au regard d'autres logiques que le capitalisme à la française, le développement capitaliste a également été confronté, aux Etats Unis, aux nécessités de la dissociation

« propriétaires du capital – dirigeants ». C'est à propos de la *DuPont* (de Nemours) que l'on pose généralement le cas de cette dissociation. A. D. Chandler³ nous offre une histoire de « la main visible des managers » dans la façon dont ils ont répondu aux difficultés de gestion de très grandes unités qui l'étaient d'autant plus que la Révolution industrielle se produit aux Etats Unis dans un « pays continent » avec une population qui croît considérablement par immigration mais qui ne se « fixe » que partiellement à un endroit donné.

Le développement des organisations y est donc confronté à deux enjeux :

- celui du développement d'une activité dans un pays de taille continentale où tout y sera donc conçu plus grand et plus neuf car il n'y avait auparavant que l'espace (si l'on fait abstraction de l'extermination des indiens, bien sûr, « abstraction » que firent les acteurs de ces organisations),
- celui de retenir une main d'oeuvre devant laquelle s'offrent d'immenses horizons, donc toujours prête à s'en aller et qui ajoute aux logiques classiques de la révolution industrielle une pression supplémentaire à une mécanisation généralisée, y compris dans le secteur agricole.

La taille des organisations qui se développent aux Etats Unis est donc d'emblée importante, faisant du jeu social de la société anonyme où la place du capitalisme familial tient une place plus réduite une réalité beaucoup plus tôt qu'ailleurs : la nécessaire collecte de fonds s'opère sur tout le territoire compte tenu des déplacements de la population et donc des capitaines d'industrie, sur une base plus financière que dans les pays européens. La société anonyme l'est donc plus « réellement et les la question du cours boursier y est plus importante. Une bourgeoisie entrepreneuriale va confier à des managers la direction de ces organisations, à charge pour eux de donner la preuve de leur compétence par des bénéfices permettant d'accroître les fondamentaux financiers du titre boursier.

La base de la dissociation des propriétaires et du management va donc se construire au regard de la primauté de la rentabilité, au-delà de ce que fait l'organisation. Les actionnaires vont se comporter conformément aux logiques d'une *holding* qui vient périodiquement demander des comptes aux managers au regard de la valeur des actifs qui leurs ont été confiés. Du fait de la taille continentale de ces entreprises, les managers délèguent la réalisation de sous-objectifs à d'autres managers sur la base des mêmes critères. C'est ainsi que naît la direction par objectif, dont la réalisation est évaluée au regard de l'obtention d'un taux de rentabilité.

L'entreprise « icône » de ce mode de gouvernement est la *DuPont* et c'est donc elle qui sert le plus souvent d'illustration. Mais n'oublions pas les circonstances particulières de sa naissance dont atteste son patronyme d'origine française quand les frères DuPont émigrèrent aux Etats Unis pour y édifier une usine chimique dans un pays où la puissance coloniale - la Grande Bretagne - avait empêché, autant que possible, le développement de toute entreprise du type de celles qui auraient pu concurrencer les entreprises anglaises ou du type de celles qui auraient pu donner des velléités d'autonomie à la colonie car, avec la chimie, on fabrique des explosifs. C'est aussi l'attente des gouvernements révolutionnaires français, puis de Napoléon 1^o qui, dans la

³ A. D. Chandler, *The Visible Hand : The Managerial Revolution in American Business*, Belknap Press of Harvard University, Boston, 1977

lutte avec l'Angleterre, voient les Etats Unis (entraînés dans les suites d'une guerre d'Indépendance qui ne se termine en fait qu'au début du XIX^e siècle) comme pouvant jouer le rôle d'alliés « passifs », rôle qu'ils conserveront d'ailleurs peu ou prou jusqu'en 1917. Pas étonnant que cette entreprise connaisse un développement extraordinaire car dieu sait si l'on a eu besoin d'explosifs aux Etats Unis durant tout le XIX^e siècle : dans les carrières de pierres pour construire villes et routes, puis dans les chemins de fer, dans les mines (le XIX^e siècle fut l'âge d'or de la prospection minière aux Etats Unis), et enfin, pendant la guerre de Sécession. Cette entreprise était donc une entreprise géante au début du XX^e siècle. Il y a donc fallu faire face à un problème inédit de gouvernement et c'est ainsi que la structure en divisions, c'est-à-dire le découpage de l'organisation en centres de responsabilités correspondant, pour chacun d'entre eux, à un couple « produit – marché » et l'évaluation de leur performance sur la base du retour sur investissement (le ratio « bénéfiques » / valeur des actifs) a vu le jour. Cette réponse pragmatique aux enjeux de gouvernement d'une organisation de taille géante, aux bénéfiques « intégrables » au niveau de la holding, est venue structurer la dissociation entre propriétaires du capital et dirigeants sur la base d'un *reporting* financiers dans un pays où l'importance des marchés financiers était déjà majeure.

La nature de l'activité de l'organisation n'est pas neutre : les explosifs et les produits chimiques vont jouer un rôle considérable durant le premier conflit mondial au sein duquel la *DuPont* va se trouver dans une position spécifique. Ce conflit avait été pensé comme ne devant pas durer et a lieu principalement en France, dans son tiers le plus industrialisé, ce qui annihile une bonne partie des capacités de production du pays qui se trouve être, en même temps, le premier créancier mondial en 1914 - donc qui est solvable et demandeur d'explosifs. Le conflit se stabilise rapidement et c'est l'entrée en guerre des Etats Unis au côté des pays de l'Entente qui va faire basculer l'issue du conflit. Il est aisé de comprendre l'enrichissement considérable de la *DuPont* au cours de ce conflit, enrichissement qui lui donnera les moyens de se reconvertir ensuite et de prendre une partie des positions internationales occupées préalablement par l'industrie allemande dont la chimie constituait un des fleurons.

Ce modèle de la *DuPont* connut un succès de diffusion à tous les secteurs de l'économie américaine. Ce fut d'abord le cas avec le secteur automobile, les hasards de la spéculation financière faisant entrer la *DuPont* parmi les actionnaires de *General Motors* dans les années 20, juste après la crise financière de 1919. Dans la mesure où l'importance structurante de ce secteur est majeure depuis cette époque, cette « duplication » du mode d'organisation de la *DuPont* en accrut la légitimité d'autant que son application à la *General Motors*, complétée par la mise en place de la chaîne taylorienne, la conduira à une position de *leader* incontesté de l'automobile américaine pendant des décennies. Rappelons, du fait de la référence privilégiée à la rentabilité, la capacité de ce mode d'organisation à absorber la diversité des activités avec, par exemple, *Frigidaire* qui était une des divisions de la *General Motors*, support de l'un des produits-clés de la révolution domestique et alimentaire et du développement de la consommation de masse. Ce sera aussi le cas pour la création d'une division qui ne fait que dépenser mais dont l'impact sera considérable dans la rationalisation de l'organisation de la recherche menée ensuite par les grandes entreprises : la *DuPont* va structurer une division que l'on qualifierait aujourd'hui de « recherche & développement » - qui ne fait que dépenser mais où l'on découvrira les textiles artificiels avec le Nylon, une autre « révolution » technique dans le secteur du textile.

Rappelons les doutes qui s'instaurèrent quant à la validité de la dimension politique de la grande organisation après 1929, dans un monde où les seuls grands pays capitalistes qui subsistaient face aux pays socialistes ou national socialistes étaient les Etats Unis, la Grande Bretagne et la France, mais aussi de la responsabilité imputée au *big business* par l'opinion publique américaine. Rappelons la partie de l'oeuvre de J. Schumpeter⁴ qui pose le problème de la survie de ce régime capitaliste dans *Capitalisme, Socialisme et démocratie* où il entérine avec regret la fin de l'anthropologie de l'entrepreneur, en en faisant une des causes des difficultés structurelles de la société capitaliste (américaine) l'interprétation qu'il donne des modes de gouvernement de telles organisations comme venant marquer la fin des entrepreneurs et inaugurer l'ère des managers.

L'organisation de l'effort de guerre américain fut également un vecteur de l'extension des modes de gouvernement de la *DuPont* à l'ensemble de l'économie américaine. Le Ministère de la Guerre américain se situait au sommet, en position de « holding » en quelque sorte et contrôlait l'efficacité des ressources qui étaient confiées à des organisations concurrentes par ailleurs dans leur vocation à participer à l'effort de guerre. On connaît la suite : ce mode d'organisation va se révéler extraordinairement performant, la supériorité écrasante en matériel de l'armée américaine et sa capacité à armer les armées de libération en faisant un atout majeur durant la deuxième phase de la Deuxième guerre mondiale. C'est à l'issue de ce conflit que le mode de gouvernement de la *DuPont* se trouve diffusé à l'ensemble des secteurs économiques aux Etats Unis.

A la suite de cette guerre, succédera une période qualifiée de « guerre froide », même si l'on y retrouve quelques points de conflits comme la guerre de Corée puis la guerre du Vietnam. Durant cette période, les Etats Unis hâtent la reconstruction de l'Europe sur la base de l'aide Marshall : une aide matérielle en termes de biens de consommation, de biens d'équipement assortie d'un volet « idéologique » dont celui du mode d'organisation. Pour ce qui concerne l'Allemagne et le Japon, des géants économiques somme toute, les pôles de pouvoir économique sont sous tutelle pourrait-on dire. Pour ce qui concerne la France, c'est au sein des *Commissions de Productivité* que s'opérera la diffusion du modèle de gouvernement hérité de la *DuPont*. Ces « *Commissions de Productivité* » sont des voyages d'étude de quelques semaines à quelques mois qui réunissent des cadres de l'industrie, de l'administration et des enseignants qui suivent des conférences, visitent des entreprises, à charge pour eux, une fois revenus en France, de développer l'application du *package* dont ils viennent de prendre connaissance. C'est ainsi que la méthode de calcul des coûts orientée vers la détermination des marges, le *direct costing*, instrument du modèle managérial de l'organisation, se retrouvera intégré dans le Plan comptable français de 1957.

Au même moment, du fait de l'extraordinaire vitalité économique de ces pays en reconstruction et des proximités qui s'établissent dorénavant en termes politiques et économiques, les entreprises américaines vont investir massivement en Europe et au Japon. Ces investissements seront à l'origine du développement de filiales dont l'importance conduira à qualifier ces entreprises de « multinationales » tout autant qu'elles seront un vecteur privilégié de la diffusion de ce mode de gouvernement.

⁴ J. Schumpeter, *Capitalisme, socialisme et démocratie*, Payot, Paris, 1990 (Ed. originale : 1942)
Yvon PESQUEUX

N'oublions pas que cette période est aussi une période où les moyens de communication des personnes et des informations est totalement différente de ce qu'elle est aujourd'hui. En effet, le téléphone manuel implique alors des difficultés de mise en relation entre un manager américain et son correspondant français : celui-ci devait alors contacter une opératrice d'AT&T qui contactait une opératrice des PTT formée à l'anglais sur une plage horaire définie du fait du décalage qui appelait alors le correspondant français. Dans ces conditions, on comprend alors le succès des tableaux de *reporting* aux commentaires réduits et transmis par télex et donc un mode de gouvernement réduit à ce qu'Harold Geneen, PDG d'ITT à l'époque, a qualifié de référence privilégiée dans son *Plaidoyer pour un management par les chiffres*⁵. Le système de calcul des écarts intégré au dispositif de contrôle budgétaire conduit à mettre en évidence les écarts clés et induire ainsi une gestion par exception. Là où les dérives sont importantes, il est nécessaire de prendre les décisions correctives *ad hoc* pour ramener la réalité à ce qui avait été prévu et qui constitue aussi la base des engagements du manager alors que là où les écarts sont faibles, on reste dans le *business as usual*. Ce mode de gouvernement est d'ailleurs isomorphe à la boucle « information – décision » proposée par H. A. Simon⁶ comme forme canonique de l'organisation. Pour ce dernier, en effet, décider, c'est s'informer. Mais c'est aussi cette logique qui conduisit d'ITT à déclarer une augmentation des bénéfices à la Bourse de New York sur plus de 60 trimestres consécutifs ... Ceci signifie que le contrôle budgétaire, par la quantification financière de la performance qu'il induit, permet de savoir, au niveau de la direction générale, pour combien chaque cellule de l'organisation a contribué à la marge globale et qu'en définitive, c'est la seule chose qui compte véritablement, en particulier par rapport à la manière dont elle a opéré. La contrepartie est l'ignorance relative du comment et des éléments qualitatifs qui y sont associés (climat social, image de l'organisation, comportement des managers, etc.). En définitive, ce mode de gouvernement conduit à laisser une autonomie aux managers en termes de comment. C'est aussi ce qui autorise l'élaboration d'une stratégie de croissance qualifiée de « conglomérale ». Mais par ailleurs, à force de pratiquer la gestion par exception et de se focaliser sur ce qui pose problème, on en arrive à oublier ce qui marche bien c'est-à-dire, du moins peut-on l'espérer, l'essentiel et à induire ainsi un mode de gouvernement qui ne se focalise que sur les problèmes. C'est aussi cela qui a consolidé la légitimité de la raison utilitaire comme référence du fonctionnement de l'organisation. Rappelons les lectures très proches qu'en donnait Max Weber⁷ dans *L'éthique protestante et l'esprit du capitalisme* quand il commente le texte où Benjamin Franklin développe l'argument que « le temps, c'est de l'argent » et finalement celle que donnait déjà A. de Tocqueville⁸ dans *De la démocratie en Amérique* quand il parlait d'un « héritage de marchands pieux », texte que cite P. D'Iribarne⁹ dans *La logique de l'honneur* pour qualifier le contrat comme étant un trait caractéristique de la culture américaine. Ces textes peuvent d'ailleurs s'inscrire en lecture parallèle du mode de gouvernement à l'oeuvre dans le modèle managérial des organisations. Ces principes de gouvernement des organisations ont également conduit ainsi à corroborer le passage du mode de gouvernement de

⁵ H. S. Geneen, « The Case for Managing by the Numbers », *Fortune*, 1^o octobre 1984, pp. 56-59

⁶ H. A. Simon, *Administrative Behavior*, Macmillan, New York, 1947

⁷ M. Weber, *L'éthique protestante et l'esprit du capitalisme*, Agora Pocket n°6, Paris (Ed. originale : 1904)

⁸ A. de Tocqueville, *De la démocratie en Amérique*, Garnier Flammarion (Ed. originale : 1835 – 1840)

⁹ P. D'Iribarne : *La logique de l'honneur*, Seuil, Paris 1989

l'organisation au mode de gouvernement du pays comme y invite l'expression « ce qui est bon pour la General Motors est bon pour les Etats-Unis ».

En liaison avec les technologies de la communication cette fois, n'oublions pas d'évoquer la difficulté des voyages transatlantiques comparativement aux conditions actuelles. Les paquebots transatlantiques mettaient 4 à 5 jours pour traverser l'océan et les Superconstellations, dernier avion à hélices à effectuer les vols correspondants plus de 23 heures avec un bruit élevé, excluant la possibilité de multiplier les voyages transcontinentaux. Il faut attendre la conversion, dans sa version civile, du ravitailleur en vol KC35 construit à la demande du Pentagone par Boeing, devenu le Boeing 707, pour envisager des vols transatlantiques dans des conditions qui permettent d'effectuer l'aller - retour dans la semaine. C'est ainsi que la circulation des personnes va enrichir de sa dimension humaine le côté désincarné des instruments de gestion du retour sur investissement en rendant gérable ce mode gouvernement pour des organisations dont l'activité est devenue multinationale.

Au modèle originel de la *DuPont* vont venir s'ajouter trois « sous-modèles » :

- Le sous-modèle *ITT* dont on vient de donner un aperçu et qui limite sa stratégie à la version chiffrée du retour sur investissement en gérant toute activité, quelle qu'en soit la nature, à partir du ratio bénéfices / actifs compte tenu d'un seuil attendu. C'est ce qui justifie la diversification conglomerale de cette entreprise en lui faisant ajouter à son activité d'origine, le télégraphe et le téléphone, d'autres activités telles que la location de voitures, une chaîne hôtelière ... La lecture politique et morale en est particulièrement cynique avec l'exemple d'« *ITT* – Allende » où, par la volonté d'une entreprise en liaison avec la *CIA* et les forces armées en place, on aboutit au renversement d'un régime démocratiquement élu. Ceci amène à se poser la question d'un machiavélisme des entreprises multinationales qui serait de plus en plus difficile à contrer. Pour relativiser le propos, n'oublions pas l'épilogue de cette histoire en soulignant qu'au début des années 80, on aboutit en fait à un démantèlement d'*ITT*, en particulier de sa division concernée par les centraux téléphoniques du fait de son incapacité à pouvoir mettre au point dans des conditions d'efficacité suffisantes, les centraux téléphoniques numériques qui se substituent alors aux centraux analogiques.

- Une autre logique de ce modèle managérial se réfère à la *General Electric* de la décennie 60 avec la lecture du ratio bénéfices / actifs par comparaison avec le coût moyen du capital de l'entreprise et conduisant à la technique du bénéfice résiduel : les centres de responsabilités sont réputés performants quand la marge dégagée dépasse le coût moyen du capital engagé dans le centre (y compris la rémunération « normale » des capitaux propres). C'est ce modèle qui sera repris dans les logiques de gestion de la valeur financière qui se sont généralisées dans la décennie 90.

- Le modèle *IBM* qui effectue les traitements administratifs par des ordinateurs qui avaient été conçus pour le calcul scientifique mais dont les capacités ont été transposées à la gestion. N'oublions pas ici que les calculs de gestion ne nécessitent que peu de capacités de calculs, mais que le nombre de données en jeu pour établir des documents tels que les factures, les fiches de paye, atteignent rapidement des volumes considérables. Or, l'informatique de l'époque se heurte à deux limites : le coût des ordinateurs et la capacité des mémoires centrales. Et s'il y avait une entreprise qui avait intérêt à démontrer que l'on pouvait gérer avec un ordinateur, c'était bien *IBM*, entreprise qui, de surcroît, ne payait pas ses ordinateurs puisqu'elle les fabriquait. Cette entreprise va donc se servir d'elle-même comme laboratoire, en relisant les modes de

gouvernements hérités de la *DuPont* à la lumière du contrôle rendu possible par les ordinateurs en créant une logique de contrôle tous azimuts.

C'est de ces trois « modèles » venant compléter le modèle d'origine de la *DuPont* que l'on hérite dans l'univers du modèle managérial de l'organisation pour fonder les modalités actuelles du gouvernement de l'organisation. N'oublions pas non plus de souligner le rôle joué par développement multinational des entreprises américaines dans la diffusion de ces modes de gouvernement au point de représenter un modèle dominant dès les années 60. J.-J. Servan Schreiber publia alors un livre à succès intitulé *Le défi américain*¹⁰, ce défi étant justement celui de la puissance liée à l'extension de ce mode de gouvernement des entreprises multinationales pratiquement toutes d'origine américaine à cette époque. R. Lattès & M. Dordives¹¹ publièrent un autre ouvrage à succès au début des années 70, *Mille milliards de dollars* avec des comparaisons telles que celles des chiffres clés des entreprises et des Etats sur la base, par exemple, de la comparaison du chiffre d'affaires d'*IBM* et du PIB du Danemark, etc.).

La décennie 70 va être marquée par le développement de l'informatique du fait de l'invention des composants intégrés au début des années 70, ce qui va se traduire par l'effondrement du coût des matériels informatiques et par l'accroissement considérable de leurs capacités : le mini-ordinateur des années 70 rend l'informatique accessible à toutes les organisations et la micro-informatique de la fin de la décennie 70 rend accessible le potentiel informatique à tous les opérateurs de l'organisation ce qui, en termes de gestion, se traduit par une réappropriation par les agents organisationnels, des informations de gestion, ce qui modifie aussi les conditions d'exercice du gouvernement dans l'organisation. Ce développement de l'informatique va être accompagné par celui des télécommunications du fait de l'apparition des centraux téléphoniques à technologie numérique qui va rendre possible le contact immédiat entre les interlocuteurs, quel que soit leur lieu de présence. Ces technologies vont aussi venir desserrer la contrainte des communications par télex avec le FAX. La rencontre de l'informatique et des nouveaux potentiels techniques en matière de communication produira ensuite Internet.

Ce sont ces aspects qui sont venus fonder le développement et la diffusion du modèle managérial de l'organisation à partir de l'occurrence de leur apparition à la *DuPont* et constituer les fondements actuels du gouvernement des organisations.

Le modèle managérial de l'organisation et la question du gouvernement de l'organisation

Examinons maintenant les conséquences de cette manière de voir à la lumière des critères du gouvernement de l'organisation, c'est-à-dire les trois catégories suivantes : le mode de régulation, le type de coordination et les modalités d'adaptation par comparaison avec ce qui se passe dans le cadre du modèle ingénierique l'organisation¹².

¹⁰ J.-J. Servan Schreiber, *Le défi américain*, Denoël, Paris, 1967

¹¹ R. Lattès & M. Dordives, *Mille milliards de dollars : le monde économique de demain*, Éditions et publications premières, collection « Edition spéciale », Paris, 1969

¹² Y. Pesqueux, *Organisations, modèles et représentations*, PUF, Paris, 2002

	MODELE INGENIERIQUE	MODELE MANAGERIAL
Mode de gouvernement	« appareil » d'organisation (matériel)	logique de marché (virtuel)
REGULATION	règle	transaction
COORDINATION	hiérarchie	rapports « clients – fournisseurs »
ADAPTATION	réforme	jeu « naturel » de l'offre et de la demande

Les formes d'organisation liées au modèle managérial de l'organisation consistent à exposer l'appareil, d'ordre matériel, issu du modèle ingénierique de l'organisation à la lumière des catégories du marché et donc à en voir le fonctionnement sur la base de sa capacité à dégager de la rentabilité compte tenu des sommes investies dans chacune des étapes du processus économique. En d'autres termes, la comparaison entre deux organisations équivalentes se fera par comparaison de leur efficacité lue comme leur capacité à dégager le retour sur investissement le plus important possible. Le gouvernement de l'appareil technique, lié aux savoirs disponibles à un moment donné est donc exposé aux modes de gouvernement inspirés de la logique de marché, considérée ici comme étant plus légitime avec toute l'ambiguïté liée au mélange de ces deux manières de voir. En effet, on ne pourra jamais effacer l'existence d'un appareil, les catégories du marché se caractérisant plutôt par une manière de voir.

Cette manière de voir peut être considérée comme l'héritage du modèle libéral de d'A. Smith¹³ compte tenu de l'expérience liée à l'existence de conditions proches des conditions théoriques du marché de concurrence pure et parfaite du fait de l'existence des technologies de l'information et de la communication : fluidité de l'offre et de la demande, information parfaite et coûts de transaction quasi nuls. Ce projet déclasserait d'autant le projet taylorien et c'est en ce sens que l'on peut argumenter de la fin du taylorisme. Mais un marché financier peut-il devenir autre chose qu'un marché spéculatif ? Le projet smithien ne serait-il pas alors qu'un mensonge politique au regard des critères politiques de la cité ?

Là où les acteurs sont articulés les uns aux autres par référence à des règles dont la légitimité est issue de la référence ingénierique (un état de l'art), dans le modèle managérial de l'organisation, ils sont considérés comme étant articulés entre eux sur la base de transactions dans la logique du marché. Cela signifie qu'une transaction peut ou non avoir lieu suivant la façon dont s'exprime l'intérêt de l'agent organisationnel qui acquiert un bien ou un service d'un autre agent de l'organisation (tout dépend de ses préférences dans un contexte de maximisation de type « coûts – avantages »). En d'autres termes, un agent de l'organisation peut être considéré comme « libre », en théorie du moins, de ne pas matérialiser de transaction avec un autre agent de l'organisation s'il n'y trouve pas son intérêt, c'est-à-dire s'il n'en tire pas de rentabilité suffisante. Là où la coordination est de type hiérarchique dans le modèle ingénierique de l'organisation, les agents s'articulent les uns aux autres sur la base de relations de type « client – fournisseur ». Là où l'organisation évolue par réforme dans le modèle

¹³ A. Smith, *La richesse des nations*, Garnier Flammarion, Paris, n°598, pp.72-73 (Ed. originale : 1776)
Yvon PESQUEUX

ingénierique de l'organisation (on change de processus car l'état de l'art change), le jeu « naturel » de l'offre et de la demande garantit l'adaptation de façon flexible dans le cadre du modèle managérial de l'organisation.

Culturellement, ce modèle est plutôt de type anglo-américain et ce seront d'ailleurs plutôt des financiers qui dirigeront les entreprises d'origine américaine. Le statut social des professions financières et comptable y est d'ailleurs prestigieux, équivalent au statut social de l'ingénieur en France et en Allemagne. Il s'agira, aussi bien *a priori* qu'*a posteriori*, de « reporter » (*reporting*) la rentabilité obtenue. Il s'agit de répondre à la question « combien ? » (et non « comment ? » - ce qui était l'enjeu du modèle ingénierique de l'organisation).

La méthode du *direct costing* comme miroir du modèle managérial de l'organisation

C'est la méthode dite du *direct-costing* qui peut ainsi être associée aux raisonnements nécessaires à l'explication de la rentabilité recherchée dans le cadre de la référence au modèle managérial de l'organisation¹⁴. Elle permet de mettre en évidence les relations qui existent entre coût, volume et profit. Cette méthode consiste à mettre en place un système de gestion qui conduise à calculer des marges et de piloter l'organisation par référence à ces marges et donc aux capacités à les réaliser. En d'autres termes, il s'agira de réaliser le profit le plus important et le plus vite possible. Par référence à un raisonnement en « point-mort », c'est-à-dire une situation où les charges de structure de l'organisation étant couvertes, on entre dans une zone bénéficiaire, il s'agira d'obtenir le « point-mort » le plus vite possible afin aussi de minimiser le risque commercial. Cela signifie qu'il s'agit de valoriser la mise en oeuvre des processus les plus réversibles, c'est-à-dire ceux qui induisent à la fois le moins de charges fixes pour arriver le plus vite possible dans la zone de rentabilité. Pas étonnant qu'une telle représentation conduise à valoriser les activités dites de service et, pour les activités industrielles, les secteurs et les modes qui consomment le moins de capital possible, par recentrage sur le « métier » par exemple.

C'est l'axe « charges fixes - charges variables » qui est privilégié pour ce qui est de l'analyse des coûts. La méthode du *direct costing* consiste à analyser les charges entre celles qui sont fixes et dont on ne peut éviter l'occurrence quel que soit le volume des affaires réalisées de celles qui sont variables et qui dépendent du volume d'affaires réalisés. De la même manière que dans le cadre du modèle ingénierique de l'organisation, l'accroissement de la part relative des charges fixes par rapport aux charges variables liée à l'automatisation conduira à la mise en avant du questionnement en termes d'activité.

De nombreux raisonnements sont héritiers du modèle managérial de l'organisation. C'est d'abord celui du choix initial de la combinaison productive où l'emploi de critères tels que la valeur actuelle nette, le délai de récupération ou le taux interne de rentabilité (même raisonnement vu sous des facettes différentes) va amener à privilégier les processus les moins « lourds », les plus réversibles pour leurs conséquences en termes

¹⁴ Y. Pesqueux & B. Martory, *La nouvelle comptabilité des coûts*, PUF, Paris, 1995
Yvon PESQUEUX

de rentabilité immédiate et donc leur vocation à générer plus vite et de façon moins risquée du profit, donc de la valeur financière. C'est ce type de raisonnements qui « boucle » avec la situation liée à la réapparition de la rente financière à partir de 1980 et qui fonde la manière dont on a commencé à parler de gouvernement de l'organisation, ce gouvernement devant conduire à maximiser la valeur créée pour l'actionnaire.

Ne pourrait-on pas, en ce sens, réinterpréter ainsi la thèse exposée par M. Albert¹⁵ dans *Capitalisme contre capitalisme* où il différencie un capitalisme « rhénan » de type industriel d'un capitalisme « financier » de type américain dont les modalités conduisent à la perspective ingénierique dans le premier cas et à la perspective managériale et financière dans le second. A ce raisonnement de complémentarité « charges fixes - charges variables » qui désavantage relativement les processus lourds en charges fixes car moins réversibles et donc plus risqués en termes commerciaux du fait des volumes à écouler avant de commencer à faire des bénéfices, il est nécessaire d'ajouter, dans la tradition du calcul économique, le raisonnement en termes de substituabilité des facteurs qui permet de modifier, dans le sens de la quête d'une rentabilité accrue, les processus installés et qui, de la même manière, viendra privilégier les processus plutôt plus « légers » en charges fixes car plus aisément transformables. Ne peut-on ainsi, plus généralement, trouver ici le fondement conceptuel des raisonnements en termes de réactivité et de flexibilité comme références de la gestion par la valeur ? C'est ainsi que, toujours en complément de la thèse de M. Albert, on pourrait expliquer la désindustrialisation relative des pays du Nord malgré les indicateurs financiers qui servent à en donner une représentation positive. La tertiarisation de l'économie serait aussi un effet de la primauté du modèle managérial de l'organisation : des processus à la fois moins lourds et aux facteurs plus aisément redéployables y trouvent leur justification avec, pour conséquence, le poids relatif plus important des activités tertiaires.

D'autres raisonnements vont dans le même sens : le raisonnement en économies d'échelle (meilleure répartition des charges fixes par saturation des équipements), économies de croissance (meilleure rentabilité liée au dimensionnement des équipements), effets de synergie (redéploiement du processus avec des choix d'internalisation et d'externalisation des activités). Les choix de processus doivent conduire les responsables à l'équilibre le plus correct possible entre ces trois aspects des processus : des processus dont le taux d'utilisation est le plus élevé possible (économies d'échelle) mais qui soient aussi redéployables (économies de croissance) et dont l'organisation soit la plus rentable (synergie). Autant de raisonnements qui sont liés entre eux et éclairés par la référence au modèle managérial de l'organisation, autant d'éclairages qui sont ainsi apportés à la légitimité du recours à la sous-traitance généralisée et à la diffusion des modes d'organisation en flux tendus, à l'inversion de la priorité de l'offre vers la demande pour celle de la demande vers l'offre comme modalités de la gestion par la valeur ..., autant de références qui doivent être l'objet de l'attention des dirigeants et marquer ainsi les modes de gouvernement de l'organisation.

C'est possible à illustrer par la crise des groupes sidérurgiques de la décennie 70 en Europe, aux Etats Unis et au Japon qui, mettant en place des laminoirs géants, espéraient produire des quantités de produits sidérurgiques standardisés à des coûts tels

¹⁵ M. Albert, *Capitalisme contre capitalisme*, Seuil, Paris 1992
Yvon PESQUEUX

que les prix qu'ils autorisaient auraient dû permettre d'écouler ces quantités alors que de petites entités, dotées de processus coûteux, ont produit et vendu cher de faibles quantités de produits sidérurgiques spécifiques qui, de ce fait, ont entravé la saturation des capacités installées par les grands groupes et ont entraîné leur chute en les contraignant à vendre des produits à des prix inférieurs aux coûts qu'il subissaient, les usines ne pouvant tourner à pleine capacité. Les processus étaient irréversibles. C'est donc au nom de la rentabilité que les raisonnements de *reengineering* ont été mis en oeuvre, c'est-à-dire une réorganisation des processus afin de les rendre plus légers, plus flexibles, plus réactifs. En d'autres termes, il est question des restructurations assorties d'une remise en cause des postes de travail et des salaires qui constituent des charges de nature fixe - et de réduction drastique des coûts, qui vont venir lamener la gestion orientée vers les processus dans le sens d'un management orienté vers la création de valeur financière et vers la mise en place d'un mode de gouvernement orienté vers la quête de rentabilité dont les politiques de rémunération des dirigeants (*stock options*) doivent garantir la mise en oeuvre.

D'autres raisonnements encore leurs fondements dans ce modèle : ceux du contrôle de gestion et de ses instruments de *reporting* orientés sur le « combien » à partir des techniques du contrôle budgétaire, les raisonnements de la gestion par exception fondant les décisions correctives sur la base des écarts clés mesurés à court terme, la segmentation stratégique des activités en fonction des marchés avec le découpage du marché en niches, havres momentanés de rentabilité, la construction de barrières à l'entrée et le partage des marchés en ententes implicites ou explicites comme avec les alliances. C'est le cas des oligopoles qui naissent et se structurent autour d'entreprises à dimension internationale et qui dominent à l'heure actuelle les différents secteurs économiques tout en s'opposant autant en termes de prix que de produits et de services offerts en pensant pouvoir ainsi éliminer un concurrent et diminuer, en conséquence, leur risque commercial.

Un modèle organisationnel du contrôle comme support du modèle managérial de l'organisation

Le modèle organisationnel du contrôle appartient à une famille de modèles que F. Bensebaa & D. Autissier qualifient de modèles génériques de management qu'ils définissent comme « *un ensemble de principes et d'actions qui sont à la fois identitaires et constitutifs d'un fonctionnement singulier, différenciant et performant. (Un modèle de management) exprime l'identité de la relation au travail, de la production et de l'organisation. Il se matérialise sous la forme de principes d'actions et prend corps dans les actes des managers au quotidien* »¹⁶. Il vient poser la question de la tension qui opère entre contrôler et encadrer d'où la difficulté de la notion de contrôle qui appartient à la famille des notions à effet zoom.

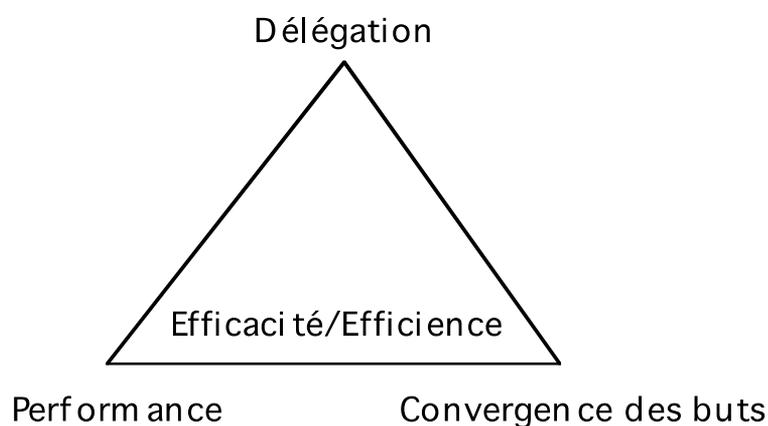
Le contrôle de gestion est une des disciplines des sciences de gestion¹⁷ mais il constitue en même temps sur un véritable modèle organisationnel correspondant au découpage de

¹⁶ F. Bensebaa & D. Autissier, « Les modèles de management : une étude exploratoire des discours des organisations », *Management et Avenir*, n° 42, 2011/2, pp. 33-53

¹⁷ H. Bouquin, *Contrôle de gestion*, PUF, Paris 2000

l'organisation en centres de responsabilité venant répondre à l'application du principe de délégation.

Le contrôle de gestion repose ainsi sur une trilogie « délégation (découpage de l'organisation en centres de responsabilité) – performance (ajustement d'un système de mesure des performances de chacun des centres de responsabilité, de façon essentiellement quantifiée) – convergence des buts (dans la mesure où le découpage en centres de responsabilité sur la base de l'affectation à chacun d'eux d'objectifs à réaliser pose le problème de la cohésion de l'ensemble) ». Le contexte du modèle organisationnel du contrôle est celui de l'efficacité, c'est-à-dire la réalisation des objectifs avec économie de moyens. Rappelons que l'efficacité représente la capacité à réaliser un objectif sous contrainte de moyens. L'économie des moyens est donc toujours un objectif implicite de l'efficacité.



Le modèle organisationnel du contrôle peut être considéré comme l'expression de la maîtrise de l'organisation par ses dirigeants, ce concept de maîtrise étant à distinguer de celui de vérification. On parle aujourd'hui de pilotage des organisations.

Le modèle organisationnel du contrôle se structure en fonction de facteurs de contingence (secteur, métier, facteurs clés de succès, taille, etc.). La préférence pour des systèmes de mesure quantifiée de la performance d'ordre principalement comptable est générale et conduit au fait que le contrôle financier (le *corporate control*) domine largement. Ce thème connaît d'ailleurs une actualité du fait de son interférence avec celui de la valeur financière créée par l'organisation.

Le modèle organisationnel du contrôle peut être considéré de deux façons :

- comme un des éléments essentiels d'un « bon gouvernement »,
- comme un ensemble d'instruments relevant de la logique « plan - budget – reporting ».

Ces deux logiques sont irréductibles l'une à l'autre, le contrôle de gestion étant l'articulation d'un ensemble d'instruments avec un modèle organisationnel.

Comme éléments de « bon gouvernement », les instruments peuvent d'ailleurs aussi être considérés comme des rites, non nécessairement liés à une véritable utilisation. Mais à l'inverse, et en même temps, le déploiement de ces instruments dans le contexte de la « boucle de contrôle » est l'élément d'un « bon gouvernement » d'une organisation qualifiée alors comme étant « sous contrôle ».

Yvon PESQUEUX

Le modèle organisationnel du contrôle repose sur la mise en œuvre d'une « boucle de contrôle », c'est-à-dire un processus dynamique, avec une adaptation continue à l'environnement. Cette boucle de contrôle est la forme d'un principe plus large qui est celui de la « gestion par exception » car on va s'intéresser seulement aux écarts « exceptionnels » dans le but de les réduire. La « gestion par exception », d'autant qu'elle a été aisément informatisable (d'où le bouclage entre le modèle organisationnel du contrôle et le modèle informationnel de l'organisation), a débloqué un verrou qui a permis de gérer des organisations de taille beaucoup plus importante, essentiellement à partir du début de la décennie 60).

En tout état de cause, le modèle organisationnel du contrôle ne peut donc être réduit à ce que fait le contrôleur de gestion ni son service. C'est aussi, de façon irréductible, ce que fait le dirigeant.

La référence contemporaine de ce processus est aujourd'hui marquée par l'ouvrage R. Simons (*Levers of Control*)¹⁸ qui définit le contrôle comme un système de pilotage vers la réalisation des objectifs sur la base de quatre leviers : valeurs clés, visions (*belief systems*), procédures, codes de conduite (*boundary systems*), dialogue, retour d'expérience (*interactive control systems*), objectifs, plans, indicateurs, mesure des performances (*diagnostic control systems*) qui marquent la dualité « contrôle – outil » et « contrôle – management » où la vision stratégique de l'organisation est marquée par celle de ses dirigeants compte tenu de la compréhension qu'ils ont des incertitudes liées à la projection dans le futur. Il y est donc question à la fois de choix et d'apprentissage dans un contexte où le contrôle est enjeu de débat et de dialogue, d'où son rôle de transmission de signaux (cf. un système interactif de contrôle). Cette conception offre une relecture de la précédente (celle de R. N. Anthony¹⁹) qui étaient marquée par la primauté accordée à la stratégie considérée comme une sorte de donnée pour le système de contrôle. Avec le contrôle, il est bien question de tensions (« surveillance - contrôle et contrôle – maîtrise / comportements) d'où la tension générique « surveillance – maîtrise » et la dualité « délégation – contrôle / libre arbitre ».

J. Batac & O de la Villarmois²⁰ proposent la typologie suivante des visions du contrôle de gestion entre la vision analytique (outils ou moyens de contrôle, systèmes de contrôle), et la vision synthétique (dimensions ou objets du contrôle - comportements, résultats, clans, finalités du contrôle : orientation des comportements des agents organisationnels, déclinaison de la stratégie, modéliser les consommations de ressources).

L'articulation instrumentale du modèle organisationnel classique du contrôle peut être représentée ainsi :

- Stratégie - on considère ici l'existence d'une stratégie comme un postulat,
- Plan stratégique (à 5ans) - déclinaison des objectifs suivant les centres de responsabilité,

¹⁸ R. Simons, *Levers of Control*, Harvard Business School Press, 1995

¹⁹ R. N. A Anthony, *Planning and control systems, a framework for analysis*, Harvard University Press, Boston, 1965

²⁰ J. Batac & O de la Villarmois, « Les interactions contrôle / apprentissage organisationnel : proposition d'une grille d'analyse », CR CLAREE, Lille, mars 2003

- Plan opérationnel (à 3 ans) - chiffrage de ces objectifs y compris pour les moyens à mettre en œuvre.

Ces deux aspects – plan stratégique et plan opérationnel - constituent le fondement de la gestion par les objectifs.

- Budget (à 1 an) - valorisation de la première année du plan opérationnel,
- Système mensuel de suivi des réalisations.

Ces deux aspects – comparaison des budgets et des réalisations par mise en évidence des écarts - constitue le contrôle budgétaire.

- Tableau de bord - qui contient, outre les écarts clés, des indicateurs physiques et qualitatifs selon la logique « mission(s) - objectif(s) - variables d'action – indicateurs ».

Le modèle organisationnel du contrôle, décliné dans une organisation en centres de responsabilités, conduit à la dynamique « *Planning - Budgeting - Controlling* ». Ces outils, en liaison avec le système de délégation, de mesure des performances et de convergence des buts, constituent la base de la logique de gestion par les chiffres.

Le modèle organisationnel du contrôle peut encore être vu au travers des modalités de contrôle. De façon radicale (ces perspectives sont bien sûr mélangées dans les pratiques de contrôle), on distingue²¹ : le contrôle par les règles et les procédures (le contrôle relève alors de la conformité aux règles établies), le contrôle par les résultats (c'est la mesure qui l'emporte ici), le contrôle par les sanctions et les récompenses (généralement couplé au précédent : quand les résultats sont obtenus le système de récompenses entre en jeu et, de façon relative, inversement) et le contrôle par la culture (qui est l'obtention des résultats du fait d'un partage de valeurs communes).

Mais le modèle organisationnel du contrôle recoupe aussi les logiques de gestion des ressources humaines au travers des thèmes de la culture (professionnelle, organisationnelle, nationale), de la motivation et de l'implication et des sanctions – récompenses.

Le contrôle de gestion doit être distingué de notions connexes (l'audit) :

CONTROLE

AUDIT

Audit comptable (externe)
 Audit informatique (externe)
 Audit interne
 Contrôle interne

THEME DE LA
 MAITRISE

THEME DE LA VERIFICATION

Et avec la *compliance* : conformité, conservation des ressources. Dans les deux cas – audit et *compliance* - les emprunts faits par les instruments du contrôle aux thèmes de la vérification et de l'audit tendent à le rapprocher de ces deux univers.

Le champ du contrôle au sens large est supérieur au champ du contrôle de gestion lui-même supérieur au champ du contrôle budgétaire (cette dernière notion ayant été

²¹ M. Fiol, *La convergence des buts dans l'entreprise*, Thèse Université de Paris IX Dauphine, 1991
 Yvon PESQUEUX

longtemps considérée comme étant centrale parmi les instruments de contrôle de gestion).

C'est le découpage de l'organisation (la logique de délégation) en centres de responsabilité qui vient constituer la base du modèle organisationnel du contrôle par application du principe de décentralisation des objectifs, des responsabilités et des services.

Les racines conceptuelles et historiques de la décentralisation remontent au début des sciences de gestion avec les apports de F. W. Taylor²² et de H. Fayol²³ (structures fonctionnelles et structures hiérarchico-fonctionnelles). Il y aura ensuite généralisation progressive de ce modèle organisationnel du contrôle, à partir de la forme multidivisionnelle de la *DuPont* à la *General Motors*, compte-tenu, dans la décennie 60, des trois « sous modèles » *General Electric*, *IBM* et *ITT* dont il a été question plus haut.

On peut considérer, par référence à F. Jullien²⁴, que ce modèle est une expression de la logique occidentale formulée par Aristote et qui ne peut penser l'efficacité que dans le cadre d'un « modèle à penser » « moyen -> volonté -> but (idéal) ». Il va de soi que, dans une telle logique, la volonté des agents est de mobiliser les moyens dans le sens de la réalisation des objectifs correspondant aux buts généraux de l'organisation. Il faut en souligner l'aspect ethnocentrique et c'est ce que nous apprend, par exemple, la conception « chinoise » de l'efficacité qui pense l'efficacité comme la voie qui conduit les choses à leur but et où l'intervention humaine s'opère sur les conditions dans lesquelles la voie est mise en œuvre. Cette conception occidentale de l'efficacité conduit à la perspective universaliste des instruments du contrôle et au fait de « voir » l'organisation au travers de ces catégories. Il va de soi, par exemple, que toutes les filiales d'un même groupe et, plus généralement, que toutes les organisations opèrent sur la base d'une instrumentation similaire, ce qui conduit même à l'élaboration d'un discours identique (celui des systèmes unifiés de gestion par exemple où l'on rejoint ici un modèle informationnel de l'organisation).

C'est aussi à partir du thème de la décentralisation que se pose en partie la question de l'autonomie qui permet de distinguer : pour la décentralisation, l'existence des centres de responsabilité et pour l'autonomie, l'existence des centres de décision. Là où les centres de responsabilité sont coordonnés entre eux par le biais des prix de cession internes, les centres de décision le sont par le système d'information. Mais le système d'information peut-il résoudre la dualité « centralisation – décentralisation » du contrôle ? Le système d'information résout-il le problème de l'autonomie ? Le support informatique du système d'information est lui-même susceptible de structurer l'organisation de façon non forcément cohérente avec le découpage en centres de responsabilité (exemple : les *Enterprise Resource Planning - ERP* - ou encore les systèmes unifiés d'information de gestion - *SUIG*).

Comme on l'a vu plus haut, on distingue classiquement :

- les centres de coûts dont l'objectif d'efficacité est la minimisation des coûts ; parmi ceux-ci, mention spéciale doit être faite aux centres de coûts discrétionnaires pour

²² F. W. Taylor, *La direction scientifique des entreprises*, Dunod, Paris, 1967 (Ed. originale : 1923)

²³ H. Fayol, *Administration industrielle et générale*, Dunod, 1977 (Ed. originale : 1916)

²⁴ F. Jullien, *Traité de l'efficacité*, Grasset, Paris 1987

lesquels les dépenses ne sont pas en relation claire avec une activité (ou un *output*), un budget administratif par exemple,

- les centres de résultat qui sont des centres de responsabilité dont la performance peut être évaluée par des recettes, comme un service commercial, par exemple,
- les centres de profits dont l'objectif d'efficacité est la maximisation d'une marge,
- les centres d'investissement dont l'objectif d'efficacité s'effectue sur la base de la maximisation du ratio « bénéfice » / valeur des actifs.

Un centre de responsabilité se caractérise par :

- l'existence d'un responsable,
 - un (ou plusieurs) objectif(s) pour se situer, orienter l'action, motiver, d'où l'importance d'objectifs précisément définis, des agents organisationnels concernés, et un système de mesure des performances,
 - des moyens humains, techniques et financiers en complémentarité avec les objectifs,
- Il s'agit donc de décomposer les objectifs suivant les lignes hiérarchiques pour finaliser l'action des centres de responsabilité et d'articuler les centres de responsabilité entre eux.

Le centre de responsabilité est considéré comme pivot de la délégation et de la mesure de la performance et objet de la décomposition des objectifs en sous-objectifs. C'est cette délégation qui amène les dirigeants à rechercher les personnes susceptibles de les assumer, à négocier les moyens et les plans d'action, à mettre en place le système de *reporting* en définissant la continuité du contrôle et le degré de liberté. Le contrôle se fait ainsi avant l'action (prévision), pendant (suivi) et après (corrections).

La délégation d'autorité vue sous cet angle est destinée à apporter une plus grande efficacité économique et une plus grande satisfaction aux agents organisationnels. Mais elle accroît les divergences d'intérêt et s'exerce mal lorsque les centres de responsabilité sont interdépendants. Elle requiert donc une définition précise de leurs périmètres.

C'est la délégation qui vient poser le problème de la contrôlabilité car tous les éléments de coûts doivent être attribués à un centre, sinon ils ne sont pas gérés, et le problème des responsabilités multiples est difficile à envisager (exemple des stocks) car le contrôle est un instrument plus hiérarchique que transversal.

La décentralisation vient constituer la manifestation structurelle de la délégation et c'est ce qui pose des difficultés du fait :

- des aspects organisationnels *stricto sensu* (procédures, informations qui circulent, qui détient l'information ? où se prennent les décisions et lesquelles ?) ;
- de l'aspect humain (capacité à prendre des décisions et à appréhender les enjeux) ;
- la délégation d'activité, d'ordre structurel doit être distinguée du partage des responsabilités, processus plus subtil qui tient compte des décalages importants susceptibles d'apparaître entre les attentes formelles et le jeu des acteurs.

De plus, dans le contexte de la maîtrise de la gestion, tout dépend de l'horizon dans lequel on se situe. La délégation se heurte ainsi à des problèmes de type gestion du personnel, délégation de signature et contrôle des commandes, répartition des charges.

La délégation conduit à se confronter aux prescriptions suivantes (dans la mesure où le projet du modèle organisationnel du contrôle est celui du primat du formel sur l'informel) :

1. Le découpage en centres de responsabilité doit fournir une structure claire pour responsabiliser.
2. Les objectifs sont à découper en centres de responsabilité :
 - il faut donc rechercher la cohérence entre objectifs partiels et globaux. Peut-on les atteindre ? Comment ? Que faut-il ?
 - il faut donc s'organiser en conséquence : procédures, documents, techniques, calendrier.
3. La sélection des responsables.
4. Le système de commandement avec la définition des liens centres de responsabilité - direction générale et centres de responsabilité entre eux, ces liens pouvant, de plus, être plus ou moins rigides
5. Le suivi périodique :
 - va-t-on réaliser l'objectif ?
 - avec quelle utilisation de moyens ?
 - plus l'information arrive tôt, plus elle est intéressante (degré de liberté plus grand pour réagir) ;
 - le problème de révision des objectifs (suivi de leur validité) ;
 - le plan est juste mais du fait de l'occurrence de circonstances imprévisibles, doit-il être modifié ?
 - problème de la définition du système de « récompenses – sanctions » et de sa perception par les agents organisationnels.

La question des prix de cession internes ou l'introduction des catégories du marché dans le modèle organisationnel du contrôle

Le modèle organisationnel du contrôle repose sur un découpage en centres de responsabilité et la qualification économique de ceux-ci (centres de coûts, de profit, d'investissement). A partir du moment où ces centres de responsabilité gèrent leurs moyens avec autonomie (comme centres d'investissement, par exemple), les relations qui s'établissent entre eux fonctionnent sur la base de prix de transfert. C'est ainsi que le modèle organisationnel du contrôle hérite de l'efficacité supposée des marchés et a longtemps constitué le modèle de légitimation de l'insertion des catégories du marché dans les logiques organisationnelles. Toute la difficulté repose alors sur le couplage entre le niveau de ces prix de transfert et la cohérence stratégique.

Il existe, en théorie, deux limites au niveau des prix de transfert :

- le coût de revient qui constitue la limite inférieure, au-dessous de ce seuil, un centre de responsabilité refusera de céder ses produits à d'autres centres, sauf obligation de la direction générale.
 - le prix de marché qui constitue la limite supérieure, au-delà, un centre de responsabilité refusera, sauf obligation de la direction générale, d'acquiescer un produit auprès d'un autre centre puisqu'il est possible de trouver moins cher sur le marché.
- C'est donc normalement entre ces deux limites que seront fixés les prix de transfert, compte-tenu du fait que « vendre » dans l'organisation épargne, au centre qui va céder ses produits, d'engager des frais de commercialisation. Les prix de transfert seront alors

Yvon PESQUEUX

fixés par la direction générale au niveau jugé adéquat avec la réalisation des objectifs stratégiques.

La zone de fixation des prix de cession internes se situe donc comme on l'a vu, entre :

1. Le prix du marché : mais s'agit-il du prix à court terme ou à moyen terme, avec formule de révision ? Ceci vient poser des problèmes liés à l'origine des orientations du prix du marché (variations de cours, variations de capacité, phases de surprix, etc.).
2. Le coût de revient qui est adéquat si le centre qui cède est un centre de coût (les deux centres en relations n'ont pas le choix, mais on peut en théorie facilement déterminer le coût de la cession), mais autrement, comment fait-on ? en intégration verticale, le centre de profit n'apparaît qu'en fin de processus ; par ailleurs cette référence pose le problème de l'élimination de la référence au marché, donc celui de l'omission d'un regard vers la concurrence ; s'il y a une perte, où est-elle imputable ?

Le contexte de la mesure des coûts qui est, dans ce cas, au cœur du modèle organisationnel du contrôle, relève en fait aussi des logiques d'autres modèles organisationnels comme le modèle ingénierique de l'organisation où la méthode du coût complet sert de référence ou le modèle managérial de l'organisation où la méthode du *direct costing* qui conduit au calcul de marges sur la base du raisonnement liant « coût – volume – profit » sert de référence mais qui débouche sur la recherche de la rentabilité à court terme. Suivant les choix effectués, la marge va donc apparaître pour partie (ou en totalité) dans tel ou tel centre de responsabilité. Comment alors piloter la performance à partir des marges ?

Mais des problèmes spécifiques peuvent apparaître :

- que se passe-t-il pour des prix de cession internes entre centres de responsabilité situés dans des pays différents alors qu'ils prennent aussi le caractère de prix de facturation (soumis à des aspects d'optimisation fiscale et de change et non plus seulement de mesure de performance) ?

- comment traiter les problèmes transversaux où se matérialisent les gisements de productivité ?

- comment faire face aux risques de féodalités (chacun pour soi), c'est-à-dire sabotage du groupe (on adhère à « son » objectif et non à celui de l'organisation) ?

D'où des prescriptions en matière de fixation des prix de cession internes car avant la fixation, il faut choisir le mode d'élaboration des standards (imputation des charges fixes), le mode d'imputation des charges d'investissement spécifiques, le mode de calcul de la marge, les conditions de mise en concurrence, le rapport quantité / délai / prix. Si la référence est le prix à moyen terme, comment est-il élaboré ? Et pendant le fonctionnement du système se pose le problème de l'analyse contradictoire des positions des agents organisationnels. Il se pose donc la question de la mise en place d'une commission d'arbitrage pour juger au coup par coup et pour faire évoluer les règles.

Le pilotage de la performance : adaptation et anticipation - Le pilotage de la performance prévisionnelle : les plans d'action annuels à court terme des responsables & les budgets

Le contrôle de gestion commence (en théorie du moins) là où s'arrête la réflexion stratégique. Afin de clarifier le propos, nous partirons donc de l'*a priori* que la stratégie existe et qu'elle est formulée dans la mesure où elle se réfère à un ensemble de concepts et d'outils de nature différente de ceux qui seront exposés ci-dessous.

C'est par exemple le cas de la référence à la comptabilité d'activité (*activity based costing* - ABC). La méthode ABC a été proposée dans les années 80 au sein du CAM-I (*Consortium for Advanced Management - International*, 2013, www.cam-i.org - consortium international d'organisations de l'industrie, du gouvernement et de la recherche). Une des principales nouveautés est l'introduction de la notion d'inducteur de coût, pour remplacer les unités d'œuvre. L'inducteur traduit une causalité dans la consommation des ressources alors que l'unité d'œuvre n'établit qu'une corrélation. Elle repose sur la notion d'activités et de leurs combinaisons en processus. Or l'activité a également un pouvoir explicatif. Elle est à la base de la compréhension de la performance et du pilotage : la performance est engendrée par la façon dont les activités se réalisent. Le calcul des coûts pour permettre aux managers de piloter doit donc reposer sur l'analyse et la compréhension des coûts par activité. La méthode ABC paraît répondre au besoin d'outils permettant de mesurer mais aussi d'expliquer la performance. Elle s'inspire de la méthode du coût complet, les inducteurs de coûts fréquemment rencontrés restant les mêmes. Les deux méthodes s'appuient sur les mêmes principes de modélisation de l'organisation dont une loi d'homogénéité des coûts. Selon H. Bouquin²⁵, ce qui distingue la méthode ABC de la méthode classique des coûts complets est la recherche de causalité au travers de la notion d'inducteur (et notamment la distinction entre inducteur d'activité et d'inducteurs de coûts).

Dans la même logique, l'*Activity-Based Budgeting* (ABB) s'est construit sur la base conjointe des critiques récurrentes du budget et de la force de proposition de l'ABC. En effet, le budget est jugé trop financier et déconnecté des réalités opérationnelles. Le concept d'activité mis en avant dans la méthode ABC ouvre des portes à une traduction plus concrète du budget car son découpage en activités permet de se rapprocher des réalités opérationnelles.

Dans cette perspective, le coût cible représente un coût calculé à partir du prix de vente nécessaire pour occuper une part de marché prévisionnelle. Il est associé à un niveau cible dans un délai précis ce qui vient alors constituer un objectif stratégique. Des outils d'analyse telle que la courbe d'apprentissage peuvent alors être utilisés.

La traçabilité des coûts signifie que l'outil analytique comptable peut être utilisé pour gérer les objectifs managériaux en permettant d'établir une relation claire entre ces objectifs et la transcription comptable de leur réalisation. Ceci amène donc à focaliser l'attention sur les comportements de coûts.

Le suivi de la performance financière : les outils classiques d'analyse de la performance financière – contrôle budgétaire et reporting, attendus majeurs du modèle managérial de l'organisation

²⁵ H. Bouquin, *Comptabilité de gestion*, Economica, collection « Gestion », Paris, 2011 (6^e édition), ISBN-10 : 2717859993, ISBN-13 : 978-2717859997

Les budgets sont fixés par rapport à des objectifs et, somme toute, tiennent lieu d'engagement des responsables de chaque centre. Cette démarche prévisionnelle est engagée pour que les objectifs soient réalisés ce qui vient justifier le suivi des réalisations et l'analyse des écarts.

Cet ensemble « budget - suivi des réalisations – écarts » constitue le contrôle budgétaire et a, pendant longtemps, constitué le coeur du modèle managérial de l'organisation. Ce contrôle budgétaire a longtemps tenu lieu de contrôle de gestion dans la mesure où il parvenait à remplir l'essentiel de la fonction contrôle. Il repose essentiellement sur le calcul des écarts. C'est l'outil du contrôle par les résultats. Il repose sur une logique de contrat sur la base suivante : « fixation des objectifs (contrat) -> suivi des résultats ». Les résultats sont la traduction chiffrée de la réalisation des objectifs et ils sont rapprochés aux coûts standards des prévisions.

Le budget est un outil de déclinaison financière de la stratégie. La négociation du budget sert à fixer les objectifs financiers, imposés ou discutés lors d'un dialogue hiérarchique. Le contrôle budgétaire se caractérise par le suivi régulier de la réalisation des objectifs financiers. C'est la dimension comptable et financière qui caractérise le contrôle budgétaire d'où ses limites (explicitation insuffisante sur les causes de déviations, risque de provoquer des comportements dysfonctionnels, déconnection entre la formulation stratégique exprimée en objectifs trop comptables et les actions concrètes à mettre en place). En effet, le suivi des écarts se focalise sur l'explication du passé au détriment des ajustements nécessaires à la réalisation d'objectifs futurs. A cela s'ajoute la rigidité du cadre et le formalisme de l'exercice d'où un coût procédural élevé comparé à la qualité des données fournies. Enfin, le budget est centré sur le fonctionnement interne plutôt que sur l'environnement et en particulier les clients.

La logique du contrôle budgétaire consiste, au-delà du calcul des écarts, à s'interroger sur les origines des déviations, aussi bien en termes de responsabilité - qui est responsable ? (c'est un des aspects de la gestion de la motivation) qu'en termes de pilotage (quels sont les produits ou les services concernés, quelles sont les causes - volume, *mix*, rendement, prix, quelles sont les composantes du résultat concernées - chiffre d'affaires, charges variables, charges fixes). Les prévisions sont faites pour être réalisées quitte à revoir les budgets en cours d'année afin de minimiser l'écart imputable à la prévision.

Il s'agit donc d'un outil étroitement lié à la comptabilité analytique qui opère, à nomenclature analytique donnée, une comparaison entre des prévisions et des réalisations. Il a permis la mise en oeuvre de la gestion par exception qui consiste à prendre des décisions correctives sur la base des écarts significatifs entre les réalisations et les prévisions. Développée à partir de la décennie 50, la gestion par exception a permis de démultiplier le potentiel de contrôle dans les organisations et son développement a été une des conditions permissives du développement de la multinationalisation des firmes américaines de l'époque. Ce système s'est ensuite généralisé et constitue le volet gestion associé au calcul des écarts.

Les réunions budgétaires périodiques (le mois en général) consiste à réunir les personnes autour du tableau d'analyse des écarts et de le commenter. Compte-tenu de la

nécessaire limitation de la taille du groupe, garante de l'efficacité de la réunion, il s'agit, autour d'un ordre du jour déterminé (lecture du tableau de l'analyse des écarts, mise en évidence des causes, propositions d'actions correctives en termes de responsabilités et de calendrier) de mettre en oeuvre les principes de la gestion par exception. Cette réunion clôt un processus dont la caricature est donnée par la galerie de portraits qui suit. Il s'agit bien d'attribuer les responsabilités quant aux écarts.

La fixation des standards pose le problème insoluble du niveau de la référence. L'orientation « comptable » amène à privilégier le passé plutôt que le futur. L'intégration « prévisions – réalisations » renforce encore l'aspect conservateur du contrôle budgétaire qui avait été déjà souligné plus haut : le contrôle budgétaire est conservateur de la structure car cela facilite les comparaisons et son bouclage avec le système d'information en accroît encore l'immobilisme. L'attribution des responsabilités dans la genèse des écarts conduit, du fait du pointillisme de la méthode, au non respect du principe de contrôlabilité en attribuant des responsabilités à tort. Il ne faut pas en effet sous-estimer les pôles de co responsabilité (la qualité de la production dépend, par exemple, de celle des achats).

Le système de calcul des écarts conduit à mettre en évidence les écarts clés. La logique pointilliste à laquelle ils correspondent a conduit, comme on l'a déjà mentionné, H. Geneen²⁶ - PDG d'ITT dans les années 60 à écrire ce texte en forme de plaidoyer du management par les chiffres. Ceci signifie que le contrôle budgétaire, par la quantification de la performance qu'il induit, permet de savoir, au niveau de la direction générale, pour combien chaque cellule de l'organisation a contribué à la marge globale et qu'en définitive, c'est la seule chose qui compte véritablement. La contrepartie est, bien sûr, l'ignorance du comment et des éléments qualitatifs qui y sont associés (climat social, image de l'organisation, etc.). Par ailleurs, à force de pratiquer la gestion par exception et de se focaliser sur ce qui pose problème, on en arrive à oublier ce qui marche bien c'est-à-dire, du moins peut-on l'espérer, l'essentiel.

Le Reporting

Le *reporting* est au coeur du modèle managérial de l'organisation puisqu'il s'agit de « reporter » combien de marge a été générée au niveau du centre de responsabilité et de mettre en oeuvre une consolidation interne par addition qui, en fin d'exercice, « bouclera » avec le résultat de la comptabilité financière. Aux Etats Unis, le développement du *reporting* budgétaire et financier a conduit à la tradition budgétaire de la fréquence mensuelle. Ce dispositif est couplé à celui du contrôle budgétaire et fonctionne tant en prévisions qu'en réalisations et donc en écarts.

L'ensemble de ce qui est reporté à un niveau est synthétisé par une ligne dans ce qui est reporté au niveau supérieur. Le détail de ce qui est reporté diminue au fur et à mesure que l'on remonte de niveau. Le *reporting* estime, en tout état de cause, qu'il est possible de consolider le résultat des opérations d'un niveau donné au niveau suivant.

Le *reporting* est le compte-rendu des réalisations d'une unité à une date ou sur une

²⁶ H. S. Geneen, « The Case for Managing by the Numbers », *Fortune*, 1^o octobre 1984, pp. 56-59
Yvon PESQUEUX

période donnée à partir d'une information agrégée. Pour être agrégée et éventuellement comparée, l'information remontée par les processus de *reporting* doit donc être homogène. Il s'agit avant tout de rendre compte. Le *reporting* est un outil disciplinaire qui n'engage pas de discussion entre les dimensions stratégique et opérationnelle. Il s'inspire de la vision organisationnelle du *responsibility accounting* relative à une structure organisationnelle décentralisée, le respect du principe de contrôlabilité et la possibilité de fixer des objectifs de façon fiable. Le *responsibility accounting* s'appuie sur un découpage de l'organisation en centres de responsabilité dont la performance sera évaluée en fonction du montant de sa contribution à la performance financière globale. Cette approche conduit à une focalisation sur le compte de résultat.

Le *reporting* est sujet aux critiques suivantes :

- Outil de consolidation, il offre une vision simplifiée de la réalité organisationnelle, au détriment du détail parfois essentiel au contrôle-pilotage.
- Pour être consolidée, l'information du *reporting* doit être homogène. La donnée financière permet cette consolidation mais son caractère *a posteriori* et peu orienté vers l'action ne suffit pas pour piloter.
- Le *reporting* génère une procédure lourde et coûteuse où la production des résultats arrive *ex post*.
- Outil du contrôle de gestion de surveillance destiné à informer la hiérarchie, il n'engage pas de discussion stratégique.
- Le *reporting* s'appuie sur la vision organisationnelle du *responsibility accounting*, désormais dépassée car il ne permet pas de produire une image globale, concise de la performance organisationnelle mais dont le détail à des niveaux plus opérationnels reste accessible sans associer données financières et données non financières, au caractère davantage prospectif et opérationnel. Comme l'exprime H. Bouquin²⁷, les processus associés au *reporting* doivent permettre une co-construction de la stratégie : le processus stratégique devrait être initié par le stratège et être abouti sur le terrain par les opérationnels en étant adapté au contexte organisationnel actuel.

Tableau de bord et *responsibility accounting*

Tableau de bord et *responsibility accounting* constituent deux réponses proposées à un même problème, celui du pilotage en disposant d'informations de gestion pour rendre compte des effets des décisions qui ont été prises et orienter les suivantes.

Ces deux réponses ont été apportées dans des pays différents dans lesquels culture et histoire diffèrent. C'est la raison pour laquelle il semble intéressant d'effectuer une comparaison des pratiques en ce domaine, en particulier compte tenu du fait, que ces dernières années, les deux instruments ont été confrontés aux mêmes évolutions de l'environnement économique.

Comme on l'a déjà mentionné, le contexte historique de l'apparition de ces deux instruments diffère :

²⁷ H. Bouquin, *Contrôle de gestion*, PUF, Paris, 2008 (8^e édition)
Yvon PESQUEUX

- Aux Etats Unis, dès le début du XX^e siècle, des holdings liées à des entreprises géantes apparaissent, avec, en parallèle, le développement d'un marché financier important. Des managers sont à la tête des divisions et leur attention est focalisée sur la rentabilité des actifs qui leurs sont confiés. C'est le cas, par exemple, de la *DuPont* et de la *General Motors* qui proposent une décomposition de la rentabilité des investissements dans une logique financière.

- En France, il n'existe pas, à la même époque, d'entreprises d'aussi grande taille. Il y a peu de délégation de responsabilité, donc peu de problème de supervision de l'exercice de la responsabilité par les managers délégués. Le marché financier est peu développé. Les ingénieurs occupent les postes de responsabilité. Leur attention a été focalisée sur le management du processus industriel avec l'accent mis sur l'efficacité.

Le tableau de bord est un outil de gestion qui sert à :

- donner des mesures de l'état des variables qui sont considérées comme déterminantes dans le processus d'atteinte des objectifs ;
- suivre les actions mises en oeuvre pour atteindre les objectifs ;
- évaluer les performances de l'organisation ou d'un secteur de l'organisation par rapport aux objectifs prédéfinis par le système de gestion.

Il s'agit d'un outil d'aide à la décision et de pilotage. Le tableau de bord n'est pas né d'une utilisation des informations comptables mais d'une réponse aux problèmes que se posaient les ingénieurs quant à la maîtrise du processus. Il met l'accent sur les variables non financières. Le tableau de bord reflète la représentation que les acteurs se font du fonctionnement de l'organisation et de ses relations avec son environnement. Il permet donc de savoir si le système évolue bien comme prévu. Son élaboration se réalise par application d'une démarche méthodique.

Le tableau de bord est un instrument d'information à court terme ; il doit donc être établi dans des délais très brefs (la pertinence l'emporte sur la précision), centré sur les facteurs clés de l'atteinte de la performance, construit pour chaque responsable, car adapté à son rôle dans l'atteinte de la performance.

Pour répondre à ces objectifs, il faut, en outre, que deux règles soient respectées :

- Les tableaux de bord des différents niveaux hiérarchiques et des différentes étapes du processus doivent s'« emboîter » les uns dans les autres - principe gigogne.
- Le tableau de bord de chaque responsable doit inclure, outre les informations qu'il juge essentielles au suivi de son activité, celles qui lui permettent de discuter avec son supérieur hiérarchique comme avec ses collatéraux.
- Ils s'adaptent à l'organisation mise en oeuvre.

Aux Etats Unis, la *responsibility accounting* s'est structurée dans le but de rendre compte du degré de réalisation des objectifs sur la base d'informations comptables et financières puisque les objectifs étaient exprimés en termes de profit. D'après J. Gray & K.S. Johnston²⁸, « *la responsibility accounting est un système de comptabilité managériale adapté à la structure de l'organisation de façon à ce que chaque manager ne visualise le résultat que des aspects dont il est responsable, c'est-à-dire de ce qu'il*

²⁸ J. Gray & K.S. Johnson, *Accounting and Management Action*, (2nd edition), Thomas Hornton & Daughters, 1985

est sensé gérer ». J. Higgins²⁹ écrivait que « ce système repose sur la préparation d'états comptables à tous les niveaux de délégation, conçus prioritairement pour qu'ils puissent être utilisés effectivement par des opérationnels comme instrument de contrôle de leurs opérations et de leurs coûts ... ».

Le système de *responsibility accounting* est né de la comptabilité suivant la logique « quelles informations comptables permettent de rendre compte de l'exercice des responsabilités ? ». Il se focalise sur la construction d'un compte de résultat analytique par responsable. Il laisse par contre à ces responsables l'autonomie de l'utilisation des moyens qui leurs sont attribués pour la réalisation de leurs objectifs. Leur performance n'est évaluée que par le résultat obtenu. Il est donc possible de séparer trois niveaux de préoccupation dans l'évaluation de la réalisation des objectifs : stratégique, managérial, opérationnel. Le système est construit sur une logique de consolidation comptable. Par contre, l'orientation comptable amène à privilégier la relation « prévision – réalisations » ce qui, dans un contexte turbulent, induit un manque de réactivité. En effet, il faut prendre en compte le temps nécessaire pour se rendre compte que les prévisions sont inadéquates avant de pouvoir prendre les décisions correctives.

Quatre principaux concepts sont associés au système de *responsibility accounting* : celui d'organisation, de système de planification, de contrôlabilité et d'articulation entre les niveaux de délégation :

- La *responsibility accounting* dépend directement de la manière dont est structurée l'organisation. C'est une approche « pseudo-taylorienne » construite sur le principe de l'obtention d'un optimum global maximum par la somme des optima locaux. Les dirigeants acceptent de ne pas avoir d'informations régulières sur toutes les actions qui ont été menées et se contentent d'un résultat comptable périodique des effets de ces actions. Elle est fondée sur la notion d'écart entre ce qui est prévu et ce qui est réalisé.
- La *responsibility accounting* est liée au système de planification par l'attribution des moyens nécessaires à la réalisation des objectifs. Le système de planification fixe des objectifs spécifiques à chaque manager pour une période de temps donnée. La structure de l'organisation détermine le domaine dans lequel chaque manager prendra des décisions. C'est le système de *responsibility accounting* qui viendra mesurer le degré de réalisation des objectifs dans la période de temps prévue.
- Les auteurs considèrent que la *responsibility accounting* doit respecter le principe de contrôlabilité (R. Antle & J.S. Demski³⁰). Cela signifie que ce système comptable ne prend en compte, à un niveau donné, que les charges et les produits qui sont effectivement maîtrisés par le responsable, donc font partie du champ de sa responsabilité.
- L'ensemble de ce qui est consolidé à un niveau est synthétisé par une ligne dans ce qui est consolidé au niveau supérieur. Le détail de ce qui est consolidé diminue donc au fur et à mesure que l'on remonte de niveau. Cette consolidation s'effectue de façon algébrique sans chercher à aller au-delà de la synthèse de comptes de résultat analytiques.

²⁹ J. A. Higgins, « Responsibility Accounting », *The Arthur Andersen Chronicle*, Arthur Andersen & Co, Chicago, April 1952

³⁰ R. Antle & J. S. Demski, « The Controllability Principle in Responsibility Accounting », *The Accounting Review*, n° 63, 1988, pp. 700-718

Les différences entre tableau de bord et *responsibility accounting* peuvent être perçues, en première analyse, d'après la position de l'observation. Pour le tableau de bord, l'observation s'effectue, à la fois, dans le cadre du centre de responsabilité mais aussi pour la hiérarchie tandis que pour la *responsibility accounting*, l'observation n'est réalisée que pour la hiérarchie. Plusieurs raisons liées à la nature des deux concepts amènent à attendre des différences comme le montre le tableau de synthèse ci-dessous.

Similitudes et différences entre tableau de bord et *responsibility accounting*

SIMILITUDES	DIFFERENCES	
	TABLEAU DE BORD	RESPONSIBILITY ACCOUNTING
Outil d'aide à la décision	Réponse apportée à la manière dont les objectifs sont en train d'être réalisés	Réponse apportée à l'interrogation sur le degré de réalisation des objectifs
Ensemble d'indicateurs	Accent mis sur les variables clés	Accent mis sur la contrôlabilité
Mesure des objectifs	Identification des modalités de fonctionnement	Identification du résultat comptable
Recherche des causes et des tendances	Définition <i>bottom-up</i> à partir des objectifs en suivant le processus	Définition <i>top-down</i> à partir d'une remontée des informations comptables
Une modélisation de l'organisation avec : - Une obtention des informations dans des délais brefs - Une adaptation à l'organisation existante et non une source de Réorganisation - Une modification de structure quand celle de l'organisation change	Information quantitative et Qualitative	Seulement de l'information financière (quantitative)
	Seules quelques informations sont consolidées pour les niveaux supérieurs	Les informations financières sont toujours consolidées pour les niveaux supérieurs
	Périodicité quotidienne, hebdomadaire ou mensuelle (flexible et adaptée)	Périodicité mensuelle
	Principal instrument d'information Opérationnel	Un instrument d'information parmi ceux qui constituent le <i>management information system</i>
	Sélectivité des informations	Pas de sélectivité des informations
	Prévoir les actions futures	Evaluation les effets des décisions passées
	Intègre des informations qui sont hors du champ de la contrôlabilité	N'intègre que des informations qui sont dans le champ de la contrôlabilité

Ce sont surtout les différences d'objectifs entre les deux concepts qui justifient les différences de forme, de contenu et d'usage :

- Le tableau de bord est avant tout un outil d'aide au pilotage et à la gestion opérationnelle avant d'être un outil de consolidation. Il sert à suivre, voire anticiper le processus et permet l'adaptation flexible des actions.
- La *responsibility accounting* sert à faire remonter les informations sur le degré de réalisation des objectifs. Elle permet de savoir si les objectifs ont été atteints et à déclencher la recherche d'actions correctives si besoin est.

La tradition budgétaire américaine a conduit à l'existence d'un système de *responsibility accounting* où la fréquence mensuelle a été la norme et construit dans la perspective de la consolidation financière, d'où l'importance des informations de liaison d'un niveau à l'autre. Par différence, en France, l'accent est mis sur les informations locales. Dans la mesure où le tableau de bord met l'accent sur le suivi des activités nécessaires à la réalisation des objectifs, ceci laisse une place aux données non financières alors que la *responsibility accounting* est étroitement liée à la structure budgétaire et aux budgets, ce

qui a pour conséquence de mettre l'accent sur les données financières, même aux niveaux les plus bas.

Suivant la position hiérarchique, l'une ou l'autre des formes (*responsibility accounting* ou tableau de bord) sera plus ou moins privilégiée. Si le décideur est au niveau de la direction générale, l'instrument d'information utilisé sera de type *responsibility accounting* car il s'agit de connaître les résultats des objectifs délégués. On ne s'intéresse pas à la manière dont ils ont été réalisés. Par ailleurs, le relatif retard dans l'information n'est pas crucial car le cycle action - réaction n'est pas nécessairement rapide à ce niveau, tout au moins dans un univers assez stable. Au niveau des unités opérationnelles, par contre, ce qui importe est de comprendre les modalités de la réalisation des objectifs donc de recourir à des informations structurées dans les tableaux de bord qui est donc un instrument orienté vers la réactivité à cycle court.

Tableau de bord et *responsibility accounting* offrent donc deux lectures complémentaires de l'activité, le premier étant centré sur la description de la manière dont ont été réalisés les objectifs et le second sur leur niveau de réalisation. Le système d'information de gestion n'est pas l'un ou l'autre des deux outils évoqués ici, il est une combinaison à géométrie variable des deux. Par sa sélection d'indicateurs représentatifs des outils de maîtrise de la réalisation des objectifs, le tableau de bord donne une image composite, flexible et sélective de l'organisation. C'est un outil de communication sur la base d'une vision partagée par les deux parties au dialogue. La *responsibility accounting* donne une image assez mécanique sur la base d'un modèle défini a priori et construit pour permettre la consolidation. Il n'y a pas ici à opérer de réduction car le modèle est lui-même déjà réduit.

Il est important de mentionner la dénomination américaine actuelle du tableau de bord – *Balanced Scorecard*.

Le développement d'une instrumentation de contrôle utile aux actionnaires a été critiqué dès les années 60 avec la remise en cause de la primauté accordée au *return on investment (ROI)*, comme critère central de gestion du fait du comportement court-termiste qu'il engendre. S. Chatelain-Ponroy & S. Sponem³¹ parlent de trop fort lien entre comptabilité financière et comptabilité de gestion, et T. Chanegrih³² d'« inféodation ». T. Johnson & R. Kaplan³³ ont attribué la perte de compétitivité de l'industrie américaine au développement d'outils de contrôle pour les actionnaires. Ils ont alors proposé un recentrage des outils de contrôle sur les préoccupations managériales avec des outils tels que le *Balanced Scorecard (BSC)*, le *Target Costing* ou encore l'*Activity Based Costing (ABC)*. Et pourtant, depuis dans les années 1990-2000, accompagnant le développement des fonds de pension, un mouvement d'évolution inverse s'opère : les actionnaires sont à nouveau remis au cœur des systèmes de contrôle et d'incitation.

³¹ S. Chatelain-Ponroy & S. Sponem, « Evolutions et permanence du contrôle de gestion », *Economie et Management*, 2007, pp.12-18

³² T. Chanegrih, « Les outils de contrôle de gestion : entre stabilité et changement », *Management & Avenir*, n° 58, 2012, pp. 95-115

³³ T. Johnson & R. Kaplan, *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, Mass, 1987

Pour P. Lorino³⁴, les outils de contrôle se sont détournés des besoins internes de gestion car le diagnostic de performance en interne, reposant sur des principes tayloriens, n'était pas supposé exiger de grands raffinements analytiques. Aussi se sont-ils principalement concentrés sur les obligations d'information financière externe en prêtant attention à la précision du chiffre. H. Bouquin explique que le contrôle de gestion vit aujourd'hui une époque paradoxale où la logique financière est particulièrement influente sur les outils de contrôle tandis que la logique de la performance sur le terrain, dans l'action reste primordiale et de deux logiques complémentaires, qu'il qualifie de « logique de la performance financière » et de « logique technico-économique. J. Taipaleenmäki *et al.*³⁵ expliquent que la convergence « comptabilité financière - comptabilité de gestion » est facilitée par les technologies de l'information, notamment la technologie *XBRL* qui permet de définir précisément une donnée comptable et de la relier à d'autres données selon une taxonomie standardisée. Les outils traditionnels du contrôle fondés sur le *reporting* et le *responsibility accounting*, développés aux Etats Unis dans les années 60 reposent sur une modélisation financière et comptable de l'organisation.

L'*Extensible Business Reporting Language (XBRL)* a été défini par *XBRL International*³⁶ un consortium international qui fait la promotion de ce langage et dont l'objectif est d'améliorer le *reporting*. Le site internet de *XBRL International* met en avant sa capacité en termes de *reporting* transactionnel, et donc de son potentiel pour le « contrôle – pilotage » en interne (et non pas seulement pour le *reporting* externe). *XBRL* permet de capturer, archiver, transmettre et agréger de façon standardisée les transactions comptables élémentaires et permet d'avoir un accès aux données détaillées. Il se veut répondre aux critiques adressées aux *Enterprise Resource Planning (ERP)*. Il repose sur trois catalyseurs : la mise en place de standards (pour la définition des formats de *reporting* électronique), la mise en œuvre de méthodes de traitement des *Big Data*, la technologie pour mettre en place les ponts entre un *reporting* digital et les autres informations organisationnelles.

Quatre critiques reviennent de façon récurrente :

- Le management par les chiffres privilégie le court terme sur le long terme pour des raisons de rentabilité et peut ainsi étouffer certaines innovations, ou certaines activités telles que la communication ou le respect environnemental, dont le *ROI* est difficilement mesurable et qui ont pourtant un impact considérable en termes de performance sur l'organisation.
- Les outils de mesure de la performance financière ont un caractère *a posteriori* puisqu'il s'agit de rendre compte *via* la quantification d'évènements passés.
- Le contrôle budgétaire est une procédure lourde et complexe, malgré les technologies de l'information qui produisent parfois un effet inverse à celui qui était attendu.
- Il délivre également les informations trop tardives pour être exploitées en termes de pilotage.
- Les outils de mesure de la performance financière sont peu actionnables car ils ne

³⁴ P. Lorino, *Comptes et récits de la performance: essai sur le pilotage de l'entreprise*, Editions d'Organisation, Paris, 1995, ISBN 2-7081-1883-1

³⁵ J. Taipaleenmäki & S. Ikaheimo S., « On the Convergence of Management Accounting and Financial Accounting – The Role of Information Technology in Accounting Change », *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 14, n° 4, 2013, pp. 321-348

³⁶ www.xbrl.org

donnent pas d'explication sur les causes des phénomènes remontés. De plus, les indicateurs financiers sont agrégés et ne permettent pas la traduction de la stratégie en plans d'actions concrets.

- Les outils de contrôle et de mesure de la performance financière reposent également sur des postulats, non adaptés actuellement ou non observés en pratique notamment sur un postulat comportemental de confiance auprès des managers opérationnels et de délégation de la part de la hiérarchie. Ils s'appliquent dans une organisation verticale et hiérarchique, de structure simple. L'exercice prévisionnel, quant à lui est un exercice balisé dans un environnement économique relativement stable. Enfin, il repose sur le respect du principe de contrôlabilité : la performance d'un centre de responsabilité est mesurée sur les éléments maîtrisés par ce centre. Les formes organisationnelles actuelles relèvent davantage de la structure matricielle, voire en réseau. La verticalité des processus fait place à la transversalité. L'environnement économique est plus incertain, l'interdépendance entre les fonctions de l'organisation est forte.

Les indicateurs du pilotage de performance financière du modèle managérial de l'organisation : *ROI (return on investment) et EVA (Economic Value Added)*

Le *ROI* et l'*EVA* sont deux outils expliquant que la performance dépend de la capacité à rémunérer les actionnaires au niveau souhaité. Le *ROI* a été un outil important chez *General Motors* et *DuPont* dès les années 1930. L'*EVA*, connu sous le nom de « bénéfice résiduel », est né dans les années 50 chez *General Electric*. Ces deux indicateurs symbolisent le poids de l'actionnaire et la volonté de le satisfaire. Ils offrent une représentation de la rentabilité, par différence avec les indicateurs qui offrent une représentation de la profitabilité car il s'agit de calculer le résultat obtenu compte tenu des moyens engagés pour l'obtenir.

Le *ROI* ou *ROA (return on investment – return on assets)*

$ROI = \text{Résultat d'exploitation} / (\text{immobilisations nettes} + \text{besoin en fonds de roulement}) - \text{taux de marge}$

$ROI = \text{Chiffre d'affaires} / (\text{Chiffre d'affaires} + \text{Chiffre d'affaires} / (\text{immobilisations nettes} + \text{besoin en fonds de roulement}) - \text{taux de rotation de l'actif})$

Ces ratios mêlent un flux en valeur actuelle à un stock de capital exprimé en valeur historique (donc hétérogénéité des valorisations). Ce ratio augmente mécaniquement si on stoppe les investissements. Par ailleurs, le résultat d'exploitation ne couvre pas toutes les rémunérations du capital (*royalties, management fees* et jeu des prix de cession internes)

Le *ROI* est un ratio qui mesure la performance financière en prenant en compte les capitaux investis. Son but initial est la responsabilisation des managers sur la rentabilité du capital engagé. Il présente l'avantage d'une formulation d'objectif relativement simple, accompagnée d'une palette d'actions envisageable pour l'atteindre. Il permet également une comparaison entre activités de nature très différentes.

Cependant cette simplicité apparente et attractive est aussi la raison principale de ses échecs en termes de « contrôle – pilotage ». La simplicité du modèle a engendré une utilisation massive alors que la diversification des activités (importante dès les années

60) aurait dû encourager le contraire. Il conduit à favoriser le court-terme, et à provoquer une gestion myope car les activités dont la priorité est d'investir risquent d'être sacrifiées au profit d'activités à la rentabilité immédiate. D'un point de vue purement technique, l'indicateur n'incorpore pas véritablement les actifs immatériels, qui représentent une part grandissante dans les éléments de la valeur de l'organisation.

A la différence du *ROI*, l'*EVA* se mesure en valeur absolue, évitant la tentation de maximiser le ratio. Il rend également compte des effets de taille d'une entité organisationnelle. Il favoriserait ainsi davantage la croissance en s'éloignant du court terme. Il faut en souligner la complexité de calcul et les implications car il s'agit de découvrir les liens entre le coût des capitaux et la part de marché. Ceci étant, l'*EVA* connaît les mêmes limites que le *ROI*, sa nature financière le laissant déconnecté de l'action quotidienne.

Il faut cependant insister sur la mauvaise utilisation de ces indicateurs plutôt que sur leurs caractéristiques inhérentes. Le *ROI* a été créé pour un management pluri annuel, dans la logique d'une stratégie s'évaluant sur le long-terme.

La confrontation du modèle ingénierique de l'organisation au modèle managérial de l'organisation

Aucun des deux modèles, l'ingénierique ou le managérial, ne peut *a priori* être considéré comme meilleur que l'autre dans la mesure où, comme on l'a déjà signalé, il s'agit d'une manière de voir. Mais, si l'on y regarde de plus près, en échappant un moment aux catégories de la théorie des organisations pour celles de la philosophie politique - on peut constater que l'on est en fait là en présence de deux genèses de la technostruture des organisations, deux genèses en tressage, dont l'histoire des organisations marque alternativement la domination de l'une ou de l'autre. Si l'on a signalé la naissance du modèle ingénierique de l'organisation au moment où les grandes organisations sont devenues la forme de référence de l'activité des organisations, le modèle managérial est également né avec la révolution industrielle.

La référence au terme de technostruture³⁷ marque l'inspiration finalement ingénierique des deux modèles, mais son interprétation est différente quand il s'agit de parler de gouvernement de l'organisation. C'est en quelque sorte ce que nous raconte A. D. Chandler³⁸ quand il nous fait vivre l'histoire de la construction des structures organisationnelles des grandes organisations qui aboutit peu à peu à la généralisation de la forme multi-divisionnelle où un management capitaliste, celui de la *holding*, représentant le capital, délègue à un management ingénierique, celui du processus, afin de permettre le fonctionnement d'organisations devenues géantes, management ingénierique lui-même contraint par l'inspiration financière du gouvernement de l'organisation liée au poids de marchés financiers aux Etats Unis.

La perspective ingénierique va dominer pendant les Trente Glorieuses pour les pays occidentaux, de même que dans l'idéologie communiste de la même époque. Les

³⁷ J. K. Galbraith, *The New Industrial State*, Hamilton, Londres, 1967

³⁸ A. D. Chandler, *The Visible Hand : The Managerial Revolution in American Business*, Belknap Press of Harvard University, Boston, 1977

politiques industrielles des Etats s'expriment au travers des processus ingénieriques mis en oeuvre par les organisations en accord avec les Pouvoirs Publics ou dans des organisations publiques et, à une technocratie d'Etat, correspond une technocratie d'organisation qui se réfère aux mêmes concepts, aux mêmes valeurs et au même modèle, celui du modèle ingénierique de l'organisation comme représentation de la création de la valeur économique. Le management financier, et en quelque sorte le capital est ainsi absent du débat : les orientations égalitaires issues de la Seconde Guerre Mondiale, la suspicion à l'égard de la SA et de ses dirigeants des *Konzerns* en Allemagne et des *Zaibatsus* au Japon et les enjeux de la compétition des systèmes politiques lui donnent une autre légitimité en Occident, celle de la lutte contre le communisme.

La rente financière a disparu et il faudra attendre 1980 avec l'occurrence du renversement de la hiérarchie des taux d'intérêts (qui avaient été jusque-là inférieurs au taux d'inflation et / ou au taux de croissance) et le déclin déjà perceptible qui emmènera quelques années plus tard le régime soviétique pour assister au renversement de la hiérarchie qui s'était établie entre ces deux perspectives. C'est pourquoi nous vivons maintenant dans le contexte de la suprématie idéologique du modèle managérial de l'organisation comme représentation de la création de valeur économique. En d'autres termes, ce sont à présent ces catégories-là qui dominent la façon de penser l'organisation et l'activité économique et contribuent ainsi à créer une forme de réalité qui sert de référence à la gestion par la valeur comme mode de gouvernement de l'organisation.

En adoptant les catégories de la philosophie politique, la notion de modèle qui nous avait servi jusqu'ici de référence tend à prendre une autre dimension, celle d'un modèle politique. C'est ainsi que naît la dimension libérale au sens du libéralisme contemporain avec le modèle managérial de l'organisation comme référence de la gestion par la valeur et comme fondement du thème du gouvernement de l'organisation. C'est donc ce qui conduit à la nécessité de se référer aux valeurs qui se trouvent à la base de ces modèles pour en décoder les conséquences en termes de représentation.

C'est au nom du marché que l'actionnaire (ou du moins les intermédiaires financiers qui les représentent, relayés par le monde des médias) revendique des droits à une rémunération « normale » car il devient ainsi « partie prenante », au sens plein du terme, de l'organisation. La hiérarchie issue du marché exige la mise au pas de dirigeants technocrates à qui sont délégués, sur la base de leurs compétences mais aussi de façon suspicieuse la réalisation du profit. Il n'est plus admissible de voir ces dirigeants se fonctionnaliser dans leurs positions et s'emparer *de facto* du pouvoir dans l'organisation indépendamment de la quête de rentabilité la plus importante possible. C'est ainsi que s'établit une corrélation perçue comme positive entre capitalisation boursière et résultat de l'organisation, ce qui conduit la valeur actionnariale, comme indicateur de ce droit, à constituer, dans le sens d'une publicité comptable, une sorte d'identité permettant de confondre « image de l'organisation » et « valeur actionnariale » tout en faisant abstraction de la personnalité du dirigeant. L'accroissement de la valeur actionnariale prend alors le statut d'une véritable obsession, tous les efforts à l'oeuvre dans l'organisation devant s'orienter vers cet accroissement.

Ce n'est d'ailleurs pas aux agents organisationnels de calculer la valeur actionnariale mais aux actionnaires, à partir de déterminants qui leur sont communiqués tout en étant assistés par des analystes indépendants, garants de l'objectivité des commentaires du fait de leur expertise et de leur extériorité. Cette logique met en avant la référence à l'avenir par rapport à des déterminants qualifiés de stratégiques au lieu et place de la référence au passé qui constituait plus traditionnellement l'objet de la communication financière. C'est ainsi que la dissociation entre image externe et image interne (image perçue par les tiers, et celle qui est perçue par les actionnaires potentiels ou réels) est supposée se réduire. La dissociation entre une valeur actionnariale et une valeur comptable est ainsi de plus en plus difficile à accepter en l'absence d'explications sur le bien-fondé des éléments communiqués permettant de l'expliquer. Les dirigeants doivent impérativement s'engager dans une démarche de justification au nom de la transparence, garante de leur expertise et au nom de la fragilité supposée de leur statut (ils sont en théorie révocables à tout moment), même si ce n'est pas vraiment ce que l'on a constaté dans les faits. L'ajustement d'une communication sur l'existence d'instruments de gestion de la valeur financière susceptibles de garantir la continuité de raisonnement entre les éléments communiqués et l'accroissement à venir de la valeur actionnariale conduit à équilibrer les indicateurs financiers par des indicateurs non financiers en liaison directe avec ceux-ci dans un univers de *balanced scorecard*³⁹, c'est-à-dire d'une cartographie des éléments de l'organisation qui conduisent à justifier cette valeur actionnariale.

C'est aussi, d'une certaine manière, une façon de faire rentrer dans le rang les logiques développées autour de l'ABC / ABM dans le champ du management orienté vers la création de valeur financière comme fondement des modes de gouvernement de l'organisation conformément à la logique suivante :

- Remise en cause des instruments traditionnels d'évaluation des coûts - coût complet et coût partiel (*direct costing*) - du fait de la croissance de la part des coûts indirects / fixes venant déclasser des méthodes bâties sur la distinction des charges directes et indirectes - coût complet - ou des charges fixes et variables - *direct costing* - et proposition d'un raisonnement basé sur les activités regroupées elles-mêmes en processus - la comptabilité d'activité (ABC).
- Association à la comptabilité d'activité d'un mode de gestion construit sur les processus - l'ABM.
- *Reengineering* des processus qui repose sur une nouvelle hiérarchie des services et des fonctions dans une organisation découpée en processus venant se surajouter aux structures hiérarchiques antérieures. Chacun des processus sera confié à un « propriétaire » au regard de logiques tendant à essayer de joindre les deux hiérarchies comme dans les structures par projet. Ceci tend aussi à renforcer le modèle de la propriété à l'intérieur de l'organisation et à généraliser les modes d'articulation des acteurs en termes de « clients – fournisseurs ».
- Association à cette hiérarchie de processus d'opérations de réductions drastiques des coûts (le *cost crunching*) par synthèses des logiques de gestion suivantes :
 - Gestion de la qualité,
 - Analyse de la valeur (qui consiste à examiner un produit ou un service sous l'angle de ses fonctionnalités afin de « rationaliser » la mise en exergue de ces

³⁹ R. S. Kaplan & D. P. Norton, *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, 1996

- fonctions compte tenu de la contrainte économique des coûts dans un univers de rationalité parfaite),
- *Design to cost* (de la conception du produit au coût),
 - Raisonnements et mise en oeuvre de logiques de raisonnement en « coûts cibles » et de « conception à coût objectif » qui amènent à intervenir, en termes économiques, dès la phase de conception dans la mesure où c'est à ce moment-là que l'on induit l'essentiel des coûts futurs conformément à l'une des constatations qui servent de point de contestation aux méthodes traditionnelles d'évaluation des coûts dans la mesure où contrôler, c'est-à-dire diminuer les coûts constatés est plus difficilement jouable quand le produit est conçu que quand on le conçoit. Ces pratiques de réductions drastiques des coûts dès la conception sont aussi reprises dans les modes hiérarchiques de la gestion de projet. Ceci conduit aussi à des raisonnements en « coût du cycle de vie » du produit ou du service et non plus seulement en coût ponctuel (pour illustrer simplement, le coût d'un réfrigérateur n'est pas seulement le prix auquel on l'achète mais aussi celui de l'électricité qu'il consomme tout au long de sa durée de vie ce qui peut ainsi amener à préférer un matériel plus cher au départ mais moins coûteux d'utilisation).
 - Généralisation des modes de rémunérations individualisés sur la base des gains obtenus en termes de diminution de coûts avec l'exposition relative fondamentalement différente des agents organisationnels suivant leur rang hiérarchique - les *Chief Executive Officers (CEO)* bénéficiant d'un fixe suffisant pour que la partie variable, au demeurant considérable, entre dans le cadre de leur revenu discrétionnaire tandis que les cadres, voire les opérateurs dépendent, eux, de cette partie variable pour vivre ce qui permet de généraliser la dépendance des acteurs aux objectifs de rendement financier et la référence au marché sur la base des *stock options* et finalement d'obtenir une soumission des agents organisationnels. La partie variable est en effet généralement versée sous cette forme et vient associer la mentalité d'actionnaire spéculateur à celle de salarié. Les *stock options* sont proposées pour que l'essentiel des gains soit des gains en capital et que ses titulaires soient ainsi intéressés à la croissance de la valeur de l'action. Cette position relative diffère selon la place des acteurs dans la hiérarchie et permet ainsi de garantir les attitudes de soumission liées à ce mode de gouvernement.
 - Des liens sont établis entre les logiques précédentes et la mise en place d'un ensemble d'indicateurs venant relier les gains de coûts et de rentabilité financière avec les microdécisions prises dans l'organisation comme dans le *balanced scorecard*.
 - Bouclage des logiques précédentes avec les évaluations en termes de valeur actionnariale.
 - Achèvement du dispositif de gouvernement de l'organisation par la mise en oeuvre de principes d'actions et codes d'éthiques applicables dans l'organisation.