

Arnauld HELLUY - Xavier DURAND

Les fondamentaux du contrôle de gestion

Pour une
entreprise
performante
et durable



EYROLLES

Éditions d'Organisation

Les meilleures pratiques du CDG

Le développement d'une entreprise ne peut être durable que s'il repose sur un pilotage adapté, c'est-à-dire axé sur la recherche de l'équilibre entre la stratégie, les outils et le relationnel.

Cet ouvrage permet de :

- ▶ *Acquérir une compréhension élargie de l'entreprise : quelle est sa logique organisationnelle ? comment évolue-t-elle ? peut-on dresser une grille de lecture des problématiques économiques et financières auxquelles elle doit faire face ?*
- ▶ *Mettre en œuvre un pilotage équilibré et pérenne : comment réaliser un diagnostic de l'organisation ? quels sont les outils de création de valeur ? comment adapter ses outils à la transformation de l'entreprise ?*
- ▶ *Accompagner le pilotage : comment évoluent les pratiques de pilotage ? comment manager en prenant en compte le développement de l'homme dans l'organisation ? comment le CDG peut-il faciliter le pilotage ?*

Enrichi de travaux et de pratiques pluridisciplinaires, ce livre aidera le manager à être acteur de la performance globale.

Arnaud Helluy, Diplômé de Sciences Po Paris, est Adjoint pilotage du directeur délégué de la protection sociale et santé au travail de la SNCF. Il est coauteur de *La Mutation du contrôle de gestion* (Éditions d'Organisation, 2000). Ancien administrateur de la DFCG (Association nationale des directeurs financiers et de contrôle gestion), il intervient dans plusieurs institutions.

Xavier Durand, Docteur en sciences de gestion de l'Université de Poitiers et professeur à l'ESSCA, est responsable du Master Audit Expertise et membre de la DFCG.



Les fondamentaux du contrôle de gestion

**Pour une entreprise
performante et durable**

Éditions d'Organisation
Groupe Eyrolles
61, bd Saint-Germain
75240 Paris Cedex 05
www.editions-organisation.com
www.editions-eyrolles.com

Directeur d'ouvrage : Caroline Selmer



Le code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée notamment dans l'enseignement, provoquant une baisse brutale des achats de livres, au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.

En application de la loi du 11 mars 1957 il est interdit de reproduire intégralement ou partiellement le présent ouvrage, sur quelque support que ce soit, sans autorisation de l'éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris.

© Groupe Eyrolles, 2009
ISBN : 978-2-212-54238-7

Arnauld Helluy
Xavier Durand

**Les fondamentaux
du contrôle de gestion**
**Pour une entreprise
performante et durable**

EYROLLES
Éditions d'Organisation

Sommaire

Remerciements	7
Avant-propos	9
Introduction.....	11
<i>Partie 1. VIVRE L'ENTREPRISE avec de nouveaux repères</i>	17
<i>Chapitre 1. Comprendre ses dynamiques</i>	19
1.1. <i>Un système complexe au service de ses Clients</i>	19
1.2. <i>Un fonctionnement analogue à celui des organismes vivants</i>	29
1.3. <i>Un ensemble modulé par des relations humaines</i>	49
<i>Chapitre 2. Appréhender ses logiques évolutives</i>	55
2.1. <i>Lois de développement et paliers de conscience</i>	55
2.2. <i>Le processus de prise de conscience</i>	65
2.3. <i>Vers l'atteinte du palier de l'intégration</i>	70
<i>Chapitre 3. L'accompagner dans sa guérison</i>	83
3.1. <i>La démarche de diagnostic</i>	83
3.2. <i>Les causes de dysfonctionnements</i>	91
3.3. <i>Une réponse : la performance globale de l'entreprise intégrée</i>	97
<i>Partie 2. ÉLARGIR LA VISION du contrôle de gestion</i>	115
<i>Chapitre 4. Imaginer le pilotage</i>	117
4.1. <i>Définir la finalité de l'entreprise et de la fonction contrôle de gestion</i>	117
4.2. <i>Construire la vision ancrée dans les valeurs de l'entreprise</i>	128
4.3. <i>Élaborer et décliner les politiques et les stratégies</i>	143
<i>Chapitre 5. Animer le dialogue de gestion</i>	159
5.1. <i>Fixer et faire évoluer les règles et les procédures</i>	159
5.2. <i>Coordonner le processus de pilotage</i>	167
5.3. <i>Structurer et faire vivre l'organisation et ses fonctions</i>	177
<i>Chapitre 6. Coconstituer le système de pilotage</i>	189
6.1. <i>Intégrer le pilotage par les processus</i>	189
6.2. <i>Concevoir des tableaux de bord et des indicateurs pertinents</i>	201
6.3. <i>S'appuyer sur les moyens appropriés</i>	217
<i>Chapitre 7. Repenser le rôle du contrôleur de gestion</i>	221
7.1. <i>Codévelopper acteurs et organisation</i>	221
7.2. <i>Garantir les fondamentaux du pilotage intégré</i>	233
7.3. <i>Devenir un contrôleur « alchimiste » du pilotage</i>	237
Conclusion générale	253
Bibliographie	255
Liste des illustrations	259
Liste des tableaux	261
Index	263

Remerciements

Nous remercions :

- nos deux épouses, Isabelle et Isabelle, et nos enfants, Erwann, Océane – Aurore et Louis, pour leur soutien ;
- nos parents, à qui nous devons nos premiers repères ;
- les membres du Cercle du développement humain, pour la richesse de nos réflexions communes – Jean-Pierre et Isabelle Caron, Isabelle Censi, Sylvie Lensen, Laurent Proust et Caroline Selmer ;
- nos collègues et amis de l'Association des directeurs financiers et de contrôle de gestion (DFCG), pour la qualité de nos échanges.

Arnauld tient à remercier tous ceux qui l'ont aidé à mieux appréhender les principes de développement (et donc à mieux se connaître lui-même) et à mettre en œuvre des méthodes et dispositifs de contrôle de gestion innovant décrits dans cet ouvrage : plus particulièrement, Daniel Destreez et le Dr René Gandolfi, ses collaborateurs, les stagiaires qui ont travaillé avec lui, et ses responsables (notamment François Nogué et Serge Gayraud) pour la confiance qu'ils lui témoignent.

Xavier tient à remercier chaleureusement tous ceux qui l'ont encouragé dans cette aventure, ses collègues de l'École supérieure des sciences commerciales d'Angers (ESSCA) – en particulier Michel Poté, Catherine Leblanc, Philippe Marchand, Jacques Boulay et André Leplain –, mais aussi ses amis et ses proches – Bertrand, Bernard, Khaled et Thierry... Et Josette pour laquelle il a une pensée toute particulière.

Avant-propos

Ce livre est né d'une rencontre entre un praticien (soucieux de mettre en œuvre sur le terrain des systèmes de pilotage innovants) et un enseignant-chercheur (confronté de fait à des problématiques pédagogiques). Il puise donc sa source dans notre complémentarité et dans la vision commune que nous avons du pilotage et du rôle de la fonction contrôle de gestion.

L'écriture de cet ouvrage nous a donné l'occasion de réfléchir à notre propre développement. Du coup, ce travail est marqué par notre vécu, nos expériences à la fois professionnelles et personnelles. Par exemple, confronté il y a quelques années à des allergies répétitives, l'un de nous s'est intéressé aux approches de la médecine qui se focalisent sur les déséquilibres et le fonctionnement du corps humain. Il y a trouvé les moyens de « conscientiser » le problème, d'en comprendre les véritables causes, d'en résorber les manifestations, appliquant par la suite les leçons de cette expérience à son métier.

Ce que nous proposons là n'est pas une liste de recettes. Imprégné par le doute permanent, cet essai a été écrit par des *cherchants*. Pour nous, la quête est en effet plus importante que la réponse elle-même, car *chercher* c'est remettre en question ses certitudes et s'ouvrir à de nouvelles options, c'est préférer l'hésitation, le test, la tentative, l'essai, la construction progressive, le pas-à-pas aux solutions clés en main ou aux panacées. Nos réflexions et nos méthodes peuvent ainsi constituer l'amorce de débats autour du pilotage (par exemple, sur le devenir du capitalisme ou sur le bien-fondé des normes IFRS¹) : elles constituent une invitation à l'échange et au dialogue avec le lecteur.

Nous faisons la part belle à l'analogie, en particulier au corps humain, car nous avons constaté que les grands archétypes en matière de structuration, de fonctionnement, de développement et de maturation des organismes vivants pouvaient être utiles pour résoudre certaines problématiques liées au pilotage et au développement des organisations. Certes, le recours à la métaphore est discutable. Pour autant, par l'éclairage qu'elle apporte, elle permet à chacun d'interpréter les principes exposés

1. International Financial Reporting Standards.

ici selon sa propre vision et ses propres interrogations. Le meilleur exemple est celui qui « parle aux gens ».

Élaboré sur plusieurs années, ce livre a donné lieu à des échanges et à des débats d'idées. Il est aussi le théâtre d'un va-et-vient entre une expérience de terrain et des recherches théoriques. Loin de faire table rase de ce qui est connu, il part de travaux académiques existants tout en prenant de la distance par rapport à eux. Nos travaux antérieurs respectifs¹ nous ont amenés à étudier les contributions de nos collègues ou confrères, mais aussi à chercher dans d'autres disciplines les réponses aux questions que nous nous posons : gestionnaires avant tout, mais persuadés de la richesse apportée par la transdisciplinarité, nous faisons ainsi appel à la psychologie, aux sciences de l'éducation ou encore à la médecine chinoise.

Évoquer le développement de l'homme dans un ouvrage consacré au contrôle de gestion peut surprendre. Ce n'est pourtant pas un hasard. Car si nous plaçons l'homme au centre de nos préoccupations, c'est parce que nous sommes convaincus que le développement de l'entreprise ne peut s'opérer sans lui. Autrement dit, l'épanouissement de l'homme est un des leviers clés et incontournables du développement équilibré de l'entreprise, de sa survie et donc de sa rentabilité (notamment financière...). La fonction contrôle de gestion elle-même, dans son rôle d'assistance au pilotage, ne peut en faire abstraction. Loin d'être utopiste, notre posture se veut donc réaliste et pragmatique. D'ailleurs, les idées que nous avançons ont été le plus souvent soumises à l'avis de collègues ou de confrères, voire mises en œuvre concrètement dans le cadre de nos professions respectives.

Au fond, il s'agit moins d'un manuel sur les techniques de contrôle de gestion que d'un ouvrage apportant des repères dans le domaine de la politique et de la stratégie à mener en contrôle de gestion. Ainsi, nous ne cherchons pas tant à référencer et à analyser les méthodes et les outils existants qu'à guider les praticiens (qu'ils soient directeurs généraux, directeurs financiers, contrôleurs de gestion ou encore managers d'entités opérationnelles...) dans l'élaboration ou l'optimisation de leurs dispositifs de pilotage, en leur proposant des pistes de réflexion et des repères méthodologiques. Plus exactement, nos propos doivent permettre aux professionnels de mieux appréhender l'entreprise, de se poser en particulier la question suivante : *dans quelle mesure mon entreprise a-t-elle aujourd'hui les moyens de rester ou de devenir pérenne, agile et efficace ?*, et de réaliser un diagnostic de l'organisation dans laquelle ils évoluent grâce à une méthodologie concrète (nourrie d'exemples et de cas pratiques) et académique (étayée par des travaux de recherche).

1. Durand X., *Les Interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels – Une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*. Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, IAE de Poitiers, 2006. Et Baron Ph., Corfnat D., Helluy A., *La Mutation du contrôle de gestion*. Éditions d'Organisation, 2000.

À la recherche de la performance globale

Le but de tout manager devrait être de piloter son entreprise (sa business unit, son service...) pour l'amener à un stade où elle est à la fois pérenne, agile et efficace. Si la *pérennité* renvoie à la capacité de l'entreprise à inscrire son action dans la durée et dans le respect des intérêts de toutes les parties prenantes (clients, salariés, actionnaires...), l'*agilité* traduit son aptitude à s'adapter aux évolutions du monde ou à contribuer elle-même à le faire évoluer, et l'*efficacité*, à atteindre ses objectifs de façon robuste. Nous parlons alors de performance globale, laquelle repose sur quatre piliers fondamentaux : la satisfaction des clients, la qualité des processus, la capacité des collaborateurs à apprendre, l'allocation optimale des ressources.

Partant d'une analyse du fonctionnement des systèmes complexes, et notamment du corps humain, nous identifions les principes permettant à ces derniers de se développer, principes que nous transposons ensuite à l'organisation. Nous faisons alors référence à « l'entreprise intégrée », dirigée et fonctionnant en vertu de ces principes. Or, une entreprise intégrée ne peut voir le jour que si ses dirigeants facilitent le codéveloppement homme/organisation et pratiquent un pilotage recherchant en permanence l'équilibre à tous les niveaux.

L'objectif d'équilibre est, en effet, le dénominateur commun à l'homme et à l'organisation : pour l'homme, il passe par le processus d'individuation, et pour l'entreprise, par la recherche d'un certain équilibre entre ses différentes finalités (financières, sociales...), mais aussi entre ses parties prenantes, ses directions, ses fonctions, ses modalités de management ; l'une des clés étant de favoriser la complémentarité entre la dimension masculine et féminine dans chaque champ lié à la gestion de l'entreprise, à savoir : ses objectifs, son mode de pilotage, ses fonctions ou encore le développement de ses collaborateurs. Car c'est bien l'atteinte de cet équilibre harmonieux homme/organisation qui conditionne la performance globale.

Nous proposons une approche du pilotage plus équilibrée et plus unifiée que celle qu'il est possible de trouver dans une vision plus classique du contrôle de gestion. Cette démarche est, compte tenu de notre expérience et de nos recherches, plus à même de répondre aux attentes de la conscience collective (dont les clients et les salariés font partie) et d'aider l'entreprise à s'adapter aux mutations de son environnement. Le rôle de la fonction contrôle de gestion et du contrôleur lui-même, qui est d'accompagner l'organisation dans son développement, doit évoluer en conséquence. C'est pourquoi, nous analysons les modalités de mise en œuvre d'une fonction contrôle de gestion intégrée et montrons en quoi le contrôleur, chef d'orchestre dans la mise en œuvre du dispositif de pilotage, endosse un rôle d'« alchimiste du pilotage ».

Les caractéristiques de l'entreprise intégrée

Une entreprise intégrée est capable de canaliser l'énergie de ses entités et de ses activités vers une finalité globale, cohérente et coconstruite par ses acteurs en vue de répondre aux besoins de ses « Clients » (clients, actionnaires, salariés...), de maintenir la solidarité de ses composantes tout en respectant les spécificités de chacune d'elles, d'assurer un lien gagnant – gagnant avec son environnement et ses partenaires externes (par exemple : elle ne pollue pas l'environnement en raison de sa politique de réduction des coûts).

Une organisation doit être appréhendée comme un système adaptatif complexe, organisme vivant, assimilable au corps humain. Or, et à l'instar de ce dernier, l'entreprise peut être observée sur trois niveaux différents mais complémentaires. Le premier concerne la conception – niveau où germent les idées, se structure la pensée, s'élaborent la politique générale et les valeurs, et où se prennent les décisions – ; on parlera de la « zone tête » (niveau direction générale). Le deuxième fait référence aux processus et aux outils – c'est le niveau de la production, de la mise en œuvre concrète des idées, celui où s'opère le processus de transformation de matière et d'énergie – ; on parlera de la « zone du métabolisme » (niveau directions opérationnelles). Le troisième, qui assure le lien entre les deux précédents, renvoie à tous les dispositifs matériels et immatériels de communication ou d'animation, aux flux, aux voies de circulation de l'information – c'est le niveau des échanges, de mise en mouvement ou de mise en relation – ; on parlera de la « zone rythmique » (niveau directions fonctionnelles).

Cette appréhension de l'organisation en trois zones nous paraît essentielle : d'une part, c'est *dans* et *par* l'une ou l'autre de ces trois zones qu'une entreprise se développe ; d'autre part, ce découpage doit permettre aux pilotes et aux copilotes de repérer plus facilement l'origine et la nature des dysfonctionnements (nous parlerons de « maladies ») révélateurs de blocages, donc de mieux les traiter ; enfin, l'intégration, que nous entendons ici comme la phase la plus aboutie du développement (alors l'entreprise se montre à la fois pérenne, agile et efficace), est conditionnée par la coopération équilibrée et harmonieuse entre ces trois zones.

Bien sûr, toutes les organisations ne se trouvent pas au même stade d'intégration. Tout dépend probablement de l'état d'esprit dans lequel elles ont été créées, de leur objet, de leur histoire, de leur identité, de leur évolution, de leur métier, de leurs contraintes, de leurs dirigeants ou encore de leur niveau de conscience¹, eu égard, par exemple, au sens qu'elles donnent à leur action, au rôle qu'elles s'attribuent au sein même de leur environnement (société, nature...) et au type de rapport qu'elles entretiennent avec lui. Pour simplifier, nous distinguerons trois niveaux ou trois paliers de conscience.

- Le palier 1 (dit « palier du pionnier et de la structuration ») est celui de l'organisation « individualiste », portée par un individu qui en a le contrôle, fixe le cap ou les repères. Peu ou pas encore structurée, cette entreprise est centrée

1. Par *conscience*, nous entendons la faculté de l'homme à connaître sa propre réalité, à la juger, et, par extension, à transmuter vers des valeurs plus élevées, à avoir une appréhension plus large des problèmes de son environnement et du rôle qu'il a à y jouer.

sur elle-même, focalisée sur des finalités et sur des objectifs qui n'intègrent pas toutes les parties prenantes (collaborateurs, environnement...).

- Le palier 2 (dit « palier de la différenciation ») est celui de l'organisation qui grandit et se structure en interne (dans ses fonctions et ses activités), mais pas toujours de manière cohérente. Pour se déployer, elle cherche à s'émanciper en substituant (partiellement ou totalement) à ses repères traditionnels (ceux de son fondateur, par exemple) d'autres repères captés à l'extérieur, mais sans toutefois se les approprier réellement ; si elle est plus tournée vers son environnement que l'entreprise du palier 1, elle ne parvient pas encore à totalement intégrer à sa finalité celle de l'ensemble de ses partenaires¹.
- Le palier 3 (dit « palier de l'intégration ») est celui de l'organisation mature ou « individuée » : consciente que son développement ne peut se réaliser qu'en symbiose avec celui de son environnement, elle interagit en permanence avec lui. Les repères qui guident son action sont coconstruits avec ses partenaires. Pleinement consciente d'appartenir à un tout, elle évolue dans le sens du bien commun, trouvant le juste équilibre entre ses intérêts et ceux de l'environnement dont elle sait faire partie. Ce type d'entreprise suit une logique de performance globale, ne limitant plus ses objectifs au court terme ou à la seule rentabilité financière. Elle est plus pérenne, puisqu'elle inscrit son évolution dans une logique de codéveloppement avec son environnement ; plus agile, puisqu'elle est portée par une « intelligence collective » (celle des parties prenantes) ; plus efficace, parce que sa performance est globale ; plus robuste et sereine, car elle est moins dépendante des aléas extérieurs.

Bien entendu, ces paliers constituent des archétypes qui, par définition, simplifient la réalité. Loin de nous l'idée d'étiqueter les entreprises ou de les catégoriser² : notre objectif est plutôt de proposer des repères permettant aux managers et aux contrôleurs de gestion d'appréhender leur entreprise au travers d'une grille de lecture différente et de réfléchir aux moyens à mettre en œuvre pour faire évoluer leur structure vers le palier de l'intégration. De surcroît, le passage d'un palier à un autre ne se fait pas de manière déterministe : long et difficile, il résulte le plus souvent d'une prise de conscience progressive de l'organisation, provoquée par un choc ou par un déséquilibre et la conduisant, à un moment donné, à franchir un pas supplémentaire dans son évolution (nous parlerons de saut de conscience).

Notre conviction profonde est que la recherche et l'atteinte de la performance globale passent nécessairement par celles d'un développement équilibré et harmonieux de l'entreprise et des hommes qui la composent. Ce développement devrait

-
1. Beaucoup d'entreprises sont actuellement à ce niveau dans leur appréhension du développement durable.
 2. D'ailleurs, la plupart d'entre elles sont certainement à mi-chemin entre l'un ou l'autre de ces paliers ; et, au sein même de chaque organisation, des entités peuvent se situer au palier 1 quand d'autres sont déjà au palier 2.

être la priorité de tout dirigeant parce qu'il invite à une réconciliation entre l'homme et l'organisation et parce qu'une firme ne saurait se développer sans que les hommes qui la font ne se « développent » eux-mêmes. Or, accompagner l'entreprise dans sa recherche de sa performance globale requiert un pilotage spécifique reposant sur un contrôle de gestion équilibré.

Une approche plus large : du pilotage au contrôle de gestion équilibré

Ce pilotage consiste à rechercher en permanence l'équilibre entre les fonctions de l'entreprise, et entre des principes considérés comme opposés mais bien complémentaires. Dans sa prise de décision et dans sa façon d'animer ses équipes, le pilote s'évertue, par exemple, à tenir compte des intérêts de toutes les parties prenantes, à s'assurer d'un alignement des zones tête, rythmique et métabolique de sa fonction, à combiner approches masculines et approches plus féminines, équilibrant la rationalité par l'intuition, la directivité par l'autonomisation, le pourquoi (ou le quoi) par le comment ou encore le faire (atteinte de l'objectif) par le faisant (comment on l'atteint), etc. Il s'appuie sur le dialogue de gestion qui permet de réconcilier la nécessité de structurer et l'obligation d'évoluer en permanence.

Pour assurer sa mission, le pilote doit pouvoir compter sur une fonction contrôle de gestion qui, à partir d'un diagnostic ad hoc, se met en phase avec la logique de développement et de fonctionnement de l'entreprise intégrée. Nous proposons en ce sens une grille de lecture articulée selon les sept niveaux de l'entreprise pour l'aider à optimiser sa mission de « navigateur », à élaborer des outils de pilotage évolutifs, co-construits avec les différentes parties prenantes et en résonance avec les principes d'un management intégré.

Des pilotes et des copilotes pour accompagner l'entreprise dans son développement...

C'est aux dirigeants ou aux managers qu'il incombe d'instaurer les conditions matérielles et humaines d'un développement équilibré hommes/organisation, ce qui suppose qu'ils aient une vision « élargie » de leur entreprise, qu'ils instillent un mode de management adapté, basé sur l'écoute, le partage et la coconstruction, et qu'ils puissent disposer d'outils de pilotage en rapport avec ce mode de management. En cela, ils peuvent compter sur le contrôleur de gestion qui, compte tenu de sa fonction transversale et de soutien, est un maillon essentiel au travers des instruments qu'il propose et des conseils qu'il prodigue. C'est à lui de faciliter la mise en œuvre d'un contrôle de gestion adéquat. C'est la raison pour laquelle notre ouvrage tente de lui proposer quelques repères pour y parvenir.

Une remise en perspective de la fonction contrôle nous conduit tout naturellement à repenser le rôle du contrôleur de gestion. Compte tenu de sa position privilégiée, ce dernier peut contribuer fortement à ce que l'organisation dans laquelle il exerce devienne, au fil du temps, plus pérenne, plus agile et plus efficace. Il lui faudra, pour cela, diffuser le sens et les valeurs de l'entreprise intégrée, mettre tout en œuvre pour assurer une meilleure articulation entre les trois zones, élaborer des outils plus adaptés, faciliter l'apprentissage au travers de sa fonction de pédagogue, partager son savoir et son savoir-faire, faire preuve de qualités d'ÊTRE spécifiques, rechercher l'équilibre dans tout ce qu'il réalise, bref, il devra trouver et proposer la

bonne alchimie¹ pour faciliter ce « pas sage ». Ainsi, comme les pilotes qu'il assiste, il devra devenir un alchimiste du pilotage, en trouvant notamment un meilleur équilibre entre la dimension masculine et féminine de sa fonction.

Quelques clés pour aborder l'ouvrage

Cet ouvrage propose donc des repères en matière de pilotage et de contrôle de gestion. Ces repères ont fait leur preuve dans la pratique et ont été confirmés par nos recherches, mais ils ne sont pas exhaustifs et ne constituent pas des vérités absolues. Certains paraîtront familiers au lecteur, d'autres l'interpelleront. Mais, dans tous les cas, nous lui recommandons d'expérimenter ces repères et, s'il le souhaite, de les approfondir, pour ainsi les transformer en connaissances.

De même, nous nous sommes efforcés d'appliquer à notre façon de rédiger les principes et valeurs que nous évoquons. Si, en vertu du principe masculin, nous avons soigné et simplifié la structuration de notre ouvrage pour le rendre plus lisible et donc plus efficace, nous avons essayé, soucieux de respecter le principe féminin, de faire la part belle à la création, au lien et à l'ouverture : d'une part, nous avons enrichi nos propres pratiques de travaux théoriques existants ; d'autre part, nous avons eu recours à des espaces de discussions, à des illustrations, à des analogies et à des retours d'expérience permettant de *parler* au lecteur, de donner du mouvement à l'ensemble du livre par un changement de rythme et d'ouvrir le débat ; enfin, l'ouvrage est ponctué de citations imprégnées de sagesse, qui donne l'esprit de la lettre. Nous proposons au début de chaque partie un « fil d'Ariane » pour relier les chapitres, et un « essentiel du chapitre », qui évoque et résume ses principaux développements.

1. L'alchimie est la science des passages et des transitions d'un état d'équilibre à un autre plus stable et plus harmonieux.

Vivre l'entreprise avec de nouveaux repères

« Science sans conscience
n'est que ruine de l'âme. »

Rabelais.

Le fil d'Ariane de la partie 1

Aujourd'hui, toute entreprise ne peut agir sans intégrer dans sa stratégie de développement des contraintes extérieures, qu'elles soient d'ordre politique, économique, financier, juridique et social ou environnemental, et sans tenir compte de l'impact de ses décisions sur le monde qui l'entoure (protection de l'environnement, maîtrise des ressources, résultats économiques satisfaisants pour tous les acteurs, pratiques sociales, lutte contre les inégalités dans l'accès à l'emploi et à la promotion, éthique). Or, la multiplication des interrelations entre l'environnement et l'entreprise provoque, dans la manière de diriger et d'organiser celle-ci, une montée de la complexification et de l'incertitude ; elle pousse aussi ceux qui la pilotent (dirigeants, managers, animateurs des systèmes de contrôle de gestion) à en avoir une vision plus large tant dans son fonctionnement que dans ses relations avec l'extérieur.

Partant du double constat que l'entreprise évolue dans la complexité et qu'il lui faut satisfaire les intérêts de ses parties prenantes, nous en proposons une grille de lecture innovante permettant de mieux comprendre comment elle fonctionne (**chapitre 1**), comment elle évolue (**chapitre 2**), quels en sont les principaux dysfonctionnements et les leviers de la performance globale (**chapitre 3**). L'objet de cette grille est d'amener ceux qui sont en charge du pilotage à en identifier les véritables enjeux managériaux, techniques et relationnels : c'est au travers à la fois d'une meilleure compréhension des différents ressorts du développement de l'homme et de l'organisation, de modes de management originaux et de la mise en œuvre d'outils ad hoc qu'ils peuvent effectivement accompagner l'entreprise dans la recherche de son équilibre.

Comprendre ses dynamiques

Si l'entreprise peut être considérée comme un système adaptatif complexe (SAC), au service en particulier de ses Clients (1.1.), elle est d'abord, en interne, une structure vivante, articulée autour de trois logiques (1.2.) et modulée par des relations humaines (1.3.).

1.1. Un système complexe au service de ses Clients

1.1.1. Les découvertes autour de la complexité, boussoles du pilotage

L'entreprise répond à la définition d'un système (Rosnay, 1975)¹ (Le Moigne, 1977)². Un *système* désigne des éléments en interaction dynamique³ (le temps fait évoluer cette interaction) et organisés en fonction d'un but à la fois interne (son développement voire sa survie) et externe (ce qu'il apporte au milieu extérieur et ce qu'il en reçoit). Situé dans un environnement plus vaste, cet ensemble exerce une activité, voit sa structure interne évoluer sous l'effet conjugué de contraintes extérieures (comme la réglementation ou les nouveaux besoins des clients) et de contraintes internes (comme le développement des salariés, les relations de pouvoir...), sans pour autant perdre son identité.

Insérée dans un environnement toujours plus complexe (mondialisation et accélération des échanges, concurrence exacerbée, codépendance, innovations technologiques permanentes, poids des réglementations, normalisations...) et auquel elle devrait être liée par le même enjeu (un développement pérenne, agile et efficace...), une entreprise peut être assimilée à un **système adaptatif complexe**.

Par *système adaptatif complexe*, il faut entendre tout système incluant de multiples acteurs ou des organisations qui interagissent en permanence, s'adaptent les uns aux autres selon des modes totalement imbriqués et qui contribuent sans cesse à redéfinir leur avenir en commun (Gell-Mann, 1997)⁴

1. Rosnais (de) J., *Le Macroscopie, Vers une vision globale*. Seuil, 1975.

2. Le Moigne J.-L., *La Théorie du système général*. Presses Universitaires de France, 1977.

3. Autrement dit : des éléments qui échangent des représentations. Plus les interactions sont nombreuses, plus le système est complexe. On dira d'un système qu'il est *ouvert* quand il interagit avec son environnement et qu'il y puise de l'énergie nouvelle. On dira d'un système qu'il est *fermé* s'il se protège de son environnement et ne gère que son énergie potentielle.

4. Gell-Mann M., *Le Quark et le Jaguar*, Flammarion, 1997.

Un système adaptatif complexe se caractérise par trois propriétés fondamentales, propriétés qui devront être celles d'un pilotage pérenne, agile et efficace ; aux managers de les intégrer dans leur dispositif de pilotage¹ :

- ① l'existence d'une finalité partagée par l'ensemble de ses composantes ;
- ② une capacité de traitement de l'information associée à une capacité d'apprentissage ;
- ③ une décentralisation, qui induit une responsabilisation des sous-systèmes permettant à l'ensemble d'être plus réactif.

① La première propriété renvoie à la raison d'être du système, au nord magnétique qui oriente son comportement. Cette finalité peut bénéficier au système lui-même ou comporter en plus une dimension externe. Par exemple, une bactérie a une finalité interne (sa propre survie) tout en apportant à son environnement des fonctions qui, selon le cas, seront utiles ou dangereuses. Toute insuffisance dans le contenu et la clarification de la finalité conduit à un fonctionnement dégradé, voire déboussolé du système².

② La deuxième propriété traduit la capacité d'un système autonome à capter de l'information à la fois sur son environnement et sur les conséquences de ses interactions avec lui. Dans une logique d'apprentissage, il en identifie les régularités, les condense dans un modèle ou un schéma lui permettant d'agir de manière rétroactive sur son environnement. Inversement, les pressions que ce dernier exerce conduisent à sélectionner tel ou tel modèle. C'est la combinaison des boucles de rétroaction positives ou négatives qui permet au système d'osciller autour d'un point d'équilibre dans une reconstruction structurelle permanente (on parle d'auto-organisation).

③ Pour se développer, et c'est là sa troisième propriété, le système doit intégrer le changement rapidement. Face aux chocs externes, il est impératif de réagir vite ; cette réactivité est d'autant plus forte que les sous-systèmes qui sont en prise directe avec ces chocs sont responsabilisés et savent réagir en prenant appui sur la finalité du système global.

1. Se reporter aux chapitres 4, 5 et 6.

2. Nous évoquerons la finalité de l'entreprise intégrée dans le chapitre 4, § 4.2.

L'analogie au corps humain, considéré comme un système complexe, permet d'illustrer ces propriétés des systèmes adaptatifs complexes.

Une finalité partagée par l'ensemble de ses composantes

Tout d'abord, la finalité du corps humain est clairement son développement (ou sa propre survie). On sait que cette finalité est tellement bien intégrée par l'ensemble de ses composantes que certains organes ou cellules peuvent, dans certains cas, « accepter de mourir » pour préserver la survie du tout (« bien commun » du système). C'est notamment le cas lorsqu'une personne est contrainte de rester longtemps dans le froid sans protection suffisante ; on constate que certains organes moins vitaux pour la survie du tout « acceptent de mourir » (les doigts, le plus souvent) afin que le reste de la chaleur du corps se concentre sur les organes vitaux (cœur, foie, poumon...).

Une capacité combinée de traitement de l'information et d'apprentissage

Au sein du corps humain, les fonctions informationnelles et d'adaptation sont assurées par le système nerveux autonome, qui transmet l'information brute, et le système endocrinien, qui contrôle le fonctionnement de l'organisme. Nous listons dans la partie 2 les enseignements que l'on peut tirer du fonctionnement de cette double chaîne informationnelle.

Une décentralisation qui induit une responsabilisation des sous-systèmes

Nous évoquons ici toute la partie réflexe de l'organisme. Ainsi, lorsque l'on met sa main sur une plaque chauffante : face à ce choc externe, elle se retire par réflexe sans attendre une directive du mental (la Direction dans l'entreprise), car elle est pilotée par une finalité claire : sa propre survie. D'une certaine façon, la « décentralisation de la décision » a permis de réagir plus rapidement à un choc externe sans engorger et sans attendre la décision du cerveau. Dans les entreprises très centralisées, tous les problèmes rencontrés au niveau opérationnel ont tendance à remonter à la direction, ce qui peut conduire à engorger la direction générale, moins à même dans ce cas à exercer son vrai rôle de prise de recul et d'analyse prospective.

Pour s'adapter aux évolutions structurantes de l'environnement, le système enclenche un processus d'apprentissage. Selon les propos de M. Gell-Mann (1997, p. 34)¹, il « acquiert de l'information sur son environnement et sur son interaction avec cet environnement, identifiant des régularités dans cette information, condensant ces régularités en une sorte de schéma ou modèle, pour agir dans le monde réel sur la base de ce schéma. Dans chaque cas, il existe plusieurs schémas en compétition, et les résultats de l'action dans le monde réel exercent une influence rétroactive sur cette compétition. » Par analogie, la capacité auto-organisatrice d'une firme résulte de son aptitude à capter l'information, à actualiser ses schémas d'action, à sélectionner et agir en conséquence

Au demeurant, l'optimisation de la boucle action/apprentissage est d'autant plus élevée que le milieu de vie est complexe et diversifié et que la compétence des individus est forte.

Assimilable à un système adaptatif complexe, une organisation se développe dans la durée (ou se donne les moyens de rester en vie) à condition qu'elle se fixe une finalité, qu'elle s'appuie sur l'intelligence individuelle et collective de ses membres,

1. Gell-Mann M., *Le Quark et le Jaguar*, Flammarion, 1997.

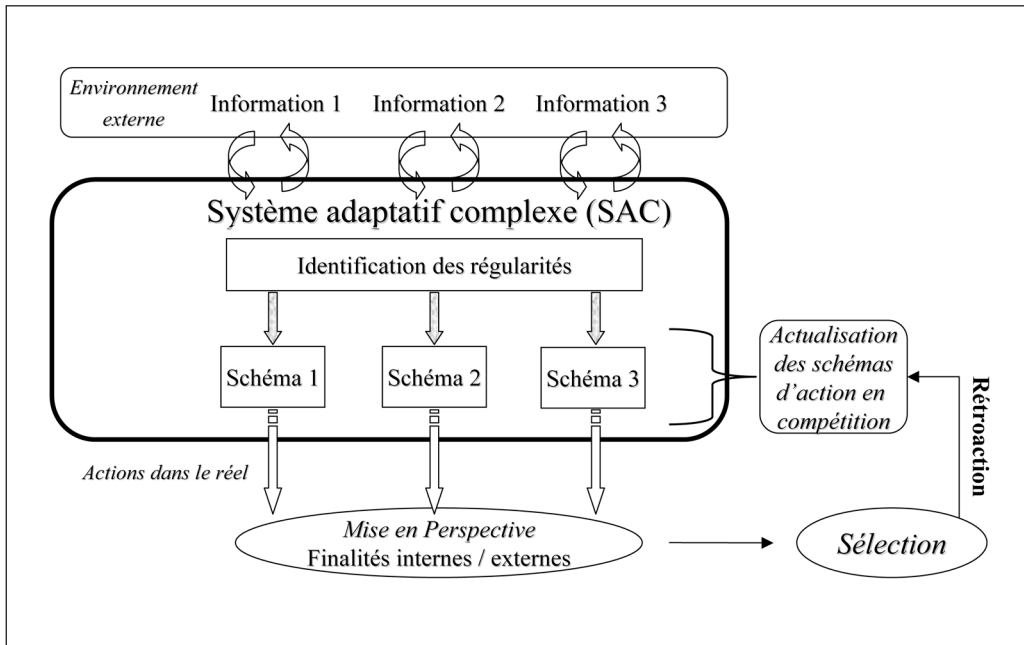


Illustration 1. Capacité de traitement de l'information et apprentissage associés

qu'elle sache exploiter l'information qui circule et soit capable d'« apprendre » des interactions avec son environnement.

Pour apprendre, elle procède généralement en deux temps :

- Tout d'abord, c'est à l'extérieur qu'elle cherche des modèles ou des repères, qu'elle s'inspire des expériences des autres entreprises (exemple : benchmarking, échange de bonnes pratiques...)¹ ; il s'agit là d'un apprentissage forcé (même s'il est nécessaire), puisque c'est l'extérieur qui guide l'élaboration de son business model.
- Puis, forte de ce premier niveau d'expérimentation qu'elle s'approprie ou qu'elle intègre progressivement, l'entreprise élabore avec ses acteurs ses propres repères, « nourrissant » à son tour l'extérieur tout en continuant à s'en nourrir (exemple : entreprises servant de « modèle » en matière de développement durable...). À ce stade, elle atteint ce que nous appellerons le palier de l'intégration². Mais elle ne pourra le faire que si elle met en œuvre une démarche pédagogique dans ses processus de développement et de pilotage.

Ultérieurement, nous verrons qu'un pilotage rénové et élargi des entreprises doit intégrer les propriétés fondamentales des systèmes adaptatifs complexes : une finalité, un processus de dialogue, un dispositif de décentralisation. Or, si l'entreprise

1. Dans le chapitre 2, § 2.1, nous verrons que l'entreprise est à un stade que nous appellerons le palier 2.

2. Se reporter au chapitre 2, § 2.1.

elle-même peut être assimilée à un système adaptatif complexe, il paraît impossible pour la piloter de se limiter à un paradigme scientifique rationnel et déterministe sur lequel s'appuient encore certains styles de management ou certains modes opératoires de la gestion traditionnelle. Ce paradigme est en effet inapproprié dans un environnement multiforme et particulièrement instable.

1.1.2. Capitaliser sur le désordre et l'incertitude pour mieux manager

Nous partons du postulat que « *la seule permanence est l'impermanence* ». À l'instar de notre monde, les entreprises elles-mêmes sont emportées dans un jeu complexe, fruit de liaisons permanentes entre quatre éléments antagonistes et complémentaires à la fois – l'ordre, le désordre, l'organisation et la désorganisation (Morin, 2001, p. 21)¹ – mais qui leur permettent, *in fine*, de garder le cap. En aucun cas, il ne s'agit de structures figées dans lesquelles il faut rechercher à tout prix l'ordre ou la stabilité. C'est un principe que non seulement les managers doivent accepter, mais qu'ils doivent exploiter.

L'impermanence, inhérente à l'histoire de l'être humain...

C'est évident, mais il convient tout de même de le rappeler : d'une part, rien dans notre monde n'est totalement définitif. Les exemples pris dans l'actualité ne manquent pas. Qui aurait prédit, pendant la Guerre froide, la chute du mur de Berlin le 9 novembre 1989 ? D'autre part, il suffit parfois d'un détail, d'un incident, d'un concours de circonstances ou d'un événement insignifiant pour que tout bascule ou pour que s'opère un changement radical que l'on n'attendait pas (on parle alors de « **bifurcation** »). Nous pensons ici à Lao-tseu et à sa parabole de la charrette stationnée sur un pont et qu'on remplit de plumes. À un certain moment, il suffit juste d'une ultime plume pour que le poids de la charrette fasse s'écrouler ce dernier.

Les sciences de gestion, auxquelles nous rattachons la littérature spécialisée en contrôle de gestion, relèvent des sciences sociales. Or, force est de constater que le champ de la gestion, surtout dans sa dimension instrumentale, se fonde en partie sur une vision encore trop déterministe, cartésienne et masculine du monde ; ce qui est de moins en moins le cas pour d'autres sciences (comme la physique ou la biologie), qui s'efforcent d'intégrer dans leur paradigme trois principes considérés encore récemment comme peu compatibles avec l'idée qu'on se fait traditionnellement de la science :

- ① l'évolution d'un système est à la fois déterministe et incertaine (ou probabiliste) ;
- ② la réalité dépend en partie de l'interprétation que l'on s'en fait ;
- ③ au cœur du système, l'information est à la fois matière et énergie.

1. Morin E., *L'Identité humaine, La méthode* – tome 5, *L'Humanité de l'humanité*, Seuil, 2001.

Apportons des précisions quant à chacun de ces trois principes...

① Après avoir cru en un univers déterministe, les scientifiques ont réintroduit la notion d'incertitude découvrant que le monde autour de nous évoluait par confrontations¹ ; ainsi, à l'encontre de la physique traditionnelle qui privilégie l'ordre et la stabilité, la physique des processus de « non-équilibre » reconnaît le rôle primordial des fluctuations et de l'instabilité à tous les niveaux d'observation ; aussi « réels » que les processus irréversibles, les processus réversibles jouent un rôle constructif dans la nature. Et paradoxalement, c'est le « non-équilibre » qui, *in fine*, permet le retour à l'équilibre comme le montrent les travaux du prix Nobel I. Prigogine (1996)².

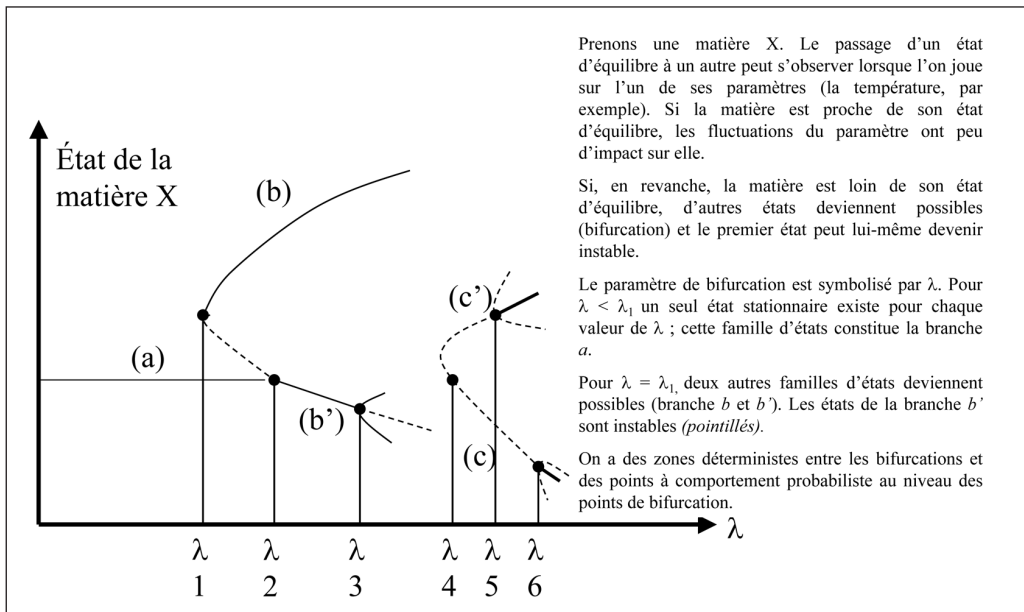


Illustration 2. Le diagramme de bifurcations (Prigogine)

Il en va de même pour l'entreprise qui évolue le plus souvent par bifurcations : son développement passe par une succession d'instabilités et de fluctuations amplifiées ; à cet égard, le pilotage consiste finalement à structurer tout en acceptant l'incertitude. La marche de l'homme, qui alterne équilibres et déséquilibres, permet d'illustrer cette vision : c'est l'incertitude et le déséquilibre qui conduisent un retour à l'équilibre. Autrement dit, il faut une force intelligente qui structure (partie masculine du pilotage), associée à un mouvement conscient (partie féminine du pilotage) qui accompagne et permet les évolutions. En revanche, un déséquilibre trop important du système génère une bifurcation – rupture (enclenchée souvent par un événement anodin) visant à trouver un nouvel équilibre³. Actuellement, les déséquilibres

1. En attestent les cataclysmes et le processus d'*auto-organisation* affectant les astres au sein des galaxies.
 2. Prigogine I., *La Fin des certitudes*. Odile Jacob, 1996, pp. 79-80.
 3. Voir le chapitre 2, § 2.3.

provoqués par la forte financiarisation de l'économie seront vraisemblablement suivis par une forte bifurcation – rupture.

② Selon les tenants de l'interprétativisme, le simple fait d'observer ou de mesurer un objet provoque une interaction avec lui et le perturbe dans son comportement ; ainsi nous « verrons » une particule en mouvement de la façon que nous aurons choisie ; autrement dit, l'observateur crée lui-même une partie de la réalité qu'il étudie et influe sur le résultat de son observation. Ce que nous nommons « réalité » n'est donc qu'une vision approximative et incomplète de celle-ci (principe d'incertitude de Heisenberg) ; par conséquent, la justesse de son appréhension suppose des visions différentes, voire contradictoires, mais complémentaires.

En entreprise, ce n'est pas parce que le manager détient le pouvoir de décision qu'il a toujours une bonne vision des choses ; ne serait-ce que parce qu'il modifie l'importance, les enjeux ou la portée d'un événement, suivant la façon dont il l'appréhende. La compréhension, et la résolution d'une problématique de pilotage, suppose d'écouter les points de vue de tous les collaborateurs concernés : la réalité sera ainsi éclairée par des visions parfois opposées mais complémentaires ; d'où la nécessité, de façon plus générale, d'un dialogue de gestion entre la direction générale, les directions opérationnelles et les directions fonctionnelles, afin notamment que « l'entreprise reportée » ne se substitue pas à « l'entreprise réelle ».

③ Ce qui relie les composantes d'un système « unitaire » (corps humain, cerveau, entreprise), leur dénominateur commun, c'est l'information qui y circule ; le concept d'information représente un niveau très subtil de la compréhension du vivant ; la prise de conscience de cette réalité a commencé avec la célèbre équation d'Einstein, $E = mc^2$, qui nous a appris que chaque particule de matière est de l'énergie condensée. Ainsi, matière et énergie sont indissociables ; plus récemment, la théorie de l'information montre bien que l'information constitue le principe organisateur de la matière ou de l'énergie (Janssen, 2006, p. 57)¹.

Dans une organisation, l'information, qui est au cœur du système de pilotage, est à la fois **matière** – elle doit prendre appui sur des données structurées – **et énergie** – elle n'est possible que via les échanges². Ainsi, la qualité des échanges de l'information au sein d'une organisation est fondamentale : il ne suffit pas de transmettre une donnée pour qu'elle soit appropriée ; et l'information que l'on véhicule a des conséquences sur la vision et le développement des acteurs. Des travaux menés par le Pr Albert Méharabian sur la compréhension et l'intégration des messages confirment cette double nature de l'information en démontrant le rôle clé du non-verbal, comme le gestuel et l'intonation de la voix.

Dans l'entreprise, la qualité des échanges de l'information est fondamentale pour parvenir à un mode de pilotage efficace. Et l'essence de l'information véhiculée entre les personnes a des conséquences sur leur développement et sur leur vision des

1. Janssen Th., *La Solution intérieure, vers une nouvelle médecine du corps et de l'esprit*. Fayard, 2006.

2. Par exemple, la physique quantique démontre que les corpuscules subatomiques sont à la fois ondes (énergie) et particules (matière), mais qu'ils peuvent aussi être observés ou comme des ondes ou comme des particules.

choses. Les managers devraient s'inspirer des travaux de la physique quantique qui démontre que c'est l'onde (le mouvement conscient) qui porte la particule (la matière) – les photons sont portés par l'onde de la lumière. À titre d'illustration, le contenu d'un message (la matière) ne garantit pas que les individus se l'approprient. Il faut que ce message les touche, qu'il fasse écho en eux (le mouvement conscient) et que les individus le ressentent en conscience ; ceci explique pourquoi l'exemplarité et l'authenticité des dirigeants sont décisives pour crédibiliser les messages qu'ils envoient et pour en accélérer l'appropriation.

1.1.3. Combiner logique cartésienne et logique complexe pour piloter

Les principes fondamentaux de la logique cartésienne (évidence, fractionnement, hiérarchie, exhaustivité...), sur lesquels prennent appui les modes opératoires de la gestion traditionnelle, ne permettent pas de gérer la complexité. Ces principes s'avèrent peu appropriés dans des situations caractérisées par un fort degré de diversité de facteurs et un niveau élevé d'instabilité et d'interdépendance de ces facteurs (Morin, 1990)¹. L'être humain est trop dans les mathématiques et pas assez dans la conscience pour parvenir à un juste équilibre de ses raisonnements. Ainsi, le système de pilotage ne peut se limiter à l'établissement de chiffres : il doit être basé sur la confiance, le dialogue et le respect de l'autre : il doit être « porté » ou rendu vivant par les hommes et l'organisation, d'où l'importance, comme nous le verrons, du dialogue de gestion².

Pilotes et copilotes de l'entreprise doivent être conscients des limites de la rationalité. Ils doivent accepter l'inattendu, le désordre apparent, la contradiction. Pour L. A. Skittecate (2000, p. 182)³ : « seule la logique paradoxale d'une multipolarité, soumise à des oscillations, à des courants antagonistes d'effondrements et d'harmonisations, permet d'atteindre l'épaisseur du réel. La pensée doit donc se libérer d'une rationalité univoque qu'on a trop tendance à assimiler à la fatalité, pour aller vers une vision en feuilletage qui favoriserait des interventions actives à différents niveaux. » Pour aider les organisations à rester *agiles* dans un monde complexe, les gestionnaires ne peuvent plus se référer uniquement à un paradigme scientifique déterministe, limité à des situations simplifiées. L'excès de rationalisme est destructeur de la vie de l'entreprise et de la prévisibilité des décisions. Le prix Nobel d'économie 2001, Joseph E. Stiglitz, dénonce lui-même les limites des modèles économiques fondés sur des anticipations rationnelles⁴.

Dans un système fermé, qui est à l'abri de variables externes non maîtrisées, et dont toutes les interactions peuvent être dénombrées, il est possible de prédire de manière déterministe les relations entre les causes et les effets. Mais dans un système plus ouvert comme l'entreprise, les acteurs doivent suivre un parcours apprenant, procéder par hypothèses successives qu'ils éliminent au fur et à mesure

1. Morin, E., *Introduction à la pensée complexe*, ESF Éditeur, 1990.

2. Se reporter au chapitre 2, § 2.2.

3. Skittecate, L.-A., *Vers une morale du XXI^e siècle*, Imago, 2000.

4. Le point de vue de J. E. Stiglitz, « Nobel 2002 : gloire à l'irrationnel », *Les Échos*, lundi 16 décembre 2002.

pour retenir la solution la moins mauvaise. Le graphique ci-dessous présente la nature des situations qu'ils peuvent rencontrer en fonction d'une part, de la diversité et du degré de stabilité de leur environnement, et d'autre part, des démarches correspondantes les plus appropriées.

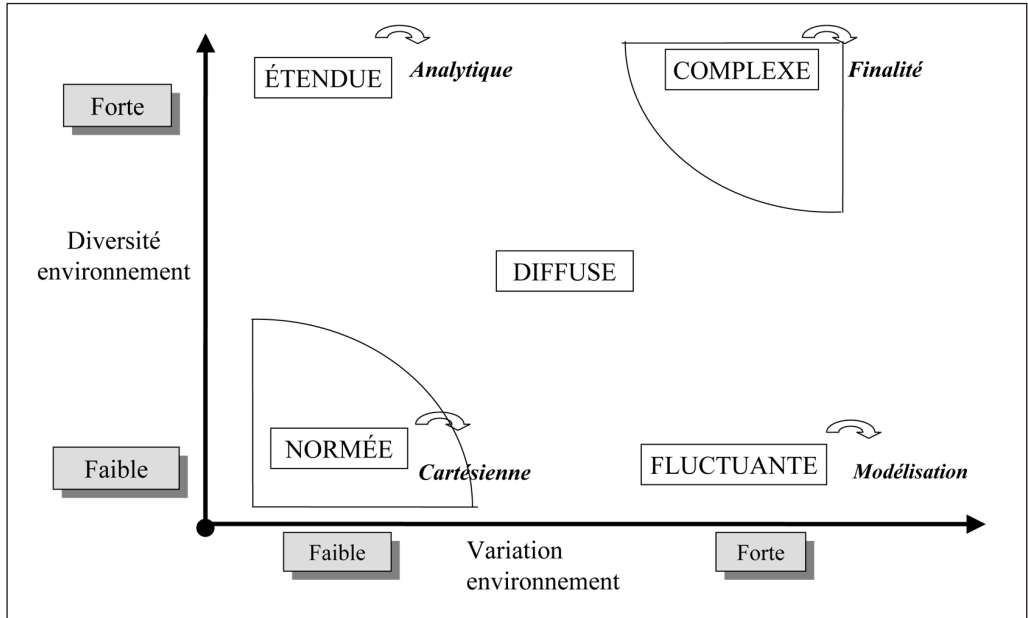


Illustration 3. Une approche appropriée à chaque situation

- Les **situations normées** sont simples, stables et relativement peu complexes ; il y a un nombre limité de problématiques mises en jeu ; les repères globaux sont les modèles techniques de production et de gestion (par exemple : une chaîne de production de produits dont il n'existe pas de variantes, comme l'embouteillage d'eau minérale). Une approche cartésienne est possible.
- Dans les **situations étendues**, le degré de diversité et de multiplicité des facteurs s'amplifie sans que la situation ne devienne pour autant instable. Les enjeux sont divers, mais ils sont parfaitement identifiés (par exemple : une chaîne de production de véhicules automobiles dont il existe de nombreuses variantes ou options). Dans ce cas de figure, une approche organisationnelle et analytique est particulièrement adaptée.
- Les **situations fluctuantes** renvoient à des environnements plus instables et interdépendants, peu nombreux et variés. La situation peut alors faire l'objet de modélisations (de produits financiers, par exemple). L'approche systémique, en particulier, contribue efficacement à la résolution des problèmes qui se posent.

- Les **situations complexes** sont marquées par un haut degré de diversité, un niveau élevé d'instabilité et d'interdépendance des facteurs (par exemple : le secteur des services). Du coup, il convient d'adopter une approche système complexe dans les modes de pilotage, dont nous préciserons ultérieurement les modalités.

Bien sûr, la démarche cartésienne garde toute sa pertinence lorsque l'environnement est stable et que les facteurs de contingence sont en nombre limité. Elle peut aussi être utile de par son rôle de structuration de la réflexion de gestion et d'anticipation. Malgré ses limites, le système budgétaire, par exemple, est un outil essentiel de préparation de l'action. Néanmoins, dans la plupart des cas (celui des firmes évoluant dans un système concurrentiel et instable), la rationalité ne peut être exhibée comme seul fondement du pilotage :

- les décisions ne peuvent pas toujours être prévisibles ou rationnelles, car certaines solutions n'apparaissent qu'au fur et à mesure ; par ailleurs, l'information peut être filtrée par ceux qui la détiennent, de manière à influencer les décisions, et être transmise en fonction de leurs intérêts ;
- pour des raisons de temps, les individus ne vont pas toujours au bout de la recherche des solutions ;
- l'excès de rationalisme peut être dangereux : l'imperfection des organisations requiert des règles et procédures, mais un rationalisme trop poussé sclérose l'organisation et « tue » la vie de celle-ci. Une instance qui devient omnipotente tend à glisser rapidement vers l'incompétence, souvent par engorgement des informations. Vouloir faire de l'entreprise un ensemble « parfait » conduit à la paralysie.

Il y a donc nécessité, pour les managers, de combiner logique cartésienne et logique complexe en fonction des spécificités de l'entreprise, de son environnement et des problématiques à piloter. En d'autres termes, il leur faut adapter leur approche à la situation qu'ils rencontrent (qu'elle soit normée, étendue, fluctuante ou complexe). À son niveau, le contrôleur de gestion lui-même devra s'assurer de la mise en œuvre d'un système de pilotage aidant l'entreprise à se fixer un cap et à anticiper, tout en lui permettant de rester flexible face aux aléas de son environnement. Comme le rappelle très justement M. Gervais (2005, p. 312)¹, « en univers stabilisé, l'attention est centrée sur l'organisation (sur le comment) de l'action collective ». Mais dès que l'entreprise est plongée dans un contexte plus turbulent, « il faut réapprendre collectivement. Le problème n'est plus comment mener l'action, mais quelle action entreprendre dans un univers mal maîtrisé »².

1. Gervais M., *Contrôle de gestion*, Economica, 8^e édition, 2005.

2. Dans le premier cas, le budget, par exemple, est un instrument d'allocation des ressources et de contrôle des responsabilités déléguées ; dans le second, il constitue un outil de réflexion pour essayer de comprendre l'environnement.

Un contrôle de gestion en fonction de la diversité et du degré de stabilité de l'environnement...

Le contrôleur de gestion doit caler sa propre vision en fonction de la nature de l'activité de l'organisation dans laquelle il exerce, du degré de stabilité ou d'instabilité de son environnement ou de la démarche globale dans laquelle il s'inscrit (calcul de coût de revient, reporting...). On n'élabore pas de la même façon un dispositif de contrôle de gestion dans une usine, un conseil général ou un centre hospitalier. Dans l'industrie, le contrôle de gestion est plutôt cartésien ; dans les services, il faudra être très flexible, etc. Ceci a des conséquences sur la façon dont il appréhende les tâches qu'il a à accomplir ainsi que les relations avec ses principaux interlocuteurs. En particulier, il devra être conscient que la rationalité, qui s'appuie par excellence sur le quantitatif, est d'autant plus nuisible qu'elle est susceptible de tourner à l'irrationnel. L'application de règles peut aller à l'encontre d'un certain pragmatisme.

Influencée par les autres sciences « dures » qui souvent privilégient le mesurable, la gestion a retenu dans son approche les aspects liés à la monnaie ; elle ignore le plus souvent ce qui n'est pas mesurable, à savoir : ce qui représente la partie la plus importante de la réalité des organisations¹. Il faut donc réintégrer le non-mesurable (qualité de l'existence, du milieu, valeurs de solidarité, principes de vie, de motivation et d'implication, sens...) dans son appréhension de l'entreprise pour mieux en saisir la complexité (Jouvenel, 2002)².

1.2. Un fonctionnement analogue à celui des organismes vivants

1.2.1. L'analogie au corps humain, pour une connaissance plus fine des entreprises

On peut s'inspirer des logiques de fonctionnement du corps humain pour le pilotage : objet d'études depuis longtemps, c'est un système complexe qui globalement fonctionne bien et sait s'adapter aux changements³. Ajoutons que l'entreprise n'existe qu'au travers des hommes qui la composent et la font vivre ; de ce fait, les managers doivent respecter les lois inhérentes à l'équilibre et au développement de l'homme, lois fondamentales sur lesquelles prendront appui les repères que nous donnons en matière de pilotage.

1. Le développement des sciences de gestion exigeait de limiter l'objet de leur étude : aussi a-t-il conduit à mettre l'accent sur les réalités étudiées par les économistes au détriment de celles (les réalités humaines) dont il ne faisait pas mention.

2. Jouvenel (de) B., *Arcadie. Essais sur le mieux-vivre*. Gallimard, 2002.

3. L'école de la contingence structurelle (Woodward, Mintzberg, Lawrence et Lorsch) a également recours à la métaphore de l'organisme vivant, l'entreprise étant vue comme une cellule dans son écosystème.

Une entreprise est avant tout un ensemble d'êtres humains. Il nous paraît donc difficile, pour les raisons suivantes, de l'analyser sans parler de l'homme lui-même :

- sur le terrain, vie professionnelle et vie personnelle s'influencent ou se nourrissent mutuellement ; et les êtres humains ne mettent pas leur vie entre parenthèses lorsqu'ils franchissent les portes de l'entreprise dans laquelle ils travaillent ;
- comme l'homme, l'entreprise, appréhendée dans son unité, est un système adaptatif complexe doté d'organes et de fonctions ;
- comme l'homme, l'entreprise doit se développer pour survivre ; comme lui, elle connaît différents stades d'évolution (genèse, croissance, maturation, dissolution...)¹ et progresse par sauts de conscience² ;
- l'être humain et l'entreprise sont caractérisés par une perpétuelle confrontation de forces antagonistes ; tout organisme vivant oscille en permanence entre compétition destructrice et souci de protection ; J.-B. de Foucault (2002)³ nous aide à regrouper ces forces en trois pôles distincts : la résistance, l'utopie et la régulation.

La culture de **résistance** est liée à l'idée de progrès ; elle consiste à ne pas se résigner à l'ordre des choses, qu'il soit immuable ou en mouvement, et de discerner l'inacceptable. Elle s'appuie sur des moyens variés : critique sociale, dénonciation, pétition, grève, mouvements sociaux ; sa limite est qu'elle peut n'être que négativiste.

La culture de l'**utopie** vise à instaurer des régulations originales et nouvelles ; elle exprime un désir de changement radical des conditions de fonctionnement ; elle s'appuie souvent sur la critique sociale ; sa limite, c'est quand l'homme prend ses désirs et ses rêves pour des réalités ou verse dans des pratiques totalitaires.

La culture de la **régulation** consiste à organiser les règles du jeu social et à les adapter pour tenir compte des changements ; il s'agit d'avancer lentement, par tâtonnements, par compromis laborieux, toujours transitoires et perfectibles ; cette posture est fondamentale, car elle assure la cohésion du tout et le fait de le vivre ensemble ; sa limite est l'excès de conservatisme.

- Le développement harmonieux de l'homme ou d'une organisation passe par la recherche du point d'équilibre entre ces trois forces ; bien distinctes les unes des autres, elles ont chacune leurs limites ; mais ces insuffisances sont surmontées quand elles parviennent à se réunir pour former un ensemble efficace. De même, pour que le management ou le pilotage d'une organisation soit optimal, il doit se caractériser par la confrontation et la mise en équilibre permanente de ces trois forces : c'est sur l'utopie ou le rêve que se construit la vision ; c'est par le refus de

1. Ces stades font aussi référence aux quatre saisons : la genèse et la croissance renvoient respectivement au printemps et à l'été (la période d'extériorisation ou le Yang en médecine chinoise) ; la maturation et la dissolution à l'automne et à l'hiver (la période d'intériorisation ou le Yin).

2. Voir chapitre 2, § 2.2.

3. Foucault (de) J.-B., *Les Trois cultures du développement humain – Résistance, Régulation, Utopie*, Odile Jacob, 2002.

la sclérose et du conformisme que se manifeste la résistance ; c'est par la régulation que les acteurs parviennent à travailler ensemble pour une finalité commune.

- Les conditions d'existence ou de survie du corps humain nous en apprennent sur celles des organisations ; en particulier, l'entreprise, comme le corps humain, peut connaître des déséquilibres qui se traduisent par l'apparition de « maladies »¹, révélatrices d'une vérité cachée, mais dont il ne faut pas occulter les rôles protecteur et structurant. Au nombre de cinq, les conditions d'existence du corps humain (Cotten et Pontailler, 1996, pp. 21-22)² renvoient à :

- ① une libre circulation et un partage du sang dans toutes les parties de l'organisme ;
- ② une chaîne de solidarité entre les parties constituantes (systèmes et organes) ;
- ③ une répartition hiérarchique justifiée par l'intérêt du tout, supérieur à l'intérêt des parties ;
- ④ une neutralisation progressive des écarts pour parvenir à l'équilibre en ménageant un gradient suffisant pour créer une dynamique et le maintien d'un équilibre rythmique ;
- ⑤ une protection contre les blocages de la circulation.

Or, ces conditions d'existence devraient être aussi les priorités ou le fil directeur des pratiques de management, à savoir :

- ① une allocation optimale et équitable des ressources de financement dans toutes les fonctions de l'entreprise, compte tenu des objectifs qui leur sont assignés ;
- ② l'accent mis sur la recherche de la solidarité entre les départements, services ou activités ;
- ③ une structuration organisationnelle et hiérarchique telle que les objectifs globaux l'emportent sur les intérêts particuliers ;
- ④ la maîtrise des écarts par rapport aux objectifs fixés, mais dans le sens d'un plus grand équilibre général ;
- ⑤ l'élimination ou la réduction des obstacles susceptibles d'obstruer la fluidité des échanges au sein de l'organisation.

Mais si l'analogie avec le corps humain nous éclaire sur le fonctionnement des entreprises, le recours aux enseignements de la **médecine chinoise** s'avère très utile pour ce qui est de la conduite des organisations et de la prévention de leurs dysfonctionnements.

Réseaux énergétiques et organes fondamentaux

La médecine chinoise part notamment du principe que tout notre corps est parcouru de réseaux énergétiques en correspondance avec nos organes fondamentaux. Par analogie avec l'entreprise, les réseaux énergétiques correspondent aux réseaux d'information – Intranet, directives, réunions – et d'allocations de ressources ; les organes, eux, sont comparables aux différentes directions qui exercent des fonctions spécifiques.

1. Nous revenons sur cet aspect dans le chapitre 3, § 3.1.

2. Bercot M., *Le cœur face au défi du XXI^e siècle*, Opéra, 1999, p. 108 cité par Cotten Ch., Pontailler A. *L'argent : monnaie de singe, monnaie de sage ?*, Le Souffle d'Or, 1996.

D'une part, la médecine chinoise nous donne les grands principes du « bon » fonctionnement de l'organisme. Il s'agit d'une médecine qui relie les différentes composantes du corps humain, qui a le souci d'intégrer le développement de l'organisme en symbiose avec son environnement ; elle cherche ainsi à identifier les raisons pour lesquelles l'homme est en dysharmonie avec lui-même et par rapport à son univers, mieux : à prévenir ce déséquilibre. Elle s'inspire de l'idée de Grande Unité, dans la nature comme dans l'homme, unité qui est le gage d'un développement équilibré (pérenne, agile et efficace) d'un homme ou d'une organisation ; c'est une vision globale qu'elle propose et dans laquelle la somme des parties est supérieure au tout. Cette médecine énonce ainsi des principes que nous transposons dans le domaine du pilotage, comme : l'intérêt de rechercher un équilibre dans l'organisme, entre ses fonctions mais aussi entre sa dimension plus active ou créatrice (l'énergie yang) et sa dimension plus régulatrice ou unifiante (l'énergie yin) (Frey et Murier, 2007, p. 10)¹.

D'autre part, la finalité de la médecine chinoise est de faciliter la libre circulation de l'énergie vitale, le Qi, que l'on peut définir comme le souffle, la vitalité, la force physique ou morale, la vigueur et la puissance de l'organisme, sa force en action. Loin d'être une simple émanation de l'esprit, le Qi est une réalité fonctionnelle qui correspond à la physiologie glandulaire et neurologique propre à la médecine occidentale. Elle est indispensable au développement et à la survie de tout organisme vivant. En bref, « nous sommes faits d'atomes, en libre circulation mais dotés d'une indispensable cohérence ». Et « c'est cette agglomération de souffles en mouvement qui autorise la vie et la perpétue dans son évolution » (Frey et Murier, 2007, p. 26).

En référence au corps humain, nous verrons qu'il convient, dans une organisation, de faciliter la circulation et la bonne affectation du Qi², entendu alors comme la force en action de son développement. Dans cette logique, on n'attend pas tant des managers qu'ils se focalisent sur des critères de performance analysés le plus souvent de façon isolée (par exemple, la part de marché) – à l'instar d'un médecin qui ne s'intéresserait qu'aux constantes physiologiques –, mais qu'ils conçoivent l'entreprise dans sa globalité en s'assurant que toutes ses composantes participent bien et collectivement à l'équilibre général.

Le contrôle de gestion garant de la circulation de la « force vitale »

Dans la continuité de notre démonstration, la fonction contrôle de gestion correspond, par analogie, à la physiologie glandulaire et neurologique. L'une de ses missions principales est de faciliter la bonne circulation et la bonne affectation de la force de développement de l'entreprise au travers des outils de pilotage qu'elle propose et des liens qu'elle permet de tisser à la fois entre le sommet stratégique et les opérationnels et entre les opérationnels eux-mêmes. Elle est bien le garant d'une certaine cohérence de l'ensemble des actions qui sont menées au service d'un tout.

1. Frey M., Murier A.-L., *Mieux vivre grâce à la médecine chinoise*, Le Pré aux Clercs, 2007.

2. Ressources de l'entreprise (moyens matériels, financiers, humains, d'information...).

1.2.2. Les trois zones de fonctionnement de l'organisme chez l'homme et l'entreprise

En simplifiant à l'extrême, le fonctionnement du corps humain repose sur une interaction permanente de trois grandes « zones » : la zone tête ou neurosensorielle, la zone rythmique et la zone du métabolisme.

- La **zone tête** (ou neurosensorielle) correspond au cerveau, lequel commande les mouvements volontaires, la sensibilité consciente et les opérations intellectuelles ; c'est la zone des idées, de la pensée, de la réflexion, celle qui donne l'impulsion, le rêve ou l'utopie, transmet les directives¹ pour une plus grande régulation (respiration, température...) et un meilleur équilibre.
- La **zone du métabolisme** regroupe tous les processus biochimiques de transformation de la matière vivante et les échanges d'énergie qui les accompagnent ; on y retrouve les phénomènes d'assimilation (anabolisme) ou de dégradation (catabolisme) ; il s'agit au fond de la zone qui « produit »².
- La **zone rythmique** est à la fois la zone du rythme et de la circulation ou de la régulation, celle qui facilite la transmission, les échanges, assure le mouvement et l'oxygénation ; elle renvoie à l'appareil respiratoire et circulatoire, ensemble constitué lui-même par le cœur et les vaisseaux du corps humain (artères, veines) qui véhiculent le sang à travers tout l'organisme sous l'impulsion de la pompe cardiaque ; la circulation sanguine apporte à chaque cellule ce dont elle a besoin pour former et renouveler ses structures et produire de l'énergie.

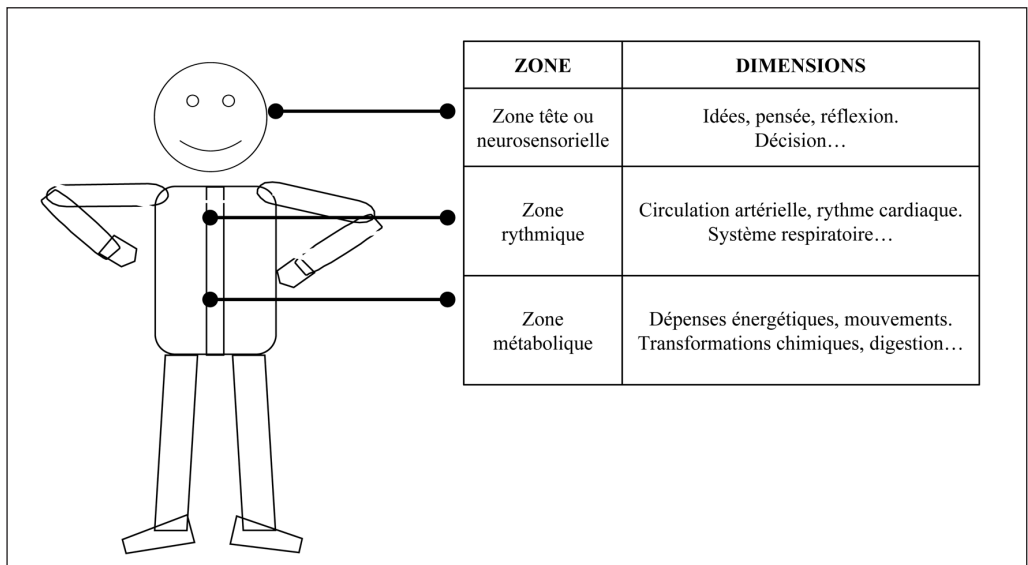


Illustration 4. Les trois zones de fonctionnement chez l'Homme

1. Larousse médical, 2001, pp. 184-185, puis pp. 208-209.

2. Auffray Ch., Jacquard A., *Le Petit Trésor. Dictionnaire de la biologie*. Flammarion, 1998.

L'idée fondamentale est que la préservation de l'équilibre de l'organisme, son homéostasie, est la condition indispensable de sa survie. Or, celle-ci n'est possible que si l'information circule dans les deux sens entre le corps et le cerveau (Janssen, 2006, p. 58)¹. L'homme ne peut pas être uniquement dans la pensée : il doit s'assurer du bon fonctionnement de son métabolisme ; de même, que ferait son métabolisme s'il n'était pas commandé par la zone tête ? Et comment pourraient fonctionner ces deux zones sans la troisième ? L'organisme n'est vivant que par l'articulation de ces trois zones, c'est-à-dire par leur mise en mouvement qui permet à l'une d'être consciente des deux autres.

Il semble possible de transposer cette structuration tripartite aux entreprises. En effet, et par analogie avec le corps humain, leur fonctionnement peut être appréhendé au travers de trois zones ou de trois sous-systèmes interconnectés : le sous-système culturel – identitaire, le sous-système économique – productif ou technique et le sous-système social – relationnel.

- Le premier, la zone tête, renvoie à l'identité, aux valeurs et à la culture de l'entreprise, à sa politique générale ou à ses stratégies, au projet, à l'idée.
- Le deuxième, la zone du métabolisme, est celui de la mise en œuvre opérationnelle du projet ou de l'idée. Il désigne tout ce qui permet à l'entreprise de fonctionner ou de produire : sa structure interne, ses actifs tangibles et intangibles, ses flux, ses processus et ses moyens. Il est imprégné d'une logique économique – on retrouve là l'importance accordée aux coûts, aux délais, le domaine du chiffrable. La bonne marche de l'entreprise repose sur ses bras et ses jambes (les équipes opérationnelles) sans lesquels l'entreprise ne peut converger vers sa cible, la satisfaction des Clients (consommateurs, salariés, actionnaires...).
- Le troisième, la zone rythmique, traduit tout ce qui fait que les hommes travaillent ensemble et de manière cohérente : les règles écrites et non écrites, les procédures, les interactions (formelles et informelles), les pratiques managériales (animation d'équipes...). C'est la zone des rapports, de la mise en relation, de l'ajustement mutuel, de la communication, de la coopération et de la coordination, celle du mouvement et du dialogue permettant les ajustements nécessaires à l'équilibre.

1. Janssen Th., *La Solution intérieure, vers une nouvelle médecine du corps et de l'esprit*, Fayard, 2006.



ZONE	DIMENSIONS
Zone tête ou neurosensorielle Direction générale	Valeurs, idées... Politiques, stratégies...
Zone rythmique Directions fonctionnelles	Echanges d'informations... Dialogue, communication... Ajustement, coordination...
Zone métabolique Directions opérationnelles	Production... Tâches opérationnelles... Consommations...

Illustration 5. Les trois zones de fonctionnement dans l'entreprise

La mise en œuvre du projet industriel de la SNCF

La mise en œuvre du projet industriel 2006-2008 de la SNCF illustre parfaitement ce découpage en trois zones. La cible (zone tête), c'est là où sont définis le sens, les finalités et les politiques du groupe. On affiche une ambition, on prévoit des ruptures. La trajectoire (zone rythmique) est la traduction de la stratégie en programmes industriels lisibles pour les établissements. On énonce des priorités pour chaque métier et chaque projet clé. La réalisation (zone du métabolisme) renvoie au plan de progrès local à trois ans aux niveaux opérationnels (établissements, unités, pôles, équipes). Le succès de la mise en œuvre d'un tel projet requiert deux conditions majeures :

- ① les trois niveaux sont interconnectés ;
- ② la même importance est donnée à chacun des trois niveaux. Chaque niveau apporte au projet industriel sa valeur ajoutée.

En entreprise, cette grille de lecture se retrouve partout et à des niveaux différents. Par exemple, la fonction du contrôleur de gestion, de par sa place et son rôle dans l'entreprise, se positionne plutôt dans la zone rythmique. Pour autant, elle-même peut être aussi appréhendée selon les trois zones¹.

- Sa zone tête fait référence à son identité, aux valeurs qu'elle véhicule, à la place et au sens qu'on lui attribue (ou qu'elle se donne), au rôle qu'elle endosse (s'assurer et veiller à la déclinaison des stratégies et à l'atteinte des objectifs fixés par la direction générale), autant de facteurs qui influencent son fonctionnement et sa manière d'exercer son métier.
- Sa zone métabolique correspond davantage à la dimension productive de son rôle : on retrouve ici l'ensemble des tâches qu'elle effectue (planification, budgets, suivi et analyse des résultats, calculs, reporting, mise en œuvre des systèmes d'information de gestion...) pour le compte de la direction et des unités opérationnelles.

1. Se reporter au chapitre 4.

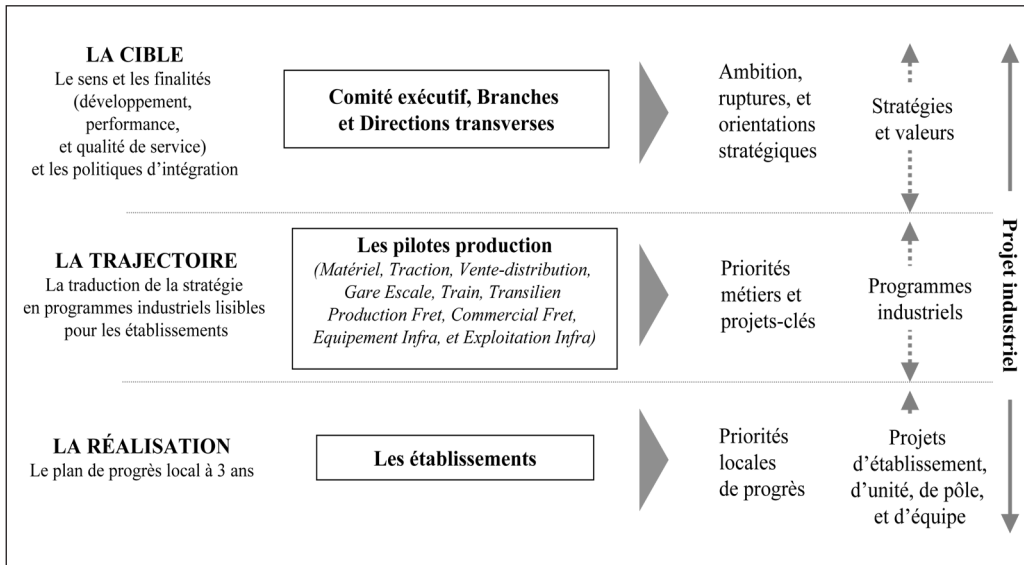


Illustration 6. Les trois zones du projet industriel de la SNCF

- Sa zone rythmique renvoie plutôt à ses activités de coordination et d'animation au travers des instruments qu'elle met à la disposition des pilotes pour le suivi de la performance et des échanges qu'elle est susceptible de faciliter ; on y élabore les dispositifs de pilotage.

Appréhender le fonctionnement d'une entreprise, d'une activité, d'un service, d'un projet économique ou industriel selon cette grille en trois zones, en facilite :

- la compréhension ; cette présentation, si elle peut paraître d'emblée normative ou simpliste, a certainement des vertus pédagogiques, car elle aide à comprendre les grands enjeux du développement de toute organisation et à en diagnostiquer les points de faiblesses ;
- le succès du management ou du pilotage ; cette présentation doit conduire les managers à une meilleure identification des leviers de la performance globale ; ainsi, et comme nous le verrons, c'est la présence effective et l'équilibre des trois zones et, à l'intérieur, des sept niveaux, qui doivent permettre un développement pérenne, agile et efficace de l'organisation.

1.2.3. La mise en mouvement des trois zones au travers des sept niveaux...

Pour rendre plus opérationnelles les trois zones du fonctionnement de l'entreprise, nous les décrivons selon sept niveaux, comme le montre le tableau ci-dessous inspiré des travaux de F. Glasl¹.

Tableau 1 : Le découpage des trois zones en sept niveaux

ZONE	NIVEAUX	
Zone tête Sous-système "culturel – identitaire" Direction générale	1	Identité – Valeurs
	2	Politiques – Stratégies
Zone rythmique Sous-système "social – relationnel – droit" Directions fonctionnelles	3	Structures – Règles – Procédures
	4	Hommes – Groupes
	5	Fonctions
Zone métabolique Sous-système "économique – productif" Directions opérationnelles	6	Processus – Flux
	7	Moyens matériels

- La zone tête (ou sous-système « culturel – identitaire ») comprend deux niveaux principaux : le niveau « identité – valeurs » et le niveau « politiques – stratégies ». C'est le sommet stratégique, là où l'on décide des valeurs, où s'énoncent les idées, où l'on formule les politiques à suivre et les stratégies à mettre en œuvre.
- La zone rythmique (ou sous-système « social – relationnel – droit ») en comprend trois : le niveau « structures – règles – procédures », le niveau « hommes – groupes » et le niveau « fonctions ». On regroupe ici tout ce qui va permettre aux hommes de se coordonner et de travailler ensemble ainsi que le climat social.
- La zone métabolique (ou sous-système « économique – productif ») en comprend deux : le niveau « processus – flux » et le niveau « moyens matériels ». On regroupe ici tous les moyens nécessaires à la mise en œuvre des décisions.

À chacune des trois zones peuvent être associées des qualités et des valeurs.

Les trois zones se distinguent tout d'abord par leur temporalité : la zone tête, à dimension plus masculine, est celle des idées, de l'impulsion, du désir et donc de l'immédiateté ou du court terme (par exemple, la direction générale exprime un souhait : « nous voulons construire une usine », « nous voulons lancer un nouveau produit » ; « nous devons acquérir un ERP² »...) ; la zone métabolique, à dimension plus féminine, est celle de l'élaboration, de la mise en œuvre, du faire et donc du

1. Glasl F. *et al.*, *Professionelle Prozessberatung*. Haupt, 2008.

2. Enterprise Resource Planning ou PGI (progiciel de gestion intégrée).

plus long terme ; entre les deux, la zone rythmique a pour fonction (difficile !) de combiner ou d'équilibrer ces deux temporalités opposées.

Le contrôle de gestion réconciliateur des différentes temporalités

Comme nous le verrons, le contrôleur de gestion, dont le rôle relève surtout de la zone rythmique, a une tâche délicate. S'il est le « messenger » des objectifs de la direction générale, il ne doit pas oublier les contraintes temporelles de la mise en œuvre opérationnelle de ces objectifs. À lui de faire comprendre aux dirigeants que leurs objectifs ne sont pas toujours réalistes dans le temps imparti ; mais à lui également de faire comprendre aux opérationnels que, dans certains cas, une adaptation rapide s'impose. La primauté du court terme (de dimension masculine) doit être équilibrée par la prise en compte du temps nécessaire à la gestation d'un projet ou d'un processus de développement (de dimension féminine). Or, les processus de production nécessitent une « gestation » de nature plus féminine. La mise au monde d'un enfant prendra toujours neuf mois !

Les trois zones se caractérisent ensuite par leurs conditions de fonctionnement.

- Pour que la zone tête puisse assumer correctement sa fonction d'adaptation et de re-génération de l'organisme (ou de l'organisation), la **liberté** de penser et de s'exprimer doit être de mise, car c'est elle qui permet l'émergence des idées neuves ou des propositions d'amélioration, l'anticipation des ruptures et l'identification des dysfonctionnements. C'est pourquoi, en entreprise, les dirigeants ont tout intérêt à faciliter ce principe pour que l'entreprise reste flexible et soit capable d'évoluer en phase avec son environnement.
- Par essence, la zone métabolique est une zone aux composantes fortement imbriquées ; le bon fonctionnement du processus (par exemple, la digestion dans le corps humain) suppose donc de leur part une grande coopération afin qu'elles remplissent leur fonction au service du tout. Aussi est-il indispensable de maintenir une **solidarité** (ou une fraternité) au sein de cette zone. En entreprise, les différentes fonctions trouvent souvent avantage à se concerter et à mutualiser leurs efforts dans le sens de la stratégie globale. C'est le cas, par exemple, de la fonction production et de la fonction commerciale, dont les intérêts sont parfois divergents, mais qui doivent impérativement œuvrer dans le même sens pour des raisons d'efficacité.
- Pour que la zone rythmique exerce de façon optimale son rôle de régulation et d'échange, il est impératif qu'il y ait **égalité** entre les deux autres zones, ce qui suppose, entre elles, un « dialogue » équilibré. C'est la zone rythmique qui a pour mission d'établir l'équilibre entre ces deux zones pour permettre un fonctionnement fluide et respectueux des logiques de chacune. Si la zone rythmique ne joue pas pleinement son rôle, on peut se retrouver, par exemple, dans le cas d'une zone tête surdéveloppée au détriment d'une zone métabolique atrophiée (l'entreprise se lance dans une multitude de projets ou prend nombre de décisions sans se soucier de la faisabilité de la mise en œuvre opérationnelle...).

La survie et le développement d'un organisme supposent que chacun de ces principes – liberté, fraternité et égalité – s'exerce dans la zone à laquelle il se rapporte. De surcroît, dans la mesure où les trois zones sont reliées, il convient que les managers s'assurent d'un équilibre entre ces trois principes.

- Dans la zone tête, trop d'égalité sclérose l'organisation ; par exemple, au moment où l'on définit la stratégie, rechercher la « pensée unique » n'est pas forcément idéal : c'est le cas lorsque la pensée du dirigeant prévaut systématiquement (on n'ose pas le contredire...) ; c'est aussi le cas lorsque la stratégie est le fruit d'intérêts supposés communs : elle sert en réalité une corporation au détriment de l'intérêt général.
- Dans la zone du métabolisme, trop de liberté génère des dysfonctionnements, car elle est, par essence, le lieu des processus intégrés. La performance de ces processus suppose une collaboration et une solidarité de tous les acteurs concernés ; acteurs qui, en retour, doivent récupérer la juste part de la valeur globale créée. C'est lorsque que, parmi eux, certains, au titre de la liberté ou du pouvoir qu'ils détiennent, s'approprient une part excessive au regard de ce qu'ils donnent, qu'apparaissent des dérèglements (grèves, tensions sur les matières premières, scandales financiers, pollution...).

La crise des subprimes comme illustration de ces dysfonctionnements

La crise des subprimes peut être expliquée d'un **point de vue économique**. Les subprimes sont des crédits à risque accordés aux États-Unis à une clientèle peu solvable sur la base d'une majoration des taux d'intérêt variables et faisant l'objet d'une titrisation comme outil d'évacuation du risque de crédit. Ces crédits ont été rachetés par des investisseurs (fonds d'investissement ou spéculatifs) qui appartiennent ou sont financés par les banques. Le double mouvement de baisse des prix de l'immobilier et de remontée des taux d'intérêt a conduit au défaut de paiement de nombreux emprunteurs.

Cette crise peut aussi s'analyser **au regard du repère de bon fonctionnement des processus de production** : une solidarité nécessaire entre tous les acteurs de la chaîne de valeur. Or, si l'on examine ce qui s'est passé à travers notre grille de lecture, on s'aperçoit que le système ne pouvait fonctionner sur le seul critère de liberté dans la mesure où tous les acteurs sont interconnectés. Une partie du système bancaire s'est appropriée la création de valeur issue du processus de prêt, tout en n'exerçant plus la fonction qui est la sienne – assumer et maîtriser le risque jusqu'à l'extinction du prêt. Autrement dit, via le mécanisme de titrisation qui rend la créance autonome, les banques se sont désolidarisées du processus. Mais comme elles en faisaient toujours partie au travers de leurs fonds d'investissement, ou des produits financiers qui logeaient ces prêts à risques, elles ont subi par effet de « boomerang » les conséquences de leur comportement, la mondialisation accélérant la contagion.

- Dans la zone rythmique, assimilable d'un point de vue institutionnel à la justice, un surcroît de liberté et/ou de fraternité peut conduire à des décisions fragiles et susceptibles d'être mises en cause. Pour exercer convenablement sa mission, le juge doit à la fois se référer aux lois (zone tête) et motiver sa décision de façon rationnelle sur des faits (zone du métabolisme), mais avec une dose d'humanité.

Rattaché à la zone rythmique¹, le contrôleur de gestion, par exemple, ne doit pas avoir une trop grande « liberté », car il n'a pas à prendre de décisions à la place des dirigeants ; et s'il inscrit trop son action dans une logique de fraternité, il perd sa capacité à prendre du recul, à conserver sa neutralité et à prendre des décisions difficiles mais justes. Le risque étant qu'ayant une visibilité des problèmes, il se glisse dans le costume de la maîtrise d'ouvrage en lieu et place des managers opérationnels.

Les conséquences du non-respect de ces trois principes au plan économique...

Pour qu'une économie fonctionne bien, il faut des idées nouvelles et des entrepreneurs (principe de liberté). En revanche, la mise en œuvre de ces idées ne peut se faire au détriment des autres parties prenantes et suppose une logique de gagnant-gagnant (exemple : pollution). Aujourd'hui, le libéralisme s'exerce à la fois dans le domaine politique (zone tête) et économique (zone du métabolisme). Si le premier est essentiel, le second, s'il est trop prépondérant, provoque des dégâts (scandales financiers, catastrophes écologiques, inégalités, etc.).

Les conséquences du non-respect de ces trois principes au plan politique...

L'analyse historique a montré que le non-respect de ces principes ou que la primauté de l'un sur les deux autres provoquait des dysfonctionnements ou menait au chaos. Les entreprises de l'ex-URSS fonctionnaient de façon égalitaire certes, mais en occultant le principe de liberté ; du coup, les idées nouvelles qui peuvent permettre à l'organisme de se renouveler ne pouvaient pas s'exprimer et les entreprises se sont sclérosées. En effet, autant les idées nouvelles doivent s'exprimer librement (zone tête), autant la production de biens et services (zone du métabolisme) est par essence très imbriquée au sein d'une chaîne impliquant plusieurs parties prenantes. Le « chacun pour soi » sous-jacent aux positions les plus libérales, provoque nécessairement des déséquilibres : la liberté d'entreprendre, de produire ou de consommer ne peut être pérenne que si elle se fait dans le respect de l'ensemble des parties prenantes. Rappelons que la liberté des uns s'arrête là où commence celle des autres.

Dans le cadre de sa fonction, le contrôleur de gestion doit donc toujours avoir à l'esprit ces principes : ces derniers doivent être présents mais « au bon endroit »².

1.2.4. Des douze appréhensions du monde aux douze fonctions de l'entreprise

*« Je suis une partie du tout,
comme l'heure est une partie du jour ».*

Épictète.

Notre expérience personnelle et/ou professionnelle nous conduit à penser qu'un groupe de travail ou de réflexion, en matière de pilotage, par exemple, (définition d'axes stratégiques ou de plans d'actions...) composé de douze personnes, permet

1. Se reporter au chapitre 7.

2. Nous développons ce point dans le chapitre 1, § 1.2 et dans le chapitre 7.

d'avoir une vision plus complète d'une problématique à résoudre notamment dans un contexte de systèmes complexes. Cette intuition se retrouve dans bon nombre de domaines.

Ces douze appréhensions, qui permettent d'avoir une vision élargie (et donc, pour l'entreprise, un pilotage équilibré) et jouent un rôle dans le processus de développement de l'organisation et de ses acteurs, sont omniprésentes dans la vie et l'histoire de l'homme¹ :

- Les douze travaux d'Hercule qui symbolisent les étapes à franchir par l'homme pour atteindre plénitude et sagesse ;
- Les douze apôtres, qui représentent autant de visions différentes du christianisme ;
- Le mythe des douze chevaliers de la Table ronde, qui montre l'importance des douze points de vue dans la prise de décision² ;
- Les douze conceptions du monde au travers des philosophies grecques ;
- Les douze sciences et arts qui assurent à l'homme une éducation complète et équilibrée ;
- Les douze mois de l'année, qui rythment la vie de la nature et de l'homme.

Pour ce qui est de la gestion, nous considérerons que toute organisation ou toute entreprise doit être constituée de douze fonctions principales :

- Fonction « Innovation – recherche et développement » ;
- Fonction « Production » ;
- Fonction « Communication » ;
- Fonction « Organisation – informatique » ;
- Fonction « Leadership – direction générale » ;
- Fonction « Comptabilité – finance » ;
- Fonction « Concertation – droit » ;
- Fonction « Contrôle de gestion – planification » ;
- Fonction « Stratégie » ;
- Fonction « Entreprendre – présidence » ;
- Fonction « Ressources humaines » ;
- Fonction « Marketing – ventes ».

Ces douze fonctions ne correspondent pas nécessairement aux directions classiques telles que la direction financière, la direction commerciale ou la direction de la production, etc. Elles renvoient plutôt aux missions, aux occupations ou aux activités fondamentales dont l'entreprise a besoin pour fonctionner et se développer.

1. Le processus de développement de l'être humain d'une organisation requiert en effet le franchissement et l'intégration de douze étapes. Nous parlerons ultérieurement du *processus d'individuation*.

2. Le problème était exposé et chacun s'exprimait jusqu'à ce qu'une solution se dégage.

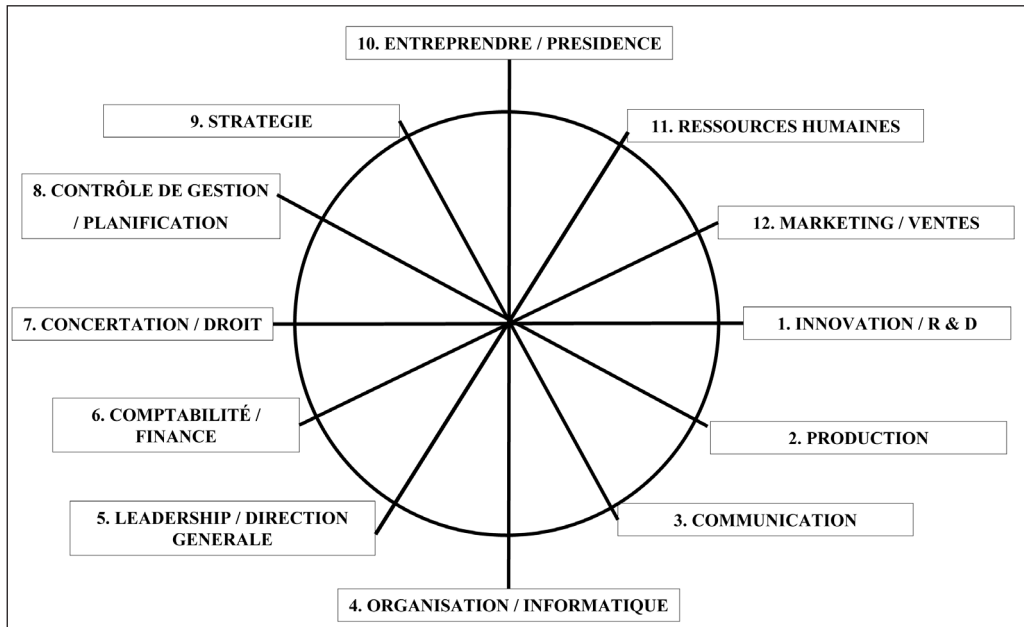


Illustration 7. Les douze grandes fonctions de l'entreprise (d'après les travaux de J.-P. Caron)

Ces fonctions ont un rôle et des caractéristiques propres, comme le montre le tableau ci-après. Certaines sont plus orientées vers l'interne ; d'autres vers l'externe. Certaines visent davantage à la structuration ; d'autres, à l'expansion. Compte tenu de leur finalité et de leur stade de développement, chacune a développé et mis en œuvre une composante plutôt masculine ou plutôt féminine¹ ; nous verrons que, pour parvenir à un état plus équilibré, il leur faut développer la dimension qu'elles n'ont pas encore extériorisée.

En entreprise, les logiques de raisonnement et d'action des fonctions sont différentes d'une activité ou d'une fonction à une autre (par exemple : la fonction technique est très cartésienne ; la fonction de communication, plutôt intuitive). Or, chacune de ces fonctions a une partition à jouer au sein de l'organisation et des processus de pilotage. En la matière, la fonction contrôle de gestion, elle, aura un rôle à jouer : celui de veiller à ce que chacune d'entre elles soit considérée comme partie prenante dans ce processus et à des degrés variables qui peuvent évoluer selon les problématiques de développement à résoudre et les étapes du processus de pilotage. Ainsi, la fonction de production intervient davantage dans l'élaboration des plans d'actions que dans celle des politiques et des stratégies.

1. Nous approfondissons ces notions de masculin et féminin dans le chapitre 2, § 2.3.

Depuis toujours le contrôle de gestion est appréhendé comme la fonction qui, en entreprise, est chargée de modéliser la formation du résultat et de s'assurer du suivi de la performance (efficacité, efficacité et économie). Il s'agit là de sa dimension masculine sur laquelle, d'ailleurs, elle s'est construite. Mais depuis plusieurs années, et face à la complexité croissante, à la décentralisation du pouvoir de décision et de contrôle, il lui faut développer son rôle d'accompagnement de l'organisation (d'ailleurs, on compare souvent le contrôleur lui-même à un navigateur...) – dimension plus féminine de ses attributions.

Tableau 2 : Les dimensions masculine et féminine des fonctions (1)

Fonction	Objectifs équilibrés	Composante masculine	Composante féminine
1 Innovation R&D	Créer de nouveaux biens et services Améliorer des procédés de fabrication Partir de l'existant, en déduire ce qui manque et combler ce manque	Mise en application concrète Faisabilité pour la production	Imagination – intuition Ressenti – anticipation des besoins
2 Production	Élaborer, fabriquer des biens ou services répondant aux besoins et sous contraintes techniques	Précision, méthode, sens du concret (approche cartésienne) Connaissance des lois de la matière	Flexibilité / adaptation Capacité à faire le lien avec le reste de l'entreprise
3 Communication	Délivrer un message avec clarté et pédagogie Promouvoir un bien ou un service	Structuration du message	Écoute, empathie, osmose, séduction
4 Organisation Informatique	Agencer l'organisation et poser les règles d'échange de l'information en les faisant évoluer en fonction du développement de l'organisation	Conceptualisation et structuration du traitement de l'information Sens de la logique	Adaptation, souplesse Transversalité / Êre au service des autres fonctions
5 Leadership Direction générale	Coordonner les fonctions, orienter et rendre leurs actions cohérentes pour l'atteinte d'un objectif commun (à l'image du chef d'orchestre)	Directivité, sens Affectation des tâches Efficacité	Capacité à imposer une pulsation commune Faciliter l'harmonie et la cohérence
6 Comptabilité Finance	Valoriser, évaluer et comptabiliser les activités Communiquer les chiffres-clés	Chiffrage / quantification / inventaire Précision / fiabilité	Capacité à éclairer le décideur Aptitude à faire parler les chiffres (interprétation)

Tableau 2 : Les dimensions masculine et féminine des fonctions (2)

Fonction	Objectifs équilibrés	Composante masculine	Composante féminine
7 Concertation Droit	Créer un lien de confiance, un rapport d'échange ou de droit structuré par le contrat	Prévision et structuration avec précision des termes du contrat	Concertation Capacité à s'entendre et à créer la confiance Recherche d'équité et de justice dans les rapports
8 Contrôle de gestion Planification	S'assurer de l'atteinte de la performance Accompagner le pilotage et le développement de l'organisation	Efficacité / efficacité Prévisibilité / modélisation	Capacité à gérer la complexité / à appréhender la performance sous toutes ses dimensions / à accompagner les métamorphoses de l'organisation
9 Stratégie	Définir les missions, les buts et les activités à suivre Se projeter dans le temps et l'espace et délimiter les cibles à atteindre	Plans stratégiques Formalisation et quantification des scénarii	Capacité à imaginer le futur Capacité à se projeter Capacité à relier la stratégie avec l'organisation
10 Entreprendre Présidence	Gouverner et développer l'entreprise de façon harmonieuse et équilibrée Alertier et éclairer la direction générale Être le gardien des valeurs	Volonté, force d'entreprendre Prise de recul par rapport à la gestion courante Vision globale Arbitrage équitable, décisions justes	Aptitude à porter les valeurs, à montrer l'exemple Capacité à éclairer et à trouver les idées nouvelles Empathie vis-à-vis des acteurs de l'entreprise
11 Ressources humaines	Administrer, mobiliser et développer les ressources individuelles et collectives S'assurer de l'adéquation hommes - postes - fonctions Veiller à la santé psychique et physique des acteurs	Recrutement, évaluation, rémunération, gestion prévisionnelle des ressources humaines	Formation et développement des collaborateurs Dialogue social et coopération écoute, ressenti des besoins
12 Marketing Ventes	Faciliter la commercialisation des produits et services Vendre des produits et des services S'adapter aux besoins des clients par le dialogue	Fixation et suivi des objectifs de ventes Développement de nouveaux marchés	Ressenti des besoins des clients Art de négocier Stratégie de séduction

Une organisation soucieuse de survivre dans un environnement difficile et de connaître un développement pérenne, car *équilibré*, doit donc savoir « écouter » les douze dimensions qui la composent¹. L'appréhension et la résolution d'un problème complexe passe souvent par l'expression de douze points de vue. Il est d'ailleurs possible ici de faire un parallèle avec les douze philosophies grecques² : d'après les scientifiques, si la philosophie grecque s'est déployée, au cours des siècles, en une pluralité d'approches, dès ses origines, elle formait un tout grâce aux douze archétypes de la pensée qu'incarnent les premiers philosophes :

L'idéalisme (Platon)	Le réalisme (Aristote)
Le rationalisme (Socrate)	Le dynamisme (Thalès/Héraclite)
Le mathématisme (Pythagore)	Le monadisme (Anaxagore)
Le matérialisme (Démocrite)	Le spiritualisme (Phérécyde de Syros)
Le sensualisme (Épicure)	Le pneumatisme (Anaxagore)
Le stoïcisme (Zénon de Citium)	Le psychisme (Empédocle)

Dans la Grèce antique et dans les universités au Moyen Âge, les lieux d'enseignement s'efforçaient de dispenser une formation complète comportant l'apprentissage de douze sciences lesquelles étaient considérées comme les douze savoirs de la sagesse humaniste, savoirs auxquels il est possible de faire correspondre les douze philosophies grecques et qui devaient permettre à ceux qui les avaient suivies de disposer de tous les savoirs pour appréhender les différentes facettes du monde. On retrouve donc l'astronomie (*astronomia*), la physique (*physica*), la rhétorique ou l'art de bien parler (*rhethorica*), la grammaire (*gramatica*), la musique (*musica*), l'arithmétique (*arythmetica*), le droit (*jurisprudencia*), l'alchimie (*alchymia*), la géométrie (*geometrica*), la théologie (*theologia*), la médecine (*medicina*) et la dialectique ou l'art de discuter (*dialectica*).

Comme le montre le tableau de synthèse ci-après, la fonction contrôle de gestion a une correspondance avec l'Alchimie – science des passages (des pas sages...) et des transitions d'un état d'équilibre à un autre plus stable et plus harmonieux – et le dynamisme. En d'autres termes, c'est bien le contrôle de gestion qui, par essence, accompagne l'organisation dans ses perpétuelles métamorphoses, métamorphoses nécessaires mais qui doivent être canalisées vers l'atteinte d'un seul et même objectif, celui de la performance globale de l'entreprise. On retrouve ici deux éléments essentiels : le mouvement et la cible à atteindre, les deux composantes, féminine et masculine, du rôle du contrôle de gestion.

1. On connaît depuis longtemps l'importance du nombre 12 dans le maintien de l'équilibre : si les chevaliers de la Table ronde sont au nombre de douze, c'est parce que le maintien de l'équilibre dans le monde suppose que les douze images du monde soient « entendues ».

2. Voir Le Guerrannic M., *Les 12 Conceptions du monde et les philosophes grecs*, Triskel, 2005. Nous abordons ce point ultérieurement.

Tableau 3 : Des fonctions de l'entreprise aux philosophies grecques (1)

Fonction	Objectifs équilibrés	Proposition de correspondance Art ou science	Définition science	Philosophies grecques	Mois de l'année
1 Innovation R&D	Créer de nouveaux biens et services Améliorer des procédés de fabrication Partir de l'existant, en déduire ce qui manque et combler ce manque	Astronomie Astrophysique	Science de l'observation des astres et déduction des phénomènes sous-jacents	Idéalisme Platon	Mars Avril
2 Production	Élaborer, fabriquer des biens ou services répondant aux besoins et sous contraintes techniques	Physique	Science de la nature Connaissance de la nature matérielle	Rationalisme Socrate	Avril Mai
3 Communication	Délivrer un message avec clarté et pédagogie Promouvoir un bien ou un service	Rhétorique	Art ou technique de persuader	Mathématisme Pythagore	Mai Juin
4 Organisation Informatique	Agencer l'organisation et poser les règles d'échange de l'information en les faisant évoluer en fonction du développement de l'organisation	Grammaire	Étude des règles régissant une langue	Matérialisme Démocrite	Juin Juillet
5 Leadership Direction générale	Coordonner les fonctions, orienter et rendre leurs actions cohérentes pour l'atteinte d'un objectif commun (à l'image du chef d'orchestre)	Musique	Art consistant à arranger et ordonner les sons et les silences dans le temps	Sensualisme Épicure	Juillet Août
6 Comptabilité Finance	Valoriser, évaluer et comptabiliser les activités Communiquer les chiffres-clés	Arithmétique	Science des nombres	Stoïcisme Zénon de Citium	Août Septembre

Tableau 3 : Des fonctions de l'entreprise aux philosophies grecques (2)

Fonction	Objectifs équilibrés	Proposition de correspondance Art ou science	Définition science	Philosophies grecques	Mois de l'année
7 Concertation Droit	Créer un lien de confiance, un rapport d'échange ou de droit structuré par le contrat	Droit	Étude des règles régissant la vie sociale	Réalisme Aristote	Septembre Octobre
8 Contrôle de gestion Planification	S'assurer de l'atteinte de la performance Accompagner le pilotage et le développement de l'organisation	Alchimie	Science des passages et des transitions à un état d'équilibre à un autre plus stable et plus harmonieux	Dynamisme Thalès / Héraclite	Octobre Novembre
9 Stratégie	Définir les missions, les buts et les activités à suivre Se projeter dans le temps et l'espace et délimiter les cibles à atteindre	Géométrie	Science de la mesure du terrain	Monadisme Anaxagore	Novembre Décembre
10 Entreprendre Présidence	Gouverner et développer l'entreprise de façon harmonieuse et équilibrée Alerter et éclairer la direction générale Être le gardien des valeurs	Théologie	Science de la révélation	Spiritualisme Phérécyde de Syros	Décembre Janvier
11 Ressources humaines	Administrer, mobiliser, développer les ressources individuelles et collectives S'assurer de l'adéquation Hommes/postes/fonctions Veiller à la santé psychique et physique des acteurs	Médecine	Science du corps humain et de la préservation de la santé	Pneumatisme Anaxagore	Janvier Février
12 Marketing Ventes	Faciliter la commercialisation des produits et services Vendre des produits et des services S'adapter aux besoins des clients par le dialogue	Dialectique	Art du dialogue et de la discussion	Psychisme Empédocle	Février Mars

À l'instar des douze mois de l'année qui rythment la vie de l'homme et de la nature, ces douze grandes fonctions servent à perpétuer le développement et la vie de l'entreprise. Si chaque mois de l'année apporte sa contribution particulière au rythme des saisons – par exemple, les mois de repos (hiver) sont nécessaires à la nature avant qu'elle ne connaisse ceux de la renaissance (printemps) – ces fonctions ont un rôle essentiel dans l'entreprise : c'est leur rencontre et leur imbrication solidaire qui doivent permettre de re-générer en permanence l'organisation.

Dans tout projet ou entreprise, il faut donc que ces douze fonctions soient présentes, même si ce n'est pas nécessairement au même moment, et qu'elles ne soient pas tronquées. Une question posée, une problématique rencontrée, une phase de développement nécessitent un dialogue et un partage entre les douze fonctions ou visions de l'entreprise, lesquels, à l'issue d'un processus de maturation ou de décantation, conduisent naturellement à mettre en avant une vision ou une fonction dont le rôle sera d'aider à franchir un pas dans la résolution de ce problème. Dans sa sagesse, le législateur avait d'ailleurs prévu que le conseil d'administration devait être composé d'au moins sept membres et qu'il serait au complet avec douze membres ; ce qui permettait de gouverner l'entreprise en interpellant les douze administrateurs¹.

Plus exactement, chacune des phases de développement que connaît une organisation met plus particulièrement en avant certaines de ses fonctions. Prenons trois exemples :

- La fonction « innovation – recherche et développement » est absolument indispensable lorsque l'entreprise est dans une phase de lancement.
- La fonction « organisation – informatique » émerge quand l'organisation ressent le besoin de se structurer (lors, par exemple, d'une bifurcation).
- D'autres fonctions sont là en permanence : c'est le cas des fonctions « Entreprendre » ou « Stratégie », lesquelles apportent à l'ensemble une vision et une énergie nécessaires au développement.

À l'exemple des fonctions du corps humain², il faut que chaque fonction ait les moyens de s'acquitter des missions qui lui sont assignées. Il faut, d'une part, qu'elle soit écoutée, et d'autre part, qu'elle dispose de compétences humaines en adéquation avec les finalités de l'entreprise. Certes, l'entreprise a des arbitrages budgétaires à effectuer, mais ces derniers doivent être équilibrés. Les fonctions ont toute leur utilité : on veillera à ce que les activités plus difficilement mesurables (fonctionnelles, de management...) ne soient pas négligées.

Bref, on cherchera à atteindre un certain équilibre entre ces douze fonctions. Par exemple, dans tout projet qui démarre, il ne faut pas surdimensionner la fonction « comptabilité – finance » au détriment de la fonction « innovation – R&D ». On s'évertuera aussi à toujours équilibrer les fonctions « marketing – ventes » et « production » ou « marketing – ventes » et « ressources humaines ».

1. Ce qui fait écho ici aux modalités de prise de décision des 12 chevaliers de la Table ronde.

2. Que l'on regroupe généralement en trois grandes familles : les fonctions de nutrition, de relation (avec l'extérieur) et de reproduction.

1.3. Un ensemble modulé par des relations humaines

1.3.1. L'entreprise, lieu de vie et de transformation individuelle

L'entreprise n'est pas qu'une boîte noire dans laquelle des inputs (capitaux investis, matières premières...) sont transformés en outputs (dividendes versés, production...) : elle est aussi un lieu de rencontres et d'échanges¹ où s'opèrent les processus de transformation individuelle. Le développement de l'homme ne s'arrête pas aux portes de l'entreprise dans laquelle il travaille. Toute organisation s'affiche au contraire comme un espace privilégié dans lequel il poursuit son processus d'individuation, processus sur lequel nous reviendrons plus tard ; car on ne se développe pas de manière isolée, mais bien dans ses rapports avec les autres².

Le contrôleur de gestion doit en avoir conscience : d'abord parce que ses activités l'amènent nécessairement à entrer en relation avec les autres (dirigeants, opérationnels...) ; ensuite parce que lui-même a certainement beaucoup à apprendre de ces relations dans l'exercice de son métier ; enfin, parce que le développement de l'entreprise qu'il est censé accompagner passe par celui des hommes qui la composent. Pourquoi le contrôleur de gestion est-il particulièrement concerné par le développement des hommes ? Car sa fonction, plus peut être que toute autre fonction, consiste à évaluer l'entreprise et à l'accompagner dans son développement guidé par une recherche de « perfection » ; du coup, sa mission auprès des opérationnels interpelle de l'extérieur ces derniers sur leur propre processus intérieur de développement et de prise de conscience (processus d'individuation)³ comme nous le verrons dans le chapitre 7. On verra d'ailleurs que le cycle de prise de conscience chez un être humain démarre toujours par un phénomène extérieur qui lui fait écho.

Si l'entreprise est avant tout un ensemble d'individus en interaction (Weick, 1995), elle ne peut se développer de manière pérenne, agile et durable que sur la base du développement de celui qui la fait : l'homme. C'est pourquoi nous tenons à replacer celui-ci au cœur des problématiques de l'entreprise ; ce qui nous conduit, ce faisant, à étudier son fonctionnement. Les travaux en sociologie ou en psychosociologie (Crozier, Friedberg, March...) permettent de mieux comprendre les phénomènes de résistance au changement, les blocages mentaux, les émotions, les logiques d'acteurs comme la recherche du pouvoir, les différences de rationalité, les rapports de force individuels ou collectifs, les jeux et les ruses pour contourner les règles ou conserver des avantages.

1. Échanges qui se sont accélérés grâce aux technologies de l'information et de la communication (Intranet...).

2. Ceci explique sans doute pourquoi les chômeurs se sentent souvent marginalisés.

3. Se reporter au chapitre 2, § 2.1.

1.3.2. L'entreprise, espace de résistance aux changements

L'entreprise est également un lieu où les dimensions psychosociologiques des acteurs et des groupes, notamment dans les phases de changement, de bifurcation ou de rupture, sont particulièrement marquées. Si le changement est la condition de survie de l'entreprise, il a un effet perturbateur : il met en cause les individus, en agissant sur leur image du monde, leur rôle, et la construction de leur identité ; il provoque des réactions émotionnelles comme l'espoir d'un plus grand épanouissement, la peur de l'échec ou le sentiment de remise en question personnelle ; il est souvent perçu comme une menace et rend aveugle. Ainsi le précise M. Jolinon (2007, p. 63)¹, « nous ne voulons pas voir ce qui est à voir, pour ne pas changer [...]. Lorsque nous sommes incapables de concevoir la continuité au sein du changement, une sorte de paralysie s'installe dans les profondeurs de notre psychisme. »

Comme nous l'avons expérimenté à de nombreuses reprises, il arrive souvent que des résistances apparaissent lors du lancement d'un projet conduisant à un changement d'organisation ou de pilotage... Le contrôleur de gestion doit savoir que, face aux changements organisationnels – induits par un nouveau projet, par exemple, l'implantation d'un progiciel de gestion intégrée (PGI) –, il existe trois types de réactions chez les acteurs concernés. Les « enthousiastes » (10 à 15 %) sont prêts à s'investir ; les « réfractaires » (10 à 15 %) sont particulièrement critiques ; le « marais » (70 à 80 %) regroupe ceux qui sont entre les deux, des « plutôt favorables » aux « plutôt sceptiques », en passant par les hésitants et les craintifs.

La tendance naturelle est de s'appuyer sur « les enthousiastes ». Or, il faut aussi emmener le groupe principal constitué par « le marais ». Ce qui caractérise ceux du marais, c'est qu'ils n'ont pas pu ou eu le temps d'approfondir cette problématique de façon structurée et cartésienne. Ils sont donc soumis à une perception émotionnelle de ce projet. Pour les aider à dépasser leurs peurs, les porteurs du projet doivent inspirer confiance et faire preuve d'empathie. Bien sûr, ce lien de confiance sera d'autant plus fort qu'il aura été créé préalablement de manière authentique.

Les causes de résistance sont nombreuses :

- l'absence de prise de conscience du problème ; on ne comprend pas pourquoi il faut changer puisque la situation existante est perçue comme satisfaisante ;
- la relégation au second plan du problème identifié ; le problème est reconnu mais considéré comme secondaire ; l'individu refuse alors de s'investir dans un processus qui ne porte pas sur ce qu'il considère comme le vrai problème ;
- le manque de connaissance ou de compréhension de la solution ; le problème est accepté, mais on résiste aux changements parce que l'on ne saisit pas la solution en raison d'une vision peu claire ou d'une mauvaise communication ;

1. Jolinon M., « Méditation sur le processus de transformation » in Descamps M.-A. et al., *Psychanalyste et spiritualité*. Éditions Trismegiste, 2007, pp. 63-72.

- le rejet de la solution ; le problème est reconnu et la solution connue, mais on rejette cette dernière jugée non pertinente ; c'est le cas lorsque les opérationnels refusent une solution imposée par le haut, souvent parce que leur expérience du terrain leur montre qu'elle est mauvaise ;
- la peur des conséquences anticipées de la solution ; le problème et la solution sont reconnus mais la réalisation de cette solution effraie parce qu'on a peur de ne pas pouvoir s'adapter aux nouvelles conditions ou de perdre en confort ou en pouvoir ; le manque de moyens est souvent invoqué.

Comment réagir face aux résistances émergentes dans la vie du projet ? Le manager et le contrôleur de gestion doivent en priorité identifier la ou les formes de résistance. Ils devront aussi être vigilants, car, parmi les plus enthousiastes ou ceux qui sont *a priori* les moins difficiles à convaincre, les comportements peuvent évoluer dans le temps, dans un sens comme dans un autre. Une démarche pédagogique, d'écoute et de dialogue, est alors nécessaire pour conserver l'adhésion de ceux qui étaient plutôt favorables au changement mais qui se trouvent soudain confrontés à des difficultés imprévues (ou plus grandes que prévu), difficultés qui peuvent les amener à rejeter subitement le changement.

En fait, l'adhésion de la majorité des individus à un projet nouveau dépend de deux éléments principaux :

- du niveau de difficulté qu'ils anticipent par rapport au changement – par exemple, l'implantation d'un progiciel de gestion intégrée (PGI) peut obliger les acteurs à être plus productifs, à se former et/ou à réorganiser leur travail ;
- de l'écart entre la difficulté rencontrée effectivement et ce qu'ils ont anticipé, le niveau de difficulté variant avec l'avancement du processus de changement.

Dans les cas les plus difficiles, la résistance peut conduire à des blocages mentaux. Tout processus de transformation rencontre des périodes extrêmement critiques qui peuvent aller jusqu'à la remise en cause du changement lui-même. Le manager ou le contrôleur de gestion doivent alors disposer d'outils leur permettant d'être immédiatement alertés de l'arrivée de telles périodes à risques, afin de pouvoir réagir efficacement, dès les premiers signes d'alerte. Et contrairement aux résistances, les blocages mentaux ne correspondent pas à un refus d'adhérer au changement mais à une impossibilité de soutenir efficacement le processus en évoluant soi-même ou en imaginant des solutions pour résoudre les problèmes rencontrés ; ils sont dangereux car ils confinent le raisonnement et la créativité dans le domaine des habitudes et du connu ; ils empêchent souvent d'imaginer la bonne solution ou de résoudre les problèmes de façon optimale (on se met alors à élaborer des solutions très compliquées...). Il revient au manager d'élargir le champ de recherche des solutions : la résolution des problèmes implique souvent de porter une vue différente sur le champ dans lequel il se situe.

D'une façon générale, le manager et le contrôleur ne doivent pas considérer les phénomènes de résistance comme anormaux ou inutiles :

- Le changement est synonyme de risque pour les acteurs ; leur réaction est donc tout à fait compréhensible.
- Lorsque l'on met en œuvre un projet facteur de changement, il est toujours utile de réunir autour de la table enthousiastes et réfractaires, afin d'avoir une vision plus équilibrée des conséquences réelles de la mise en œuvre de ce projet. Dans la pratique, par confort on préfère souvent ne pas intégrer les « réfractaires » dans le groupe de travail. Notre expérience nous a montré que cela n'est pas efficace : ne pas les associer conduit souvent à accroître leur résistance ; leur contribution est aussi positive, car leur message éclaire sur des zones de fragilités dans le projet.
- Les effets perturbateurs du changement, comme les mouvements de résistance, conduisent les individus et l'entreprise dans son ensemble à certaines prises de conscience ; les points de résistance peuvent révéler des points ou des zones du projet qui sont insuffisamment approfondis.
- Ainsi, lorsque les phénomènes de résistance sont particulièrement forts ou violents, c'est souvent parce que l'entreprise n'est pas assez équilibrée (les intérêts de l'ensemble des parties prenantes n'ont pas été pris en compte) ; de fait, ils constituent de ce point de vue un excellent révélateur pour le pilote ou son copilote, qui devront alors s'interroger sur le bien-fondé du changement et/ou sur les mesures à prendre pour en améliorer la portée¹.

1.3.3. L'entreprise, espace où s'activent logiques de pouvoir et stratégies d'acteurs...

Le pouvoir d'un acteur se mesure davantage à la portée de son influence qu'à son titre, son niveau hiérarchique ou sa fonction ; il s'exerce partout (pas seulement au sommet stratégique) et à travers un jeu complexe et mouvant de relations humaines. En entreprise, la situation réelle du pouvoir est souvent le résultat d'équilibres fragiles, d'interprétations de « l'officiel » et de « l'officieux », de multiples rapports de force. Souvent lié à des résistances, le pouvoir peut se bâtir sur la confiance, la dépendance, le respect, l'amour ou encore la crainte.

La volonté d'avoir ou d'obtenir le pouvoir conduit à la mise en œuvre de stratégies d'acteurs ou de tactiques (Crozier et Friedberg, 1977)² qui, à tous les niveaux, se propagent et se soutiennent pour former des dispositifs d'ensemble que personne en particulier n'a véritablement voulus ou conçus. Face à un problème qui se pose ou à une décision qui doit être prise, ces stratégies peuvent revêtir de multiples formes. Des acteurs ou des groupes d'acteurs cherchent, par exemple, à imposer aux autres leur définition des faits et des problèmes afin de fermer le champ d'action à d'autres

1. Dans le chapitre 2, § 2.3, nous verrons en effet que plus l'entreprise se développe de manière intégrée moins ces résistances risquent de se manifester.

2. Crozier M., Friedberg E., *L'Acteur et le Système*. Seuil, 1977.

rationalités que la leur. On retrouve ici les conflits classiques entre les acteurs de la production et les commerciaux, ou entre les commerciaux et les financiers : chacun tente de définir le problème et sa solution selon ses propres critères et de le ramener à l'unique dimension qui le concerne. D'autres font de la rétention d'informations, contrôlant ainsi des « zones d'incertitude ». D'autres encore tentent de contourner les règles dès l'instant où elles sont érigées.

Le contournement de règles n'est pas toujours inutile, au contraire. D'une part, il révèle un dysfonctionnement (par exemple, si le budget est considéré comme injuste, c'est parce qu'il n'a été conçu que par la zone tête ; les acteurs n'ont pas été consultés, il ne peut donc y avoir de solidarité dans l'action). D'autre part, les arrangements informels apportent des solutions là où l'organisation n'en propose pas : tout en donnant l'impression d'un écart, ces ajustements mutuels permettent aux managers, par exemple, d'être plus efficaces, de mieux supporter les conditions de travail ou d'éviter les sanctions : connaissant mieux le terrain que leur hiérarchie, ils disposent d'arguments et de justifications à apporter en cas de mauvais résultats, se constituant ainsi des matelas de protection (*slack* organisationnel).

Logiques de pouvoir et stratégies personnelles sont inhérentes à la nature humaine : les logiques de pouvoir sont davantage présentes lorsque les individus n'ont pas ou peu réalisé leur processus d'individuation¹ ou d'autonomisation. Leur faible autonomie et leur dépendance vis-à-vis des autres est source de peur, ce qui les conduit à créer des zones de sécurité pour se protéger ou à se mettre sous la dépendance ou le pouvoir d'un autre. Corrélativement, celui qui exerce un pouvoir autoritaire répond, lui aussi, à une logique de peur. Ces logiques sont la manifestation que l'individu, à un moment donné, se retrouve plus dans l'avoir que dans l'être, ou tend à *surdévelopper* son côté masculin (dans la culture chinoise, excès de *yang* au détriment du *yin*). Elles peuvent être néfastes, au sens où elles ne servent pas toujours la communauté, mais des intérêts personnels.

À son niveau, le contrôleur de gestion, qui n'a, bien entendu, qu'une vision partielle des stratégies (affichées ou non) de ses interlocuteurs, ne peut les éviter ou aller à leur encontre (lui-même d'ailleurs peut être dans une logique de recherche du pouvoir et met en œuvre ses propres stratégies). En revanche, ce dont il doit être conscient, c'est que ces stratégies ou ces ruses n'ont de portée qu'à partir du moment où l'entreprise ne parvient pas à un développement suffisamment équilibré (dans le cas, par exemple, d'un management dictatorial, les alliances et les ententes se défont aussi vite qu'elles se font). Dans les entreprises pérennes, agiles et efficaces, stratégies, ruses et arrangements se font sans doute moins pressants ; le pouvoir est un pouvoir plus « collectif », fondé sur le « bien commun », qui émerge et s'impose naturellement à tous comme une évidence.

1. Ce concept sera développé au chapitre 2.

L'essentiel du chapitre 1

Comprendre les dynamiques de l'entreprise, c'est prendre conscience de ce qu'elle est : un système adaptatif complexe (SAC), un organisme vivant, un ensemble modulé par des relations humaines.

- **L'entreprise est un système adaptatif complexe.** L'efficacité de son pilotage repose sur la prise en compte de trois caractéristiques : finalité claire et appropriée, circulation de l'information et apprentissage, décentralisation et responsabilisation. De même, pilotes et copilotes devront appréhender correctement les phénomènes de bifurcation et combiner dans leurs modes de management ordre/désordre, certitude/incertitude, logique cartésienne/logique système complexe.
- **L'entreprise est un organisme vivant.** Comme tout organisme vivant, l'entreprise est articulée selon trois dimensions principales : la zone tête, la zone rythmique et la zone du métabolisme. Chacune de ces zones a un rôle bien défini et une logique de fonctionnement qui lui est propre. L'analogie au corps humain doit permettre aux managers et aux contrôleurs de gestion de mieux comprendre le fonctionnement de l'entreprise et d'en identifier plus facilement les conditions d'existence et les leviers de performance : allocation optimale des ressources, solidarité, bien commun du système, recherche d'équilibre, fluidité des échanges, approche des problématiques par les douze points de vue, coconstruction via une implication des douze fonctions de l'entreprise...
- **L'entreprise est un ensemble modulé par des relations humaines.** L'entreprise n'est pas une boîte noire, mais un lieu de vie où les individus se développent, opposent directement ou indirectement des résistances aux changements et mettent en œuvre des stratégies individuelles pour obtenir du pouvoir. Les résistances proviennent de peurs et d'une absence de finalités claires ; c'est aux managers d'en être conscients, de ne pas entrer dans ces jeux, d'inspirer confiance et de faire preuve de pédagogie pour aider les acteurs à dépasser leurs résistances.

Appréhender ses logiques évolutives

La vie des organisations, comme celle de l'être humain, semble marquée par des phases de développement et des paliers de conscience (2.1.). Ensemble d'hommes, l'entreprise connaît, elle aussi, des processus de prise de conscience (2.2.), qui la conduisent progressivement au palier de l'intégration (2.3.).

2.1. Lois de développement et paliers de conscience

2.1.1. Biographie et lois de développement chez l'homme

« *Tout être, selon sa puissance d'être, a un besoin de se réaliser* ».

Spinoza.

La biographie nous est utile ici au sens où elle définit les grandes lois de développement de l'homme, composante centrale des organisations ; de surcroît, il nous paraît possible et enrichissant d'opérer une analogie entre la biographie de l'homme et celle de l'entreprise. Par *biographie*, il faut entendre l'étude des lois générales de toute vie humaine ou des phases de maturité que traverse l'individu. Même si les formes et les détails diffèrent d'un être humain à l'autre, on retrouve des caractéristiques communes lorsqu'on identifie les événements marquants de chacun par tranche d'âge.

En particulier, on note que chaque phase débouche sur une « crise » annonçant la période suivante. Pour les spécialistes, le découpage en tranches de sept ans est le plus pertinent pour décrire finement les changements qui interviennent, et pour cerner les évolutions nécessaires. Entre 20 et 60 ans, on distingue entre autres :

- la phase d'expériences et d'épreuves (24-30 ans) ;
- la phase de recherche de son propre « créneau », la volonté de « maîtriser » sa vie (30-36 ans) ;
- la phase d'extraversion et d'intensification des relations, notamment professionnelles (36-42 ans) ;
- la phase de transformations et de ruptures (42-48 ans) ;
- la phase de formation de sa propre philosophie de la vie (48-54 ans) ;
- la dernière phase (54-60 ans) est celle de l'accomplissement professionnel et de « l'autorité naturelle ». L'objectif *in fine* est d'entamer son processus d'**individuation**, dont on situe le démarrage aux abords de la quarantaine.

L'individuation, concept utilisé pour la première fois par Leibniz et repris par Jung, renvoie à la faculté d'un individu à intégrer ses propres valeurs, à être responsable de ses actes, à être conscient du tout. Il désigne précisément le « processus par lequel un être devient un « in-dividu » psychologique c'est-à-dire une unité indivisible (sens étymologique du terme), autonome, une totalité.

Pour bien comprendre le processus d'individuation, la psychologie nous enseigne qu'il existe un champ de conscience qui fonctionne à l'état de veille et concerne tout ce qui est conscient et volontaire ; il est le siège du *moi*. Mais en complémentarité, on trouve un champ de non-conscience (l'inconscient), qui agit néanmoins en permanence ; il est le siège du *ça* (pulsions, instinct de survie), du *surmoi* (censure intérieure, filtre de ce qui se fait ou de ce qui ne se fait pas) et du *soi* (inconscient supérieur, pensées élevées).

On distingue trois grandes phases dans le processus d'individuation :

- ① L'individu est partie intégrante d'un collectif ; le processus d'individuation ne s'est pas enclenché.
- ② Au niveau du moi, la construction de la personnalité individuée commence par un processus de différenciation et de « dés-identification » à la fois sociale et intrapsychique.
- ③ Il s'agit de dépasser le moi pour accéder à une dimension plus grande, accession guidée par le **pôle de réalisation**. Ce dernier se définit comme l'ensemble des valeurs qui nous appellent : chacun a en soi un invincible désir de se construire, de liberté, de clarté. Cette ouverture à la dimension verticale (les valeurs) va permettre le développement du soi, de se relier à un ensemble plus vaste et davantage chargé de sens. Elle suppose d'avoir « digéré » tous les apports venant de l'extérieur et d'avoir réalisé ses propres structures.

Nécessaire à l'homme, le processus d'individuation l'est également en entreprise, entendue comme un ensemble d'hommes : la flexibilité suppose que les acteurs agissent rapidement ; la complexité croissante de l'environnement requiert l'autonomie croissante des individus. Or, et comme le montrent les travaux de Piaget sur les phases de développement de l'enfant, « se développer », c'est devenir plus autonome. Ajoutons qu'un homme « complet » (ou individué) est aussi plus équilibré et plus responsable ; il a réussi à développer toutes ses potentialités et a trouvé un équilibre intérieur ; sa capacité à prendre du recul lui permet de limiter ses conflits avec les autres et de réagir avec sagesse aux événements imprévus. On comprend ainsi pourquoi, comme nous le précisons dans le chapitre 7, les managers pilotes auront à cœur d'accompagner la réalisation de leurs collaborateurs, lesquels deviendront ainsi plus créatifs, plus autonomes et plus responsables.

On considérera donc que l'individuation est la finalité du développement de l'homme. La notion de développement se rapporte d'ailleurs à la fois à l'action de donner à quelque chose toute son « étendue », et au fait de prendre soi-même de l'extension, voire de progresser, de s'épanouir ou de s'enrichir.

Étymologiquement, développer signifie « ôter de l'enveloppe », autrement dit : retirer quelque chose de ce qui peut l'empêcher de s'étendre. Par *développement*, nous entendons l'ensemble des processus successifs ou non qui, dans un ordre déterminé ou non, conduisent un organisme à sa maturité ; qualité de ce qui est parvenu à son complet développement, l'état de maturité confère à l'être humain la plénitude de ses moyens physiques et intellectuels ; il renvoie aussi aux idées de sagesse et de perfection.

Plus exactement, l'évolution de l'homme et des sociétés humaines se manifeste par des phases ou par des paliers de prise de conscience. « L'évolution individuelle se présente donc comme une série de stades permettant à l'homme de développer ses processus de conscience pendant la durée de sa vie. Cette évolution se caractérise par une lente transformation vers toujours plus de connaissances du monde réel. L'accès à la connaissance passe par une sorte de conversion des processus sensibles en processus de conscience. Cette conscience du réel, très faible au début de l'existence, s'accroît pour devenir de plus en plus aiguisée » (Gandolfi et Gandolfi, 2001, p. 189)¹.

Au fond, l'homme, au cours de son existence, peut connaître trois grandes phases :

- ① Lors de sa phase de croissance, dépendant des autres ou de son environnement (par exemple, un enfant), il reçoit ; peu ou pas autonome, il est soumis à des structures, à des règles sociales voire, dans certains cas, politiques ou religieuses : c'est ce que nous appelons le palier 1.
- ② Puis, en quête de sens et cherchant à devenir plus autonome, il élabore lui-même son devenir, il essaie de se différencier en trouvant « à l'extérieur » de nouveaux repères ou « ce qui lui manque à l'intérieur » (par exemple, un adolescent qui cherche à s'identifier à un modèle) ; c'est la phase de l'équilibre : nous sommes au palier 2² ; c'est à ce palier que nous trouvons le système adaptatif complexe.
- ③ Enfin, totalement autonome, il en revient à des repères plus intérieurs qu'il s'est construit lui-même ; conscient de ses interactions avec le monde et des répercussions de ses propres actes sur son environnement, il est capable à son tour de redonner ; c'est la phase de l'individuation ou de l'involution, celle du retour à l'unité ou de l'intégration : il a atteint le palier 3.

Au demeurant, la notion de palier de conscience peut s'appliquer à différents domaines de la vie économique et sociale que ce soit, par exemple, dans la façon dont on appréhende le développement de l'homme, la finalité ou la gouvernance d'une entreprise, la manière dont celle-ci envisage son environnement et les individus qui la composent, ou encore le rôle du contrôleur de gestion lui-même. Ce dernier devra identifier à quel stade d'évolution se situe l'organisation et adapter l'exercice de sa fonction en conséquence. À titre d'illustration, il existe des structures d'entreprises très hiérarchisées, d'autres plus transversales, d'autres encore très intégrées (type modèle cellulaire).

1. Gandolfi L., Gandolfi R., *La Maladie, le mythe et le symbole*, Éditions du Rocher, 2001.

2. Voir dans l'encadré suivant la relation entre la rupture des années 80 et le passage des individus du palier 1 au palier 2, lequel s'est traduit par une recherche de repères à l'extérieur.

Tableau 4 : Les paliers appliqués à différents registres de la vie économique et sociale

	Palier 1	Palier 2	Palier 3
Caractéristiques générales	Encadrement par soumission à des structures Règles rigides et autoritaires	Individualisme Développement de l'autonomie Culte de l'urgence Liberté sans contrôle	Conscience autonome d'être intégré dans un Tout Harmonie et respect
Développement humain	Soumission à des structures et à des règles sociales, politiques et religieuses	Recherche de sens à l'extérieur Sélection par chacun de ses repères propres (self- service) Jouissance	Repères intérieurs Individuel et social Perception/conscience des interactions et des conséquences de ses actes
Finalité et organisation de l'entreprise	Schéma taylorien Prédominance de l'organisation Standardisation Différenciation Enjeu : produire	Réseau et recherche de la flexibilité Appel à la créativité Recherche et management de l'information Pratique du benchmarking Développement durable perçu comme un facteur clé de succès	L'entreprise est partie prenante de son environnement Convergence et intégration Souci d'une réelle éthique Enjeu : atteindre la performance globale Développement durable résolument assumé
Environnement	Stable ou prévisible Relativement connu et maîtrisé	Dictature du court terme Environnement incertain et complexe Ruptures Adaptation de l'homme au poste	Prise en compte des besoins des générations futurs (temporalité élargie) Le monde et ses composantes sont reliés et interdépendants
Vision de l'homme dans l'entreprise	L'homme considéré comme facteur de production Peu d'autonomie accordée Structure hiérarchique forte	L'homme est un facteur de coût L'homme a besoin de relationnel Responsabilisation nécessaire d'où information indispensable Polyvalence et changement de fonction	L'homme est la ressource principale à développer dans toutes ses composantes et à intégrer à l'organisation L'homme est un facteur de renouvellement
Pilotage de l'entreprise	Autoritaire et centralisé Très contrôlé Organisation par unité de production	Développement axé sur la rentabilité Pilotage par la performance et le bonus Centres de profit Contrôleur vigile ou navigateur (indicateurs)	Auto-organisation et autocontrôle Pilotage par les finalités Centres de responsabilités
Perception et rôle du contrôleur de gestion	Contrôleur surveillant ou "policier" Contrôleur régulateur Mission : ramener dans la norme	Contrôleur conseil Homme de communication Mission : informer et mettre en relation, éventuellement faciliter la mise en œuvre d'un contrôle orienté développement durable	Contrôleur facilitateur Contrôleur pédagogue Contrôleur intégrateur ou alchimiste Garant de la performance équilibrée

La progression des consciences en Occident

Le palier 1 correspond à un stade d'évolution individuelle dominant dont le sens est donné et encadré par des institutions extérieures (la famille, les institutions sociales, religieuses et politiques...). Comme le précise M. Bon (2007, pp. 75-76)(*), « l'individu n'a pas toujours existé, [...] il a été pendant des millénaires noyé dans la masse tribale » ; « à la Renaissance, en Occident, le conscient collectif commence à atteindre le niveau lui permettant de conceptualiser et d'admettre la dimension de l'individu ; on commence à sortir de la société traditionnelle du Moyen Âge ; cela a grandi jusqu'à la Révolution française qui en a fait son idéal ». Au cours des XIX^e et XX^e siècles, l'idée de devenir un individu a continué à progresser. Le palier 1 se retrouve dans la façon dont on peut envisager l'organisation et le fonctionnement de la société. Les entreprises elles-mêmes, situées dans un environnement stable, ont longtemps été dirigées selon un mode dirigiste et taylorien, leur pilotage prenant appui sur le respect des règles et des normes, le peu d'autonomie accordée aux acteurs étant encadrée.

À partir des années 80, c'est parce qu'une masse critique de personnes s'était engagée à titre individuel dans un processus d'individualisation que les modalités d'organisation de la société se sont transformées pour être en phase avec ces nouveaux comportements. La naissance d'Internet, au milieu des années 90, illustre parfaitement ce passage du palier 1 au palier 2 : la mise en œuvre et le succès de ce système en réseau libéré de tout pouvoir centralisateur et dans lequel chacun peut aller puiser d'autres repères que ceux imposés par le modèle dans lequel il est immergé – ce qui explique pourquoi des dictatures dans le monde limitent l'accès à Internet à leurs populations... – n'ont été possibles que parce qu'une masse critique d'individus avaient atteint un certain stade de conscience. Comme le souligne L. Gandolfi (2006, p. 192)(**): « L'invention devance le phénomène conscient et prend forme dans l'esprit de quelques personnages éclairés ouvrant ainsi la voie de la progression, c'est-à-dire la voie de l'investigation toujours plus poussée de la réalité ».

Depuis le début des années 2000, le « palier 3 » émerge collectivement, car de plus en plus d'individus se rapprochent de leur pôle de réalisation (via, par exemple, des démarches de développement personnel) ; ce qui accroît corrélativement le sentiment d'être intégré à un tout (prise en compte du développement durable, par exemple). En entreprise aussi, on a assisté à la recherche de l'autonomie, de l'individualisme et de la transversalité. Aujourd'hui, la grande majorité des firmes se situent probablement entre le palier 2 et le palier 3. Mais l'augmentation de la liberté doit s'accompagner de celle de la responsabilisation. Tel est l'enjeu auquel elles doivent faire face. C'est un enjeu humain. Car, comme nous en montrerons l'importance en matière de pilotage et de contrôle de gestion, le développement de l'organisation passe toujours par celui des hommes qui la composent.

(*) Bon M., « La psychanalyse spiritualiste » in Descamps M.-A. et al., *Psychanalyste et spiritualité*, Trismégiste, 2007.

(**) Gandolfi L., *Égoïste toi-même*, Flammarion, 2006.

2.1.2. Cycles de vie et phases de développement de l'entreprise

Dans les sciences de management, pour ce qui est des organisations, on parle plutôt de cycles de vie. Il s'agit là d'une notion ancienne abordée par de nombreux auteurs. Pour les entreprises, comme pour leurs produits, on a coutume de distinguer quatre grandes phases : la genèse, la croissance, la maturation et la dissolution¹. Dans ses travaux, H. Mintzberg (1998)² identifie quant à lui cinq étapes principales : la formation, le développement, la maturité, le déclin et le renouveau.

1. Mack M., *Pleine valeur*, Insep Consulting, 2003, p. 51.

2. Mintzberg H., *Le Management, voyage au centre des organisations*, Éditions d'Organisation, 1998.

Bien sûr, la vie des firmes n'est pas réglée systématiquement ou de façon déterministe sur ces quatre phases.

Pour autant, et comme A. H. Bos (1969)¹ l'avait suggéré dès les années 60, la biographie des entreprises montre qu'elles connaissent des lois de développement² qui leur sont communes. À l'instar du développement de l'homme, celui de l'entreprise passe par trois phases – la phase « pionnier et de structuration », la phase de « différenciation » et la phase d'« intégration » – phases que nous nommerons **paliers de conscience**. À ces paliers correspondent des logiques de fonctionnement et de structuration de l'organisation.

- **La phase « pionnier » et de structuration** : c'est la phase de l'initiative, celle dans laquelle on lance le projet ou l'innovation ; elle est marquée par l'engagement personnel et l'enthousiasme d'un précurseur sur lequel reposent le démarrage et le développement de l'entreprise. À ce stade, le collectif se forme autour du leader qui donne les repères ou qui fixe les lois ; les collaborateurs ont une attitude positive à l'égard de leur travail dans la mesure où les objectifs et les directives sont clairement définis dans une organisation souple et non formaliste, mais qui se structurent peu à peu. On retrouve ici les entreprises qui ont choisi la voie de la spécialisation, plus compatible avec les canaux de communication et la structure organisationnelle de type « pionnier » ; mais l'augmentation de taille de la structure et de la production empêche le pionnier de contrôler et de maintenir la cohésion.
- **La phase de « différenciation »** : le développement de l'entreprise suppose celui de ses activités et de son infrastructure : augmentation de la production, mécanisation, standardisation des tâches, renforcement de la qualité (approfondissement de la recherche et développement...), structuration de l'organisation, apparition et multiplication des organes fonctionnels, normalisation (ISO...), coordination grâce aux hommes et aux outils. Cette phase permet de gérer la complexité et son expansion. Mais le développement de la structure « alourdit » l'entreprise (phénomène de bureaucratisation...), freine l'innovation, et la mise en œuvre d'une organisation informelle (ajustement mutuel) ne permet pas toujours de combler les lacunes et les manques de l'organisation formelle ; on cherche alors des repères à l'extérieur (exemple : appel à des cabinets conseils, benchmarking, etc.).
- **La phase d'« intégration »** : on tente de réintroduire une forme d'auto-organisation de type « pionnier », de créer des situations dans lesquelles les individus puissent agir de façon autonome et avec intelligence, compte tenu des exigences d'un ensemble plus vaste. On part du constat suivant : une gestion tout entière imposée d'en haut, demeure abstraite ; elle ne prend vie que si chacun y participe activement et assume à l'égard de ses problématiques la responsabilité d'innovateur.

1. Bos A.H., *Lois du développement des organisations*, Institut pédagogique des Pays-Bas, 1969.

2. Du latin *dis*, qui indique la séparation, et de l'ancien français *voloper*. Ce dernier mot vient lui-même du latin *faluppa*, balle de blé. L'idée d'envelopper ou de développer, former ou défaire une balle de blé.

Au niveau de l'action, chacun doit avoir la liberté et la capacité d'organiser, de régler et d'exécuter son travail, de pénétrer le sens de son action et de son rôle, mais au service du tout. L'entreprise est en mesure de co-construire ses propres repères en cohérence avec ses valeurs pour la satisfaction de l'ensemble de ses parties prenantes (actionnaires, clients, salariés, environnement...). Elle agit pour le « bien commun ».

C'est l'évolution des dirigeants et de leurs collaborateurs vers une conscience plus intégrée qui a pour effet la structuration progressive de l'organisation et de son pilotage. Ces notions de conscience et de paliers de conscience sont donc fondamentales puisqu'elles sont à l'origine du développement des entreprises et des hommes qui la font. L'image du chêne découpé en trois grandes zones (le tronc, les branches et le sommet) aide à mieux faire comprendre les paliers de conscience. Le gland et le tronc correspondent à la phase « pionnier et de structuration » : on y trouve les fondations, les valeurs communes qui ont présidé à la construction et à la structuration du projet ou de l'entreprise. Les branches et leurs ramifications renvoient à la phase de « différenciation », celle de la multiplication des organes de décision et d'action, de la séparation des tâches et des fonctions... À l'extrémité des branches, le feuillage et le sommet de l'arbre désignent la phase d'« intégration », celle du retour à l'unité, autrement dit : la capacité des individus à inscrire leur action dans un tout.

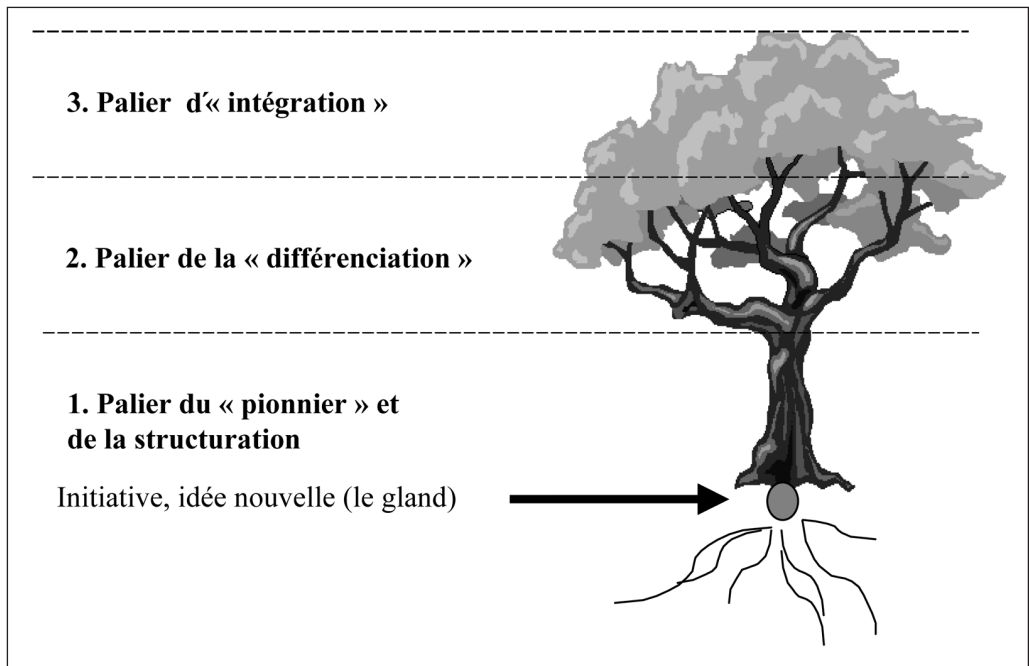


Illustration 8. L'image du chêne

En d'autres termes, et en simplifiant, la vie d'une organisation peut se concevoir de la manière suivante :

- une interrogation débouchant sur une idée (étape n° 1 : phase conceptuelle ou phase « pionnier »),
- laquelle, mise en œuvre et donc vécue (étape n° 2 : phase de mise en œuvre ou phase de différenciation), se développe,
- et fait place, par un effort d'intégration des différentes composantes de l'entreprise, à une prise de conscience porteuse d'un nouveau développement (c'est l'étape n° 3, la phase d'intégration).

La zone de fonctionnement (zone tête, zone métabolique, zone rythmique) à impulser, c'est-à-dire dans laquelle ou à partir de laquelle devront s'opérer les principaux changements, sera différente en fonction du palier de développement ou de conscience à atteindre et à « gérer ». Dans la phase pionnier, c'est la zone tête qui entrera en scène ; la phase de différenciation aura plutôt une incidence sur la zone métabolique et la phase d'intégration concernera davantage la zone rythmique.

Tableau 5 : Paliers de conscience et zones d'impulsion

PALIER de CONSCIENCE	ZONES d'IMPULSION
Phase pionnier	Zone tête Direction générale
Phase d'intégration	Zone rythmique Directions fonctionnelles
Phase de différenciation	Zone métabolique Directions opérationnelles

Ces phases de conscience peuvent se suivre dans le temps ou coexister : dans une seule et même entreprise, toutes les fonctions, tous les services ou toutes les directions ne sont pas nécessairement au même palier. Chaque fonction peut ainsi être décrite en fonction du palier de conscience auquel elle se trouve. Souvent, certaines sont en avance sur d'autres, jouant le rôle de locomotive, à un moment donné de l'histoire de la société. C'est le cas aujourd'hui de la fonction marketing dans le groupe SNCF, dont la logique sert de base à la structuration et à la logique de fonctionnement des autres fonctions.

Selon les paliers de conscience, certaines fonctions sont mises plus en avant que d'autres dans la mesure où elles ont un rôle déterminant à jouer. Dans la phase pionnier, l'accent est mis sur l'innovation ou la communication ; dans la phase de différenciation, on privilégie les fonctions d'organisation ; alors que, dans la phase

d'intégration, on s'appuie en particulier sur les fonctions de coordination, comme le montre le tableau ci-après.

Tableau 6 : Paliers de conscience et fonction prédominante

Objectifs de vie	Paliers de conscience	Fonctions prédominantes		Objectifs de l'entreprise
Naître et grandir	Phase pionnier et de structuration	12	Marketing / Ventes	Répondre à un besoin
		1	Innovation / R&D	Inventer un produit/service innovant
		2	Production	Produire
		3	Communication	Faire connaître le produit/service
Se développer et se différencier	Phase de différenciation	4	Organisation - Informatique	S'organiser pour se développer
		5	Leadership / Direction générale	Orchestrer les activités/fonctions
		6	Comptabilité / Finance	Allouer/suivre les ressources financières
		7	Concertation / Droit	Moelle épinière et Système nerveux autonome
Trouver l'équilibre	Phase d'intégration	8	Contrôle de gestion - Planification	Accompagner la performance globale
		9	Stratégie	Se projeter
		10	Entreprendre / Présidence	Relier autour de la vision
		11	Ressources humaines	Développer les hommes

2.1.3. Structure organisationnelle et paliers de conscience

On distingue généralement trois grands types de schémas d'organisation de la décision au sein de l'entreprise : la structure fonctionnelle, la structure divisionnelle et les structures transversales (Giraud *et al.*, 2008, p. 42)¹.

- La **structure fonctionnelle** repose sur une organisation par « fonctions », plutôt dans des entreprises de taille moyenne ou en mono-activité ; elle regroupe les acteurs sous une autorité hiérarchique unique, par métier ou savoir-faire (achats, production, vente, administration...), ce qui facilite le partage d'expérience. Dans ce cas de figure, le pouvoir de décision est centralisé, les arbitrages sont assurés par la direction générale. Néanmoins, cette forme organisationnelle montre ses limites dès lors que l'entreprise se développe : pour des raisons d'efficacité et de réactivité aux aléas du marché, les dirigeants sont conduits à décentraliser le pouvoir de décision et de contrôle.
- La **structure divisionnelle** répond aux impératifs de la décentralisation ; regroupant les savoir-faire essentiels à la réalisation d'une même activité, elle découpe les firmes qui ont accru leur taille en divisions (*business units*), sous-ensembles relativement autonomes et indépendants, dotés d'un pouvoir de décision et organisés suivant différents critères (lignes de produits ou d'activités, zones géographiques, segments de clientèle...) ; les services fonctionnels sont rattachés aux responsables de divisions ; cette forme organisationnelle libère les dirigeants des tâches opérationnelles, donne le pouvoir de décision au terrain,

1. Giraud F. *et al.*, *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, Gualino, 3^e édition, 2008.

garantit une collecte d'informations plus pertinentes et tend à responsabiliser les managers locaux. Pendant les Trente Glorieuses, elle fut souvent adoptée par les entreprises qui, en croissance forte, souhaitaient se développer et diversifier leurs activités. Mais la structure divisionnelle tend à freiner la capacité d'innovation de la firme, les décideurs étant plus enclins à suivre la performance des activités déjà en place qu'à initier le lancement d'activités sortant du périmètre de leurs responsabilités. De surcroît, ce type de structure peut nuire à l'atteinte d'une performance plus globale : la coordination n'est que secondaire et chaque entité est systématiquement mise en concurrence, au travers, par exemple, des prix de cession internes ; ce qui tend à cloisonner et à créer des baronnies ; d'où la recherche de plus de transversalité.

- La **structure transversale** répond davantage aux enjeux économiques que l'entreprise doit relever (Tarondeau et Wright, 1995)¹ : engager le décloisonnement pour innover et satisfaire les exigences toujours plus fortes et différenciées des clients, renforcer la compétitivité dans un marché incertain et mondialisé, mieux se coordonner et dénicher des réserves de productivité dans les interfaces au travers de l'ABM (Activity Based Management) ou du re-engineering ; adopter le juste-à-temps et la gestion en flux tendus pour réduire les coûts, limiter les stocks et optimiser les délais de livraison, faciliter le transfert des savoir-faire et l'échange d'expérience (benchmarking interne) ; on retrouve ici l'organisation par projets ou le management par processus².

Tout comme H. Mintzberg (1998)³, qui avait établi une correspondance entre les phases de vie de l'entreprise et sa configuration organisationnelle⁴, il nous semble alors possible de manière schématique, de faire un parallèle entre le type de structure (fonctionnelle, divisionnelle, transversale)⁵ de l'entreprise et le palier de conscience auquel elle se trouve :

- L'entreprise située au palier 1 (le tronc du chêne) adopte plutôt une structure fonctionnelle : chaque collaborateur travaille pour une fonction particulière et de manière assez cloisonnée ; la coopération ne constitue pas un enjeu fondamental, la coordination n'étant que verticale ; l'autonomie est assez limitée ; les acteurs se réfèrent principalement au message venu d'en haut, ce qui facilite la cohérence d'ensemble mais limite l'esprit d'initiative et la créativité.

1. Tarondeau J.-C., Wright R.W., « La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus », *Revue Française de Gestion*, n° 104, juillet/août 1995, pp. 112-121.

2. Nous revenons sur ce point dans le chapitre 6, § 6.1.

3. Mintzberg H., *Le Management, voyage au centre des organisations*, Éditions d'Organisation, 1998.

4. Par exemple, la configuration entrepreneuriale relève plutôt de la phase de création.

5. Nous revenons sur les différentes formes de la structure de gestion dans le chapitre 5, § 5.3.

- L'entreprise du palier 2 (les branches du chêne) privilégie une structure divisionnelle : en situation de concurrence, les acteurs ont un comportement beaucoup plus individualiste ; plus autonomes et responsabilisés, moins dépendants, ils tentent de trouver de l'information ou des solutions à leurs problèmes en dehors de la ligne hiérarchique ; si la diversification est alors possible, la cohérence d'ensemble peut en pâtir ; le manque de coordination gêne l'atteinte de la performance globale.
- La structure matricielle (à la fois transversale et hiérarchique)¹ est plus adaptée à l'entreprise du palier 3 (le sommet du chêne) : elle induit plus de solidarité entre les individus dont l'action doit alors servir l'intérêt supérieur d'une entreprise à la recherche de la performance globale ; la transversalité permet de mieux répondre aux exigences des clients ; l'accent est mis sur les processus et l'apprentissage organisationnel sans que la dimension coût/rentabilité ne soit occultée.

2.2. Le processus de prise de conscience

*Aucun homme ne peut rien vous révéler,
sinon ce qui repose déjà à demi endormi
dans l'aube de votre connaissance ».*

Khalil Gibran.

2.2.1. Le passage d'un palier à un autre s'opère par « saut de conscience »

Chez l'homme, le passage d'un palier de conscience à un autre (on parlera de « saut de conscience ») suppose une **prise de conscience**. Souvent, cette prise de conscience est elle-même déclenchée par un événement particulier, inattendu ou une expérience singulière (la montée soudaine d'un danger, une période de crise, une rupture, une remise en question...), sortes d'électrochocs forçant les acteurs à en tenir compte, à agir en conséquence et à modifier leurs représentations.

La prise de conscience suppose tout d'abord « l'interpellation » de la zone tête. Comme l'écrivait J.-P. Sartre (2003, p. 126)² : « la seule façon d'exister pour la conscience est d'avoir conscience d'exister ». Cette interpellation peut se faire par l'émotion³ : un choc émotionnel provoqué par une marée noire fait prendre conscience de la nécessité de respecter l'environnement ; la chute du mur de Berlin montre notamment l'impermanence des systèmes politiques en place, etc. D'ailleurs, le monde évolue très vite et il faut parfois aller au bout d'une logique pour générer des prises de conscience (les crises financières récentes en attestent). Puis, la conscience se réalise au travers de l'expérimentation.

1. Nous parlons ici d'une structure matricielle équilibrée dans laquelle la hiérarchie intervient à bon escient, c'est-à-dire : en arbitre et en dernier ressort.

2. Sartre J.-P., *L'Imagination*, Presses Universitaires de France, 2003.

3. C'est pourquoi nous verrons qu'en entreprise la gestion des émotions est fondamentale (chapitre 7).

Comme le processus d'apprentissage, la prise de conscience s'opère plus précisément en quatre phases, comme le montre l'illustration ci-après¹.

- ① L'individu dans sa personnalité profonde capte un nouveau sujet (ou une nouvelle information) extérieur à lui ; il prend conscience de son existence et l'analyse : il devient savoir ;
- ② l'individu « vit » le contenu de ce nouveau sujet, c'est la concrétisation ;
- ③ s'il semble juste à celui qui en fait l'expérience ou s'il fait écho à ses propres valeurs – c'est la méditation –, le savoir vécu devient connaissance, c'est-à-dire qu'il est définitivement et naturellement intégré par l'individu ;
- ④ ce dernier a les moyens de partager avec les autres cette connaissance, voire d'en être lui-même le porteur ; un message fondé sur la connaissance est beaucoup plus percutant : c'est l'Être dans son intégralité qui s'exprime, contrairement à un savoir qui provient seulement de l'intellect.

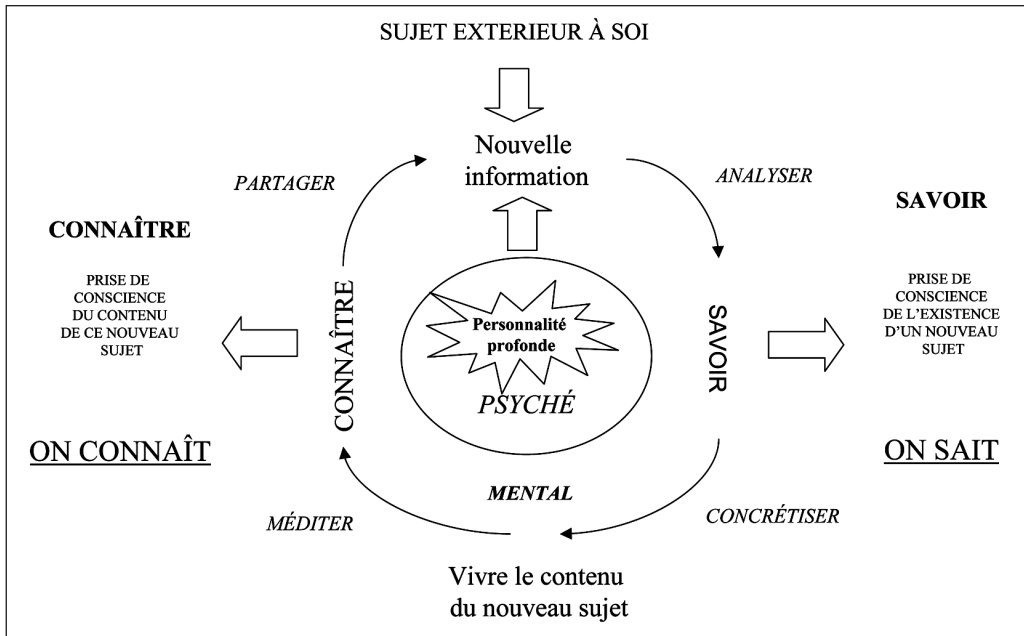


Illustration 9. Le cycle de la prise de conscience

1. On retrouve ce schéma dans les théories de l'apprentissage. Des auteurs en sciences de gestion y font aussi référence au travers, par exemple, du processus de conversion des connaissances (Nonaka et Takeuchi, 1997) articulé autour de quatre phases : l'extériorisation, la combinaison, l'intériorisation et la socialisation.

La compréhension de ce cycle est fondamentale. Comme nous le verrons tout au long de notre ouvrage, le pilotage (comme beaucoup d'actions humaines) est trop souvent fondé sur des savoirs et non pas sur des connaissances. Or, seul un pilotage bâti sur des connaissances permet d'avoir une entreprise pérenne, agile et efficace. En effet, c'est le vécu qui aide à intégrer les choses en profondeur, i. e. de connaître ; la co-connaissance permet un retour à l'unité par un partage équilibré entre l'intellect, le savoir (notre partie plus masculine) et notre conscience profonde (notre partie plus féminine), la réunification des deux correspondant à ce que les psychanalystes appellent la personnalité profonde ou le soi (voir la définition dans le précédent chapitre).

Pour illustrer le cycle de prise de conscience, on prendra l'exemple d'une bouteille de vin. Si l'on voit une bouteille de vin, on peut éventuellement savoir qu'il s'agit de vin. Mais ce n'est que lorsqu'on l'aura goûté que l'on aura vérifié qu'il s'agit bien de vin et qu'on aura pu expérimenter. À ce stade seulement, on pourra dire que l'on connaît ce vin et partager son ressenti avec les autres. L'homme trouve d'abord une réponse à sa question, générée de l'intérieur ou de l'extérieur, par le biais de l'intellect qui se nourrit d'acquis extérieurs à lui-même : le savoir. Mais ce dernier n'est qu'un tremplin pour accéder ensuite à la connaissance par l'expérimentation et donc à la prise de conscience. En effet, sans contact avec la conscience profonde, l'intellect n'exploitera le savoir que superficiellement et de façon non pérenne.

C'est donc la conscience qui conduit à la connaissance. Comme l'écrivait Tolstoï : « La conscience est la source de notre connaissance de nous-mêmes, entièrement séparée et indépendante de la raison. L'homme peut grâce à la raison s'observer lui-même, il ne peut se connaître que par la conscience »¹. C'est la raison pour laquelle, et notamment en entreprise, les déclarations ne suffisent pas. Toute personne (le manager, le contrôleur de gestion...) qui souhaite faire passer un message et initier un changement se doit de provoquer une prise de conscience chez ses collaborateurs.

C'est d'autant plus délicat que le processus d'apprentissage ou de prise de conscience passe par un aller-retour entre la zone tête (zone de la conceptualisation) et la zone du métabolisme (zone du vécu ou de la mise en œuvre). Plus précisément, l'information ne peut devenir savoir puis connaissance que si elle est vécue par l'individu. C'est pourquoi un tel processus demande du temps et suppose un dispositif d'accompagnement. Les managers doivent eux-mêmes en être conscients et faire preuve à la fois de pédagogie et de patience.

Le passage d'un palier à un autre ne se fait pas de manière linéaire ou mécaniste. Il suit le plus souvent une progression tout en nuance, en spirale, progression plus ou moins rapide et en fondu-dégradé. C'est un phénomène complexe et les raisons en sont multiples.

1. Tolstoï L.N., *La Guerre et la Paix*, (1865-1869). Gallimard, 1948.

- L'être humain comme l'entreprise évoluent par la confrontation de forces opposées¹ : c'est grâce à un rééquilibrage permanent de déséquilibres que l'homme avance ou se développe ; déséquilibres qui se révèlent non seulement normaux mais indispensables. L'action de marcher n'est possible que par une succession de ruptures ou de déséquilibres temporaires ; or, celle-ci ne conduit pas à la chute tant que le rééquilibrage du tout, après chaque rupture, est aussitôt maîtrisé. En d'autres termes, si la rupture est indispensable, elle ne peut être profitable qu'en étant au service de l'évolution du tout et non au profit d'une seule des composantes de l'organisme ; une entreprise ne progresse que lorsqu'elle bouge en réaction à des ruptures.
- La prise de conscience est un processus long, et on ne passe pas aisément d'un palier de conscience à un autre. Il est impossible de « brûler les étapes », le passage successif des trois paliers étant nécessaire. C'est en effet l'exploration et la prise de conscience des limites d'un stade d'évolution donné qui permet de passer à une autre dimension de conscience ; si l'organisme passe du stade 1 au stade 3, il se dissout car il est incapable d'intégrer le tout.
- Il n'est pas possible de « forcer » un être humain ou une entreprise à passer d'un palier de conscience à un autre. La prise de conscience ne se décrète pas ; on peut seulement aider une personne à enclencher pour elle-même un cycle de prise de conscience, en montrant l'exemple et/ou mettant en œuvre un accompagnement pédagogique de la part des individus susceptibles d'être plus éclairés sur ce qu'il y a à « savoir » puis à « connaître » (direction, managers, contrôleurs...).
- La prise de conscience provient souvent de l'environnement extérieur ; or, les grandes mutations politiques, économiques ou sociales sont souvent invisibles avant d'apparaître vraiment au grand jour ; et elles apparaissent lorsque les moyens dont dispose un individu ou une entreprise ne leur permettent pas, ou plus, de résoudre les problèmes que ces mutations engendrent ; d'où l'apparition de crises.
- Le saut d'un palier à un autre passe par une phase de « destruction » suivie d'une phase de « reconstruction », lors, par exemple, d'un changement de direction ; comme c'est le cas dans une métamorphose (la transformation de la chenille en papillon), il induit la mort ou l'abandon de certaines composantes ou de certaines dimensions de l'organisation, et la naissance de nouveaux éléments ; des étapes que l'on retrouve dans la cure psychanalytique (Bon, 2007, p. 41)².

1. Comme nous l'avons vu précédemment, l'homme est en permanence « tiraillé » entre trois forces opposées mais complémentaires : la résistance (refus du changement), l'utopie (volonté d'atteindre un idéal, d'améliorer le monde qui nous entoure) et la régulation (conscience qu'il convient de respecter un certain équilibre).

2. Bon M., « La psychanalyse spiritualiste » in Descamps M.-A. et al., 2007, pp. 13-42.

Dans notre société, les excès s'accompagnent souvent de l'apparition de crans d'arrêt et de contre-tendances dans une logique de « désordre organisateur »

Actuellement, la prééminence de la société « mode », caractérisée par la recherche à tout prix de la rentabilité, le quantitatif, la perte des repères traditionnels, l'émancipation de l'individu et l'individualisme, la montée des insécurités, la dépréciation des formes de lenteur (culte de l'urgence...), fait place, dans le même temps, aux préoccupations relatives à l'avenir planétaire, au qualitatif, à la re-découverte du passé, à la réflexion sur soi, à la recherche d'unité et de sens, à la valorisation de ce qui dure (comme contrepoids au règne anxigène de l'éphémère...), à la démultiplication des temps sociaux qui favorise le retour du collectif (loisirs, retraites, éducation...). Ainsi, la montée des mouvements altermondialistes n'a eu lieu qu'en raison des excès du libéralisme.

2.2.2. Les facteurs accélérateurs des sauts de conscience

Une prise de conscience collective suppose l'émergence d'une masse critique de prises de conscience individuelles ; masse critique qui, éventuellement provoquée ou relayée par des leaders d'influence, fait accomplir un saut de conscience à l'entreprise et la force à « basculer » vers une vision ou une appréhension différente (d'un problème, par exemple). Ce peut être aussi l'exemple donné par un ou plusieurs individus au sein d'un service ou d'une unité qui peut déclencher la prise de conscience et donc le changement en jouant le rôle d'attracteur. On retrouve ce phénomène en astrophysique : c'est l'astre qui a la masse critique la plus importante qui joue le rôle d'attracteur. Le pôle d'attraction fonctionne comme le pôle de réalisation (cf. § 2.1.), mais à l'inverse de celui-ci, il met en jeu des valeurs extérieures.

L'exemplarité aide à l'émergence de la prise de conscience. Quelles qu'en soient les raisons initiales (stratégiques, commerciales, image auprès des consommateurs, etc.), une entreprise peut montrer l'exemple (en matière de protection de l'environnement, etc.) et en obliger d'autres à prendre le même chemin. De même, et au sein d'une organisation, il existe plusieurs sous-organisations et la mise en place d'un mode de pilotage, dans une de ses parties, peut servir d'exemple aux autres. La fonction contrôle de gestion, de par sa position privilégiée (elle est à l'interface entre le sommet stratégique et les directions opérationnelles et entre les directions opérationnelles elles-mêmes) peut jouer le rôle de catalyseur en appliquant à elle-même un certain nombre de principes qui vont dans le sens de la performance équilibrée et qui sont susceptibles de faire école.

La prise de conscience fait souvent suite à la survenance d'un événement particulier conduisant l'individu ou l'organisation à un questionnement ou à une remise en question profonde. C'est l'apparition d'une faille, d'un déséquilibre ou d'une maladie qui provoque un électrochoc ; c'est la rupture qui permet de « réorienter le tir », de prendre la bifurcation et de se poser ou de se re-poser la question ; le cas Enron, l'affaire de la Société générale, les suicides chez Renault, le mécontentement d'un client pour non-qualité, un concurrent qui ravit la première place du marché, etc. sont autant d'évènements qui obligent les entreprises à réagir et à faire évoluer leurs pratiques de gestion.

L'environnement extérieur conforte, voire accélère la prise de conscience. On peut distinguer :

- Les facteurs politiques ou réglementaires. L'écart grandissant entre les riches et les pauvres et la destruction des richesses naturelles obligent à s'interroger sur les excès d'un libéralisme non régulé. L'instauration des lois SOX ou LSF atteste des limites des systèmes actuels de gouvernance. L'application des normes IAS/IFRS montre le caractère irréversible de la globalisation, etc.
- Les facteurs psychosociologiques. L'homme lui-même a de plus en plus conscience de la diversité du monde, il se sent certainement de plus en plus concerné par ce qui se passe autour de lui, il a probablement plus le sentiment de faire partie d'un tout.
- Les facteurs technologiques. Grâce notamment aux réseaux de communication, l'homme est informé mieux et plus vite sur ce qui se passe autour de lui...

La prise en compte du **développement durable** conduit certainement les entreprises à prendre conscience de la nécessité d'un développement plus intégré et plus responsable. Au-delà de sa composante environnementale, le concept de développement durable a mis en lumière les maladies d'un système économique dangereux, la nécessité d'économiser et de partager des ressources de plus en plus rares, d'avoir un développement qui prenne en compte toutes les parties prenantes (et non pas le développement d'une seule au détriment des autres).

La prise de conscience peut surgir progressivement grâce au **dialogue de gestion**. Des échanges, une rencontre exceptionnelle ou inattendue, une relation privilégiée entre deux personnes (par exemple, une relation de nature pédagogique) peuvent aussi faire évoluer la conscience d'un individu ou d'un groupe d'individus. Dans ce contexte, nous verrons que le rôle de la fonction contrôle de gestion est essentiel puisqu'il lui incombe d'accompagner ce processus qui amène les acteurs vers plus de maturité et de responsabilité¹.

2.3. Vers l'atteinte du palier de l'intégration

2.3.1. Le développement, succession de crises et de rééquilibrages

Le processus de développement est toujours jalonné de crises plus ou moins fortes qui sont la manifestation de déséquilibres. On tente alors d'en diagnostiquer les causes avant de mettre en œuvre les mesures de pilotage adéquates pour un retour à l'équilibre. Ces crises ont généralement pour origine un décalage entre le niveau de conscience de l'entreprise et son fonctionnement ou sa structure organisationnelle².

1. Se reporter au chapitre 7.

2. Par la suite, nous verrons en quoi le manager pilote et son copilote (le contrôleur de gestion) peuvent aider l'organisation à dépasser positivement ses crises en l'accompagnant vers un nouvel équilibre.

On distingue trois cas principaux :

- ① Une majorité d'acteurs a une conscience collective plus intégrée que celle du ou des dirigeants, ce qui engendre un blocage dans le développement de l'entreprise. À titre d'illustration, on peut évoquer le cas du créateur qui veut continuer à faire tout lui-même, alors que la taille de l'entreprise justifierait d'aller vers plus de délégation.
- ② L'évolution des caractéristiques de l'entreprise (type d'organisation et de ses outils de gestion associés, style de management...) nécessite qu'une partie des acteurs puisse bénéficier de processus de développement individuel ; pour s'adapter, par exemple, à un fonctionnement impliquant une plus grande responsabilité du personnel.
- ③ La conscience et la vision d'une majorité des hommes qui font l'entreprise ont changé, mais l'organisation elle-même ne s'est pas encore adaptée.

2.3.2. De la crise de la différenciation à l'intégration

Compte tenu du développement de son entreprise, de l'augmentation de sa taille ou de la croissance de ses activités, le fondateur ou le pionnier, au bout d'un moment, ne peut plus tout contrôler ; du coup, l'organisation est obligée de se structurer et de se segmenter (palier 2).

- La spécialisation finit par être poussée à un tel point que chaque service se détache de la finalité de l'entreprise et ne vit plus que pour sa propre logique.
- La coordination ne repose plus que sur des procédures formelles ; la normalisation prend le pas sur la créativité et la prise d'initiatives.
- Avec la centralisation, les niveaux inférieurs n'assument plus la responsabilité des décisions ; d'où un engorgement des responsabilités aux niveaux supérieurs, le manque de flexibilité, une augmentation des frais généraux et un désinvestissement du personnel.
- Les collaborateurs ont l'impression de n'être plus qu'un prolongement de la machine (appauvrissement intellectuel, baisse de la motivation et de la productivité...).

Si, dans un premier temps, ces mesures permettent de trouver un nouvel équilibre marqué par une ouverture vers l'extérieur (les branches de l'arbre), poussées à l'extrême, elles mènent à la sclérose et à la pétrification. L'entreprise ne respire plus : la structuration (sa dimension masculine) a pris le pas sur sa capacité à créer ou innover (sa dimension féminine). Elle cherche des repères à l'extérieur mais les remèdes qu'elle y trouve ne sont pas toujours appropriés à son contexte. Pour passer au palier 3, c'est-à-dire muter vers une organisation intégrée, il lui faut alors rechercher l'implication créative de chacun et veiller à ce que règne la confiance. Il faut que chacun assume un rôle d'innovateur à l'égard de ses propres problématiques. En d'autres termes, une organisation en phase de différenciation doit réintroduire un esprit pionnier afin de parvenir au stade de l'intégration. Cette phase suppose un rééquilibrage de ses dimensions masculine et féminine.

2.3.3. L'atteinte de l'équilibre chez l'être humain

Chaque être humain aurait pour objectif d'atteindre l'équilibre. Au fond, toute activité humaine serait une marche vers l'équilibre. Comme le souligne J. Piaget (1964, p. 16)¹ : « à chaque instant [...], l'action est déséquilibrée par les transformations qui surgissent dans le monde, extérieur ou intérieur, et chaque conduite nouvelle consiste non seulement à rétablir l'équilibre, mais encore à tendre vers un équilibre plus stable que celui antérieur à cette perturbation. C'est en ce mécanisme continu et perpétuel de réajustement ou d'équilibration que consiste l'action humaine ». Finalité de l'homme², cette idée est d'ailleurs au cœur de la pensée chinoise : c'est l'équilibre du yin et du yang, deux forces opposées mais égales et complémentaires, présentes partout dans l'univers et en soi, qui assure chez l'homme le maintien et le rétablissement de la santé. Il n'y aurait jamais d'équilibre stable, synonyme de mort, « mais une tendance à l'équilibre dans une permanente oscillation » (Frey et Murier, 2007, p. 17)³. Que faut-il alors entendre exactement par **équilibre** ?

Le concept d'équilibre vient du latin *aequus*, égal et *libra*, balance. Synonyme de plénitude, de stabilité, d'harmonie ou de maturité, il renvoie à la juste combinaison de forces ou d'éléments.

On considère que l'être humain trouve son équilibre quand il est en passe de réussir son processus d'individuation : capable de se construire ses propres repères, autonome, il est conscient que son action est au service du tout ; c'est à cette condition qu'il donne un sens à son existence. Mais il ne peut véritablement devenir un être individué sans l'atteinte d'un certain équilibre entre ses dimensions masculine et féminine par essence complémentaires. « Chacun complète l'autre et est complété par lui, différent et complémentaire »⁴.

Chez l'être humain, l'atteinte de la plénitude passe par la reconnaissance et la mise en équilibre de ses deux dimensions, masculine et féminine. Pour trouver son équilibre, l'homme doit avoir développé à la fois son aptitude à se structurer et sa capacité à se relier au monde qui l'entoure ; si la première, qui renvoie à la « force », lui est nécessaire, elle ne peut être efficace sans la seconde, qui désigne le « mouvement conscient »⁵. En d'autres termes, la force ne peut avoir de portée ou devenir « intelligente » sans l'expérience, sans le « mouvement conscient »⁶. C'est par le mouvement que l'on atteint l'équilibre. On parlera d'**équilibre dans et par le mouvement**. Cet équilibre est atteint par étapes successives (expérimentation, développement, prises de consciences...).

1. Piaget J., *Six études de psychologie*. Denoël, 1964.

2. Chez l'enfant, le palier 1 correspond à « l'équilibre physique ».

3. Frey M., Murier A.-L., *Mieux vivre grâce à la médecine chinoise*. Le Pré aux Clercs, 2007.

4. Fella A., *Mélusine, la femme éternelle*. Dervy, 2006.

5. Goleman D., *L'Intelligence émotionnelle*. J'ai lu, 2003.

6. On retrouve cette complémentarité du masculin et du féminin dans la célèbre phrase de Rabelais : « *Science sans conscience n'est que ruine de l'âme*. » Autrement dit : « force intelligente » (partie masculine) sans « mouvement conscient » (partie féminine) mène au chaos.

« *L'éternel féminin nous attire vers le haut* ».

Goethe.

En référence aux travaux du psychologue C. G. Jung, le **principe masculin** se définit par des qualités de type *animus* : l'extériorisation, l'action, la détermination, la structuration, la construction concrète, la maîtrise des événements, la division et la rigidité. Par complémentarité, le **principe féminin** se caractérise par des qualités de type *anima* : l'intériorisation, la flexibilité, l'intuition, la réceptivité, la capacité à relier, l'aptitude à donner du sens à l'action, l'appréhension globale, unitaire, périphérique, holistique. Chaque principe possède ce que l'autre n'a pas. Ce n'est pas tant une question de sexe (les hommes ou les femmes possèdent ces traits de sensibilité dans des proportions très diverses) qu'une question de vision du monde comme l'illustre le tableau ci-après¹. On retrouve cette distinction *anima / animus* dans les principes du yin et du yang.

Dans tout organisme ou système complexe (un être humain, une fonction, un processus de décision, l'entreprise dans son ensemble...), l'efficacité suppose l'équilibre² qu'on ne peut donc obtenir sans le respect de cette collaboration/complémentarité masculin/féminin. Par exemple, la mise en œuvre en entreprise d'une politique ou d'un contrat imposé par la force (principe masculin), sans concertation préalable avec les différentes parties prenantes (principe féminin), peut conduire au rejet. Inversement, le trop de concertation (principe féminin), sans objectifs ou règles claires, est souvent un frein à l'efficacité. Il faut, par conséquent, un dosage équilibré des deux principes.

Dans les entreprises d'aujourd'hui, le principe masculin, qui ne s'appuie pas assez sur le principe féminin, est une force amputée qui générera des résistances et donc ne s'inscrira pas dans la durée. Le masculin se construit à partir du féminin. S'il n'a pas cette source féminine qui le nourrit, il ne pourra pas extérioriser sa pleine potentialité. Sa relation au féminin va lui permettre de s'élever pour avoir une pensée plus globale. Et il va la rapporter au féminin pour l'aider à recentrer son action (fécondation, cristallisation).

2.3.4. L'atteinte de l'équilibre dans l'entreprise

Dans l'entreprise comme chez l'être humain, l'équilibre est atteint par étapes successives. Il suppose le plus souvent des expérimentations parfois extrêmes, expérimentations qui, comme nous l'avons déjà vu, sont indispensables au cycle de conscience (par exemple, une entreprise qui, lors d'un changement de direction, passe d'une organisation centralisée à une organisation radicalement décentralisée). Au plan de son organisation, il lui faut chercher en permanence le dosage subtil et optimal

1. Voir le Point de vue de Christine Kerdellant, « Le Management au féminin. », *Les Échos*, 11 octobre 2005.

2. Se reporter au chapitre 4.

entre, par exemple, responsabilisation et directivité, impératifs économiques et respect des hommes ou de l'environnement, etc.

Tableau 7. Les caractéristiques des principes masculin et féminin

	LE PRINCIPE MASCULIN <i>La force intelligente</i>	LE PRINCIPE FÉMININ <i>Le mouvement conscient</i>
Principes généraux	Yang	Yin
	Actif	Passif
	Système nerveux sympathique (active l'organisme)	Système nerveux parasympathique (ralentit l'organisme)
	Principe d'extériorité	Principe d'intériorité
	Domaine de la structuration	Domaine du rythme et du vivant
	Futur => Avoir	Présent => Être
	Espace et temps (d'où culture de l'urgence)	Instant
	Thanatos	Éros
Modalités d'appréhension	Appréhension du monde par la pensée analytique la raison - la logique - la science	Perception de l'information de manière métaphorique et analogique
	Cerveau gauche	Cerveau droit
	Approche des problèmes par segmentation (cartésianisme)	Pensée plus globale permettant une vision d'ensemble
	Logique déductive	Logique inductive
	Pensée plus conceptuelle	Pensée plus concrète
Style de management	Préférence pour les hiérarchies verticales	Préférence pour les réseaux horizontaux
	Sensibilité à la compétence et au titre	Sensibilité à la qualité de la relation
	Management par les résultats	Management par les moyens
Logique d'action	Raison - logique - action dans la matière	Intuition - paradoxe - poésie - amour
	Compétition	Coopération
	Découpage	Inter-dépendance
	Directivité - autorité	Reliance - dialogue
	Focalisation sur les objectifs	Focalisation sur les processus
	Résultats	Ressenti - partage - don - émotion

« *L'homme ne prend conscience de son être que dans les situations limites* ».

K. Jaspers.

Et comme c'est le cas chez l'être humain, c'est l'équilibre qui donne à l'organisation la force de résister ou de s'adapter aux aléas de l'environnement. Car si l'immobilisme est synonyme de déclin ou de mort, l'équilibre consiste en effet à se mouvoir (donc à être flexible et vivant) tout en gardant le cap pour atteindre les objectifs que l'on se fixe. Il s'agit donc d'un équilibre constamment remis en question et qui va de l'avant. En entreprise, l'atteinte du palier de l'intégration passe d'abord par la recherche de l'équilibre dans ses objectifs globaux.

- D'une façon générale, une entreprise doit rechercher un certain équilibre entre les différents objectifs (financiers, économiques, sociaux...) qu'elle poursuit. Ces objectifs doivent impérativement tenir compte des différentes parties prenantes.
- Au fond, l'équilibre est atteint quand aucune des parties ne se sent lésée ou quand chacune d'entre elles a le sentiment d'apporter sa contribution. Il faut trouver la bonne pondération entre l'atteinte des objectifs de l'entreprise (la vision) et le développement des hommes qui la composent. C'est une question de performance.
- Certes, les acteurs doivent être pleinement conscients des impératifs économiques. Mais si les objectifs de l'entreprise ne sont pas en adéquation avec ce que les hommes sont en mesure de donner pour les atteindre ou si ces mêmes objectifs ne sont pas assez appropriés par les acteurs, ils risquent tout simplement de ne pas être mis en œuvre ou atteints. Lorsque les objectifs sont autoritaires et imposés, deux cas de figure peuvent se présenter :
 - ① ils ne sont pas compris puisqu'ils ne sont ni expliqués ni co-construits ;
 - ② les acteurs sont incapables de les mettre en œuvre, car ils n'ont pas les compétences professionnelles requises.
- Si les objectifs globaux supposent responsabilisation et intégration ou conscience forte de la problématique, il faut accompagner les acteurs et ne pas les laisser livrés à eux-mêmes. Car « être responsable » c'est « donner une réponse à ». Encore faut-il que les hommes à qui l'on confie des responsabilités soient capables de les assumer ou qu'ils aient atteint un niveau suffisant d'autonomie. Ainsi, la clé d'un bon pilotage est de fixer des objectifs ambitieux (donc motivants) (côté masculin) tout en favorisant, pour les atteindre, le développement des hommes et de l'Organisation au travers, en particulier, de l'expérimentation et du dialogue de gestion (côté féminin). L'atteinte de la cible ou du point de convergence dépend de la capacité des managers pilotes à effectuer un bon dosage entre les deux.

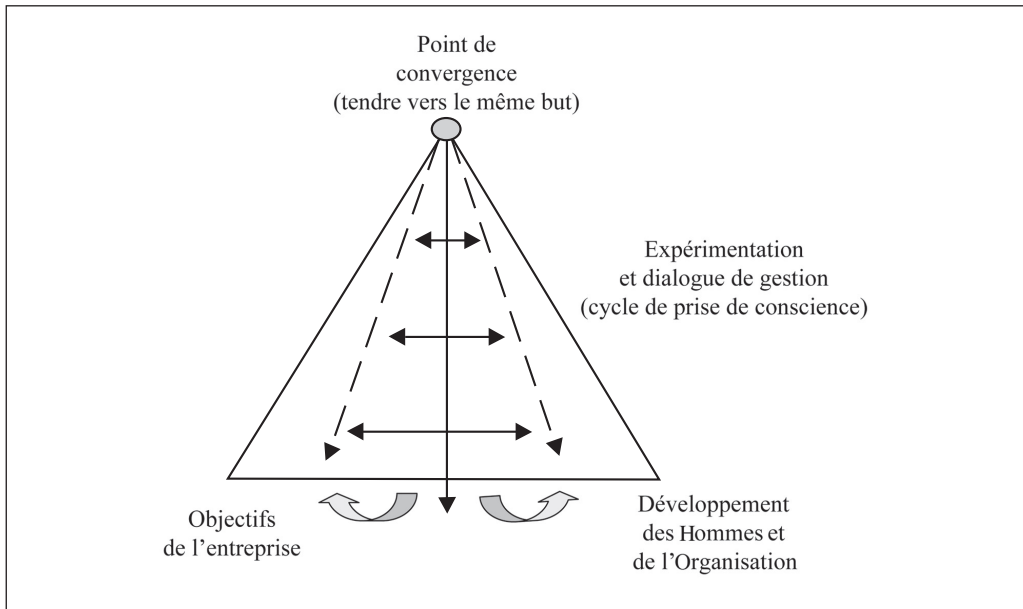


Illustration 10. La recherche de l'équilibre d'objectifs

Par définition, le pilotage d'une entreprise ou d'un projet n'est pas une science exacte. Même s'il prend appui sur des instruments de navigation structurés, il est aussi le fruit d'intuitions, de tâtonnements ou d'expérimentations, dans un contexte où se mêlent stabilités et instabilités, certitudes et incertitudes. C'est l'expérimentation des erreurs et des extrêmes qui fait progresser l'individu. Comme un mouvement de balancier qui, après être allé trop à gauche puis trop à droite, se stabilise peu à peu à l'équilibre, le manager pilote expérimente des voies qui, opposées mais complémentaires (un management trop directif suivi d'un management trop participatif...), le conduisent finalement au point d'équilibre ou d'intégration, à savoir, « le juste milieu de toute chose ». Et un tel apprentissage ne pourra se réaliser qu'au travers des échanges (donc du dialogue de gestion).

Ainsi, le management des entreprises oscille souvent entre deux principes *a priori* opposés, une **force intelligente** (de nature masculine) qui structure et un **mouvement conscient** (de nature féminine) qui en permet l'évolution. L'atteinte de la « performance globale »¹ suppose de trouver entre les deux un équilibre naturel et stable, équilibre dans lequel ils s'expriment de façon optimale et que permet un troisième principe qui les unit, l'intégration.

1. Nous parlerons alors de « performance équilibrée ». Se reporter au chapitre 4.

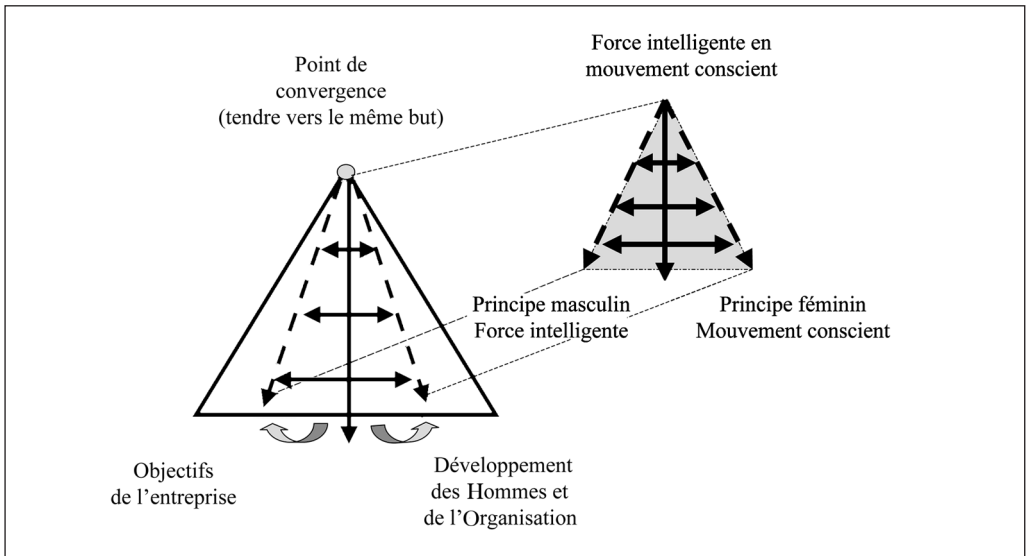


Illustration 11. La recherche de l'équilibre **dans** et **par** le mouvement

Chaque zone de l'entreprise se caractérise elle-même par une dimension masculine ou féminine plus marquée. La zone tête (zone de l'extériorisation) a plutôt une dimension masculine ; la zone du métabolisme (zone de l'intériorisation) relève davantage du féminin ; la zone rythmique est celle qui permet justement de réintroduire la réflexion dans une entreprise trop focalisée sur l'action, de réinjecter du lien et de l'humain dans une entreprise trop focalisée sur la structuration et la normalisation, autrement dit, de faciliter un retour à l'équilibre entre masculin et féminin. On retrouve ici l'une des fonctions essentielles du manager, sorte d'alchimiste, chargé d'équilibrer en permanence ces deux polarités. Comme le précise M. Le Saget (2006, p. 2)¹ : « quand, insufflé par le manager intuitif, l'*anima* fera son entrée – autre que clandestine – dans l'entreprise [...], cet autre regard sur les choses pourrait bien rendre à l'homme sa vraie place pour faire évoluer la société vers une performance et une maturité plus élevées ».

Plus qu'opposés, les principes masculin et féminin sont parfaitement complémentaires. L'expérience montre, à tous les niveaux, qu'un pilotage trop dominé par la force masculine conduit soit à rigidifier l'organisation, soit à engendrer des résistances (exemple : les procédures de contrôle interne...) ; de même, un pilotage trop intuitif ou trop émotionnel ne permet pas d'atteindre les objectifs de l'organisation. En revanche, c'est bien l'alliance des deux (dans la définition et la mise en œuvre de la stratégie, dans les styles de management ou de pilotage, dans les modes organisationnels, etc.) qui crée une unité permettant au manager, dans un premier mouvement, de se fonder sur l'intuition et la conscience de ce qu'il convient de faire, puis de la mettre en œuvre par une structuration adaptée mais

1. Le Saget M., *Le Manager intuitif. Une nouvelle force*. Dunod, 2^e édition, 2006.

évolutive, en fonction des ressentis de l'organisation elle-même ou de l'extérieur¹ ; par ce processus, l'organisation est tout à la fois structurée et vivante.

En clair, si la recherche de l'équilibre caractérise les êtres humains (c'est le processus d'individuation), elle se retrouve de fait dans l'entreprise, dans ses paliers de conscience, dans ses fonctions ou dans son mode de management².

Dans toute organisation, il faut une alternance entre la dimension masculine et la dimension féminine pour que s'effectue le passage d'un palier de conscience à un autre. Plus précisément, chaque progression de conscience (du palier 1 au palier 2, puis du palier 2 au palier 3) passe par une oscillation permanente entre deux mouvements (masculin, féminin) jusqu'à l'arrivée d'un point de rupture et de crise (« mort »), qui nécessite alors une impulsion différente (« renaissance ») vers un autre état de conscience individuel ou organisationnel.

- Le palier 1 est naturellement masculin puisqu'il est basé sur la directivité et sur l'obéissance à des règles ou à un chef ; les individus se soumettent à un pouvoir plus ou moins autoritaire ; les solutions aux problèmes locaux s'imposent d'en haut.
- Dans le palier 2, palier plus rythmique donc plus féminin, les acteurs ne peuvent plus se référer au seul chef ou au seul responsable hiérarchique pour résoudre les problèmes qui leur sont posés ; ils recherchent aussi à l'extérieur des réponses à leurs questions ; ils sont alors pris entre la directivité rassurante du palier 1 et une attirance pour d'autres repères, opposés mais complémentaires aux repères traditionnels qu'ils ont eus jusqu'ici en interne ; le pouvoir est un pouvoir d'opportunisme ou de réseau.
- Dans le palier 3, les deux dimensions, masculine et féminine, sont toutes les deux présentes en équilibre et en harmonie ; autonomes, les acteurs cherchent à trouver la solution en eux-mêmes tout en prenant appui sur l'extérieur ; le pouvoir est un pouvoir de bien commun.


Notons au passage que le palier 2 est certainement le plus anxiogène : l'individu quitte les repères autoritaires mais rassurants du palier 1 (il essaie parfois d'y revenir) et, comme il recherche des repères extérieurs qui, par définition, ne peuvent totalement être en phase avec lui (car les besoins de chacun sont différents), il « zappe » d'un palier à un autre sans être satisfait ; l'homme se trouve ainsi en situation inconfortable : le sens qui guide son action (sa dimension masculine) est sans cesse perturbé par ses émotions (sa dimension féminine). Le moyen le plus sûr pour améliorer le fonctionnement et donc l'efficacité des acteurs et de l'organisation est de les conduire vers une plus grande intégration (le palier 3).

1. C'est ce que nous appellerons « l'intelligence du cœur » et que nous développerons dans le chapitre 7.

2. Ce dernier point sera développé dans le chapitre 7.


Enfin, le développement équilibré d'une entreprise suppose l'intégration des deux principes, masculin et féminin, au sein de chacune de ses douze fonctions comme le montre le tableau ci-après. Comme on peut le constater, certaines fonctions ont une dimension ou une composante naturelle plutôt masculine, tandis que d'autres ont une dimension ou une composante naturelle plutôt féminine. Selon le même principe que le processus d'individuation, la fonction doit développer la composante qu'elle a laissée en sommeil en l'extériorisant. Cette mise en œuvre génère un équilibre qui, une fois atteint, permet une plus grande plénitude de la fonction et donc une meilleure efficacité. Ainsi, pour la fonction recherche et développement, la qualité naturelle et première de nature plutôt féminine, à savoir l'intuition, a besoin d'un second mouvement, de nature masculine, qui structure et concrétise cette idée, c'est-à-dire, sa mise en application ; de même, pour être efficace, une mission d'audit doit équilibrer les deux polarités.

Tableau 8 : Une recherche de l'équilibre au niveau de chaque fonction (1)



Fonction	Objectifs équilibrés	Composante masculine	Composante féminine	Composante naturelle	Composante à développer
1 Innovation R&D	Créer de nouveaux biens et services Améliorer des procédés de fabrication Partir de l'existant, en déduire ce qui manque et combler ce manque	Mise en application concrète Faisabilité pour la production	Imagination - intuition Ressenti - anticipation des besoins	Féminine	MASCULINE
2 Production	Élaborer, fabriquer des biens ou services répondant aux besoins et sous contraintes techniques	Précision, méthode, sens du concret (approche cartésienne) Connaissance des lois de la matière	Flexibilité/adaptation Capacité à faire le lien avec le reste de l'entreprise	Masculine	FEMININE
3 Communication	Délivrer un message avec clarté et pédagogie Promouvoir un bien ou un service	Structuration du message	Écoute, empathie, osmose, séduction	Féminine	MASCULINE
4 Organisation Informatique	Agencer l'organisation et poser les règles d'échange de l'information en les faisant évoluer en fonction du développement de l'organisation	Conceptualisation et structuration du traitement de l'information Sens de la logique	Adaptation, souplesse Transversalité/Etre au service des autres fonctions	Masculine	FEMININE
5 Leadership Direction générale	Coordonner les fonctions, orienter et rendre leurs actions cohérentes pour l'atteinte d'un objectif commun (à l'image du chef d'orchestre)	Directivité, sens Affectation des tâches Efficacité	Capacité à imposer une pulsation commune Faciliter l'harmonie et la cohérence	Féminine	MASCULINE
6 Comptabilité Finance	Valoriser, évaluer et comptabiliser les activités Communiquer les chiffres-clés	Chiffrage/quantification/inventaire Précision/fiabilité	Capacité à éclairer le décideur Aptitude à faire parler les chiffres (interprétation)	Masculine	FEMININE

Tableau 8 : Une recherche de l'équilibre au niveau de chaque fonction (2)



Fonction	Objectifs équilibrés	Composante masculine	Composante féminine	Composante naturelle	Composante à développer
7 Concertation Droit	Créer un lien de confiance, un rapport d'échange ou de droit structuré par le contrat	Prévision et structuration avec précision des termes du contrat	Concertation Capacité à s'entendre et à créer la confiance Recherche d'équité et de justice dans les rapports	Féminine	MASCULINE
8 Contrôle de gestion Planification	S'assurer de l'atteinte de la performance Accompagner le pilotage et le développement de l'organisation	Efficacité/efficacité Prédictibilité/modélisation	Capacité à gérer la complexité/ à appréhender la performance sous toutes ses dimensions/ à accompagner les métamorphoses de l'organisation	Masculine	FEMININE
9 Stratégie	Définir les missions, les buts et les activités à suivre Se projeter dans le temps et l'espace et délimiter les cibles à atteindre	Plans stratégiques Formalisation et quantification des <i>scenarii</i>	Capacité à imaginer le futur Capacité à se projeter Capacité à relier la stratégie avec l'organisation	Féminine	MASCULINE
10 Entreprendre Présidence	Gouverner et développer l'entreprise de façon harmonieuse et équilibrée Alerter et éclairer la direction générale Etre le gardien des valeurs	Volonté, force d'entreprendre Prise de recul par rapport à la gestion courante Vision globale Arbitrage équitable, décisions justes	Aptitude à porter les valeurs, à montrer l'exemple Capacité à éclairer et à trouver les idées nouvelles Empathie vis-à-vis des acteurs de l'entreprise	Masculine	FEMININE
11 Ressources humaines	Administrer, mobiliser et développer les ressources individuelles et collectives S'assurer de l'adéquation Hommes/postes/fonctions Veiller à la santé psychique et physique des acteurs	Recrutement, évaluation, rémunération, gestion prévisionnelle des ressources humaines	Formation et développement des collaborateurs Dialogue social et coopération Écoute, ressentir des besoins	Féminine	MASCULINE
12 Marketing Ventes	Faciliter la commercialisation des produits et services Vendre des produits et des services S'adapter aux besoins des clients par le dialogue	Fixation et suivi des objectifs de ventes Développement de nouveaux marchés	Ressenti des besoins des clients Art de négocier Stratégie de séduction	Masculine	FEMININE

L'essentiel du chapitre 2

Appréhender les logiques évolutives de l'entreprise, c'est connaître les lois de développement auxquelles elle est soumise et les paliers de conscience auxquels elle peut accéder, comprendre le processus de prise de conscience, identifier la manière dont elle peut atteindre le stade de l'intégration.

- **Lois de développement et paliers de conscience.** Dans son existence, l'homme connaît différentes phases de développement, la phase ultime étant celle de l'individuation : responsable de ses actes, il est alors pleinement conscient d'appartenir à un Tout. Ensembles d'hommes, les entreprises obéissent elles-mêmes à des lois de développement qui leur sont communes. Il est possible de découper leur cycle de vie en trois phases – pionnier-structuration, différenciation, intégration –, qui correspondent à des paliers de conscience. À chacune de ces phases est associée une logique propre qui met davantage en jeu certaines de ses fonctions. Mais au bout d'un certain temps, la place occupée par cette logique finit par générer des dysfonctionnements porteurs de crises, qu'il convient de dépasser.

- **Le processus de prise de conscience.** L'évolution des organisations ou des modes de management trouve son origine dans le processus de prise de conscience d'une masse critique d'individus, processus fondamental qu'il nous faut donc analyser. Chez l'homme, comme en entreprise, le passage d'un palier de conscience à un autre s'effectue par saut de conscience qui n'est ni linéaire ni mécaniste. Provoquées par des crises, des chocs ou des événements imprévus, la prise de conscience et l'intégration d'une organisation sont l'objet de rééquilibres permanents.

- **Vers l'atteinte du palier de l'intégration.** L'efficacité d'une entreprise implique un équilibre que permet la collaboration ou la complémentarité entre les dimensions masculine et féminine, et que l'on doit retrouver au niveau des objectifs de l'entreprise, de son mode de pilotage, de ses fonctions ou du développement de ses hommes. Loin d'être statique, cet équilibre suppose à la fois structuration et mouvement.

L'accompagner dans sa guérison

Pour rendre une organisation pérenne, agile et efficace, il convient de réaliser un diagnostic (3.1.) pour mettre notamment en relief les causes de ses dysfonctionnements (3.2.) et la conduire sur le chemin d'une performance plus globale (3.3.).

3.1. La démarche de diagnostic

3.1.1. Le recours à l'analogie de la « maladie » à des fins pédagogiques

Bien entendu, les entreprises ne sont que rarement au stade de l'intégration (palier 3). Les dirigeants ou les managers soucieux de les y conduire, peuvent, dans un premier temps, effectuer un **diagnostic** organisationnel afin de mesurer le chemin qu'il reste à parcourir pour atteindre ce stade. Ce diagnostic doit mettre en exergue à la fois les forces et les faiblesses de l'entreprise. Certes, il est toujours difficile d'entamer une telle démarche, car elle est susceptible de faire apparaître clairement les dysfonctionnements et éventuellement occasionner des conflits. Elle peut faire peur. Pour autant, elle constitue le seul moyen de progresser. Le terme de *diagnostic* n'est d'ailleurs pas neutre. Il suppose que l'on va tenter de cibler des « **maladies** » pour mieux les traiter.

Or, le recours à l'analogie de la maladie dans l'organisme humain aide justement à comprendre la nature et le rôle des dysfonctionnements en entreprise. La maladie a une fonction propre et donc une utilité. Son rôle tourne en effet autour de trois grands objectifs : elle constitue l'information d'une distorsion ; elle assure la protection de l'unité de l'être ; elle participe à la structuration psychique de l'individu (Gandolfi et Gandolfi, 2001, p. 362)¹.

- La maladie est la métaphore d'une vérité cachée. Elle signale en premier lieu les difficultés de métabolisation de processus externes ; il s'agit en quelque sorte d'une mise en scène symptomatique des problèmes relationnels en souffrance² ; d'origine interne ou externe, elle indique ce qui ne fonctionne pas bien (« le mal a dit »).

1. Gandolfi L., Gandolfi R., *La Maladie, le mythe et le symbole*. Éditions du Rocher, 2001.

2. Cette idée a été mise en avant par les psychanalystes. Lorsque l'élaboration psychique rencontre des obstacles à sa formation, l'organe le signale par un dysfonctionnement. Le fonctionnement organique s'adapte et corrige en quelque sorte les positionnements face au réel jusqu'à ce que le sujet mette en scène des situations lui permettant de prendre conscience de ses difficultés. Des situations se rejouent pour inviter la personne à modifier son mode relationnel afin de libérer le jeu du fonctionnement organique ; une pathologie grave n'arrive jamais sans qu'il y ait eu au préalable une série de signaux mettant en évidence les lieux posant problème ; cet équilibre entre physiologique et construction psychique résulte d'un subtil va-et-vient.

Les travaux du psychanalyste G. Groddeck envisagent la pathologie comme un langage sémiotique du corps, qui viendrait à la rescousse de ce qui ne peut se dire (Gandolfi et Gandolfi, 2001, p. 15)¹. Comme le souligne T. Dethlefsen (1990, p. 22)², « la maladie est un état qui dénonce, chez l'être humain, un dérèglement de la conscience, une discordance, un désordre. Cette perte d'équilibre se manifeste dans le corps par un symptôme. Ce symptôme est un signal, il transmet une information car son apparition rompt le cours normal de notre vie et nous oblige à lui porter toute notre attention ».

- La pathologie a un rôle protecteur³. Un organisme est d'autant plus agressé par l'extérieur qu'il est « fragile » ou qu'il n'est pas en harmonie avec lui-même. La maladie oblige ainsi l'individu à écouter ce qui ne fonctionne pas et à prendre conscience de faiblesses qu'il essaiera alors de juguler.
- La pathologie a un rôle structurant. On ne peut nier que les maladies transforment. Toute pathologie grave dont un individu réchappe laisse des traces de maturation⁴ ; certes, les individus préféreraient certainement être épargnés par la maladie, mais c'est un fait, le symptôme est une invitation au dépassement pour un retour à l'équilibre.

Chez l'homme, la maladie l'interpelle sur ce qui va, ou sur ce qui ne va pas, dans sa vie. Le déséquilibre traduit un besoin : « il y a besoin lorsque quelque chose, en dehors de nous ou en nous, s'est modifié et qu'il s'agit de réajuster la conduite en fonction de ce changement » (Piaget, 1964, pp. 15-16)⁵. En entreprise, tout dysfonctionnement doit interpeller la direction générale et le contrôle de gestion sur les points de faiblesse de l'organisation, et doit être l'occasion d'une réflexion pour en comprendre les causes et trouver les solutions. Il s'agit de comprendre plutôt que de sanctionner lors, par exemple, de la constatation d'un écart.

3.1.2. Un diagnostic pour un retour à l'équilibre

La détection et la correction des déséquilibres doivent être au centre du processus de diagnostic. « L'équilibre harmonieux d'un organisme vivant se maintient grâce à la bonne circulation de l'énergie vibratoire à travers et entre toutes ses structures. Lorsque les informations véhiculées par cette énergie ne parviennent plus librement au niveau des cellules, l'organisme se déséquilibre et la maladie

1. Gandolfi L., Gandolfi R., *op. cit.*

2. Dethlefsen T., *Un chemin vers la santé*. Randin, 1990.

3. Certes, il est étonnant de considérer qu'une manifestation destructrice du corps puisse avoir en réalité un rôle protecteur ; à cet égard, Platon montrait déjà que la mort était le meilleur garant de notre éternité.

4. Giono, dans *Le Hussard sur le toit*, nous montre comment la mort, au visage de choléra, vient anéantir la population d'une région paisible et ensoleillée. Comme un raz de marée, le virus vient arracher les hommes à leur quotidien les obligeant à sortir de l'enlèvement de leur sentiment médiocre. Eschyle (-525), poète grec : « C'est une loi : souffrir pour comprendre » (*Agamemnon*).

5. Piaget J., *Six études de psychologie*. Denoël, 1964.

s'installe avec son cortège de symptômes [...]. Rétablir la santé nécessite la restauration d'une bonne communication entre les constituants de l'organisme malade¹, permettant à l'énergie vibratoire de circuler à nouveau librement » (Staub, 2003, p. 16)². Lorsque les dirigeants de l'entreprise repèrent des dysfonctionnements, il est impératif de procéder à un diagnostic approfondi afin de prévoir plus finement les mesures à prendre permettant un retour à l'équilibre.

Au passage, le diagnostic lui-même ne peut être efficace que s'il est « équilibré ». Un diagnostic équilibré passe par l'expression ou le regard de douze points de vue ou de douze sensibilités. En la matière, on s'apercevra que les réunions composées des douze fonctions sont généralement plus riches et plus productives, car elles permettent d'envisager toutes les facettes d'un problème et d'approcher la solution optimale. À force d'échanges et de dialogues, doit s'opérer une sorte de décantation progressive des avis ou des positions : on est alors plus en mesure d'obtenir une vision partagée et unifiée de la problématique.

D'un point de vue général, l'équilibre masculin/féminin est au centre du diagnostic. La démarche de diagnostic doit se focaliser sur l'équilibre masculin/féminin, à la fois dans la mise en œuvre des politiques et des stratégies, au sein des fonctions et des services, et dans l'élaboration des outils de pilotage. Comme nous l'avons indiqué précédemment, cet équilibre est en effet indispensable pour atteindre l'intégration.

Pour rappel, une organisation peut être découpée en trois sous-systèmes inter-reliés et complémentaires (sous-système « culturel identitaire », sous-système « social – relationnel – droit », sous-système « économique – productif ») comme le montre l'illustration ci-après.

Concrètement, la démarche de diagnostic de l'entreprise pourra alors porter sur les points suivants :

- ① Une analyse des trois zones.
- ② Une analyse des sept niveaux.
- ③ Une analyse des douze fonctions.
- ④ Une analyse du « positionnement » de l'entreprise, de ses fonctions et des hommes qui la composent au regard de sa biographie et des paliers de conscience.
- ⑤ Un bilan quant au développement des hommes.

1. On comprend ici que la fonction contrôle de gestion aura pour mission de veiller en permanence à cette libre circulation de l'information (dialogue de gestion, système de pilotage et indicateurs pertinents, rôle d'alerte...).

2. Staub H., *Les Énergies vibratoires et le mystère de la vie*. Éditions du Rocher, 2003.

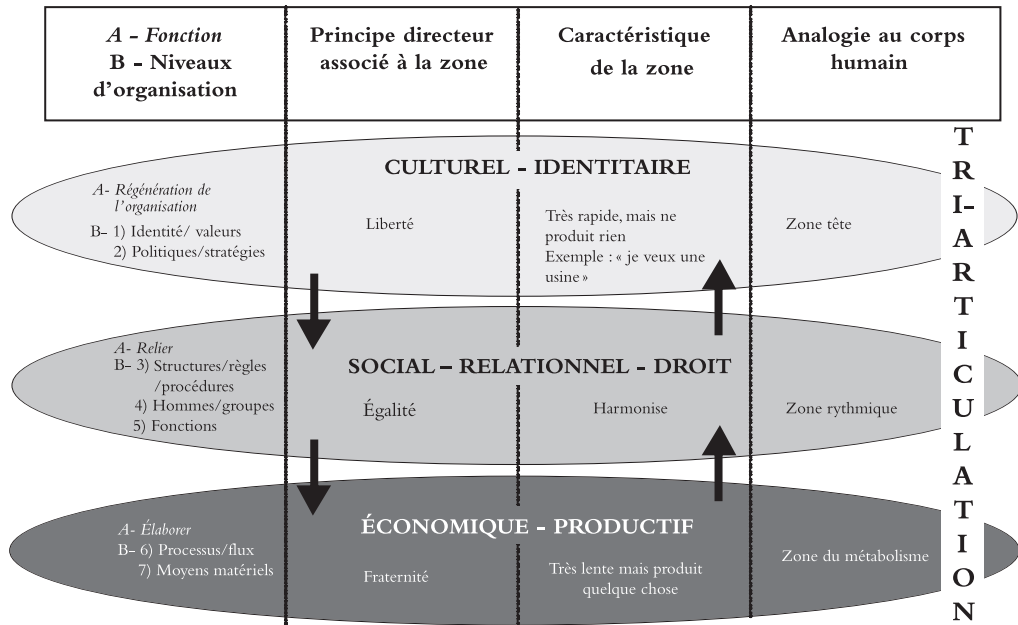


Illustration 12. Un diagnostic pour un retour à l'équilibre

① Une analyse des trois zones

- Les trois zones apparaissent-elles clairement et distinctement ? Sont-elles pour autant correctement tri-articulées ? Partagent-elles la même vision ? Conduisent-elles au même objectif global, à savoir : l'atteinte d'une performance équilibrée ? Sont-elles en phase au plan temporel ? Il arrive, par exemple, que la zone tête et la zone du métabolisme œuvrent dans des sens opposés... la première exige tout de suite (« je veux une usine ! » ; « j'exige un taux de rendement de 15 % ») quand la seconde n'a pas vraiment les moyens (humains, matériels, financiers, temporels...) de répondre à cette exigence.
- Les trois zones sont-elles réparties de manière équilibrée ? Lors de la mise en œuvre d'un projet ou lors du lancement d'une nouvelle stratégie, envisage-t-on ce projet ou cette stratégie sous les trois angles ? Souvent, la zone rythmique est oubliée... On définit une stratégie, on prévoit des moyens, mais quid de l'aspect animation ? On souhaite favoriser la transversalité, mais la structure organisationnelle n'est pas d'inspiration matricielle et les hommes n'ont pas l'habitude ou le réflexe de travailler ensemble. On voudrait booster le chiffre d'affaires, mais les moyens sont insuffisants...
- Les trois zones exercent-elles effectivement les fonctions qui sont les leurs ? Par exemple, est-ce bien la zone tête qui définit les orientations ou participe à sa revitalisation ? la zone rythmique qui relie ou coordonne ? et la zone du métabolisme

qui produit ou élabore ? Parfois, c'est la zone du métabolisme qui dirige ou impulse à défaut de la zone tête...

- Les trois zones fonctionnent-elles selon le principe ou la valeur dont elles devraient être imprégnées pour jouer correctement leur rôle ? La zone tête est-elle empreinte de liberté pour que la créativité puisse prendre toute sa dimension ? La zone rythmique est-elle conduite par le principe d'égalité ? En assure-t-elle la diffusion au sein de l'organisation ? A-t-on une réelle fraternité au sein de la zone du métabolisme ?

② Une analyse des sept niveaux au sein des trois zones

- Retrouve-t-on pour chaque zone les niveaux qui devraient lui correspondre ? Est-ce bien dans la zone tête, par exemple, que sont définies l'identité, les valeurs, puis les politiques et les stratégies de l'entreprise ?
- Lorsqu'une décision doit être prise, chacune des trois zones et chacun des sept niveaux se réfèrent-ils au niveau « supérieur »¹ pour que l'organisation puisse se développer de façon équilibrée ?
- Au sein même de chaque zone, l'équilibre est-il respecté entre chaque niveau ? Dans la zone rythmique, se préoccupe-t-on bien à la fois de la structuration et des règles, de la répartition des tâches et du climat social ou du développement des hommes ? Dans la zone métabolique, on a peut-être pensé aux processus et aux flux mais s'est-on suffisamment penché sur les moyens ?
- Enfin, les sept niveaux de l'organisation sont-ils bien présents, alignés, interconnectés et mis en œuvre avec une logique ou une conscience de palier 3 ? Articulés entre eux, permettent-ils à l'entreprise d'atteindre une performance pérenne, agile et efficace ?
- Nous proposons dans le tableau récapitulatif ci-après un certain nombre de questions qu'il convient de se poser selon le niveau où l'on se trouve. Ces questions peuvent être posées pour une entreprise dans sa globalité, un département, un service, un projet...
 - Le diagnostic de la zone tête renvoie à toutes les questions afférentes aux niveaux « identité – valeurs » et « politiques – stratégies ».
 - Le diagnostic de la zone rythmique renvoie à toutes les questions afférentes aux niveaux « structures – règles – procédures », « hommes – groupes » et « fonctions ».
 - Le diagnostic de la zone métabolique renvoie à toutes les questions afférentes aux niveaux « processus – flux » et « moyens matériels ».

1. Nous développons ce point lorsque nous présentons les quatre ordres de Pascal dans le chapitre 3, § 3.3.

Tableau 9. Éléments de diagnostic des trois zones et des sept niveaux

Zone	Niveaux	Éléments de diagnostic
Zone tête	Identité Valeurs	Quelle est l'identité de l'entreprise ? Quelles sont les valeurs de l'entreprise ? Quelle est la vision des dirigeants ? Est-ce qu'elles s'appliquent réellement et à tous les secteurs de l'entreprise ? Est-ce que les valeurs "parlent" aux salariés ?
	Politiques Stratégies	Politiques et stratégies sont-elles en phase avec l'identité et les valeurs de l'entreprise ? Sur quels segments stratégiques l'entreprise se situe-t-elle ? Politiques et stratégies sont-elles cohérentes entre elles ? Quelles sont les activités cœur de métier ? Quels sont les facteurs clés de succès pour aujourd'hui et pour demain ?
Zone rythmique	Structures Règles Procédures	Est-ce que la forme juridique et le fonctionnement de l'entreprise sont en accord avec les ambitions qu'elle affiche ? L'entreprise est-elle suffisamment structurée ? Cette structuration nuit-elle à sa capacité d'adaptation ? Les règles et les procédures sont-elles clairement définies ? Sont-elles connues et accessibles par tous ? Sont-elles figées ou évolutives ? Sont-elles adaptées et acceptées ? Qui définit les règles et les procédures ? En a-t-il la légitimité ? Quels sont les critères de gestion assignés aux unités opérationnelles ? Comment mesure-t-on leurs performances ? À quel type de planification (annuelle, pluriannuelle) se prête l'entreprise ? Les plans annuels partent-ils des plans opérationnels ? Quelle procédure de révision a-t-on prévu ? La procédure budgétaire est-elle efficace et adaptée ?
	Hommes Groupes	La coordination est-elle efficace ? Comment les hommes fonctionnent-ils ensemble ? Chacun est-il responsable de sa partie et un peu du tout ? Les unités opérationnelles sont-elles associées à la planification ? Un climat de coopération et de solidarité est-il en place pour accompagner la délégation des tâches et la responsabilisation des individus ? Met-on assez l'accent sur la formation ? Le dialogue de gestion est-il réalité ? Le contrôle de gestion est-il bien accepté ?
	Fonctions	Toutes les fonctions nécessaires à une performance équilibrée sont-elles présentes ? La répartition des tâches est-elle claire, complète et correctement assumée ? Les fonctions communiquent-elles bien les unes avec les autres ? À qui est rattaché le contrôle de gestion ? Quelles sont ses relations hiérarchiques et fonctionnelles ?
Zone métabolique	Processus Flux	Les flux sont-ils clairement identifiés et efficaces ? Les flux horizontaux sont-ils bien chaînés entre eux et aboutissent-ils à de la valeur pour le client ? Les systèmes d'information permettent-ils d'anticiper les ruptures ou les bifurcations ? Les sources d'information sont-elles pertinentes et fiables ? La saisie des données permet-elle un fonctionnement correct du processus budgétaire ? Le suivi des réalisations conduit-il à un reporting efficace et respectueux des délais ?
	Moyens matériels	Est-ce que l'entreprise dispose des moyens matériels et des ressources suffisantes pour réaliser la stratégie, ou être en adéquation avec ses valeurs ?

③ Une analyse des douze fonctions

- Toutes les fonctions (au nombre de douze) sont-elles bien représentées pour permettre à l'entreprise de gérer la complexité ? Existe-t-il des fonctions tronquées ?
- A-t-on attribué à chaque fonction les objectifs qui lui incombent ? Ces objectifs sont-ils équilibrés ? N'entrent-ils pas en conflit les uns avec les autres ? Sont-ils bien reliés à l'objectif de performance globale ?

- Chaque fonction a-t-elle les moyens de réaliser les objectifs qui sont les siens ?
- Chacune des fonctions est-elle en mesure, si ce n'est pas encore fait, d'extérioriser la dimension, masculine ou féminine, qu'elle n'a pas encore développée ? Peut-on mesurer le chemin qui lui reste alors à parcourir ? Que faudrait-il mettre en œuvre pour lui permettre de le faire ?
- L'entreprise met-elle l'accent sur les fonctions concernées compte tenu de la phase de développement dans laquelle elle se trouve ?

④ Une analyse du « positionnement » de l'entreprise, de ses fonctions et des hommes qui la composent au regard de sa biographie et des paliers de conscience

- Où en est l'entreprise dans sa biographie ou dans son cycle de vie ? Le cas échéant, comment doit-elle interpréter la crise (rupture, bifurcation à prendre...) qu'elle est en train de vivre ? Que « dit » la crise ?
- Quel rôle a-t-elle à jouer aujourd'hui vis-à-vis de ses clients, de ses actionnaires, des hommes qui la font et de son environnement ? Ce rôle est-il toujours le même ou a-t-il évolué ?
- À quel palier de conscience devrait-elle accéder progressivement pour être en mesure d'atteindre effectivement les objectifs d'équilibre ou de rétablissement ?
- De quoi a-t-elle besoin pour poursuivre son développement ? Dans quelle zone (la zone tête, par exemple, s'il s'agit d'un problème de gouvernance...) et à quel niveau : a-t-on affaire à un problème de structure, de flux, d'hommes, de moyens ? Faut-il agir ? Quelles sont les opportunités qu'elle peut saisir ou les menaces auxquelles elle doit faire face ?

⑤ Un bilan quant au développement des hommes

- Le développement des hommes constitue-t-il un levier de performance globale ? Au-delà des discours, est-il vraiment considéré comme facteur de performance ?
- Les hommes sont-ils tout simplement « heureux » de travailler dans l'entreprise ? (La question peut paraître décalée ou taboue, mais elle nous semble fondamentale...)
- Au demeurant, l'entreprise a-t-elle vraiment les moyens de détecter si les hommes sont suffisamment épanouis dans leur travail, à la place qu'ils occupent ou dans le rôle qui leur est assigné ? L'entreprise a-t-elle mis en place les dispositifs pour favoriser le développement de leurs compétences et de leur épanouissement ?
- Les hommes « se reconnaissent-ils » dans leur entreprise ? Au travers de son activité, de ses orientations stratégiques, de son mode de management, de sa biographie (certains collaborateurs sont souvent en avance sur leur organisation...), de la vision des dirigeants, des valeurs qui sont affichées...

- Les hommes sont-ils responsabilisés et impliqués dans l'exercice de leur mission ?
- L'entreprise a-t-elle mis en place tous les moyens (matériel, formation, rémunération, etc.) nécessaires et adaptés pour accompagner le processus de responsabilisation ? Les hommes sont-ils aidés dans leur démarche par des fonctions ad hoc (exemple : la fonction contrôle de gestion) ?
- Les hommes ont-ils conscience d'œuvrer pour le tout ? Dans quelle mesure savent-ils que leur propre action a un impact sur la performance globale de l'entreprise ?

Mais comme l'indique l'illustration ci-après le diagnostic ne constitue qu'une première étape. Il convient de définir les objectifs ou la cible que l'on souhaite atteindre (c'est l'étape n°2). Une telle définition sera fonction du palier à atteindre ; les dirigeants devront alors se poser les bonnes questions :

- Dans quelle mesure notre entreprise est-elle prête à « passer » au niveau suivant ? Les acteurs sont-ils prêts en conscience à accepter un tel saut ? N'oublions pas que la prise de conscience collective suppose l'atteinte d'une masse critique d'individus.
- Quel est le point d'entrée le plus approprié ? La zone d'impulsion reste la zone tête. Pour autant, sans tout révolutionner sous peine de traumatiser, il convient de trouver une clé d'entrée (par exemple, un processus de décentralisation).
- Quel délai faut-il prévoir ? Il s'agit-là d'un exercice difficile et long. S'il est nécessaire de planifier, il est tout aussi important de se donner du temps.

Il est probable que l'entreprise ait intérêt dans certains cas de faire appel à des intervenants extérieurs pour réaliser ce diagnostic. C'est le cas lorsque l'entreprise est en pleine crise de différenciation (passage du palier 1 au palier 2). Encore faut-il que la direction et l'ensemble des salariés soient prêts à en « entendre » les résultats. En tout état de cause, les hommes doivent y être totalement associés, ce qui leur permettra en effet de progresser eux-mêmes et de faire, à l'issue du diagnostic, des propositions d'amélioration.

Si le diagnostic organisationnel peut faire apparaître des forces, il met aussi en relief des dysfonctionnements. Bien entendu, il ne s'agit pas de pointer du doigt les erreurs ou de sanctionner ceux qui sont supposés en être responsables. Car les symptômes, d'origine interne ou externe, ont surtout pour intérêt de révéler une vérité cachée. Nous recensons maintenant les principales causes de dysfonctionnements que l'on retrouve souvent en entreprise y compris celles que nous avons rencontrées dans le cadre de notre activité professionnelle.

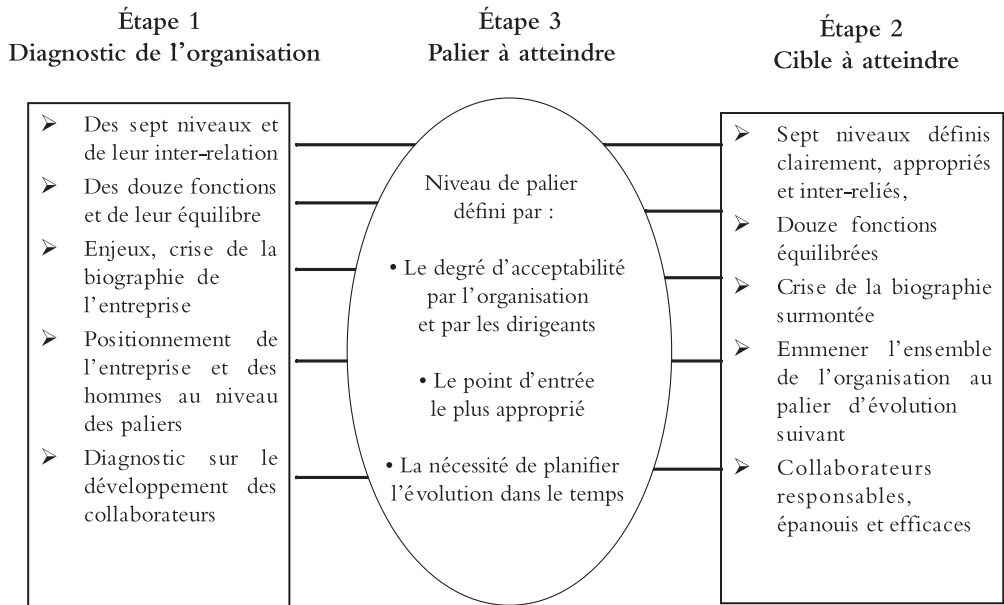


Illustration 13. Du diagnostic de l'organisation à sa mise en œuvre

3.2. Les causes de dysfonctionnements

3.2.1. Les dysfonctionnements d'origine interne

• Il n'existe pas d'équilibre entre les trois zones ou dans le développement des trois zones

– Un développement de la zone tête au détriment des deux autres...

- La direction générale décide seule et impose des politiques et des stratégies dans une organisation peu agile : non responsabilisés, faiblement motivés, peu enclins à passer à l'action, les acteurs sont incapables de trouver des solutions aux problèmes et compte-tenu des contraintes ; l'absence de « thermomètre » auprès des opérationnels prive les dirigeants d'informations précieuses.
- Un tel cas de figure relève souvent d'une organisation trop masculine. La direction pilote la firme sans connaître tous les enjeux et contraintes de la production (dirigeants parachutés). Une fois que la direction générale a pris la décision (par exemple : l'implantation d'un ERP), elle se désintéresse souvent de la mise en œuvre opérationnelle ; et quand les problèmes émergent, elle est obligée de se réimpliquer dans le projet, à un moment où les individus qui en avaient la charge (exemple : les consultants) ne sont plus disponibles ou ont quitté l'entreprise. Un système de pilotage uniquement mis en place par la tête ou par la force induit des déséquilibres et, à terme, rend le dispositif inadapté.

- Cette prééminence de la zone tête peut se retrouver au sein même de chaque fonction, par exemple, celle du contrôle de gestion. Le contrôleur reste en permanence dans son bureau et procède à des extractions de données à partir du système d'information sans jamais rencontrer les opérateurs. Sa mission, qui consiste dans ce contexte à dresser des tableaux sophistiqués pour la direction générale, ne permet pas une action efficace et en profondeur au sein de l'entreprise.

– **Un développement de la zone rythmique au détriment des deux autres...**

- Il s'agit d'entreprises trop féminines dans lesquelles l'échange, la cogestion et la concertation l'emportent le plus souvent sur l'efficacité. Le style de direction est basé sur l'affectif ; s'il n'y a pas de directivité, il n'y a pas non plus de vision et de sens de l'entreprise suffisamment fermes. Les réunions n'en finissent pas, les décisions ne sont pas prises et l'organisation peine à suivre le rythme des évolutions de son environnement.
- Cette prééminence de la zone rythmique peut se retrouver au sein de la fonction contrôle de gestion. Dans ce cas, relativement rare, le contrôleur passe trop de temps à rencontrer des opérationnels et à rechercher le consensus pour l'identification et la mise en œuvre des indicateurs. Du coup, à vouloir trop prendre en considération les desiderata de tout le monde, il en finit par oublier l'essentiel de sa mission.

– **Un développement de la zone métabolique au détriment des deux autres...**

- On retrouve ici les entreprises plongées dans la logique de l'action. C'est la production (au sens général du terme) qui crée l'offre et prime sur tout. Du coup, on manque de recul par rapport aux événements. Les acteurs n'ont pas le temps de se coordonner. Ignorant ce que fait l'autre, chacun réinvente dans son coin des solutions.
- Cette prééminence de la zone métabolique peut aussi se retrouver au sein de la fonction contrôle de gestion. Les tâches relevant du contrôle de gestion sont encore trop orientées vers la production de données comme le confirme d'ailleurs une enquête réalisée par Ernst & Young en 2007¹.

• **L'entreprise brûle les étapes dans le processus de prise de conscience...**

Le processus de prise de conscience est un processus relativement long dans la mesure où il provient de la confrontation² avec l'autre ou avec l'extérieur ; autrement dit : l'entreprise ne peut évoluer que si elle cherche des repères à l'extérieur d'elle-même. Deux hypothèses sont alors envisageables :

1. Ernst & Young, « Le contrôle de gestion : changer pour répondre aux enjeux de l'entreprise », *Résultats de l'enquête 2006-2007*, p. 4.

2. La confrontation fait référence à la con-front-action : grâce à l'autre, je mets la vérité devant moi.

① L'entreprise (et les hommes qui la font) apprend au travers de l'expérience du monde qui l'entoure (expérience qui fait écho à son propre vécu), ce qui nécessite qu'elle soit à son écoute tout en étant à l'écoute d'elle-même ; la prise de conscience est « douce » (elle ne fait pas « souffrir ») ;

② L'entreprise cherche à éviter cette première étape ; du coup, lorsque la confrontation a lieu, elle est beaucoup plus brutale (restructurations, séparations, etc.) ; se réalisant dans la « souffrance », la prise de conscience est traumatisante.

• **Une ou plusieurs fonctions de l'entreprise sont en position de domination...**

- Une fonction est prédominante dans l'entreprise et tend à vampiriser toutes les autres, par exemple, la fonction financière. Dans ce dernier cas, les autres fonctions ne résonnent plus qu'à l'aune des seuls critères financiers ; en outre, ce phénomène peut arriver lorsque l'actionnariat est financier (fonds d'investissement et/ou lorsque le dirigeant lui-même est un ancien directeur financier).
- Les fonctions n'étant pas équilibrées, les démarches de pilotage ne peuvent prétendre conduire l'entreprise à l'intégration.

• **L'entreprise subit les conséquences d'un non-alignement de ses sept niveaux...**

- Par exemple, il peut exister des dissonances entre les valeurs affichées par l'entreprise et les six autres niveaux : une entreprise prétend s'engager dans la voie du développement durable et n'investit pas dans le matériel qui lui permettrait de moins polluer son environnement. Ce défaut d'alignement entre les sept niveaux peut s'expliquer par un manque de communication ou d'articulation entre eux : la direction ne transmet pas correctement ou n'a pas pris le soin de véhiculer l'identité de l'entreprise. Enfin, il peut être dû à un mauvais dimensionnement des cinq niveaux (zone rythmique et zone métabolique), lesquels ne peuvent répondre aux ambitions de la politique et des stratégies. Dans le cas, par exemple, de la protection sociale à la SNCF, si l'objectif affiché est de x visites médicales par an d'acteurs exposés aux risques, il faut qu'il y ait un nombre d'infirmières *ad hoc* assurant ces visites.
- L'entreprise du palier 2 ne connaît pas de véritable intégration de ses sept niveaux, ce qui engendre des dysfonctionnements internes, sources d'inefficacité (échecs dans la mise en œuvre de politiques, politiques produisant des effets inverses, stress, résistances aux changements...).
- L'entreprise connaît une prédominance de sa dimension masculine sur sa dimension féminine (ou inversement) dans son mode de direction, ses processus de pilotage ou son fonctionnement. C'est le manque d'équilibre entre ces deux dimensions qui, à terme, est nuisible. Or, force est de constater qu'aujourd'hui,

c'est leur dimension masculine que les entreprises, en majorité, développent ou ont développé le plus.

Ainsi fragilisée (déséquilibres des trois zones, fonction en position de dominance, non alignement des sept niveaux, déséquilibre des dimensions masculin/féminin...), l'entreprise subit davantage les pressions venant de l'extérieur, comme c'est le cas des maladies dans l'organisme humain. Ces pressions tendent même à renforcer les zones de fragilité et/ou les dérives internes. Recensons maintenant les dysfonctionnements d'origine externe et évoquons leur impact sur la performance de l'entreprise.

L'archétype de l'entreprise trop « masculine »

- L'objectif et l'action sont mis en avant au détriment de la concertation.
- Prédominance d'un seul critère de pilotage (par exemple, le ROI [*Return on Investment*]).
- Le pilotage n'est pas co-construit en interne et en externe. On retrouve ici les firmes guidées par la seule logique de rentabilité financière ou chapeautées par certains fonds d'investissement.
- Une logique de court terme au détriment du moyen et long terme.
- Une mise sous pression qui induit des dépressions (retour forcé à l'équilibre).
- Une vision pas assez partagée ou pas assez irriguée dans l'entreprise.
- Peu d'ouverture sur la créativité et peu de place à l'intuition.
- Tous les processus sont systématiquement rationalisés.
- Approche cartésienne et cloisonnée des problèmes.
- L'environnement extérieur est vécu comme une contrainte, voire est ignoré ; or, une prise en compte insuffisante des événements extérieurs (pourtant sources d'enseignements) expose l'entreprise à des risques certains (par exemple : produit vieillissant ou inadapté aux besoins du client).
- Une culture de la concertation, donc de l'apprentissage du pilotage peu développé.

L'archétype de l'entreprise trop « féminine »

- Recherche systématique du consensus, qui fait de l'ombre à celle de l'efficacité.
- Multiplicité des critères de pilotage rendant les objectifs peu lisibles.
- Logique de long terme au détriment du court terme.
- Mise sous pression insuffisante qui fait que les objectifs ne sont pas atteints.
- La création l'emporte sur l'organisation.
- L'entreprise est trop ouverte à l'extérieur, ce qui peut nuire à son identité (exemple : une sensibilité trop grande aux effets de mode).

3.2.2. Les dysfonctionnements d'origine externe et leur impact

- La focalisation des entreprises sur des critères financiers est alimentée voire renforcée à la fois par la financiarisation de l'économie mondiale et par l'adoption et la mise en œuvre des normes IFRS. La logique financière qui en découle pèse d'autant plus sur les entreprises que celles-ci sont totalement exposées à la concurrence internationale et que les événements extérieurs jouent le rôle d'attracteurs.

Les marchés financiers, en particulier, constituent un « attracteur global », notion que l'on retrouve en psychanalyse (Descamps, 2004, p. 22)¹. À l'image d'un fleuve, attracteur des rivières, des torrents ou des ruisseaux, la finance tire le reste de l'économie dans son sillage ; or, le prélèvement de valeur que la première effectue sur la seconde (survaleur puisée par les actionnaires, coûts de transaction et plus-values spéculatives sur les produits dérivés, surcoûts de financement...) tend à fragiliser l'ensemble. Soucieux de retirer le maximum de rendement sur l'activité économique réelle, les investisseurs financiers imposent aux chefs d'entreprises leurs normes de gestion « qui transfèrent massivement les risques sur les salariés et les futurs retraités » (Morin, 2006, p. 224)².

- Le capitalisme est « malade »³. La fonction de produire de l'argent et de le faire circuler est devenue *la* finalité première de pilotage du système complexe économie-monde. Le problème n'est pas qu'elle existe, puisqu'elle est essentielle au développement des échanges mais qu'elle se soit surdéveloppée au détriment des autres fonctions et qu'elle ne soit plus régulée par la zone tête. Les spéculateurs financiers, qui sont en vérité les seuls à pouvoir intervenir au niveau mondial (contrairement à un chef d'État aussi puissant soit-il ou à un juge) détournent la fonction générique de l'argent à leur propre profit. Par analogie au corps humain, c'est comme si ce dernier avait pour seul but celui de produire du sang⁴.

L'argent, sang de l'économie

L'analogie au corps humain permet de renforcer notre analyse. Assimilons les marchés financiers à notre cœur, dont la finalité est de faire circuler le sang (l'argent) pour apporter tous les éléments nutritifs et toutes les informations (hormones) dont les constituants de notre corps ont besoin. Notre cœur est donc au service d'une finalité globale qui est le développement et la survie de notre corps. On ne concevrait pas qu'il irrigue certaines parties et pas d'autres, et que l'ensemble de nos fonctions et de nos organes soient asservis à sa seule finalité : disposer et faire circuler le sang... Les rôles seraient alors inversés ! De même, difficile d'imaginer qu'un organe puisse se créer dans le seul but de multiplier à l'infini le sang pour son propre bénéfice. Or, force est de constater que cet inconcevable se réalise... dans notre système économique !

Comme la finalité du développement mondial n'est pas encore mise en avant et que les marchés financiers – le cœur –, est la seule fonction de l'économie monde qui se situe au dessus des autres (car elle est mondialisée), le fait que sa propre finalité, qui est de faire circuler le mieux possible le sang, soit détournée, nuit à tout le monde.

1. Descamps M.-A., *La Psychanalyse spiritualiste*. Desclée de Brouwer, 2004.

2. Morin F., *Le Nouveau Mur de l'argent*. Seuil, 2006.

3. On pourra consulter notamment : Aglietta M., Rebérioux A., *Dérives du capitalisme financier*. Albin Michel, 2004. Artus P., Virard M.-P., *Le capitalisme est en train de s'autodétruire*. La Découverte, 2005. Gréau J.-L., *L'avenir du capitalisme*. Gallimard, 2005.

4. On est en présence d'un moteur sans conducteur, d'où des exigences de rentabilité financière excessives.

La solution résiderait dans la mise en œuvre d'une régulation macro-économique, à savoir un « pilotage » mondial et par les hommes – et non, comme c'est le cas actuellement, un renforcement toujours plus fort des normes. Certes, il existe des organismes ou institutions au plan mondial (Banque mondiale, Fonds monétaire international...) mais leur fonction de régulation n'est pas vraiment orientée « bien commun ». De surcroît, il n'existe pas d'instance politique, de loi ou de justice mondiale pour assurer un équilibre. Autrement dit, la solution qui devrait venir de la zone tête est envisagée uniquement au niveau de la zone du métabolisme ; et si les crises financières sont assimilables à des maladies, il conviendrait de se focaliser davantage sur les causes (l'absence de finalité globale en matière de développement économique génère une crise de confiance qui se traduit par une perte de repères...) plutôt que sur les conséquences. On ne soigne pas un individu uniquement en agissant sur sa fièvre !

Les raisons de la financiarisation de l'économie mondiale

La conscience des liens de réciprocité entre l'ensemble des parties prenantes sociales et économiques de la « société monde » est insuffisamment présente. Il faudrait mettre en place une force de régulation (masculine) qui les conduirait à une plus grande prise en compte de leurs intérêts communs. La finalité commune du développement mondial n'est pas encore construite et affichée (bien commun). Finalité globale du système au service de laquelle devraient se mettre l'ensemble des fonctions. Dans les faits, la fonction financière, compte tenu de la portée mondiale de son champ d'action, a été la plus à même de combler ce vide en s'imposant comme la finalité globale. Or, elle ne devrait être qu'une fonction qui contribue à une finalité qui la dépasse. On comprend dès lors que les différents systèmes de régulation, mis en place après chaque crise financière, n'ont été que des rustines très vite dépassées, puisqu'il n'existe aucune autorité réelle au dessus de tous les marchés financiers (*).

(*) Les paradis fiscaux renforcent ce phénomène, car ils permettent aux acteurs de la finance de se soustraire aux réglementations. Il y a là un dysfonctionnement majeur porteur de crises futures.

Certes le libéralisme a permis les échanges et le capitalisme est un formidable moteur de croissance. Mais « la finalité de l'activité humaine n'est pas le développement du capitalisme. L'économie n'a de sens que dans la mesure où elle contribue au lien social, au bien-être collectif, qui est différent du « bien-avoir » ou encore du « posséder plus ». L'amélioration des rapports entre l'être de l'homme et l'être de la société est au cœur du projet qui doit fonder une conception anthropologique de la gestion » (Gaulejac, 2005, p. 236)¹.

« Nous sommes devenus plus interdépendants, mais nous manquons de cadres institutionnels pour le faire de manière efficace et démocratique ».

J. Stiglitz.

1. Gaulejac (de) V., *La société malade de la gestion*. Seuil, 2005.

Le concept de palier aide à comprendre les difficultés du monde. L'économie mondiale se trouve actuellement dans le palier 2 (les différenciations s'opèrent...). La valeur qui devrait la guider vers le palier de l'intégration commence juste à se dessiner notamment au travers de l'émergence du développement durable ou du commerce équitable. Il n'y a pas encore de prise de conscience suffisante autour de cette valeur : on ne donne pas encore assez la priorité au développement de l'homme. Le processus est toutefois en marche. Un rééquilibrage est en train d'émerger au niveau de l'économie mondiale qui devrait aboutir à un meilleur partage et à un meilleur équilibre. Depuis quelques années, l'Occident développe sa dimension féminine (bien-être, souci de l'écologie, retour en force de la rondeur dans la forme des produits, ère de la communication...) – sa dépendance aux matières premières qui coûtent de plus en plus chères l'oblige à transférer une partie de son savoir et de ses ressources – quand l'Orient développe sa dimension masculine par le processus d'industrialisation.

Tous ces dysfonctionnements ont un impact sur la performance globale de l'entreprise surtout si celle-ci n'est pas suffisamment intégrée pour y faire face. Cet impact est d'autant plus fort que les entreprises évoluent aujourd'hui dans un contexte international lequel, s'il ouvre des opportunités (de nouveaux marchés, par exemple), induit de fortes contraintes (réglementaires, concurrentielles...). Certaines firmes ne sont pas pilotées dans une logique de performance globale mais à la seule fin de créer de la richesse pour les actionnaires ; sont alors écartées les autres parties prenantes, par exemple la société civile qui défend l'environnement ; or, les entreprises qui adoptent un comportement non citoyen (pollution...), ou ne respectent pas des valeurs fondamentales (surexploitation des individus, travail des enfants...), en supportent à terme les conséquences financières ou d'image, ce qui pèse sur leur performance globale.

Les entreprises n'ont pas vocation première à développer les hommes qui la composent. Mais celles qui ne prennent pas en compte le développement de l'homme dans leur stratégie ou fonctionnement ne peuvent se prévaloir d'une implication suffisamment forte de leurs salariés, ce qui, là encore, nuit à la performance globale. Bon nombre de rapprochements d'entreprises sont mal vécus par les acteurs parce que la dimension humaine est généralement occultée (plus d'une fusion sur deux serait un échec !). La priorité devrait être de créer un climat de confiance. Or, dans la plupart des cas, les dirigeants, et les cabinets de conseil qui les accompagnent, attaquent le problème sous l'angle exclusivement financier, de la technique ou des procédures.

3.3. Une réponse : la performance globale de l'entreprise intégrée

3.3.1. Définitions : de l'entreprise intégrée au contrôle de gestion équilibré

Que faut-il entendre par performance globale ?

Le concept de **performance** est polysémique, ce qui complique la définition que l'on peut en donner. Traditionnellement, on assimile la performance à l'atteinte des objectifs et des finalités de l'organisation dans son ensemble (Bourguignon, 1995, p. 65)¹. Plus concrètement, le concept de performance peut être appréhendé au travers de trois notions clés : l'efficacité, l'efficience et l'économie (Bouquin, 2008, p. 76)². On parle aussi de performance organisationnelle. Mais longtemps réduite à la seule rentabilité financière pour l'actionnaire (*shareholders*), la performance organisationnelle concerne en réalité d'autres destinataires de la création de valeur et d'autres buts de la rentabilité financière ; c'est l'approche des parties prenantes (*stakeholders*).

Comme le montre l'illustration 14 ci-après, la performance globale, que nous assimilons à une maison à bâtir, repose sur quatre piliers fondamentaux qui constituent ses fondations : la satisfaction des clients (produits ou services compétitifs...), la mise en œuvre de processus efficaces et en qualité, la capacité de l'entreprise à apprendre grâce à des collaborateurs (dirigeants, opérationnels...) formés et impliqués, une allocation optimale des ressources financières ; si l'équilibre entre ces quatre piliers est respecté, la création de valeur ainsi obtenue est supérieure à la simple somme des richesses créées par chacun des piliers.

La performance globale renvoie donc à la capacité de l'entreprise située dans un environnement concurrentiel (entreprises, produits ou services) à satisfaire ses clients par des produits ou des services d'un bon rapport qualité/prix tout en préservant les intérêts de l'ensemble de ses parties prenantes : ses actionnaires (par une « juste » rémunération) et son environnement. Il s'agit là du *but* de la performance.

Mais cette performance ne peut être « globale » ou « équilibrée » si elle n'intègre pas également le chemin que les hommes empruntent pour atteindre le ou les objectifs visés. Comme ces objectifs sont de toute façon de plus en plus complexes et changeants, il s'avère tout aussi indispensable de s'intéresser à la manière dont les hommes se développent pour atteindre la cible, qu'à la cible elle-même. Il s'agit là du *chemin* de la performance.

Ce chemin est celui de l'apprentissage, qu'il semble impossible de concevoir sans interactions. Les sciences de l'éducation montrent bien que les individus apprennent surtout dans l'échange. Par conséquent, la performance globale de l'entreprise n'est pas que compétition (même si cette dimension, à dosage mesuré, a son importance de par son effet stimulant sur les acteurs). La création de valeur est aussi le fruit d'interactions. Elle dépend de la capacité des hommes à échanger et à collaborer.

1. Bourguignon, A., « Peut-on définir la performance ? », *Revue française de comptabilité*, n°269, juillet/août, 1995, pp. 61-66.

2. Bouquin H., *Le Contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France, 8^e édition, 2008.

En bref, nous retiendrons que la performance ne se limite pas au but ou au résultat : elle traduit aussi le chemin pour y parvenir. En langue anglaise, *to perform* signifie « réussir », mais aussi « réaliser ou accomplir, donner une pièce » ou « jouer un rôle ». En d'autres termes, la performance renvoie au processus d'accomplissement (« performance » en vieux français) qui comprend à la fois l'objectif (dimension masculine) et surtout la façon de l'atteindre (dimension féminine).

Ajoutons que la performance globale ne peut être atteinte sans une vision claire fondée sur les **valeurs** propres à l'entreprise et énoncées par les actionnaires ou les dirigeants. Ces valeurs sont elles-mêmes influencées par d'autres valeurs portées par l'opinion publique ou l'environnement de l'entreprise. Il n'en demeure pas moins que cette vision est essentielle : sorte de boussole, elle assure la logique d'ensemble du dispositif global.

Enfin, la performance globale suppose l'intégration des trois zones de l'entreprise. Cette intégration doit conduire à une organisation équilibrée, c'est-à-dire : pérenne, agile et efficace.

- Au niveau de la zone tête, il s'agit d'adapter l'organisation à ses finalités ;
- Au niveau de la zone rythmique, il s'agit de mettre en cohérence zone tête et zone du métabolisme pour une meilleure atteinte des objectifs ;
- Au niveau de la zone du métabolisme, il s'agit d'avoir les moyens pour assurer la production attendue.

Une mauvaise appréhension de la performance...

Aujourd'hui, force est de constater que l'appréhension de la performance est doublement déséquilibrée. D'une part, on se focalise sur le but sans toujours se soucier du développement des acteurs qui sont sur le chemin pour l'atteindre (ce qui, à terme, peut se traduire par une non-atteinte de ces buts) ; d'autre part, le but lui-même est réduit à sa dimension financière, occultant de fait, les trois autres piliers. Or, la performance financière à elle seule compromet la performance globale : non pas qu'elle soit inutile (au contraire !), mais la maison ne repose plus que sur un seul pilier... ; à l'inverse, un affaiblissement de la performance globale compromet à son tour la performance financière.

La dimension « chemin » ou « apprentissage » présente dans l'acception initiale du terme de performance a donc été occultée au profit du but, quelles qu'en soient d'ailleurs les conséquences. C'est en cela que le concept de performance est déséquilibré. Au fond, et comme le souligne H. Löning (2008, p. 3)¹, on ne s'attache qu'à la partie visible, « celle qui est digne d'apparaître en public après un long travail collectif de préparation, de répétitions, parfois dans les cris et les larmes ».

1. Löning H., « Les enjeux cachés de la mesure de la performance » in *L'Art du management, Les Échos*, jeudi 22 mai 2008, pp. 2-3.

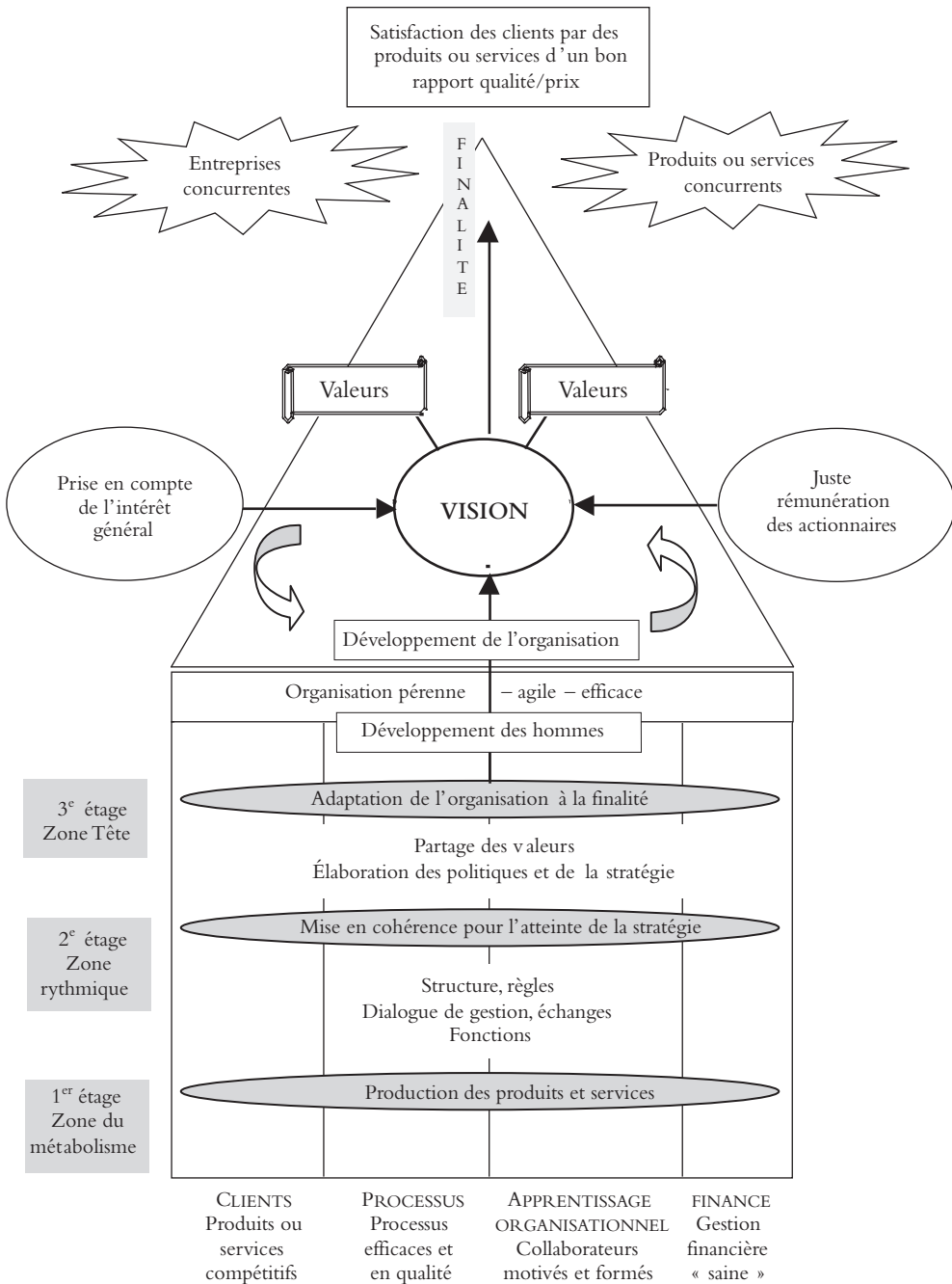


Illustration 14. La « maison performance » ou la performance globale de l'entreprise intégrée

De la manière dont elle est appréhendée actuellement, la performance renvoie uniquement au côté *masculin* du développement des organisations (logique de l'action, de la compétition, du combat ou de l'extériorisation...) qui place les individus sous pression permanente¹. Or une entreprise doit aussi être dans le côté *féminin* de son développement lui permettant d'intérioriser, de prendre du recul, de développer l'intuition et, du coup, d'assurer, à terme, une performance globale plus robuste². Nous préconisons ainsi un développement optimum de l'organisation qui suppose les deux rythmes : d'extériorisation (performance) et d'intériorisation (réflexion, phase du « non-agir »). Sinon, on disperse ses ressources. Comme nous l'avons déjà évoqué, c'est le côté féminin qui permet les processus d'intégration et de prise de conscience.

Ce que nous entendons exactement par entreprise intégrée...

Le terme « intégration » vient du latin *integrare*, « rendre complet, entier ». Pour devenir à la fois agile, pérenne et efficace, l'entreprise doit atteindre le stade de la complétude ou de l'intégration, stade qui l'amène à se structurer en activités et en branches. Ce stade correspond, dans le développement d'une organisation, à sa structure la plus aboutie ou la plus mature.

La firme intégrée est une organisation pérenne (zone tête), agile (zone rythmique) et efficace (zone du métabolisme). Une entreprise pérenne inscrit son action dans la durée et dans le respect de son environnement ; par entreprise agile, il faut entendre une organisation qui, parce qu'elle est à l'écoute de son environnement, pour trouver des solutions nouvelles et développer de nouveaux produits, est en perpétuelle mutation ; une entreprise efficace atteint les objectifs qu'elle se fixe.

L'entreprise intégrée axe son développement sur celui des hommes qui la composent, consciente qu'on ne peut pas faire sans l'humain. Son processus de décentralisation prend appui sur le développement et la maturité de ses acteurs.

L'entreprise intégrée se caractérise par un mariage équilibré entre le sens de l'unité et la liberté créatrice.

L'entreprise intégrée n'est pas supérieure aux autres ou ne peut se considérer comme telle ; elle n'est pas non plus un modèle susceptible d'être copié ou imité : elle est un moment donné de son histoire ou de sa biographie.

Le passage au palier de l'intégration peut néanmoins être considéré comme l'atteinte d'un idéal vers lequel il faudrait s'efforcer de tendre. Les entreprises intégrées

1. La performance est synonyme de pression constante, ce qui expliquerait la multiplication des dépressions en Occident (voir F. Dupuy, *La Fatigue des élites*, Seuil, 2005). Loin d'être inutile, la dépression, qui conduit à une plus grande intériorisation, permet à terme de « repartir » avec d'autres repères plus en lien avec l'individu.

2. Cette erreur d'interprétation est d'autant plus curieuse que le monde sportif, lui, intègre généralement cette double dimension. Un athlète de haut niveau n'est performant que s'il est capable de gérer son mental.

présentent en effet un certain nombre de caractéristiques qui sont autant d'avantages concurrentiels :

- Les entreprises intégrées sont a priori plus disposées à faire face à la complexité.
- Les entreprises intégrées sont a priori les mieux armées pour faire face aux turbulences.
- Les entreprises intégrées sont a priori les plus susceptibles de satisfaire les Clients par des produits ou des services d'un bon rapport qualité/prix, autrement dit d'atteindre la performance globale.
- Les entreprises intégrées sont ainsi les plus aptes à faciliter l'émergence d'un « vrai » développement durable ; elles ont une appréhension de la valeur qui ne se réduit pas à la seule dimension financière.

Ce qu'il faut comprendre par « pilotage intégré »...

Dans son acception classique, le pilotage renvoie à tout processus consistant (dans une entreprise, un site industriel, une unité opérationnelle, un service, une équipe, un projet), à organiser le suivi du déroulement de l'action compte tenu d'une politique ou d'une stratégie définie. Il s'agit précisément d'anticiper les évolutions à venir de l'environnement (politiques, économiques, financières, juridiques, sociales, etc.), de cerner les principaux « écarts » (quantitatifs ou qualitatifs), de les comprendre et d'entreprendre les actions correctives pour arriver aux buts.

Une telle approche, si elle correspond souvent à une certaine réalité, nous semble néanmoins réductrice. Elle induit une vision mécaniste du management (on analyse puis on corrige), ce qui suppose que l'analyse qui est faite par les pilotes est toujours la bonne ; elle n'exprime donc pas assez l'idée selon laquelle le pilotage est avant tout un processus d'apprentissage pas à pas, un ensemble d'expérimentations, d'hésitations et de tâtonnements. Elle ne fait référence ni à la performance globale (telle que nous l'avons précédemment définie) ni aux conditions d'existence (voire de survie) d'une entreprise en tant qu'organisme vivant (alignement des sept niveaux, par exemple). Par conséquent, nous préférons envisager le processus de pilotage sous un autre angle, celui du pilotage intégré.

Le pilotage intégré est un processus d'apprentissage, de coconstruction des objectifs et des actions mises en œuvre pour les atteindre, associant tous les acteurs de l'entreprise et ses parties prenantes. Il équilibre structuration et dialogue de gestion. C'est un dispositif de management assurant à l'entreprise que toutes les conditions propices au maintien d'une performance équilibrée vont être réunies et conservées.

Le pilotage intégré intervient sur les trois zones :

- Au niveau de la zone tête, il s'assure de l'atteinte globale des politiques et des stratégies.
- Au niveau de la zone rythmique, il s'assure de la déclinaison de la stratégie et évalue sa pertinence.
- Au niveau de la zone du métabolisme, il mesure la production de l'organisation.

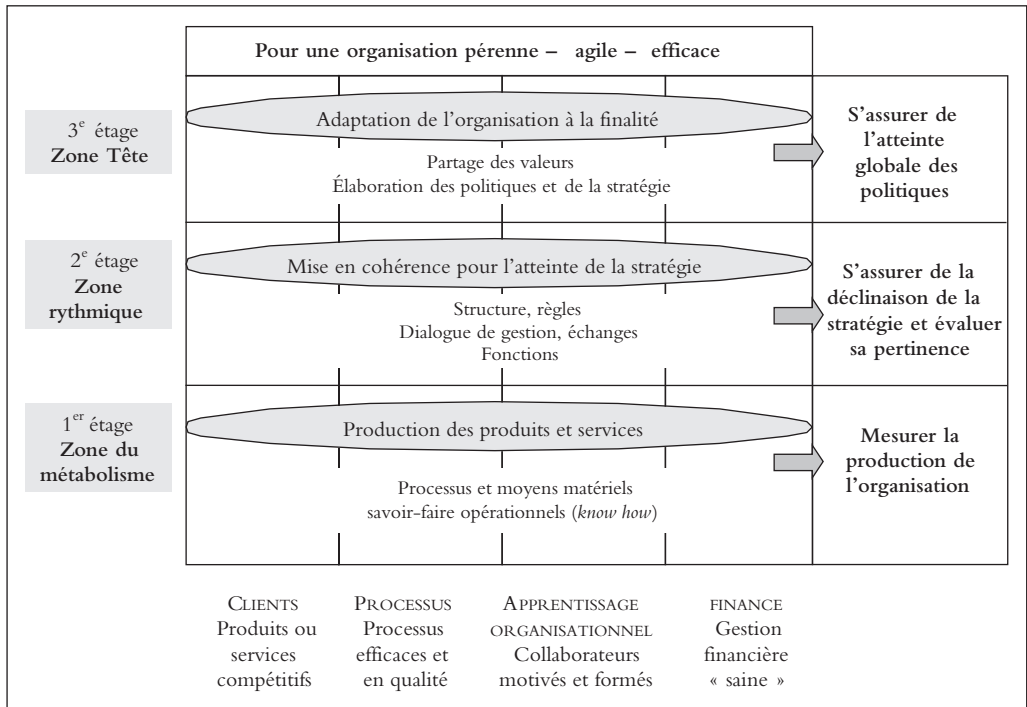


Illustration 15. Les objectifs du dispositif de pilotage intégré

À l'instar de l'entreprise, le processus de pilotage est un système « organisant »¹ pouvant être approché à partir des trois angles déjà évoqués et susceptible de se retrouver à l'un des paliers mentionnés précédemment. Là encore, il s'agit d'archétypes nous permettant d'asseoir notre démonstration.

- Le pilotage du palier 1 est un pilotage directif, mécanique et descendant : un événement se produit et déclenche de manière quasi automatique et unilatérale une mesure corrective souvent autoritaire et descendante (l'autorité est la valeur dominante sous-jacente).
- Le pilotage du palier 2 est un dispositif décentralisé auprès des opérationnels (le système est ouvert à d'autres acteurs que ceux qui l'ont conçu), mais il est calé par des bornes ou par des repères extérieurs qui ne sont pas forcément adaptés aux besoins réels et qui ne correspondent pas toujours aux stades d'évolution de l'entreprise (par exemple : le benchmarking, les normes ou les ratios types édictés par les marchés financiers, les processus de certification, etc.). Il s'agit, au fond, d'un « pilotage de l'imitation », sous influence des modes de gestion extérieur(e)s et dont les valeurs dominantes sont la compétition et l'alignement.

1. Nous préférons le terme « organisant » au terme « organisé », soulignant ici le caractère non figé ou évolutif de tout système de pilotage.

- Le pilotage du palier 3, que nous assimilons au pilotage intégré, est un processus coconstruit, vivant, évolutif, respectueux de l'ensemble des parties prenantes et au service d'un codéveloppement équilibré et pérenne homme/organisation.

Processus, le pilotage prend appui sur un autre processus, le contrôle de gestion. Les deux processus ne sauraient être confondus. Comme le souligne H. Bouquin (2008, p. 108)¹, le contrôle de gestion « n'est pas superposé, ni parallèle au processus de management lui-même : il en est une partie ». En d'autres termes, le pilotage ne pourrait avoir lieu sans dispositif de guidage ou de navigation, dispositif permettant d'y voir plus clair, de « maîtriser » (*to control* en anglais) certains paramètres et de prendre des décisions en toute connaissance de cause.

Vers une première définition du contrôle de gestion

On assimile parfois le contrôle de gestion à ce que fait le contrôleur lui-même, ce qui est une erreur. Le contrôle de gestion est un processus, c'est-à-dire un ensemble d'activités inter-reliées et dont la mise en œuvre vise une seule et même finalité. Nous nous limiterons donc ici au contrôle de gestion en tant que processus, abordant le contrôle de gestion en tant que fonction dans le chapitre 4 et consacrant le chapitre 7 au contrôleur de gestion lui-même.

Pour définir le contrôle de gestion, les auteurs se réfèrent le plus souvent à la définition que nous en donne R. N. Anthony (1988, p. 10)² : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation ». En d'autres termes, il aide les managers-pilotes à orienter, sinon maîtriser les actions de leurs collaborateurs.

Comme le précise H. Bouquin (2008, p. 109)³, « la mission du contrôle de gestion consiste au fond à installer et maintenir autour des managers les conditions leur permettant d'identifier les objectifs pertinents et de maximiser les chances de les atteindre tant qu'ils restent pertinents (donc de les modifier en temps utile s'ils ne sont plus pertinents). »

Ainsi, pour l'auteur (2008, p. 12), le contrôle de gestion « devient parfois un dispositif sur lequel les directions s'appuient pour tenter de rendre plus prévisibles non seulement l'environnement mais les réactions des individus elles-mêmes. De sorte que l'économique et l'humain y sont étroitement imbriqués – à la différence des autres systèmes de contrôle ». Au-delà de ses attributions classiques de coordination, de planification et de suivi des réalisations, le contrôle de gestion est donc perçu en général comme un outil d'animation, d'évaluation, de motivation voire d'apprentissage.

1. Bouquin H., *Le Contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France, 8^e édition, 2008.

2. Anthony R. N. *The Management Control Function*. Boston, The Harvard Business School Press, 1988.

3. Bouquin H., *Le Contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France, 8^e édition, 2008.

Un contrôle de gestion orienté développement durable (DD)...

La prise en compte, en entreprise, des préoccupations liées au développement durable nous a déjà conduits à proposer une définition d'un contrôle de gestion « orienté développement durable » (Durand et Helluy, 2003)¹ : dans cette perspective, le contrôle de gestion désigne un système de pilotage intégrant en son sein la finalité de développement durable. Il s'agit plus précisément d'un dispositif visant :

- à améliorer la performance durable et équilibrée d'une firme,
- à accroître de manière permanente sa richesse et sa valeur, ainsi que celles de tous ses partenaires,
- tout en lui apportant la garantie qu'elle contribue effectivement au développement de la « société-monde » (au sens de Morin)², que son action vise au bien commun,
- et que ce qu'elle fait dans le présent n'est pas contradictoire avec ce qu'elle souhaite faire pour l'avenir.

Aujourd'hui, beaucoup d'entreprises qui mettent en avant leur contribution au développement durable le font moins par conviction que pour des raisons économiques et commerciales. Le développement durable fait partie des facteurs clés de succès indispensables qu'il convient, dans certains secteurs d'activités, de respecter afin de s'aligner sur la concurrence. Souvent, il ne s'agit pas (encore) d'une valeur totalement intégrée. La preuve, c'est que le développement durable se limite dans la plupart des cas au respect de valeurs éthiques ou environnementales, ce qui ne suffit pas. Ces organisations ont donc une étape supplémentaire à franchir, celui de la prise de conscience ou de l'intégration. C'est la raison pour laquelle, le contrôle de gestion orienté DD n'est lui aussi qu'une étape : nous lui substituons désormais la notion de contrôle de gestion intégré ou **contrôle de gestion équilibré**.

Ce qu'il faut entendre par *contrôle de gestion équilibré* ou *intégré*...

Un contrôle de gestion équilibré vise à accompagner l'entreprise apprenante dans sa quête de performance globale ; il cherche à l'amener à un stade d'intégration où elle sera plus pérenne, plus agile et plus efficace ; en cela, le dispositif de contrôle de gestion a pour mission de faciliter la mise en équilibre progressive et fluide de toutes les composantes de l'organisation vers sa réunification (le sommet du chêne) dans une logique gagnant – gagnant de codéveloppement homme/organisation.

1. Durand X., Helluy A., « Repères pour un contrôle de gestion orienté développement durable », Colloque de l'Association Internationale de Management Stratégique (AIMS), ESSCA, Angers, 15 mai, 2003.

2. Morin E., « Au-delà de la globalisation et du développement, société-monde ou empire monde », *Revue du Mauss*, n° 20, 2002, pp. 43-64.

Un contrôle de gestion équilibré induit à la fois un dispositif de pilotage adapté (composante masculine) et l'animation d'un véritable dialogue de gestion (composante féminine) en vue de piloter la complexité et de concrétiser la vision stratégique. Pour assurer ce rôle, il lui revient de stimuler les processus d'apprentissage et de responsabilisation des acteurs.

Ainsi, un contrôle de gestion équilibré se distingue en ce qu'il favorise et assure le suivi de la performance globale telle que nous l'avons définie : il se focalise à la fois sur les résultats à atteindre et sur le chemin permettant de les obtenir. En d'autres termes, un contrôle de gestion équilibré prend en compte le codéveloppement homme/organisation.

Le contrôleur de gestion et la performance globale

Quand le contrôleur de gestion raisonne et agit au regard de la performance globale, les centres de services partagés fonctionnent bien mieux. C'est le cas à la SNCF où les centres mutualisés intègrent en amont les quatre piliers de la performance (pilier financier, pilier Clients, pilier apprentissage, pilier processus) en capitalisant sur les *best practices* développées par chacune des entités avant la mutualisation.

3.3.2. Les recommandations du diagnostic pour un développement intégré

① Tout d'abord, l'entreprise doit être à la recherche d'une performance globale, c'est-à-dire au profit de l'ensemble des parties prenantes.

- Ensemble d'hommes, l'entreprise doit être tournée vers les besoins des Clients sans pour autant sacrifier ceux de ses collaborateurs. C'est une question de bon sens : un collaborateur « sacrifié » n'est pas dans de bonnes dispositions pour créer de la valeur pour son Client. Il serait tout aussi néfaste de penser d'abord au bien-être du personnel au mépris de ses Clients : le développement des salariés ne se fait pas que pour lui-même mais pour une cause commune.
- L'entreprise doit dépasser le culte du résultat et de sa mesure (Nurding, 2002)¹. Elle peut, par exemple, combiner un management par les moyens (MBM)² et un management par les résultats (MBR). Car recourir uniquement au MBR, c'est conduire l'activité par les seuls objectifs financiers. Or, il faut le rappeler, les mesures quantitatives d'ordre unidimensionnel ne peuvent que décrire des relations linéaires de cause à effet, et donc diriger les actions uniquement au sein de systèmes mécanistes. La MBR trouve ainsi sa limite pour influencer des résultats dans un système non linéaire, multidimensionnel et réactif, comme l'est une entreprise.

1. Nurding G., « Le MBM », *Échanges*, n°191, août/septembre 2002, pp. 36-38. Voir également Johnson H.T., Bröms A., *La Méthode MBM : pour un management de la performance durable*, Éditions d'Organisation, 2002.

2. On notera au passage que le MBR renvoie plutôt à une dimension masculine, quand le MBM suit davantage une logique féminine.

Le terme « résultat » vient d'ailleurs du latin *resultare*, c'est-à-dire : rebondir. Atteindre un résultat implique un chemin de résolution, par itérations et par tâtonnements. C'est l'apprentissage qui est souligné ici, d'où la nécessité du partage et des échanges.

- En cas de contre-performance, il faut agir sur les causes, pas sur les conséquences. Lorsque le diagnostic n'est pas réalisé en profondeur, on trouve des solutions qui agissent sur les conséquences et non sur les causes profondes ; on soigne le symptôme et non l'origine de la maladie ; il est préférable, lorsqu'un dysfonctionnement apparaît, de focaliser son attention sur l'interprétation qu'il convient d'en faire pour le juguler, plutôt que de chercher à désigner des coupables – lors par exemple, d'une baisse de la rentabilité financière.

Faut-il maigrir pour être plus rentable ?

Les « cures d'amaigrissement » pratiquées par les entreprises désireuses de dynamiser toujours plus leur rentabilité financière (bénéfice net / actifs nets ou capitaux investis) sont à manier avec précaution, car elles n'apportent guère de solution tangible. Une telle démarche réclame d'abord un diagnostic global mettant en exergue les principaux dysfonctionnements. Et dès lors qu'un des dysfonctionnements identifiés correspond à une mauvaise adaptation des ressources, il est possible d'envisager la cure mais en l'intégrant à un processus d'optimisation plus global et en l'expliquant aux salariés pour qu'ils se l'approprient. Il est certain qu'un objectif visant à réduire les coûts, ou à augmenter uniquement la rentabilité financière, est difficilement compréhensible et peu motivant pour eux. Le coût engendré peut même être supérieur à l'économie réalisée. Attention à la pratique de la « saignée » comme remède systématique qui, dans le passé, a probablement tué plus de personnes qu'elle n'en a soigné.

- ② Il convient de s'assurer ensuite d'une intégration des sept niveaux de l'organisation. Il est indispensable de privilégier la fluidité de l'information et le maintien des équilibres entre les trois zones (aucune ne doit prédominer au détriment des deux autres).
- Le processus qui va de l'élaboration de la stratégie (zone tête) à sa mise en œuvre opérationnelle (zone métabolique) passe par l'alignement ou la mise en cohérence des sept niveaux. C'est la zone tête qui doit donner l'exemple et lancer le mouvement d'intégration.
 - En référence aux quatre ordres de Pascal¹ – l'ordre technico-scientifique, l'ordre juridico-politique, l'ordre de la morale et l'ordre de l'amour – à propos du fonctionnement de la société humaine, chacune des trois zones, marquée par une logique qui lui est propre, a besoin de se référer au niveau « supérieur » pour que l'organisation puisse se développer de façon équilibrée.
 - **L'ordre technico-scientifique** est illimité : tout ce qui est techniquement possible peut être fait. Il ne contient en lui-même aucun principe qui lui permette de se réguler. Du coup, il doit être contrôlé de l'extérieur à partir d'un autre ordre : c'est le rôle de la loi et du droit. Par analogie, la zone du métabolisme

1. Voir Comte-Sponville A., *Valeur et vérité, Études cyniques*, Presses Universitaires de France, 1994.

doit être « contrôlée » par la zone rythmique : les outils ne sont pas définis avant que ne soient déterminés, interconnectés et mis en cohérence les six niveaux qui sont au-dessus.

- **L'ordre juridico-politique** aide à définir ce qui est permis et ce qui ne l'est pas. Mais s'il fixe des limites, il ne dit rien sur la façon de se conduire entre ses butées. La loi, même établie démocratiquement, ne peut se fixer des limites à elle-même. Pour éclairer le droit, nous avons donc besoin de la morale. Par analogie, la zone rythmique ne fixe des règles que dans le cadre de ce qui est défini par la zone tête.
- **L'ordre de la morale** (à ne pas confondre avec l'ordre moral), ne s'adresse qu'à la conscience de chacun ; il désigne ce que l'on ne peut pas ne pas faire. Mais là encore, le devoir n'est pas une vérité révélée qui se suffit à elle-même (des êtres humains qui pensaient faire leurs devoirs ont commis des crimes ...). L'ordre de la morale doit être complété par un ordre de niveau supérieur, celui de « l'amour » (en entreprise, « l'amour » renvoie aux trois valeurs fondamentales du management : le respect, l'écoute et la solidarité¹). Par analogie, la zone tête, lorsque qu'elle définit des politiques, doit se référer à un ordre supérieur, celui de la vision et des valeurs (par exemple, les valeurs humaines que l'entreprise souhaite développer).
- L'entreprise doit intégrer les logiques de court terme (logique associée au principe masculin, celui de l'action) et de moyen terme (logique associée au principe féminin, celui de la maturation) pour équilibrer sa temporalité ; par exemple, la zone tête ne doit pas se développer au détriment de la zone du métabolisme. La question de la temporalité relève surtout, comme nous le verrons, de la zone rythmique. D'une manière plus générale, c'est la recherche d'un équilibre masculin/féminin qui doit permettre à l'entreprise d'atteindre le palier de l'intégration.
- Quels qu'ils soient, les dysfonctionnements doivent interpeller la zone tête et la forcer à évoluer, éventuellement à se remettre en question ou à changer de cap – « *quand le fait que l'on rencontre ne s'accorde pas avec une théorie régnante, il faut accepter le fait et abandonner la théorie* » (Janssen, 2006, p. 27)². C'est le cas en particulier des dysfonctionnements qui apparaissent dans la zone du métabolisme.
- C'est à la zone tête de réaliser un « bon » diagnostic pour appliquer ensuite le « bon » remède. Ce n'est pas toujours le cas. Par exemple, lorsque des scandales financiers éclatent (Enron, Société générale...), le réflexe est de mettre de plus en plus de dispositifs de contrôle, autrement dit de chercher des solutions d'abord au sein de la zone métabolique ; or, le toujours « plus de contrôle » n'apporte pas de solution au problème de fond qui provient le plus souvent de la zone tête.

1. Se reporter au chapitre 7.

2. Th. Janssen cite C. Bernard, physiologiste du XIX^e siècle. Voir Janssen Th., *La Solution intérieure, vers une nouvelle médecine du corps et de l'esprit*, Fayard, 2006.

L'intégration des trois zones et des sept niveaux peut être illustrée par des exemples très concrets. Dans le tableau ci-après, nous évoquons la mise en place par un établissement de la SNCF d'une station d'épuration écologique des eaux usées. Cette démarche a été bénéfique à double titre : elle a permis d'économiser l'eau utilisée pour le lavage des trains voyageurs et d'éviter de payer la taxe de pollution exigée par la commune. À chacun des sept niveaux ont donc été imaginées les actions à prévoir.

Tableau 10 : L'intégration des trois zones et des sept niveaux dans la mise en place d'une station d'épuration (cas de la SNCF)

Zone	Niveaux	Éléments de diagnostic	Actions à mettre en oeuvre à la SNCF
Zone tête	Identité Valeurs	Quelles sont les valeurs que la SNCF souhaite mettre en avant ?	Développer l'image d'une société respectueuse de l'environnement
	Politiques Stratégies	Quelle est la politique que la direction doit mettre en oeuvre ?	Mettre en place une politique de récupération des eaux usées
Zone rythmique	Structures Règles Procédures	Quelle action faut-il mener au niveau de la structure ?	Créer une entité opérationnelle dédiée à la gestion de la station Appliquer les procédures de lavage respectueuses des normes de qualité
	Hommes Groupes	Quelle action faut-il mener au niveau des hommes ?	Sensibiliser et former le personnel Communiquer auprès des clients et des fournisseurs
	Fonctions	Quelle action faut-il mener au niveau des fonctions ?	Signer un contrat de sous-traitance avec une société de maintenance de la station d'épuration Nommer un responsable de la station de lavage
Zone métabolique	Processus Flux	Que faut-il faire au niveau des processus et des flux ?	Respecter la démarche de certification Mettre en place une démarche qualité pour le processus de lavage et l'entretien de la station
	Moyens matériels	Quels sont les moyens à prévoir ?	Définir un lieu pour installer la station d'épuration

③ Il est indispensable de coconstruire avec les acteurs.

L'entreprise est soumise à des chocs externes qui l'éloignent de situations d'équilibre et de stabilité (ruptures technologiques, réglementaires, crises de valeurs, scandales financiers, par exemple) et qui ont pour conséquence la recherche d'un nouvel équilibre passant par une réorganisation, des actions correctives (plus de contrôle après l'affaire Enron, SOX...) ou la prise d'une bifurcation. Ces ruptures et ces bifurcations sont souvent violentes : en les anticipant, elles encourent moins de risques de se tromper dans les remèdes.

Pour les anticiper, il faut avoir un dialogue de gestion avec les opérationnels qui sont les plus à même d'anticiper ces ruptures ; et c'est l'intuition qui permet d'imaginer les nouvelles voies de développement. Le pilotage doit être comme le ruisseau qui s'adapte aux obstacles ; par conséquent, le contrôle de gestion doit être intégré et vivant (pour mieux anticiper les évolutions).

La concertation permet de résoudre les problèmes plus facilement et plus profondément. Lorsqu'un problème se pose en entreprise, il convient de privilégier la concertation, et de celle-ci doit émerger une solution qui, de par sa justesse, apparaît aux yeux de tous, comme *la* solution.

Le recours à la concertation dans les décisions difficiles

Arnauld Helluy utilise systématiquement la méthode de la concertation lors de la mise en œuvre des outils de pilotage, mais également lors de l'attribution des primes de fin d'année, domaine à caractère confidentiel et où, dans les entreprises, la concertation n'est pas toujours de mise. À la SNCF, il existe trois niveaux de prime. Afin de définir les attributions, Arnauld organise avec l'ensemble des responsables opérationnels des services une réunion *ad hoc* au cours de laquelle il a pu constater qu'il y avait très souvent consensus sur la liste des collaborateurs devant recevoir une prime et à quel niveau. Le recours à la concertation présente un triple avantage : éviter ou réduire les tensions sur le terrain, fournir aux responsables des explications précises sur les choix d'attribution, éclairer la décision de celui qui anime la réunion. L'une des conditions fondamentales est que ceux qui prennent les décisions en matière d'attribution soient jugés légitimes par ceux qui en bénéficient ou pas.

Coconstruire avec les acteurs, c'est les rendre responsables, c'est-à-dire capables de répondre aux questions qui leur sont posées ou de résoudre les problèmes auxquels ils sont confrontés ; mais pour les rendre acteurs, il convient de faciliter leur développement au travers notamment d'une démarche pédagogique.

« *En toutes choses, gardez le milieu* ».

Confucius.

3.3.3. Les conditions favorisant le passage au palier de l'intégration...

La « construction » d'une entreprise intégrée ou organisation pérenne agile et efficace suppose la réunion de conditions organisationnelles et humaines favorables.

- Pour rappel, les entreprises du palier 1 ne peuvent accéder au palier 3 sans transition : le passage du palier 1 au palier 2, puis du palier 2 au palier 3, se présente, au contraire, comme un « cheminement » nécessaire. Après la phase de structuration ou chaque entité et/ou fonction s'est construite sur sa propre finalité, c'est la rupture (ou la bifurcation) qui permet à l'entreprise d'évoluer. Elle « comprend » alors la nécessité d'aller vers le palier 3, stade où chacune de ses composantes est avant tout au service de la finalité globale de l'organisation.
- Au sein d'une même organisation, il existe plusieurs sous-organisations et la mise en place d'un pilotage dans l'une d'entre elles peut servir d'exemple aux autres (effet d'exemplarité) ; une masse critique d'acteurs plus « conscients » peut, en interne, jouer le rôle de locomotive voire de pédagogue : le processus pédagogique est en effet un levier essentiel de prise de conscience et, par conséquent, de mise en œuvre dans l'entreprise d'une performance plus globale¹.
- Certains projets, tels que l'adoption d'une démarche de développement durable, quand ils dépassent la simple opération de communication « cosmétique », accélèrent certainement le processus d'intégration. Là encore, l'expérimentation de ce type de démarche par une fonction particulière en entreprise peut faire tâche d'huile au sein de l'organisation et finir par servir de repère (extérieur) aux autres fonctions, services ou départements. Ce fut le cas à la SNCF lors de la mise en œuvre du projet d'implantation de la station d'épuration des eaux usées.
- En entreprise, le climat est essentiel. Si l'amour et les émotions positives ont une influence déterminante sur la bonne santé du corps et de l'esprit (Janssen, 2006)², la qualité des relations en entreprise, organisme vivant, a toujours un impact sur le bien-être d'individus qui, de fait, agissent plus volontiers dans le sens d'une performance globale. Mais le climat ne suffit pas : les individus doivent avoir conscience de faire partie d'une même organisation inter-reliée où chacun a sa place (la performance globale est collective partagée entre les différents métiers de l'entreprise). En d'autres termes, le développement de l'entreprise n'est possible que si les hommes qui la composent se développent eux-mêmes. Or, le processus d'individuation (Bon, 2007, 77)³ ne mène pas à l'isolement mais à une cohésion collective plus intense et plus générale (Jolinon, 2007, 65)⁴.

1. Le développement d'Internet n'a probablement été possible que parce qu'une masse critique d'individus, prêts à communiquer « tous azimuts », était atteinte. Les internautes ne souhaitaient plus prendre comme repère une logique unique et imposée, ils voulaient trouver des repères extérieurs en échangeant entre eux. Internet lui-même est devenu accélérateur de ce mouvement ; la démocratisation de l'usage d'Internet, et de l'intranet dans les entreprises, est venue appuyer ce saut de conscience d'individus ne voulant plus se soumettre exclusivement à une pensée unique véhiculée initialement par un ordinateur central. De surcroît, l'interactivité permet à chacun d'aller vers des expériences extérieures par des échanges.

2. Janssen Th., *La Solution intérieure, vers une nouvelle médecine du corps et de l'esprit*, Fayard, 2006.

3. Bon M., « Processus de réalisation et socialisation », in Descamps M.-A. et al., 2007, pp. 75-112.

4. Jolinon M., « Méditation sur le processus de transformation », in Descamps M.-A. et al., 2007, pp. 63-72.

- L'intégration suppose la mise en œuvre d'un vrai dialogue de gestion. D'une part, le dialogue de gestion permet d'éviter que les conflits ne s'éternisent ou ne débouchent sur une impasse ; d'autre part, il permet une meilleure compréhension à la fois verticale et horizontale. Seul un management prenant appui sur *l'intelligence du cœur*, autrement dit respectueux de l'équilibre masculin/féminin, permet de favoriser le processus d'individuation (tout en évitant les risques qui lui sont liés) et de conduire l'entreprise au palier 3. Les managers doivent faire preuve de *savoir, savoir-faire et savoir-être* ; il leur incombe d'instaurer une dynamique dans laquelle chacun peut exprimer le meilleur de soi-même. Il leur revient de faciliter la création d'un climat favorable où les collaborateurs peuvent s'exprimer (par exemple, liberté de penser). Leur comportement doit être le plus exemplaire possible¹.

L'essentiel du chapitre 3

Accompagner l'entreprise dans sa « guérison », c'est élaborer une démarche de diagnostic, repérer les causes de dysfonctionnements et trouver le « remède », celui de la performance globale.

- **Élaborer une démarche de diagnostic.** Les maladies dont « souffrent » les entreprises ne sont pas inutiles, dans la mesure où ce sont elles qui mettent à jour les dysfonctionnements empêchant les organisations d'emprunter ou de retrouver la voie de l'équilibre. En matière de management, il paraît indispensable, dans un premier temps, de réaliser un diagnostic interne. Ce diagnostic prévoit une analyse des trois zones et des sept niveaux de l'organisation, des douze fonctions, du positionnement de l'entreprise et de l'état de développement des hommes qui la composent, compte tenu de sa biographie et du palier de conscience auquel elle se trouve. Nous proposons au lecteur les questions clés à se poser, et que nous tirons nous-mêmes de notre expérience.

- **Repérer les causes de dysfonctionnements.** Les dysfonctionnements d'origine interne (l'absence d'équilibre entre les trois zones, le non-respect des étapes dans le processus de prise de conscience, la prédominance de la dimension masculine sur la dimension féminine ou inversement...) fragilisent les organisations qui se voient alors encore plus exposées aux dysfonctionnements externes (en particulier la pression des marchés financiers). On s'efforcera donc, dans un second temps, d'en identifier les différentes causes possibles, puis de rétablir les équilibres nécessaires qui, en retour, ont des effets bénéfiques sur l'entreprise.

1. Nous revenons sur ces différents aspects dans le chapitre 7.

L'essentiel du chapitre 3 (suite)

• **Trouver le remède : la performance globale.** La recherche de la performance globale doit permettre aux entreprises d'être mieux armées pour faire face à ces dysfonctionnements externes. Reposant sur quatre piliers fondamentaux (clients satisfaits, processus en qualité, apprentissage favorisé, gestion financière saine), la performance globale renvoie à la fois aux résultats de l'entreprise et au chemin que les Hommes ont dû parcourir pour les atteindre. Elle concerne l'entreprise intégrée, celle qui cherche à favoriser l'épanouissement et l'imbrication de ses composantes. Pour la piloter, il convient de mettre en œuvre un dispositif de contrôle de gestion équilibré, autrement dit, apte à la conduire à un stade où elle sera plus pérenne, plus agile et plus efficace. Nous commençons alors à définir ce qu'il faut entendre par contrôle de gestion intégré et ce qu'il peut apporter notamment aux entreprises soucieuses d'adopter une démarche de développement durable.

Si la partie 1 de cet ouvrage vise principalement à donner, notamment aux contrôleurs de gestion, des repères pour appréhender l'entreprise ou la « vivre » différemment, la partie 2 renvoie de façon plus pratique à la mise en œuvre de ces repères dans le cadre particulier de la fonction contrôle de gestion.

Et si la relation de couple nous apprendait à mieux comprendre ce qui se passe en entreprise ?

Le couple est par excellence le lieu où l'on recherche la complétude. Comme le souligne M. Bon (2007, p. 76) (*), « la plupart des gens recherchent cette complétude dans la projection d'une relation amoureuse qui n'est qu'un mirage quand on est obligé de se rendre compte de l'illusion. On peut le faire en mettant la responsabilité sur le dos de l'autre et on recommence alors la même histoire, encore plus traumatisante avec un autre partenaire. Ou, à l'opposé, on profite de cet échec pour se mettre en question soi-même et chercher la complétude en soi. C'est seulement alors qu'une véritable relation d'amour de couple peut s'établir avec un autre être individué, sans que cette relation soit un besoin, mais elle est un plus ».

Les processus d'individuation que l'on rencontre dans la relation de couple, structure sociale de base, sont aussi à l'œuvre en entreprise à un niveau moins visible (car l'intimité n'existe pas en tant que telle et les individus se cachent derrière un masque social). Certes, c'est dans le couple que ce processus en trois phases ou trois paliers apparaît le plus clairement, les parties prenantes, dans une relation d'intimité, pouvant difficilement échapper à la confrontation avec l'autre et, par conséquent, à la prise de conscience. Mais le lecteur pourra aisément transposer cet exemple dans le monde de l'entreprise.

① **La phase 1 est celle de l'attirance.** La rencontre dans le couple provient de contrats implicites inconscients : chacun est attiré par l'autre (« l'extérieur ») car il possède consciemment ou inconsciemment ce qu'il n'a pas encore développé en lui (par exemple, l'un est extraverti, l'autre pas...) ; au fond, dans la vie de couple comme dans la vie sociale, on se sert souvent de l'autre comme d'une « béquille » (par exemple, un timide « utilise » son partenaire pour communiquer et faire passer des messages) ; en entreprise, lieu de vie et lieu social par excellence, l'individu, mû par la recherche de complémentarité, s'impliquera souvent mais inconsciemment dans des activités, services, équipes ou fonctions qui vont l'aider justement à développer ce qu'il n'a pas encore développé en lui-même.

② **La phase 2 est celle de la prise de conscience.** Dans le couple, les échanges ou la confrontation avec l'autre nous montrent comme dans un miroir les aspects que l'on a à développer, conduisant à une prise de conscience ; en entreprise aussi, « l'extérieur » interpelle l'individu et l'amène à un savoir ; par exemple, la nécessité de piloter son entité oblige le manager à clarifier ses propres objectifs ; on notera au passage que ceux qui ont le plus de mal à piloter sont souvent ceux qui ne parviennent pas à clarifier leurs propres objectifs...

Dans le couple, il arrive que l'une des parties prenantes développe ce qu'elle recherche en l'autre et qu'elle n'a donc plus besoin de lui comme « béquille » ; il y a ainsi transformation du contrat implicite et l'autre est alors contraint de se développer lui-même sous peine de « rupture » (un divorce pour le couple...) ; dans le couple comme dans les organisations, la tentation est forte pour celui qui est « moins avancé » de rejeter sur l'autre la responsabilité d'un dysfonctionnement (en entreprise, les acteurs ont parfois tendance, par exemple, à rejeter la responsabilité de leurs contre-performances sur leurs collègues, leurs dirigeants ou leurs subordonnés...) ; de son côté, celui qui est censé être « plus avancé » a la responsabilité d'accompagner celui qui l'est moins dans son développement même s'il est impossible de « forcer » ce dernier - plus précisément, ce développement se joue au travers de relations privilégiées à plusieurs niveaux : à un niveau interpersonnel (entre deux collaborateurs...), au sein d'un service (entre le manager et son équipe), entre les différentes entités d'une organisation, entre l'entreprise et son environnement qui l'oblige souvent à évoluer ; notons au passage qu'il ne sert à rien de « culpabiliser » l'autre ; l'effet peut même être destructeur pour les parties prenantes d'autant que cette crise de transformation peut aussi révéler des points de non-développement chez celui supposé être « plus avancé » ; n'oublions pas qu'en entreprise en particulier, les fonctions, les processus de décision et de production sont généralement très imbriqués : de fait, il y a toujours co-responsabilité dans l'émergence des dysfonctionnements de pilotage ; autant alors se placer dans une logique de « solidarité dans l'action » (**).

③ **La phase 3 est celle de l'intégration.** Face à la crise, deux voies sont possibles : soit les parties prenantes refusent de comprendre la transformation qu'elles ont à réaliser ; dans ce cas, les individus seront tôt ou tard à nouveau confrontés au problème ; soit elles profitent de cette crise pour se remettre en question et rechercher en elles un état de complétude. En entreprise, lorsque les relations sont à ce stade de maturité, les logiques de peur et de pouvoir cèdent la place à des logiques de coconstruction favorables à l'intérêt collectif et à l'émergence d'une entreprise plus intégrée.

La finalité de ces différentes structures sociales (un couple, une relation hiérarchique, toutes les relations qui existent dans une entreprise ou dans un service...) que l'on peut assimiler à des systèmes complexes, est bien leur propre survie, survie conditionnée par la nécessité de se développer (tout ce qui ne se développe pas meurt...) ; or, cette finalité de vie ou de développement est d'autant plus atteinte que la confrontation avec l'autre ou les autres est à la fois possible et mise en œuvre.

(*) Bon M., « Processus de réalisation et socialisation » in Descamps M.-A. *et al.*, 2007, pp. 75-112.

(**) C'est d'ailleurs l'un des axes fondamentaux de la charte du management de la SNCF.

Élargir la vision du contrôle de gestion

« La seule permanence de la vie,
c'est l'impermanence ».

Lao-tseu.

Le fil d'Ariane de la partie 2

Comme nous l'avons vu dans la partie 1, l'objectif de toute entreprise est de se rapprocher du palier de l'intégration devant lui permettre d'être pérenne, agile et efficace. Pour cela, elle doit agir sur sept niveaux en partant de sa vision (valeurs et finalités) – laquelle sera déclinée jusqu'à la mise en œuvre opérationnelle (politiques/stratégies, structures/règles/procédures, animation des hommes, fonctions, processus/flux et moyens matériels) – tout en s'assurant de leur alignement et de leur articulation dans toute la chaîne de pilotage.

À cet égard, la fonction contrôle a deux rôles principaux : ① s'assurer que l'entreprise est équilibrée et l'accompagner tout au long du processus de pilotage, à savoir de la définition de la vision à la mise en œuvre opérationnelle des politiques et des stratégies ; ② se structurer elle-même en vertu des sept niveaux pour assurer pleinement ce rôle.

Partant de cette double mission, nous montrons en quoi la fonction a d'abord à structurer le processus de contrôle, autrement dit, à l'imaginer (nous faisons référence ici à la zone tête du contrôle de gestion, celle de l'idée, de la conceptualisation ou du savoir) (**chapitre 4**), puis à animer, au moyen des outils et du relationnel, ce processus au travers du dialogue de gestion (nous faisons référence ici à la zone rythmique du contrôle de gestion, celle de l'échange ou du savoir-être) (**chapitre 5**), tout en élaborant et en proposant aux dirigeants et aux opérationnels des outils de pilotage adaptés (nous faisons référence ici à la zone du métabolisme du contrôle de gestion, celle des outils ou du savoir-faire) (**chapitre 6**). Nous consacrons le dernier chapitre (**chapitre 7**) au contrôleur de gestion lui-même.

Imaginer le pilotage

Imaginer le pilotage c'est commencer par définir la finalité de l'entreprise, en général, et de la fonction contrôle de gestion, en particulier (4.1.). C'est construire la vision qui trouve ses racines dans l'identité et les valeurs de l'organisation (4.2.). C'est élaborer et décliner les politiques et les stratégies, actions auxquelles contribue la fonction contrôle (4.3.).

4.1. Définir la finalité de l'entreprise et de la fonction contrôle de gestion

4.1.1. La finalité de l'entreprise intégrée

L'entreprise intégrée a pour finalité d'atteindre la performance globale ou équilibrée. Comme nous l'avons vu précédemment, la performance globale renvoie à la capacité de l'entreprise située dans un environnement concurrentiel (entreprises, produits ou services) à satisfaire ses clients, par des produits ou des services d'un bon rapport qualité/prix tout en préservant les intérêts de l'ensemble de ses parties prenantes : ses actionnaires (par une « juste » rémunération), son personnel et son environnement.

La finalité du corps humain, comme celle de l'entreprise, est bien son développement ou sa survie. Celle-ci est assurée par une double chaîne : la chaîne cerveau – système nerveux (partie masculine du pilotage du corps humain) et la chaîne hypophyse – système endocrinien ou hormonal (partie féminine). Chacune se décompose en trois niveaux tri-articulés qui assurent le bon fonctionnement du tout.

① Le premier niveau pilote le corps humain ; on l'assimilera à la **direction générale**. Il comprend le **cerveau et l'hypophyse**. Le cerveau est le siège des processus cognitifs, des impulsions et de l'intégration. L'hypophyse pilote l'ensemble de la régulation endocrinienne et peut être considérée comme le « cerveau » hormonal. On notera que le cerveau et l'hypophyse sont complémentaires : la régulation hormonale reçoit en grande partie ses informations du cerveau et, en retour, les informations en provenance du corps influent constamment sur le fonctionnement cérébral et l'élaboration de la pensée (le Dr Janssen parle ici d'une « unité corps – esprit »).

② Le second niveau est le siège de la synthèse et des échanges d'informations, de la régulation du fonctionnement des organes. On l'assimilera aux **directions fonctionnelles** ou opérationnelles. Il regroupe la **moelle épinière** et le **système hormonal** – la moelle épinière transmet des informations en direction des centres supérieurs et elle reçoit ; elle est associée au **système nerveux autonome**, chargé de régler le fonctionnement d'organes et de tissus du corps (vaisseaux et peau). Il se divise en deux parties opposées mais complémentaires tant

par leur situation que par leur action : le système sympathique et le système parasympathique. Le système sympathique permet l'action, la mise en alerte, tandis que le système parasympathique agit sur le ralentissement général des organes. Nous verrons ultérieurement l'importance de ces deux mouvements dans la conduite du pilotage.

L'ensemble des glandes endocrines¹, qui sécrète des substances à l'intérieur du corps (hormones²), enregistre diverses informations permettant de faire fluctuer ces sécrétions pour y maintenir une fonction donnée dans un sens défini et selon une intelligence directrice.

③ Le troisième niveau diffuse et irrigue l'information jusque dans les moindres recoins du corps. On l'assimilera aux **processus de production** au sein de l'entreprise. Il comprend les **ramifications nerveuses**, d'une part ; les **veines** et les **capillaires**, d'autre part. Les ramifications nerveuses assurent un rôle externe (échanges entre l'organisme et l'environnement) et un rôle interne lui-même regroupant deux aspects : l'un, sensitif, ayant trait aux fonctions sensorielles ; et l'autre, moteur, permettant les mouvements. Les veines et les capillaires apportent les nutriments et l'oxygène nécessaires au fonctionnement des organes. Ils diffusent aussi les hormones qui transmettent des indicateurs de régulation.

Le cerveau s'appuie ainsi sur le système nerveux chargé de faire circuler l'information (l'influx nerveux) qui pousse le corps à réagir face à des déséquilibres instantanés et susceptibles de menacer sa survie. En entreprise, cette information englobe les données court terme et vitales de reporting, telles que : le CA en cours, le niveau de cash ou la production journalière. Mais dans le cas de déséquilibres plus profonds et plus en lien avec les composantes du corps, ce sont les systèmes endocriniens qui entrent en scène pour envoyer et recevoir de l'information (les hormones). Dans une organisation, cette information de moyen et long terme fait plus référence aux indicateurs fondamentaux tels que la qualité des processus, la force de la R&D, ou l'état de santé ou de satisfaction du personnel. On retiendra donc que dans l'organisme humain comme dans l'entreprise, la stabilité ou la survie de l'ensemble est garantie par l'existence de ces chaînes (cerveau/système nerveux et hypophyse/système hormonal) qui fonctionnent de manière imbriquée et solidaire.

4.1.2. La finalité de la fonction contrôle de gestion

Une définition classique du contrôle de gestion et de sa finalité

Le contrôle de gestion désigne à la fois une fonction, incarnée par le contrôleur, et un processus, partie intégrante des activités de pilotage de la direction générale, des dirigeants intermédiaires et des responsables opérationnels. En d'autres termes, le contrôle de gestion, en tant qu'ensemble des activités de contrôle, dépasse largement les seules attributions du contrôleur lui-même dont la tâche est d'en assurer la cohérence.

1. La glande endocrine élabore certaines substances et les déverse dans le sang ou la lymphe.

2. L'hormone est une substance sécrétée par une glande et agissant sur des organes ou tissus situés à distance après avoir été transportée par le sang.

En tant que processus, le contrôle de gestion peut être appréhendé selon deux approches.

- D'un point de vue économique, il est perçu comme un ensemble d'outils de gestion et d'analyse (financiers ou non) permettant d'assurer la qualité des choix de pilotage. Les enjeux sont alors le chiffrage et la mesure comparée des performances. « Le contrôle de gestion est garant d'une *logique économique*, il doit la rendre cohérente avec la stratégie [...], il s'emploie donc à articuler des *processus d'ensemble* ». (Bouquin, 2008, p. 21)¹
- D'un point de vue sociologique et plus large, il désigne le moyen d'assurer la convergence des comportements individuels en vue d'atteindre certains buts économiques fixés à l'organisation. L'enjeu est alors de modéliser l'activité des acteurs de façon simple et pertinente. En ce sens, il est à la fois lieu de confrontation, puis de convergence des points de vue, outil de simulation des politiques alternatives, cadre de l'apprentissage et du processus central structurant l'organisation. Ainsi, et au-delà de sa dimension technique de coordination, de planification et de suivi, le contrôle de gestion est un mécanisme de motivation, d'évaluation et d'influence.

La fonction contrôle de gestion, elle, a en charge l'animation du processus de contrôle : elle assure le suivi des performances de l'entreprise (il ne s'agit pas de contrôler de la seule performance financière...) et contribue à son amélioration en vue d'accroître de façon permanente sa richesse. Elle permet de piloter la complexité et concrétise la vision stratégique par la mise en place et l'animation du système de régulation des comportements et d'alerte au service de celle-ci.

H. Löning *et al.* (2003, pp. 249-254)² regroupent les missions classiques de la fonction contrôle autour de trois grands rôles, informationnel, organisationnel et relationnel, chacune de ces dimensions étant plus ou moins développée selon l'entreprise.

- Le rôle informationnel renvoie aux actions de collecter, traiter, sélectionner, commenter et diffuser l'information de gestion (données brutes ou retraitées, données comptables, physiques, environnementales, synthèses, tendances, explications) ; d'administrer et d'animer les procédures et les systèmes d'information en vue de fiabiliser l'information et de respecter les échéances relatives au suivi budgétaire et au reporting.
- Le rôle organisationnel fait référence à la nécessité de créer, d'améliorer ou de mettre en cause les systèmes d'information et de contrôle. Il s'agit pour la fonction de s'interroger en tant qu'« architecte » sur la pertinence des pratiques et sur leur adéquation avec les normes du groupe (calcul des coûts, tableaux de bord...).
- Dans son rôle relationnel, la fonction contrôle, en position de conseil, réalise, pour

1. Bouquin H., *Le Contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, 8^e édition, 2008.

2. Löning H. *et al.*, *Le Contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre*, Dunod, 2^e édition, 2003.

le compte des managers le chiffrage économique de leurs projets et formule des recommandations (aide à la décision...).

- En outre, il y a correspondance entre ces trois rôles – informationnel, organisationnel et relationnel – et les trois zones de « l'organisme entreprise » ou du champ d'intervention du contrôle de gestion : zone du métabolisme, zone tête et zone rythmique.

Une définition de la finalité de la fonction contrôle de gestion équilibrée

La finalité de la fonction contrôle de gestion, dans une entreprise intégrée, est de garantir l'atteinte et le maintien des conditions de la performance globale ou équilibrée telle que nous l'avons définie précédemment¹.

Pour rappel, un contrôle de gestion équilibré vise à accompagner une organisation dans sa recherche de performance globale : il s'agit de l'amener à un stade d'intégration où elle doit être plus pérenne, agile et efficace par la mise en équilibre progressive et fluide de toutes ses composantes (immatérielles et matérielles) ; le moyen et le but étant de s'inscrire dans une logique gagnant - gagnant de codéveloppement homme/organisation.

Par conséquent, et compte tenu de son rôle essentiel dans l'atteinte de l'équilibre, la fonction contrôle de gestion a une tâche bien déterminée dans chacune des trois zones (zone tête, zone rythmique, zone du métabolisme). En cela, nous rejoignons X. Bouin et F.-X. Simon (2004, p. 44)², pour lesquels la fonction contrôle est le « dénominateur commun » du déploiement du plan d'actions à trois niveaux (stratégie, contractualisation, exploitation) et sur trois dimensions (prévoir, mesurer, agir). Nous pousserons cependant l'analyse encore plus loin en précisant que l'intervention du contrôle de gestion doit être observée au travers des sept niveaux (identité/valeurs, politiques/stratégies, structures/règles/procédures, hommes/groupes, fonctions, processus/flux, moyens matériels) de l'entreprise, comme nous le montrerons ultérieurement³.

Si la fonction contrôle de gestion doit intervenir à tous les niveaux, c'est en raison de son rôle et de sa position privilégiée. Moelle épinière de l'entreprise⁴, elle est à l'interface entre la direction générale et les directions et/ou entités opérationnelles pour une meilleure coordination verticale, mais elle sert aussi de point de jonction entre les directions et entités opérationnelles pour une plus grande coordination horizontale. En charge de l'animation du processus de contrôle de gestion, elle est au cœur même des systèmes d'information dont elle doit assurer la pertinence, la fiabilité et l'adaptabilité. C'est pourquoi, à l'instar de la qualité ou de l'audit interne, par exemple, elle fait partie des fonctions qui ont

1. Se reporter au chapitre 3, § 3.3.

2. Bouin X., Simon F.-X., *Les nouveaux visages du contrôle de gestion. Approches techniques et comportementales*, Dunod, 2^e édition, 2004.

3. Voir chapitre 5, § 5.3.

4. La moelle épinière est le centre nerveux situé dans le canal rachidien et qui transmet aux membres les ordres du cerveau. Néanmoins, la fonction contrôle n'est pas une simple « courroie de transmission » des directives : elle est aussi partie prenante dans le pilotage.

un rôle précis à jouer à tous les niveaux de l'organisation, ce qui n'est pas forcément le cas de toutes les fonctions.

Pour tenir son rôle avec efficacité, la fonction contrôle doit simultanément mettre en place un dispositif de pilotage structuré et adapté (c'est sa composante masculine...) et faciliter l'instauration d'un véritable dialogue de gestion (c'est sa composante féminine...) afin d'aider les managers à piloter la complexité et à concrétiser sur le terrain la vision stratégique. Plus précisément, et selon le niveau auquel on se trouve, la fonction contrôle joue un rôle de nature plutôt masculine ou plutôt féminine. Respecter la dimension requise compte tenu du niveau envisagé doit lui permettre de réaliser sa mission d'accompagnateur dans l'atteinte de l'équilibre. Au niveau « structures – règles – procédures », par exemple, il faut structurer le processus budgétaire et définir clairement les normes de gestion afin que les opérationnels puissent s'y retrouver et agir en toute connaissance de cause (la dimension masculine est prédominante). Mais au niveau « hommes – groupes », il convient plutôt de favoriser les échanges (c'est la dimension féminine que l'on met en avant) pour que la coordination entre les hommes puisse se faire réellement. Le problème, c'est que la fonction contrôle de gestion dont la tâche est avant tout de réaliser des calculs, de manier des chiffres, d'élaborer des tableaux et de fixer des objectifs adopte le plus souvent une posture très masculine.

4.1.3. La nécessité pour la fonction contrôle de développer sa dimension féminine

La prédominance de la performance financière dans l'appréhension que les dirigeants ou les managers intermédiaires ont de l'entreprise empêche la fonction contrôle de gestion de mener sa mission comme elle devrait le faire. La finalité purement financière (ou l'objectif d'allocation et de rendement optimal des ressources financières) la contraint à n'avoir plus que cet objectif en ligne de mire (une dimension de directivité purement masculine...). Or, la fonction contrôle ne peut exercer pleinement sa mission de circulation et d'accompagnement de l'organisation dans la recherche d'un équilibre entre ses composantes et les besoins de ses parties prenantes si la finalité globale de l'entreprise se limite à une performance financière orientée principalement vers les actionnaires. Car le contrôle de gestion est d'abord un processus au service de toute l'entreprise.

Du coup, ce sont les dimensions masculines du contrôle de gestion qui, jusqu'ici, ont été le plus mises en valeur. Pendant la révolution industrielle et plus tard, au cours des Trente Glorieuses, les entreprises étant dans une logique de production, leur préoccupation était avant tout la structuration (Bouquin, 1997)¹. Aujourd'hui, c'est le capitalisme financier qui a pris le relais et qui alimente à son tour cette dimension très masculine du pilotage. Certes, la construction d'une maison suppose d'abord les fondations et les murs (dimensions solidité, taille, etc.). Mais quand l'entreprise est bâtie, il lui faut, pour continuer à se développer, devenir plus « ouverte » (ce que certaines grandes organisations

1. Bouquin H., *Les Fondements du contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France, 2^e édition, 1997.

ont compris et qui militent pour le développement de l'homme, le respect de son environnement, etc.)¹.

L'acte de gestion (et donc de pilotage) est par essence à la fois masculin et féminin. L'étymologie du mot *gestion* nous le rappelle : provenant du latin *gestio*¹, il renvoie à l'action de gérer². C'est le fait d'administrer (dimension masculine), de s'occuper de quelqu'un ou quelque chose de manière suivie et attentive (dimension féminine).
Ce sens profond a été dénaturé.

Au fond, et par analogie au corps humain, le contrôle de gestion peut être assimilé aux systèmes nerveux et endocrinien de l'entreprise⁴, la fonction contrôle ayant pour mission de l'animer. Il s'agit donc d'une fonction de navigateur ou de copilote : elle facilite le pilotage en mettant en œuvre un système d'information adapté. Or, dans notre corps comme dans une organisation de type système adaptatif complexe, l'information est véhiculée soit par le **système nerveux** (informations de type signal ou réflexe : c'est la dimension architecturale et masculine que l'on retrouve dans les procédures de contrôle interne, d'alerte...), soit par le **système hormonal** (informations plus complexes : c'est la dimension féminine qui oriente les adaptations profondes et structurelles de l'organisme), les modalités de fonctionnement de ces deux systèmes étant basées sur un processus itératif, descendant et remontant.

Ainsi, les deux dimensions (masculine et féminine) du contrôle de gestion sont absolument nécessaires. Si la fonction contrôle doit réfléchir sur l'architecture de pilotage à mettre en œuvre, elle a aussi un rôle d'accompagnement foncièrement pédagogique. En effet, face à l'obligation de responsabiliser les individus dans des structures de plus en plus décentralisées, il faut un pilotage par l'apprentissage et par le développement des hommes⁵. Car le pilotage de la complexité ne peut se réaliser qu'en coconstruisant avec les acteurs le dispositif de pilotage le plus approprié suivant le stade de maturité où en est l'organisation.

Enfin, en travaillant sur sa dimension féminine et en la développant, la fonction contrôle de gestion peut certainement aider les acteurs à prendre pleinement conscience des limites d'une approche de l'entreprise focalisée sur la dimension financière : au travers des outils qu'elle élabore et qu'elle met à la disposition des pilotes⁶, par l'accompagnement qu'elle leur propose dans le pilotage de leur activité ; elle peut leur montrer qu'un meilleur équilibre de l'organisation conduit à une performance globale à la fois plus importante, mieux partagée donc plus

1. Au passage, on retrouve cet aspect dans la biographie de l'homme : il commence par se structurer avant de donner aux autres.

2. Le terme fait sa première apparition dans la langue française au xv^e siècle.

3. Le repère est souvent donné par l'origine même du concept.

4. Nous développons ce point dans le chapitre 5, § 5.3.

5. Se reporter au chapitre 7.

6. Se reporter au chapitre 6.

pérenne (même si nous sommes conscients que la prédominance de la logique financière rend sa tâche plus difficile)¹.

4.1.4. Une lecture de la fonction contrôle selon les trois zones et les sept niveaux...

Dans une entreprise en création, dans la mise en œuvre d'un projet, ou dans une entreprise bien établie mais qui se (re)structure en permanence, la fonction contrôle peut opérer un autodiagnostic lui permettant d'identifier clairement ses zones d'absence ou de faiblesses au sein de l'organisation. La grille d'analyse ci-après liste les questions principales qu'elle doit se poser en fonction des trois zones et des sept niveaux.

À chaque niveau, et compte tenu des questions qu'elle se posera, la fonction contrôle sera amenée à emprunter une posture de nature plutôt masculine (identification de l'objectif ou du processus de structuration à mettre en œuvre...) ou plutôt féminine (identification du dispositif de « mise en mouvement » pour atteindre l'objectif fixé, processus d'animation...). Ainsi, les niveaux « identité – valeurs », « règles – procédures », « fonction » et « moyens matériels » ont une dimension naturelle plus masculine quand les niveaux « politiques – stratégies », « hommes – groupes » et « processus – flux » ont une dimension naturelle plus féminine. Pour rappel², la dimension première ou naturelle d'une activité, d'une fonction ou d'une action est celle qui est naturellement présente ou qui donne l'impulsion et qui doit, pour que cette activité, cette fonction ou cette action soient totalement efficaces, être complétée par sa dimension opposée.

Les niveaux « identité – valeurs » et « politiques – stratégies » pourraient correspondre à ce que l'on appelle plus couramment le « **contrôle stratégique** ». On notera cependant que les auteurs font plus souvent référence à la planification qu'à l'identité et aux valeurs lorsqu'ils utilisent cette notion. Les niveaux « structures – règles – procédures », « hommes – groupes » et « fonction » traduisent plutôt ce qui est au cœur du « **contrôle de gestion** ». Mais la littérature se focalise généralement sur le suivi des réalisations et les propositions d'actions de correction. Enfin, les niveaux « processus – flux » et « moyens matériels » sont couverts par le « **contrôle opérationnel** » ou « **contrôle d'exécution** »³ qui renvoient essentiellement à la programmation et au contrôle des tâches.

1. Nous développons ce point dans le chapitre 7.

2. Se reporter au chapitre 2, § 2.3.

3. Voir H. Bouquin, *Le Contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France, 8^e édition, 2008, p. 92.

Tableau 11 : Une lecture de la fonction contrôle selon les trois zones et les sept niveaux

Zone	Niveaux	Questions à se poser pour la structuration de la fonction contrôle de gestion	Dimension naturelle
Zone tête	Identité Valeurs	Quelle est l'identité de la fonction contrôle au sein de l'organisation ? Quelle est la vocation de la fonction contrôle (exemple : être au service de...) Quelles sont les valeurs de la fonction contrôle ? (exemples : intégrité, respect, confidentialité...)	Masculine
	Politiques Stratégies	Quelle est la politique générale de la fonction contrôle ? Quelles sont les stratégies de la fonction contrôle ? Quels sont les objectifs (quantitatifs/qualitatifs) de la fonction contrôle ? Comment évaluer la performance de la fonction contrôle ?	Féminine
	Structures Règles Procédures	Comment structurer au mieux la fonction contrôle ? Quelles sont les règles de fonctionnement interne de la fonction contrôle ? Quelles sont les procédures à mettre en place au sein de la fonction contrôle ?	Masculine
Zone rythmique	Hommes Groupes	Comment animer en interne la fonction contrôle ? Comment s'assurer de la convergence des objectifs et de la cohérence des actions au sein de la fonction contrôle ? Comment sensibiliser les collaborateurs de la fonction contrôle à la performance globale ?	Féminine
	Fonction	Comment organiser et structurer la fonction contrôle ? Comment répartir les activités et les tâches au sein de la fonction contrôle ?	Masculine
	Processus Flux	Quels supports élaborer pour le suivi de la performance de la fonction contrôle ? Comment optimiser les flux au sein de la fonction contrôle ?	Féminine
Zone métabolique	Moyens matériels	Quels sont les systèmes et les outils à mettre en place pour que la fonction contrôle assure correctement sa mission ? Comment optimiser les moyens humains et financiers nécessaires à la réalisation des objectifs de la fonction contrôle ?	Masculine

Une grille de structuration à l'usage des autres fonctions de l'entreprise

Cette structuration en trois zones et en sept niveaux peut s'appliquer aux missions attribuées à d'autres fonctions. Elle permet ainsi d'en diagnostiquer la performance. La fonction contrôle peut elle-même utiliser cette grille pour analyser la performance des autres fonctions (fonction financière, fonction commerciale, fonction qualité...), repérer les forces et les faiblesses (absence de rôle dans l'un des niveaux, défaut d'alignement, dimension masculine ou féminine à développer, etc.).

4.1.5. La place du contrôle de gestion parmi les autres fonctions support...

D'une entreprise à une autre, le rôle, la place et les missions de la fonction contrôle de gestion ne sont pas nécessairement les mêmes. Le plus souvent, le système de contrôle est en effet en adéquation avec les particularités de l'organisation dans laquelle il est mis en œuvre (histoire, finalités globales, orientations stratégiques, type d'activité et de structure, culture...), ce qui implique le plus souvent une démarche de « sur-mesure » ; ainsi, les enjeux et les caractéristiques de la fonction contrôle diffèrent selon que l'on se trouve dans un centre hospitalier ou sur un site industriel. De fait, il n'existe pas vraiment de fonction contrôle type ou de positionnement type de la fonction contrôle même s'il est possible d'identifier de grandes tendances selon les entreprises.

Le contrôle de gestion ne peut endosser une simple logique financière et budgétaire. Il doit au contraire se faire le porteur des autres logiques (techniques, financières, commerciales, humaines, etc.) qui font la performance de l'entreprise. L'idéal serait, par conséquent, que les contrôleurs de gestion soient présents dans toutes les fonctions de l'organisation.

Pour autant, la fonction contrôle doit avoir une identité propre incarnée le plus souvent par le contrôleur lui-même et son équipe. Ce n'est donc pas parce que le contrôle de gestion est « l'affaire de tous », selon l'expression de H. Bouquin (2008, p. 165)¹, que l'organisation peut faire l'économie d'une fonction contrôle chargée d'assurer la coordination de l'ensemble des activités de contrôle.

Relevant de la technostructure (Mintzberg, 1998)², le contrôle de gestion fait partie des services fonctionnels qui, en entreprise, ont vocation à planifier, à programmer, à réguler, à standardiser ou encore à former. C'est une des fonctions dont les activités peuvent parfois se chevaucher voire entrer en concurrence avec celles des autres services fonctionnels qui dépendent souvent de la direction financière. On peut néanmoins tenter d'en clarifier ici les contours de responsabilité afin de comprendre en quoi la fonction contrôle a une identité qui lui est propre.

- Le contrôle de gestion se distingue de la fonction financière. La fonction financière est garante de l'obtention et de l'allocation optimale des ressources financières. Elle a en charge le choix et le financement des investissements ou encore le management des risques financiers. Elle veille ainsi au développement économique de

1. Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, 8^e édition, 2008.

2. Mintzberg H., *Structure et dynamique des organisations*, Éditions d'Organisation, 1998.

l'entreprise et à sa protection. La fonction contrôle, elle, a une triple mission : piloter la mise en œuvre des politiques et des stratégies en optimisant les ressources et les moyens matériels, humains et financiers ; garantir la bonne circulation de l'information fiable de pilotage en élaborant un système adapté ; animer le processus de contrôle auprès des acteurs. En France, la fonction contrôle est souvent rattachée hiérarchiquement à la direction financière, ce qui est discutable : d'une part, parce que la fonction contrôle tend alors à focaliser son analyse sur les éléments financiers ; d'autre part, parce que, le cas échéant, la direction financière est à la fois juge et partie.

- Le contrôle de gestion n'est pas le contrôle financier. Le contrôle financier s'exerce soit en cabinet, soit en entreprise (avec un rôle fonctionnel, rendant compte à la direction). Sa mission consiste à contrôler la régularité, la sincérité et la fiabilité des comptes par rapport à la législation et aux normes, le plus souvent dans le cadre de missions ponctuelles successives. Il teste les systèmes d'information et peut conseiller la direction sur des problèmes de gestion financière et de procédures administratives. Le domaine d'intervention de la fonction contrôle de gestion est plus large (contrôle de gestion sociale, contrôle de gestion de projet...). Il arrive cependant que le contrôleur de gestion prenne le nom de « contrôleur financier » dans des firmes dirigées par des fonds de pension ou fonds d'investissement.
- Le contrôle de gestion se différencie de l'audit interne. Exercé à l'intérieur de l'organisation (par un service dédié ou par des prestataires extérieurs), l'audit interne assure des missions d'évaluation de l'ensemble des processus, fonctions et opérations. Son intervention porte plus particulièrement sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise. Rattaché à la direction générale, en lien étroit avec le comité d'audit, il joue également un rôle de conseil auprès des directions opérationnelles et fonctionnelles. Contrôle de gestion et audit visent tous les deux à optimiser l'organisation. Tous deux peuvent dépendre de la direction financière, ce qui n'est pas idéal. Ils peuvent avoir recours à des démarches communes ou aux mêmes outils (exemple : diagnostic, cartographie des risques...). Mais si la fonction contrôle de gestion est l'artisan de la construction du processus de contrôle, la fonction audit, elle, s'assure du respect de la mise en œuvre de ce processus.
- Le contrôle de gestion prend appui sur la fonction comptable. Chapeauté le plus souvent par la direction financière, la comptabilité générale enregistre, classe et regroupe les informations relatives aux mouvements de valeurs liées aux différentes activités de l'entreprise. Elle mesure à la fois les résultats de l'entreprise sur un exercice et la situation patrimoniale à un instant donné. Le contrôle de gestion est plus tourné vers le futur (budgets prévisionnels, planification et analyse *ex post* des résultats). Il est aux commandes de l'élaboration de la comptabilité analytique. La comptabilité générale est une des sources d'information indispensables du contrôle de gestion. Mais celui-ci s'appuie aussi sur d'autres informations qui ne proviennent pas nécessairement du service comptable.

- Le contrôle de gestion se rapproche sur certains points de la fonction qualité. La fonction qualité a en charge l'élaboration des procédures « qualité » ainsi que la mise en œuvre d'outils de suivi et d'indicateurs *ad hoc*. Tout comme la fonction contrôle, elle accompagne la direction dans la formalisation d'une politique, définit le cadre méthodologique, établit des liaisons entre les différentes unités, assure le suivi et la communication et fournit des outils. Toutes deux peuvent donc à un moment donné se retrouver en situation de concurrence. Pour autant, leurs domaines d'intervention restent bien distincts ; et si la fonction contrôle doit intervenir sur les quatre piliers de la performance globale (clients, processus, apprentissage organisationnel, finance), la qualité, elle, se focalise généralement sur les clients et/ou sur les processus.
- Le contrôle de gestion travaille aussi en étroite collaboration avec la direction des systèmes d'information (DSI). Rattachée à la direction administrative et financière, la DSI a pour tâche la mise en place des ressources (matériels, logiciels, données, procédures...) permettant d'acquérir, de traiter et de stocker toutes les informations de l'entreprise. Elle est responsable de l'ensemble des composants matériels (postes de travail, serveurs, équipements de réseau, systèmes de stockage, de sauvegarde et d'impression, etc.) et logiciels du système d'information, ainsi le plus souvent que du choix et de l'exploitation des services de télécommunications mis en œuvre. Le point commun aux deux fonctions est qu'elles irriguent l'organisation en informations. Si ce n'est pas la fonction contrôle de gestion qui a en charge directe la mise en place des différents systèmes d'information, elle peut apporter sa contribution car elle en est une grande utilisatrice.

4.1.6. Quel positionnement de la fonction contrôle dans l'organisation ?

Le rattachement hiérarchique du service de contrôle de gestion peut être différent selon l'organisation dans laquelle on se trouve (direction générale, direction financière, secrétariat général, direction administrative...). Dans les grandes firmes, il existe le plus souvent une chaîne de contrôleurs situés à tous les niveaux de la hiérarchie des opérationnels ; deux cas de figure peuvent alors se présenter.

① Le contrôleur local est rattaché hiérarchiquement à la direction (ou au service central) du contrôle de gestion et entretient une relation fonctionnelle¹ avec le dirigeant de l'unité dans laquelle il exerce (directeur d'usine, responsable de *business unit*...).

② Le contrôleur local est rattaché hiérarchiquement au dirigeant de l'unité dans laquelle il exerce et entretient une relation fonctionnelle avec le contrôleur de l'échelon supérieur.

1. Par opposition à la relation hiérarchique, la relation fonctionnelle s'entend lorsque ce sont des compétences qui sont mises en relation pour définir des méthodes ou faire circuler des informations.

Dans le premier cas, le statut de « fonctionnel » du contrôleur de gestion pose un problème de taille : assistant du directeur d'usine, d'ingénieur ou de commerciaux pour le suivi et l'analyse des budgets, des coûts de production, et l'élaboration des tableaux de bord, il est à la fois « conseiller » des acteurs locaux et rapporteur des résultats auprès du siège ou de la direction centrale. On peut s'interroger sur le poids réel des conseils qu'il prodigue en matière de pilotage ou sur la manière de résoudre les conflits quand ils surgissent entre lui et l'opérationnel qu'il contrôle.

D'un point de vue général, quel rattachement hiérarchique du contrôle de gestion doit-on privilégier ? Faut-il un rattachement à la direction générale ou à la direction financière ? Certes, le positionnement de la fonction contrôle de gestion est du ressort de la direction générale et son autorité de rattachement dépend souvent de l'entreprise et de son contexte. Mais si le rôle de la fonction contrôle est de garantir l'atteinte et le maintien des conditions de la performance globale, il semble logique de préférer un rattachement à la direction générale. Comme le souligne H. Bouquin (2008, pp. 168-169)¹, « autant un contrôle de gestion financier renforce la légitimité du rattachement du contrôle de gestion à la direction financière, autant un contrôle de gestion stratégique [...] (management de la performance) fragilise ce rattachement ».

Même si le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion constitue probablement un signal envoyé aux opérationnels – trop proche de la direction générale, la fonction contrôle peut parfois être considérée comme « l'œil de Moscou »² –, l'analogie que nous opérons par rapport au corps humain nous conduit à privilégier un positionnement proche des dirigeants dans la mesure où la fonction contrôle de gestion est assimilée à la « moelle épinière » de l'organisation. Un rattachement à la direction financière risque d'amputer la fonction contrôle de ce rôle essentiel. Comme nous le montre d'ailleurs l'illustration des douze fonctions, la fonction contrôle de gestion est plus proche de la fonction « stratégie » que de la fonction « comptabilité - finance »³.

Le positionnement du contrôle de gestion dépend du type de structure mise en place (fonctionnelle, divisionnelle ou matricielle). Il existe différents types de contrôle de gestion en fonction de l'implication du siège et du niveau de délégation aux entités opérationnelles. Si la fonction doit se caler sur l'organisation, elle doit aussi l'aider à la faire évoluer. Nous revenons sur ce point dans le chapitre suivant (§ 5.3.).

4.2. Construire la vision ancrée dans les valeurs de l'entreprise

4.2.1. Les quatre pôles structurant la vision de l'entreprise

Sans **vision (ou finalité)**, une firme ne peut inscrire son action dans la durée. La vision est une boussole qui indique un but à atteindre, un élément stable à l'intérieur d'un processus chaotique : le changement, qu'elle permet de justifier. Elle renvoie à

1. Bouquin H., *Le Contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, 8^e édition, 2008.

2. Delwasse L., « Les yeux et les oreilles du patron », *Le Point*, n° 1426, 14 janvier 2000, pp. 74-75.

3. Se reporter au chapitre 1, § 1.2.

la fois aux finalités et aux valeurs. C'est elle qui donne le sens. Les acteurs, quels que soient leur fonction et leur niveau hiérarchique, disposent ainsi d'un référentiel pour agir et faire face aux situations imprévues. La main qui se pose par inadvertance sur une plaque chauffante n'attend pas de se référer à la conscience du cerveau pour se retirer instantanément : elle « sait » que sa finalité est sa propre survie.

La vision de l'entreprise doit intégrer à la fois :

① **La satisfaction des besoins des clients** par des produits ou des services d'un bon rapport qualité/prix ; malgré de bonnes intentions (relayées par les discours des dirigeants ou par les messages publicitaires...), on oublie trop souvent le client. Des exemples récents pris de l'actualité (Internet avec Alice et Noos, secteur bancaire...) nous rappellent cette évidence. Or, les conséquences économiques peuvent être désastreuses pour les entreprises guidées prioritairement par des objectifs de rentabilité financière ; dans la recherche d'équilibre, le besoin du client doit être au cœur des priorités (sans clients, une entreprise n'existe plus...), sans pour autant devenir écrasante au détriment des intérêts des autres pôles (les entreprises de sous-traitance peuvent en faire les frais : on ne peut tout accepter du client sous peine de mettre en danger sa propre structure...).

② **Le développement de l'organisation** intimement lié à celui des hommes qui la composent ; afin de réaliser des produits ou des services répondant aux besoins des clients, il convient de mettre en résonance ces derniers et ceux de l'organisation et des hommes, pour les conduire à une certaine convergence, la satisfaction des clients et celle de l'organisation pouvant au départ être incompatibles ou éloignées. Les exigences des clients obligent à innover et à s'adapter en permanence, obligation qui ne peut être réalisée que par des hommes bien formés et motivés dans des organisations équilibrées (pérennes, agiles et efficaces) ; ainsi la définition et la mise en œuvre de politiques et de stratégies doivent tenir compte du développement des hommes sans lesquels, de toute façon, elles ne peuvent se faire.

③ **La prise en compte de l'intérêt général** ; l'évolution des consciences, accélérée par la médiatisation et la mondialisation, oblige de plus en plus les entreprises à intégrer cette dimension sous peine d'effet boomerang désastreux, notamment en termes d'image (exemple : les jouets dangereux renvoyés en Chine pour non-respect des normes de sécurité humaine et environnementale). Les firmes doivent prendre en compte les réglementations et mettre en œuvre des pratiques respectueuses de ces principes (exemple : développement durable). Comme nous l'avons déjà indiqué dans la partie 1, les évolutions de la conscience collective conditionnent les supports économiques qui aideront ensuite à la faire vivre dans les processus économiques ; de ce fait, les firmes qui savent détecter ces signaux d'évolution de la conscience collective et les mettre en œuvre seront les Microsoft de demain. Bill Gates avait certainement compris avant tout le monde que les individus voulaient être acteurs, rechercher et fabriquer par eux-mêmes leurs informations.

④ **La juste rémunération des actionnaires.** À terme, il ne peut y avoir de rémunération des actionnaires dans la durée que si les clients sont satisfaits, si l'organisation et les hommes ont les moyens d'y répondre et si l'entreprise respecte les intérêts du monde dans lequel elle puise ses ressources et qui contribue à son développement (débouchés, etc.). Il est absolument essentiel et normal de rémunérer convenablement ceux qui apportent les capitaux nécessaires au développement de l'entreprise. Pour autant, l'entreprise ne peut avoir pour objectif exclusif cette rémunération sous peine d'enclencher un cercle vicieux générant un appauvrissement de l'entreprise et donc des actionnaires. Le développement de l'entreprise se faisant dans la durée, il convient que le mode de rémunération des actionnaires s'aligne à la fois sur sa temporalité et tienne compte de sa capacité réelle à générer du cash.

Une « juste » rémunération renvoie à une rémunération équitable, c'est-à-dire permettant à chacun des quatre pôles de jouer pleinement son rôle dans le sens de la finalité globale ; le terme « actionnaire » provient du mot *action* et de l'*énergie* dont elle dispose. En d'autres termes, un actionnaire a pour fonction d'aider l'entreprise à « passer à l'action » par les investissements qu'il réalise – comme le soulignait H. Schmidt, « les investissements d'aujourd'hui font les profits de demain ». S'il lui puise toute son énergie (au travers d'une ponction du cash), il va à l'encontre de son propre rôle ; le pôle « hommes - organisation » devrait logiquement avoir la priorité, dans la mesure où c'est lui qui crée la richesse ; quant au pôle « intérêt général », il ne doit pas être trop gourmand, sous peine d'asphyxier l'entreprise face à la concurrence ; cette juste rémunération doit être réévaluée régulièrement au travers d'échanges avec les différentes parties prenantes.

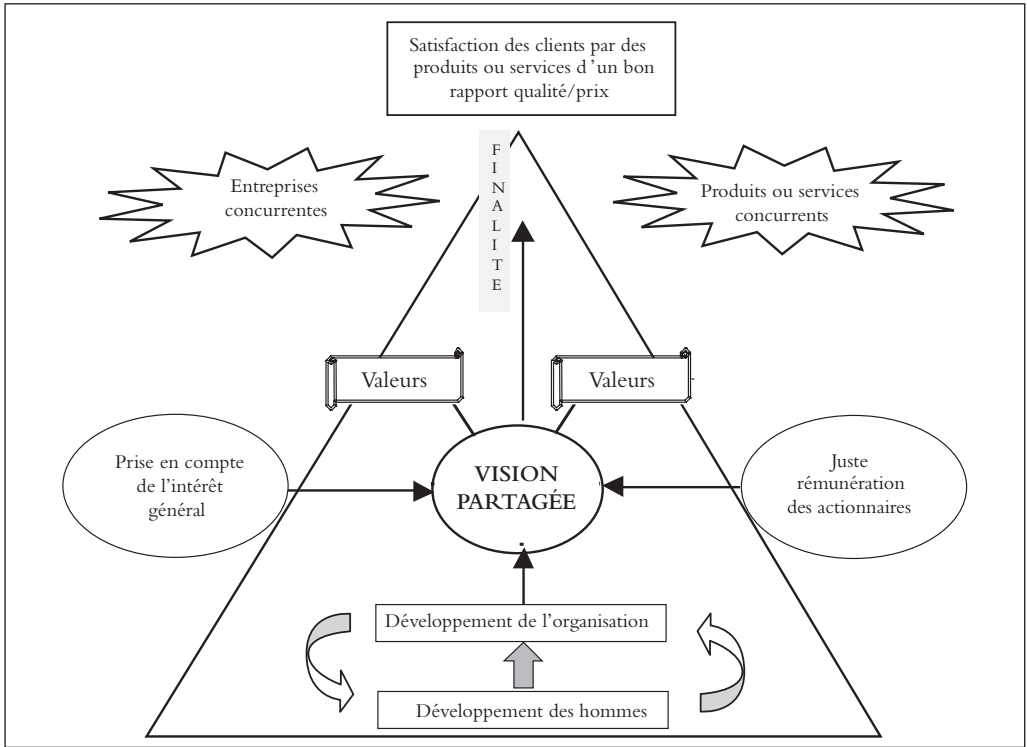


Illustration 16. Élaboration et mise en œuvre des politiques et des stratégies

4.2.2. La recherche d'un équilibre entre les quatre parties prenantes...

La finalité d'une entreprise est de satisfaire ses clients par des produits ou des services d'un bon rapport qualité/prix. Afin de répondre de façon pérenne, agile et efficace à ces besoins qui évoluent, elle doit trouver en permanence un équilibre entre ceux-ci et les moyens de les satisfaire ; tout en sachant que ces derniers sont élaborés à partir de trois sous-systèmes ayant des finalités différentes : l'actionnaire cherche la maximisation de son profit ; la collectivité publique vise à protéger l'intérêt général ; les salariés, à être rémunérés et à se développer. On perçoit bien que si l'une de ces finalités devient trop dominante au détriment des autres, cela se traduit à terme par une diminution de la performance globale de l'organisation.

Par exemple, une prise en compte insuffisante de l'intérêt général au profit des actionnaires (cf. l'illustration ci-après) a d'autant plus de conséquences négatives sur l'entreprise (image dégradée, rejet des consommateurs, coûts de réparation des préjudices...) que les prises de conscience collectives sont de nos jours beaucoup plus rapides et efficaces qu'auparavant. En clair, l'atteinte de la performance globale implique de trouver un juste équilibre entre les finalités des quatre parties prenantes ou pôles d'intérêts de l'entreprise.

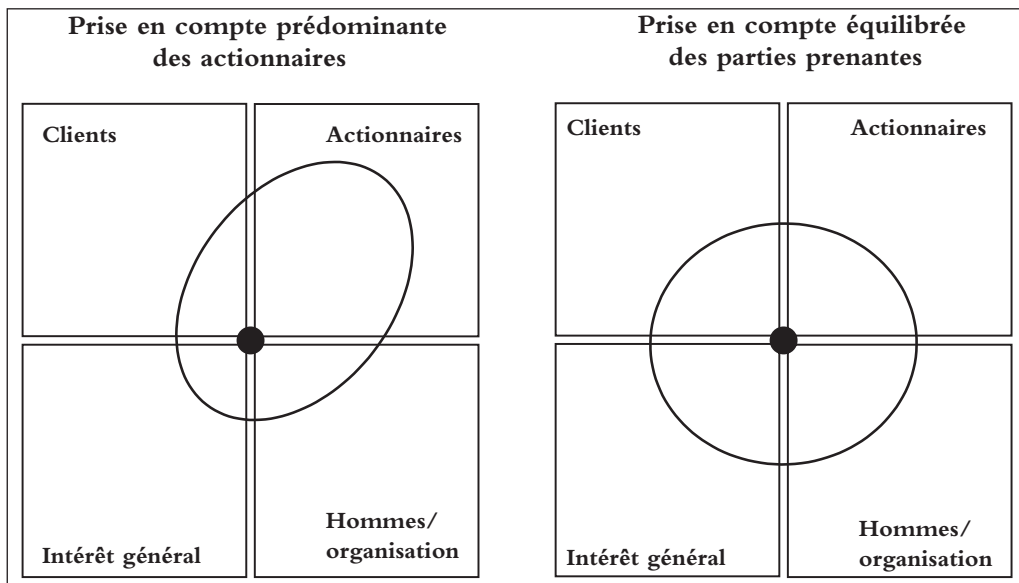


Illustration 17. La recherche d'un équilibre entre les parties prenantes

Plusieurs raisons expliquent pourquoi des entreprises ne peuvent atteindre l'équilibre entre les quatre parties prenantes...

- Parmi elles, les grands actionnaires sont les seuls finalement dont le comportement ne fait pas l'objet d'une sanction immédiate, à l'exception d'une baisse éventuelle de la rentabilité financière ou du cours de Bourse de leurs titres. Ils ne peuvent totalement avoir conscience des premiers effets de leurs décisions car ils sont plutôt extérieurs à l'entreprise. Avec le passage du capitalisme familial au capitalisme financier, les vrais propriétaires ont souvent délaissé la dimension « accompagnement de l'entreprise » de leur rôle. Dans un tel contexte, l'actionnariat salarial constituerait-il une alternative ?
- Les clients sont souvent délaissés au profit des actionnaires : des tarifs ou des prix qui manquent de transparence ou qui font l'objet d'ententes entre firmes concurrentes ; des clients qui se retrouvent seuls face aux difficultés qu'ils rencontrent en raison d'un service après-vente défaillant ou inexistant ; des systèmes informatisés ou automatisés en guise d'interlocuteurs. Bref, certaines entreprises font table rase sur la dimension « accompagnement du client », afin de réduire leurs coûts de fonctionnement.
- Pour des raisons économiques ou financières, les hommes sont souvent utilisés comme des variables d'ajustement ; on délocalise un site industriel pour bénéficier d'une main-d'œuvre bon marché ; on demande aux salariés de se réorganiser (passage aux quatre-huit, heures supplémentaires le dimanche...) sous peine de fermer l'usine... Pour résorber les ruptures ou les déséquilibres, on joue d'abord sur le pôle « hommes », alors que c'est le cœur de l'organisation. À terme, c'est un mauvais calcul dans la mesure où seuls les hommes créent de la richesse.

- L'intérêt général n'est pris en compte que sous contraintes de sanctions pénales ou financières. Avec la globalisation des stratégies et la circulation des capitaux, les grandes entreprises sont de moins en moins « attachées » à leur environnement local. Leurs clients comme leurs fournisseurs, voire leurs salariés, peuvent être situés à l'autre bout de la planète. Compte tenu de leur puissance économique et financière, certaines multinationales sont absolument incontrôlables par les États. Du coup, si ces organisations n'ont aucun sens du bien commun, ne serait-ce que pour leurs propres intérêts... (par exemple, en polluant...), les seules sanctions possibles lorsqu'elles ne respectent pas les règles du jeu sont pénales ou financières. Loin d'être inutiles, de telles sanctions n'en sont pas moins anecdotiques. Seule une véritable prise de conscience, par les hommes qui en sont à la tête, peut conduire ces firmes à inclure dans leur projet de développement l'intérêt général.

Au-delà des prises de position à caractère idéologique (qui n'ont pas lieu d'être dans notre ouvrage), de tels déséquilibres entre les parties prenantes sont à moyen terme facteurs de non-performance globale, et peuvent du coup générer des pertes financières pour ceux qui en profitent dans l'immédiat : les actionnaires. La vision de l'entreprise ne peut donc occulter cette recherche de l'équilibre des quatre forces en présence. Mais équilibre ne signifie pas immobilisme. Loin d'être statique, la vision évolue dans le temps compte tenu des prises de conscience au niveau de chacun des quatre pôles : les actionnaires ne scient pas de manière systématique la branche sur laquelle ils sont assis ; les clients ne sauraient accepter que l'on exploite des enfants pour qu'eux-mêmes puissent bénéficier de prix avantageux ; les hommes savent que l'entreprise, qui est aussi leur lieu de vie et celle qui les rémunère, doit faire face à des impératifs économiques ; l'intérêt général n'est pas de bafouer les intérêts privés.

4.2.3. Le recours au diagnostic organisationnel

Comme le montre le schéma d'ensemble ci-après¹, il convient, dans le cadre des travaux préparatoires à la définition de la vision, de réaliser un **diagnostic organisationnel** élargi à l'ensemble des parties prenantes et établi à partir de données externes et internes. Ce diagnostic, qui relève de la politique générale de l'entreprise, est nécessaire : de lui dépend la qualité du processus de fixation des objectifs et de l'élaboration des plans stratégiques.

On procède à un diagnostic organisationnel à partir de **données internes**.

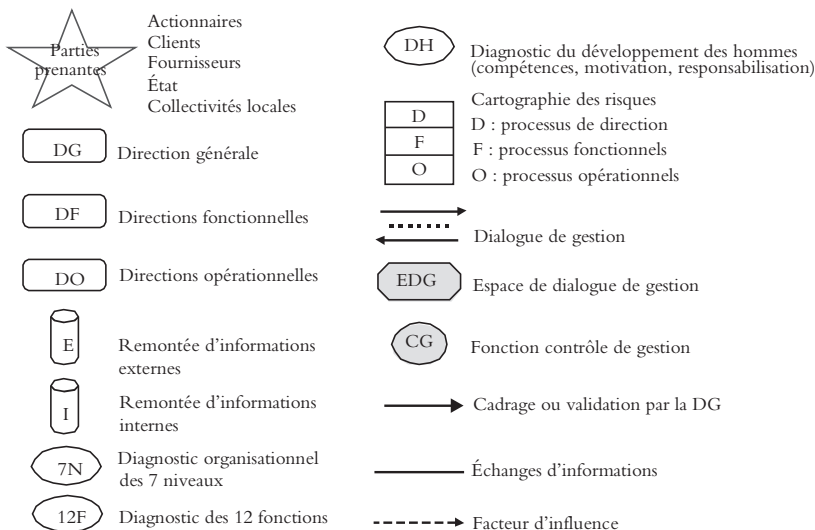
- L'information de nature qualitative et quantitative est recueillie directement auprès des directions fonctionnelles (zone rythmique), des directions opérationnelles (zone du métabolisme) et de leurs collaborateurs respectifs.
- Ce recueil de l'information peut donner lieu à l'ouverture d'un espace de dialogue de gestion afin de collecter, à chaque niveau, les avis des collaborateurs.

1. Voir l'illustration 18 : De la vision aux plans stratégiques, p. 135.

- L'information, qui est synthétisée par le contrôleur de gestion, est enrichie des résultats des diagnostics des déséquilibres de l'organisation et les enrichit en retour. On retrouve ici le diagnostic des trois zones et des sept niveaux, le diagnostic des douze fonctions, l'analyse du positionnement de l'entreprise ou encore le bilan quant au développement des hommes¹.
- L'information est également complétée par la cartographie des risques globaux de l'entreprise.
- Dans le cadre de ce diagnostic interne, on s'assure enfin que la performance globale de l'entreprise prend bien appui sur ses quatre piliers fondamentaux (clients, processus, apprentissage organisationnel, finance)².

On procède à un diagnostic organisationnel à partir de **données externes**, qui permet de compléter le diagnostic interne.

- On recueille de l'information quantitative et qualitative sur la concurrence, en France et à l'étranger, sur les produits de substitution, l'état du marché, les opportunités et les menaces... Ces informations peuvent être transmises, par exemple, par une cellule de veille, la direction de la qualité ou encore la direction commerciale. Elles peuvent aussi être fournies par des organisations spécialisées.
- On veillera aussi, si c'est possible, à recueillir de l'information auprès des parties prenantes (actionnaires, clients, fournisseurs, collectivités locales, représentants de l'environnement, etc.). Du reste, il peut être judicieux que cette transmission se fasse aussi au sein d'un espace de dialogue de gestion réunissant les parties concernées.



Légende de l'illustration 18

1. Se reporter au chapitre 3, § 3.1. *La démarche de diagnostic.*

2. Voir le chapitre 3, § 3.3.

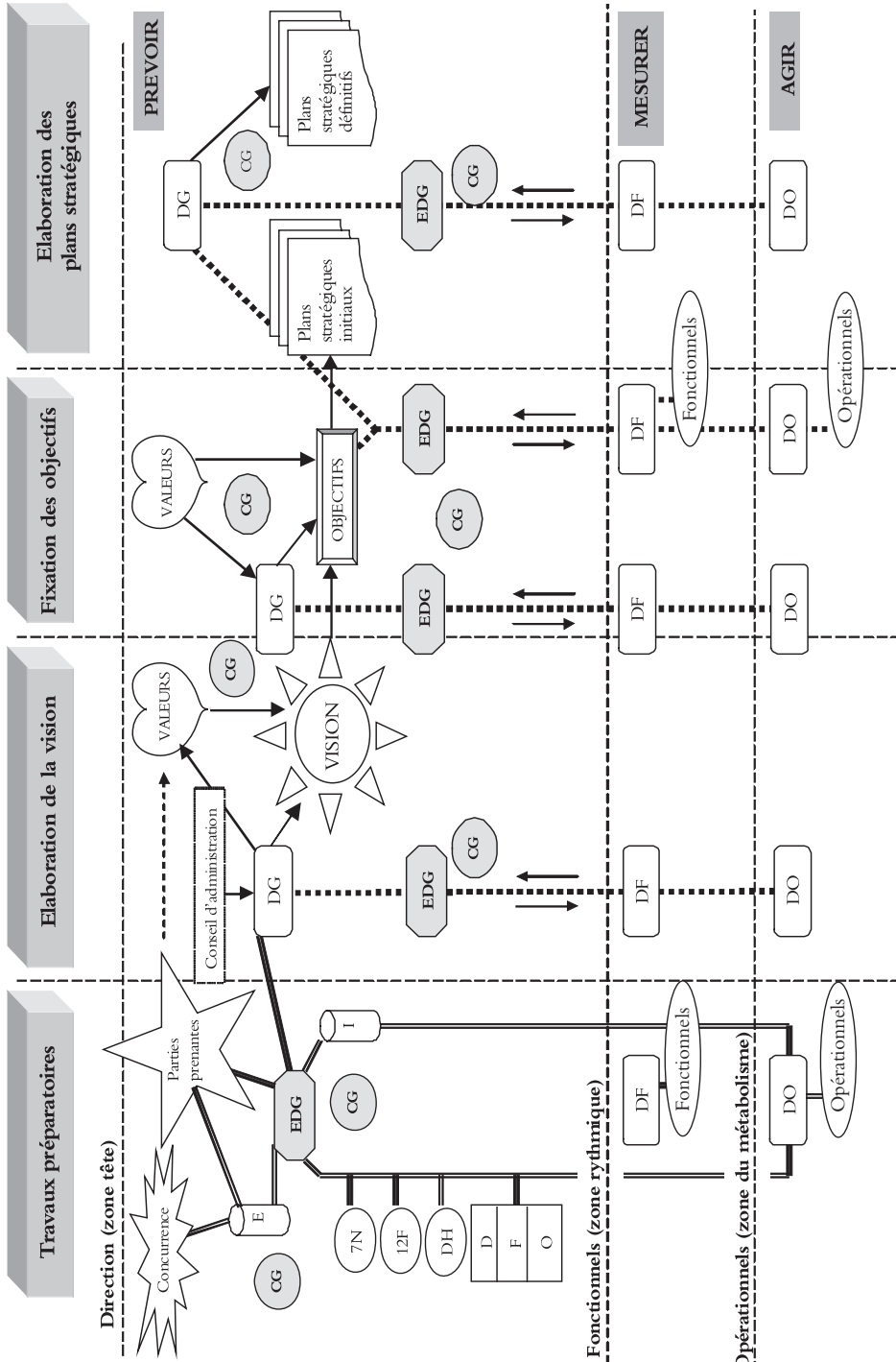


Illustration 18. De la vision aux plans stratégiques

4.2.4. La prise en compte de l'identité et des valeurs partagées

Mais comment se construit la vision ? Les quatre forces ou pôles d'intérêts (satisfaction des clients, développement de l'homme – Organisation, intérêt général et juste rémunération des actionnaires) qui structurent son élaboration (partie masculine du processus d'élaboration de la vision) sont mises en mouvement par une identité et des valeurs (le premier des sept niveaux) qui résultent elles-mêmes d'un point d'équilibre entre l'identité et les valeurs des différentes parties prenantes (partie féminine du processus d'élaboration de la vision).

Seules l'identité et les valeurs véritablement intégrées par les hommes qui font l'entreprise peuvent contribuer à la construction de la vision. Si, pour construire la vision, les dirigeants prennent uniquement appui sur une identité et des valeurs qui relèvent de la communication ou de la cosmétique, le risque se profile d'une dissonance totale entre l'annonce et la réalité. En interne, les salariés sont en droit de penser que la direction est inconsciente ou qu'elle ment ; en externe, l'impact sur l'image de l'entreprise est désastreux. Bien entendu, il n'est pas contre-indiqué d'afficher les valeurs que l'on souhaite faire siennes dans le futur. Mais, dans ce cas, il convient de donner rapidement des signes clairs de volonté stratégique.

Vision, identité et valeurs sont fondamentales, puisqu'elles engagent l'avenir et la vie de l'entreprise. Leur élaboration suppose donc de consulter l'ensemble des parties ou des acteurs susceptibles de s'y référer au quotidien : le conseil d'administration, la direction générale, les directions fonctionnelles et opérationnelles ; et justifie ainsi la création d'un espace de dialogue de gestion comme nous l'indique l'illustration précédente.

L'identité désigne un ensemble de traits culturels propres à un groupe et qui lui confèrent un sentiment d'appartenance à une communauté. Si ce sentiment n'existe pas, il s'avère plus difficile d'obtenir un minimum de convergence des objectifs organisationnels, de faire travailler les acteurs ensemble et de les impliquer dans le projet d'entreprise. Travaillant sur le cas du musée du Louvre, A. Gombault (2000)¹ montre combien l'identité organisationnelle est un des points clés du management d'une organisation.

Les valeurs sont des grands principes qui guident l'action concrète des individus sur le terrain. Même quand elles ne sont pas formulées, les valeurs sont existantes ou tacites. C'est sur elles que se construit la vision. Celle-ci n'est pas statique, mais c'est justement le caractère immuable des valeurs qui permet à l'entreprise de faire évoluer sa vision pour s'adapter aux évolutions du monde tout en préservant son identité².

On peut distinguer deux types de valeurs :

- ① les valeurs clés universelles de l'entreprise intégrée :
 - les trois valeurs associées aux trois zones – la liberté d'expression de la zone tête ; l'égalité des acteurs et des fonctions ; la solidarité ou fraternité à l'intérieur de l'entreprise et avec l'environnement extérieur ;
 - la valeur d'équilibre – entre la rationalité et l'intuition, entre le masculin et le féminin, entre le court terme et le long terme, etc.
- ② les valeurs spécifiques développées par l'entreprise : valeur de service public, transparence, équité, solidarité (pour les mutuelles), écoute : respect et solidarité vecteurs d'un codéveloppement homme/organisation³, etc.

Ces valeurs ont trois fonctions essentielles :

- ① Elles présentent l'avantage de relier les acteurs de l'entreprise : elles renvoient en effet à des fondements communs et à des qualités d'être que l'on retrouve en partant de la vision jusqu'aux actes très opérationnels vis-à-vis des clients et des parties prenantes ; les valeurs sont l'*affectio societatis* propre aux entreprises en création.
- ② Elles fournissent une boussole aux acteurs pour guider les actions qu'ils ont à mener ou le comportement qu'ils ont à adopter dans une situation donnée. Les individus peuvent être confrontés à des *scenarii* non envisagés lors de l'élaboration des politiques et des stratégies, en particulier lorsque l'environnement est complexe⁴. Dans ce cas, il leur est possible de se référer au niveau supérieur⁵, en l'occurrence aux valeurs, pour réagir correctement et dans le sens des intérêts de l'entreprise.
- ③ Suffisamment nobles et accessibles, elles jouent un rôle de catalyseur en matière de développement humain et d'accélérateur du développement des organisations : les acteurs sont fiers de pouvoir les mettre en œuvre ; c'est parce qu'il s'agit de valeurs au-dessus des intérêts particuliers qu'ils sont prêts à se dépasser pour elles ; elles ont donc un impact sur la motivation. On rejoint alors le processus d'individuation de l'homme, processus guidé par des valeurs universelles qui font « écho » en lui et que l'on regroupe dans le pôle d'attraction (ou de réalisation) humain⁶. Il est donc important que ces valeurs se retrouvent concrètement dans l'entreprise et qu'elles ne se limitent pas à des valeurs institutionnelles ou idéalistes (zone tête).

1. On rejoint ici le principe d'homéostasie, propre au pilotage des systèmes complexes.

2. Gombault A., *La Construction de l'identité organisationnelle : une étude exploratoire au musée du Louvre*. Thèse pour le doctorat ès sciences de gestion, Université de Montesquieu – Bordeaux IV, 2000.

3. Se reporter au chapitre 7.

4. Nous avons vu précédemment que le pilotage des systèmes complexes était un pilotage par les valeurs.

5. Pour rappel, et en référence aux quatre ordres de Pascal, chacune des trois zones a besoin de se référer au niveau « supérieur » pour que l'organisation puisse se développer de façon équilibrée.

6. Voir le chapitre 2, § 2.2.

C'est sur l'identité et les valeurs de l'entreprise que se bâtissent peu à peu sa santé ou sa performance globale. Étymologiquement, d'ailleurs, « valeur » vient de *valere*, qui signifie « être bien portant ». Le niveau « identités - valeurs » est la clé de voûte de l'édifice ; c'est lui qui donne du sens ; ce qui explique la nécessité d'un alignement sur lui des six autres niveaux. Par exemple, la valeur « service au client » ne doit pas relever que de la zone tête : elle doit se traduire à tous les niveaux de l'organisation y compris jusqu'aux niveaux les plus opérationnels (service après vente, hot line, points de vente, etc.)¹. La grille présentée ci-après, et qui reprend le cas de la médecine du travail au sein de la protection sociale de la SNCF, illustre parfaitement la recherche de l'équilibre des sept niveaux.

Tableau 12. L'alignement des sept niveaux :
le cas de la médecine du travail au sein de la protection sociale à la SNCF

Identité Valeurs	Entreprise de service public d'écomobilité Protection sociale élevée au service des salariés
Politiques Stratégies	Favoriser la santé au travail des agents Mettre en oeuvre des stratégies de prévention
Structures Règles Procédures	Cabinets médicaux propres à la SNCF et établissements Code du travail complété par des règlements internes
Hommes Groupes	Programmes de formation et d'audit au sein des établissements d'exploitation Dispositifs d'animation et de coordination de l'ensemble des acteurs autour de la prévention
Fonctions	Fonctions d'animation managériales et de médecine au niveau national Fonctions dédiées à la prévention au sein des établissements d'exploitation
Processus Flux	Visites médicales pour une plus grande adéquation hommes / postes et risques associés Remontée d'informations liées au postes de travail et aux acteurs
Moyens matériels	Logiciels dédiés au suivi de la prévention des risques Budgets dégagés pour la prévention des risques (routiers, alcool, chimiques, etc.)

Mais les valeurs ne sont pas toujours identifiées ou partagées dans l'entreprise.

- L'entreprise ne prend pas toujours le temps de clarifier et de réaffirmer les valeurs qui sont les siennes et qui souvent ont été érigées lors de sa création. Le premier danger consiste avec le temps (en raison des changements d'actionnaires ou de direction, par exemple...) à oublier peu à peu ses valeurs voire à les renier de manière consciente ou inconsciente. Le second danger est que les acteurs ne s'approprient pas les valeurs existantes, ou bien que ces dernières ne soient pas intégrées à tous les niveaux de l'organisation. Beaucoup d'entreprises sont encore dans une logique de communication institutionnelle ; leurs valeurs relèvent uniquement de la zone tête : elles sont affichées, mais ne sont pas mises en œuvre.

1. Cette exigence doit se retrouver, par exemple, dans les entreprises prestataires de service Internet.

C'est souvent le cas, par exemple, du développement durable. Cette communication institutionnelle n'en est pas moins utile, car elle peut conduire à des prises de conscience. Pour autant, les discours doivent ensuite faire place aux actes.

- Les valeurs représentent la force de cohésion. Mais cette force de cohésion n'est possible que s'il existe déjà un terreau favorable à une communion de valeurs entre les individus ; sinon au moment où les forces antagonistes s'affrontent, le retour à la cohésion est impossible à réaliser ; les opinions¹ divergent et n'arrivent pas à trouver un socle commun² ; d'où la nécessité de réaliser un travail préparatoire sur les valeurs véhiculées par l'entreprise.
- À l'heure actuelle, il n'y a pas vraiment de lieu d'échange dans lequel les parties prenantes (clients, actionnaires, salariés...) pourraient s'accorder sur une vision, une identité et des valeurs partagées. L'endroit le plus naturel pourrait être le conseil d'administration, puisqu'il regroupe déjà des représentants de salariés. Il serait souhaitable qu'avec les actionnaires, il y ait aussi de manière plus systématique des représentants des clients (consommateurs, usagers, etc.) et de « l'environnement » (collectivités locales, etc.), comme c'est déjà le cas dans certains conseils d'administration. Car la vision doit intégrer les besoins de toutes les parties prenantes. Ajoutons que pour résoudre un problème complexe, il faut un éclairage apporté par différents points de vue. Comme le souligne en effet C. Rochet (2001, p. 54)³, « un système de valeurs ne vaut que s'il est partagé, et il se partage dans le langage et l'expérience qui seuls peuvent permettre de discerner le lien entre nos actes et les effets qu'ils engendrent ».

L'identité et les valeurs d'une entreprise peuvent être envisagées sous l'angle des trois paliers que nous avons déjà énoncés :

- Au palier 1, l'identité et les valeurs de l'entreprise sont confondues avec celles du dirigeant. L'entreprise, c'est lui. Les valeurs sont plutôt autoritaires ou imposées par le haut. Elles ne font que rarement l'objet d'un dialogue avec l'ensemble des acteurs.
- Au palier 2, l'identité et les valeurs de l'entreprise sont guidées de l'extérieur ; issues de générations successives de dirigeants, dans l'air du temps ou répondant parfois à un phénomène de mode, elles ne sont pas suffisamment ancrées pour faire l'objet d'une appropriation complète par les acteurs.
- Au palier 3, l'identité et les valeurs sont partagées par les acteurs, réellement mises en œuvre et intégrées à tous les niveaux.

Le tableau ci-après présente, pour les trois zones et les sept niveaux de l'organisation les paliers correspondants. Dans une entreprise où l'on essaie de mettre en

1. Du verbe *opiner*, c'est-à-dire : donner sa vision dans un processus de délibération.

2. C'est tout le problème de l'Europe !

3. Rochet C., *Gouverner par le bien commun*. François-Xavier de Guibert, 2001.

place un management équilibré, travailler sur le niveau « identité – valeurs » est d’autant plus important que les six autres niveaux, que nous aborderons successivement dans la suite de cet ouvrage, devront se caler par rapport à lui. Bien entendu, il s’agit d’archétypes ou de repères théoriques, mais qui permettent malgré tout aux managers pilotes et aux contrôleurs de gestion de positionner leur entreprise, leur service ou leur projet et d’analyser le chemin qui leur faut emprunter ou qu’il leur reste à parcourir pour *la* ou *le* faire évoluer vers plus d’intégration.

Tableau 13 : Les sept niveaux du pilotage de l’organisation en fonction des trois paliers

Zone	Niveaux	Dimension naturelle	Palier 1	Palier 2	Palier 3
Zone tête (Direction générale)	Identité Valeurs	Masculine	Identité de l’entreprise confondue avec celle du dirigeant Valeur autoritaire ou imposée	Identité imprégnée d’éléments extérieurs au chef d’entreprise Valeurs guidées par l’extérieur , que les acteurs n’ont pas fait totalement leurs.	Identité coconstruite Valeurs partagées , mises en oeuvre et donc intégrées (bien commun)
	Politiques Stratégies	Féminine	Politiques définies par la direction générale sans concertation Stratégies d’offres, logique de production peu soucieuse des capacités internes et de la demande	Politiques élaborées sur la base de consultations avec les directions opérationnelles et fonctionnelles Stratégies de la demande avec prise en compte partielle ou opportuniste des parties prenantes	Politiques et stratégies coconstruites avec les directions opérationnelles et fonctionnelles Stratégies de la demande coconstruites avec les parties prenantes
	Structures Règles Procédures	Masculine	Règles et procédures élaborées de façon unilatérale et imposées Règles et procédures plutôt quantitatives	Règles et procédures intégrées sur la base de consultations internes	Règles et procédures coconstruites avec tous les acteurs (gestion de projet)
Zone rythmique (Directions fonctionnelles)	Hommes Groupes	Féminine	Management directif et pyramidal Animation limitée Prééminence du grade et du rang hiérarchique	Management par les résultats Amorce de responsabilisation et d’autonomie sans accompagnement Coexistence, mais pas encore intégration, d’une structure pyramidale et d’une structure transverse	Management par les finalités globales Prise en compte du développement de l’homme pour autonomiser et responsabiliser pleinement Animation horizontale et verticale
	Fonctions	Masculine	Fonction conçue de façon mécanique La fonction existe indépendamment de l’homme L’homme est interchangeable	Adaptation de l’homme à la fonction en le formant à des compétences nouvelles ou en procédant à des recrutements	Fonction coévolutive avec le développement de l’homme et de l’organisation
Zone métabolique (Directions opérationnelles)	Processus Flux	Féminine	Processus et flux détaillés mécaniques, imposés et figés Le cadre n’évolue pas et ne laisse aucune marge de manoeuvre	Processus et flux mais avec certaine autonomie mais encadrés (exemple : ERP) Le cadre ne prévoit qu’une faible marge de manoeuvre	Processus et flux qui s’adaptent ou co-évoluent avec le développement de l’organisation Le cadre peut évoluer
	Moyens matériels	Masculine	Moyens centralisés et attribués en fonction du rang hiérarchique	Moyens décentralisés, mais sous forte contrainte (notamment budgétaire) Moyens attribués dans une certaine opacité	Moyens partagés et attribués en fonction des besoins réels et dans le cadre d’un véritable dialogue responsable

4.2.5. Pourquoi le contrôleur de gestion lui-même est-il concerné par la vision, l'identité et les valeurs de l'entreprise ?

La vision, l'identité et les valeurs déterminent « l'esprit » dans lequel les politiques et les stratégies doivent être mises en œuvre. Elles en sont le fil rouge. Or, c'est au contrôleur de gestion de construire le dispositif de pilotage et de suivi de ces politiques et stratégies. Si, par exemple, l'entreprise souhaite inscrire des valeurs de commerce équitable dans son action, ces valeurs serviront de référentiel aux politiques et aux stratégies définies par les dirigeants. Ces mêmes politiques et stratégies déclencheront l'élaboration d'un processus de pilotage, lequel prendra appui sur le dispositif de contrôle de gestion. On comprend que les processus de pilotage et de contrôle auront pour tâche de faire en sorte et de vérifier que ces politiques et stratégies sont cohérentes avec la vision des dirigeants ou qu'elles sont menées dans le respect des valeurs énoncées.

Le contrôleur de gestion a quatre rôles principaux à jouer en matière de valeurs :

① Le contrôleur s'assure auprès de la direction générale qu'elle a expliqué et formalisé clairement sa vision, ainsi que l'identité et les valeurs qui seront portées par l'entreprise ; elles seront en effet la boussole de la mise en œuvre des politiques et des stratégies. C'est le volet « amont » de son rôle. C'est à lui d'être le garde-fou ou la corde de rappel, puisqu'il est, de par sa fonction, le garant d'une plus grande cohésion et intégration de l'entreprise¹. Il lui incombe de montrer le lien étroit qui existe entre le respect de ces valeurs dans le pilotage et l'assurance d'une organisation plus pérenne, agile et efficace. Par son exemplarité, le contrôleur lui-même provoque des prises de conscience y compris auprès des managers opérationnels. D'ailleurs, nous verrons dans le chapitre 7 qu'il lui faut donner du sens à son action pour qu'elle en ait pour les autres.

② Le contrôleur se trouve au croisement de l'ensemble des fonctions et des activités de l'organisation. Verticalement, il est à l'interface entre la direction générale et les opérationnels et horizontalement entre les opérationnels eux-mêmes. Compte tenu de sa position privilégiée, il est légitime pour jouer un rôle dans l'animation des espaces de dialogue de gestion dédiés à l'élaboration de la vision.

Le contrôleur de gestion pourra fournir à la direction générale un cadre de réflexion inspiré des trois principes directeurs (liberté, fraternité, égalité) :

Inciter les dirigeants à intégrer la valeur de **liberté** dans le processus d'élaboration de la stratégie ; l'objectif étant de favoriser la créativité à travers la participation de tous les acteurs et la coconstruction ;

1. Prenons une situation extrême : une politique de licenciement ne sera pas mise en œuvre de la même façon dans une entreprise qui respecte vraiment les valeurs humaines ; on préférera ainsi le plan d'accompagnement ou de réinsertion au « recours au serrurier ». Dans le premier cas, on essaie de se projeter, dans le second, on fonctionne selon une logique du moindre coût.

Leur montrer également la nécessité de trouver un équilibre (valeur de **fraternité**) entre les parties prenantes dans les choix stratégiques – par exemple, en pointant du doigt les risques potentiels d'une politique cherchant à transporter, au coût de revient le plus bas, du pétrole dans des navires peu fiables. Pour atteindre la performance, il est indispensable que la mise en œuvre du processus de production soit guidée par une logique d'équilibre entre les parties prenantes impliquées dans la chaîne de valeur tant à l'intérieur qu'à l'extérieur (producteurs de matières premières, créateurs, assembleurs, transporteurs, etc.) de l'entreprise.

Leur rappeler enfin les avantages qu'il peut y avoir à promouvoir la valeur d'**égalité** en facilitant le dialogue de gestion entre les douze fonctions de l'entreprise, les trois zones et les sept niveaux dans un environnement complexe et qui réclame un éclairage de tous les points de vue.

③ Le contrôleur, gardien de l'identité et des valeurs, s'assure en permanence qu'elles sont correctement diffusées et appropriées par les acteurs. C'est le volet « aval » de son rôle en la matière : observateur, il veille à ce qu'elles soient présentes dans la gestion courante de l'entreprise. Pistant les fausses valeurs ou les valeurs non intégrées, il met en lumière celles qui font vraiment l'entreprise. Là encore, ces valeurs doivent être une réalité dans les modalités de pilotage. Car s'il y a dissonance entre les actes et les valeurs affichées, les conséquences, notamment en terme d'image, peuvent être graves pour l'entreprise¹. Par exemple, si la démarche de développement durable s'intègre dans les valeurs déclarées d'une organisation, elle doit être traduite dans les indicateurs de gestion eux-mêmes. C'est le cas à la SNCF pour les appels d'offres en matière d'achat.

④ Le contrôleur peut apporter son savoir-faire méthodologique : il prendra appui sur la vision à laquelle il peut d'ailleurs contribuer en aidant la direction générale à mieux cerner les valeurs qui en constituent le fondement. Il pourra intervenir en particulier sur la question du temps qu'il faut élever au rang de valeur. C'est à lui en effet de veiller à la bonne temporalité de la mise en œuvre des politiques et des stratégies. Bien sûr, et selon le type d'entreprise, le contrôleur de gestion peut être plus ou moins associé à la définition des valeurs. Mais s'il ne l'est pas, ce rôle d'accompagnement doit être assumé par une autre fonction (la direction du développement, par exemple).

Un exemple de méthodologie appliquée pour déterminer les valeurs de la direction de la protection sociale à la SNCF

Quelle méthodologie peut-on mettre en œuvre pour faciliter l'émergence, la clarification et l'appropriation des valeurs portées par l'entreprise ? La méthode que nous avons adoptée dans le cadre de la protection sociale à la SNCF, et qui nous semble appropriée, consiste à regrouper les représentants des parties prenantes lors d'un séminaire *ad hoc* et de réaliser des travaux sur le mode oral permettant d'avancer sur la question.

1. Prenons pour exemples le naufrage de l'Erika, en contradiction avec les valeurs affichées par Total, ou le grand écart entre la publicité et les dysfonctionnements du service après-vente chez Noos.

La méthode du Metaplan est une technique de travail en commun qui se déroule en deux phases. La phase 1 est féminine : il s'agit de faciliter les échanges entre participants, leur ouverture et leur créativité afin de faire émerger la (ou les) problématique(s), les idées et les exemples. La phase 2 est masculine : on recentre et on synthétise le débat, ce qui doit permettre de faire apparaître une compréhension commune et éventuellement de coformuler des recommandations et des plans d'actions. Le dispositif d'animation a deux vertus :

- ① amener les individus à réaliser dans quelle mesure les concepts des autres participants peuvent être différents, mais aussi nobles que les siens ;
- ② souder le groupe en dégagant une vision ou des valeurs partagées. Le processus de prise de conscience qui en découle constitue alors le ciment de la vision.

Bien sûr, les valeurs énoncées, surtout si elles sont idéalistes, sont parfois difficilement applicables. Nous recommandons alors de partir d'abord du concret – les réalisations faites, les interpellations, etc. – pour faire un diagnostic des forces et des faiblesses et identifier ce que les acteurs aimeraient améliorer dans la pratique. On se focalisera sur les 4 ou 5 valeurs clés qui relient l'ensemble des individus, tout en s'assurant que ces valeurs trouvent un ancrage dans la réalité. Car, si tout le monde est souvent d'accord sur les valeurs, des divergences apparaissent quand les individus s'attardent sur ce que cela signifie concrètement.

On demandera donc aux acteurs de citer des exemples montrant que ces valeurs peuvent s'appliquer réellement à tous les secteurs de l'entreprise et qu'elles sont susceptibles de parler aux salariés. Par exemple : quelles sont les activités ou les actions concernées par la valeur de *transparence* et jusqu'à quel point ? En fin de séminaire, on élaborera l'image d'un avenir que l'on souhaite en commun, sorte d'image-pilote qui orientera les actions et les projets futurs et/ou on essaiera de coconstruire une phrase symbole qui rassemble toutes les valeurs communes à l'ensemble des membres du groupe.

Se reporter au chapitre 5, § 5.2. – Le modèle de développement intégré.

4.3. Élaborer et décliner les politiques et les stratégies

4.3.1. La définition et les trois paliers des politiques et des stratégies

Qu'entend-on par politique et stratégie ?

- D'un point de vue général, une **politique** renvoie à la structure et au fonctionnement d'une société, d'une communauté ou d'une organisation. Elle fait référence aux actions, à l'équilibre, au développement de cette société, à ses rapports internes et avec l'extérieur ; elle renvoie au collectif, à une somme d'individualités ou de multiplicités. Dans une entreprise, elle désigne les lignes de conduite à tenir dans une situation donnée ou l'ensemble des grandes finalités à atteindre.
- Une **stratégie** désigne la méthode, les étapes et les conditions envisagées pour la mise en œuvre et l'atteinte de cette politique. C'est l'art « d'engager durablement l'entreprise dans une voie lui permettant, sur une longue période, de tirer avantage des règles du jeu de l'environnement et de leur évolution » (Gervais, 2005, p. 20)¹.

1. Gervais M., *Contrôle de gestion*, Economica, 8^e édition, 2005.

Les politiques et les stratégies doivent se caler sur la vision, l'identité et les valeurs de l'entreprise. Si la vision et les valeurs cristallisent le point à atteindre ou le pôle d'attraction (dimension masculine de la zone tête), les politiques et les stratégies ont pour objet de les « mettre en mouvement » (dimension féminine de la zone tête) en identifiant les moyens que la « communauté » doit se donner pour toucher la cible, les forces dont elle dispose, les obstacles qu'il lui faudra franchir ou la distance qu'elle a à parcourir.

À l'instar de l'identité et des valeurs, les politiques et les stratégies peuvent aussi être envisagées sous l'angle des trois paliers¹.

- Au palier 1, les politiques sont définies de façon unilatérale par la direction ; les stratégies qui en découlent sont imposées d'en haut et se fondent sur une logique d'offre assez peu soucieuse des capacités en interne et de la demande du marché.
- Au palier 2, les politiques sont élaborées sur la base de consultations avec les directions opérationnelles ; les stratégies qui en résultent sont plus axées sur la demande sans pour autant prendre réellement en compte toutes les parties prenantes.
- Au palier 3, les politiques et les stratégies sont beaucoup plus émergentes. De nature plus inductive, elles sont coconstruites à la fois avec les directions intermédiaires et l'ensemble des parties prenantes.

Là encore, il n'est pas question de ranger les organisations dans des cases et de distribuer des bons points. Il s'agit surtout de donner des repères aux managers et aux contrôleurs : si, par exemple, des dirigeants souhaitent que l'identité et les valeurs de l'entreprise soient réellement partagées par tous les hommes qui la font, il leur faudra être cohérents et faire en sorte que l'élaboration des politiques et des stratégies soit un processus de coconstruction. En d'autres termes, il leur faudra s'assurer d'un alignement du niveau « politiques - stratégies » sur le niveau « identité - valeurs ».

4.3.2. Des politiques et des stratégies au service de la performance globale...

En matière de politiques et de stratégies, voici nos principales recommandations à l'usage des managers, aidés par leurs contrôleurs de gestion :

- Les politiques et les stratégies doivent être en phase avec le niveau « supérieur » c'est-à-dire l'identité et les valeurs de l'entreprise.
- Les politiques et les stratégies doivent être déclinables le long des cinq niveaux « inférieurs » (« structures - règles - procédures », « hommes - groupes », « fonctions », « processus - flux » et « moyens matériels »). Ainsi, ce que l'on prévoit (zone tête) doit être en cohérence avec ce que l'on peut faire (zone du métabolisme) ou mesurer (zone rythmique).

1. Se reporter au tableau 13 : *Les sept niveaux du pilotage de l'organisation en fonction des trois paliers*, p. 140.

- L'élaboration des politiques et des stratégies doit respecter l'équilibre des quatre piliers de la « maison performance »¹ (clients ou services compétitifs, processus efficaces et de qualité, collaborateurs motivés et bien formés, gestion financière saine).
- La définition des politiques et des stratégies doit, par voie de conséquence, tenir compte de toutes les parties prenantes (Clients, hommes/organisation, intérêt général, actionnaires) qui interviennent à un moment donné ou à un autre dans la chaîne de création de valeur. Pour rappel, la performance globale ne peut être réduite à la performance financière sous peine de ne pas atteindre le niveau espéré (notamment par les actionnaires).

Des contre-exemples peuvent aider à comprendre les erreurs à ne pas commettre...

- Contre-exemple n° 1 : « **Une politique trop ambitieuse par rapport à la réalité de l'entreprise** ». C'est parfois le cas lorsque des politiques et des stratégies séduisantes sont proposées par des cabinets de conseil dotés d'une vision extérieure et fondée sur des modèles qui ne correspondent pas forcément à la réalité de l'entreprise et qu'il faut donc adapter. Or dans la pratique, ces cabinets n'assurent pas toujours la mise en œuvre qui leur permettrait cet ajustement ; de plus, ils sont rarement responsabilisés sur l'atteinte des résultats escomptés. On peut aussi rencontrer ce contre-exemple lors de l'arrivée d'un nouveau dirigeant qui propose des politiques et des stratégies en rupture avec l'organisation existante. Et si les fonctions et les moyens ne sont pas dimensionnés à la hauteur de cette politique, passée la phase d'annonce, les acteurs se rendent compte que cette politique engendre des tensions, une perte de confiance, etc.
- Contre-exemple n° 2 : « **Une politique qui néglige l'importance des interfaces et du temps de maturation** ». Une politique assez ambitieuse et dont on a dimensionné les moyens et les processus en conséquence ; on a négligé, en revanche, les aspects coordination ; on « zappe » la zone rythmique, celle de l'élaboration, de l'espace de dialogue ou du temps de maturation ; soit parce que l'on veut aller trop vite ; soit parce qu'on n'a pas pris le soin de définir une fonction claire pour animer la mise en œuvre. Très souvent, dans ce cas, le rôle des fonctionnels est occulté car leur performance est plus difficilement mesurable ; leur action n'a pas d'effet visible immédiat sur la performance. Dans cette configuration, on met d'autant plus la pression sur les opérationnels que les valeurs sont peu présentes.
- Contre-exemple n° 3 – « **Une entreprise étouffée par la bureaucratie et le contrôle** ». Une firme dans laquelle les règles et les procédures (internes et externes – par exemples : SOX, LSF...) sont tellement importantes qu'elles tendent à la scléroser ; la direction générale est coupée des opérationnels ; les problèmes qui arrivent ne peuvent être résolus, car ils ne sont pas portés à la connaissance de la direction qui ne peut agir, le cas échéant, que lorsqu'il est trop

1. Se reporter à l'illustration 14 : *La « maison performance » ou la performance globale de l'entreprise intégrée*, chapitre 3, § 3.3.

tard. Les fonctions ont plus pour tâche de s'assurer du respect des règles et des procédures que d'œuvrer dans le sens d'une véritable coordination ; la fonction n'existe plus que pour sa propre finalité et non plus en référence à une vision et à des objectifs plus globaux ; les moyens matériels peuvent être prévus mais ne sont pas en totale adéquation avec les finalités.

L'illustration proposée ci-dessous permet de visualiser ces trois cas de figure compte tenu de l'importance qui est accordée à chacun des niveaux de l'organisation. On comprend que dans ces contre-exemples, l'équilibre global n'est pas respecté. Du coup, la performance globale ne peut être atteinte.

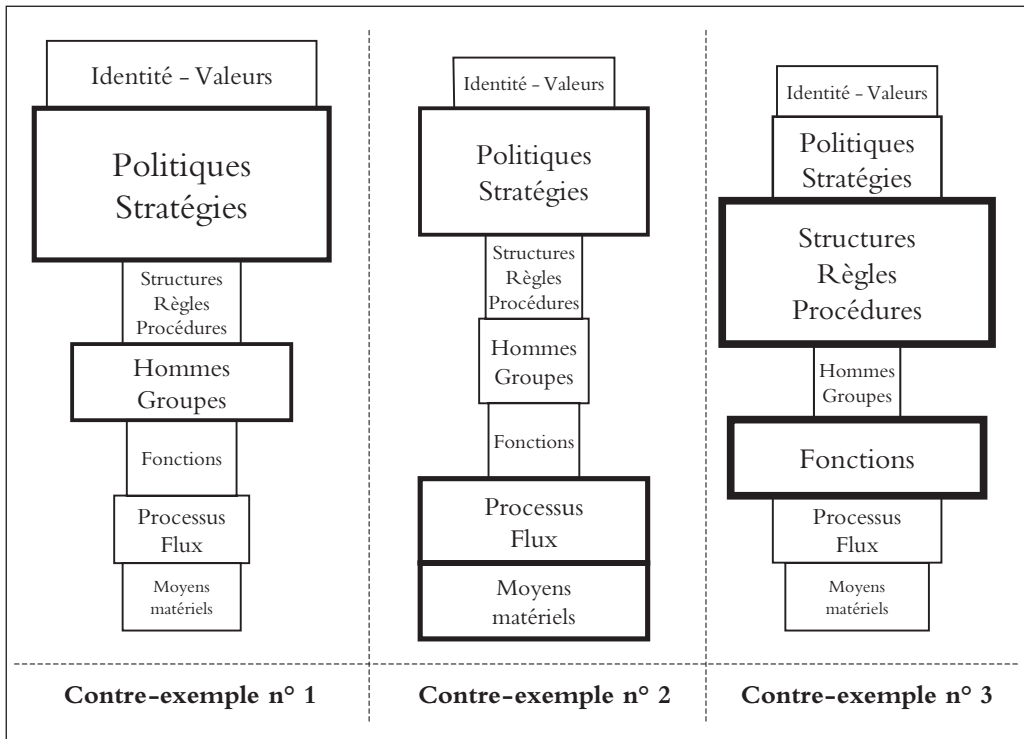


Illustration 19. Une visualisation des déséquilibres des sept niveaux de l'organisation

En revanche, dans le cas présenté ci-dessous, **l'équilibre est respecté**.

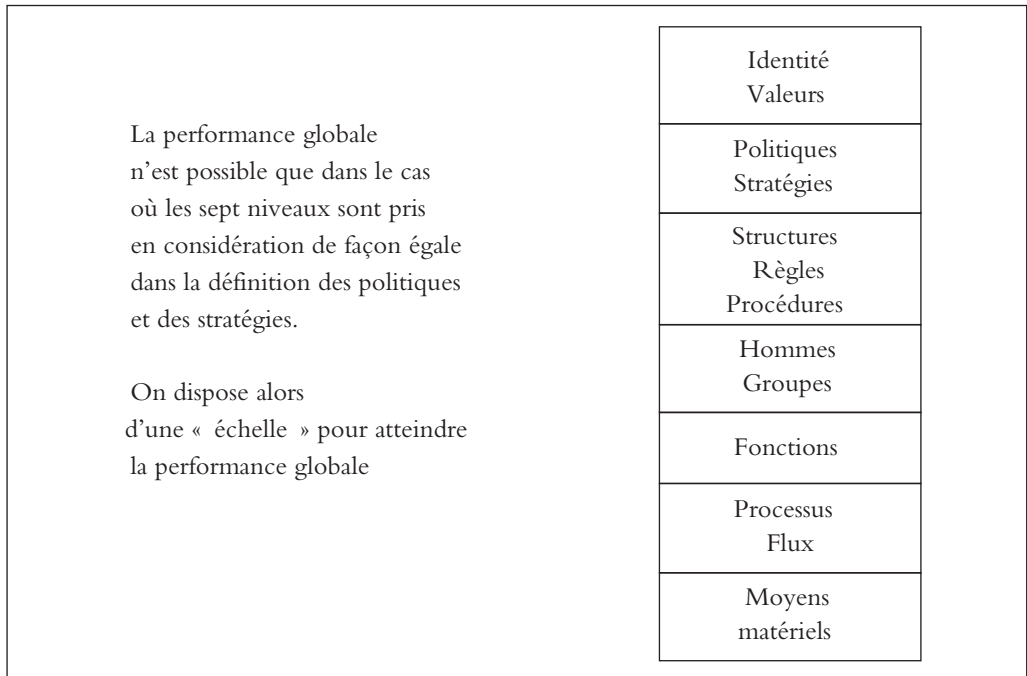


Illustration 20. Une politique mise en œuvre de façon équilibrée pour une performance globale

4.3.3. L'élaboration des politiques et des stratégies de l'entreprise

Le processus d'élaboration des politiques et des stratégies comprend tout d'abord une analyse des risques et des opportunités liés à l'environnement, analyse réalisée dans le respect de la vision, de l'identité et des valeurs de l'entreprise.

- Dans cette analyse, figureront : un état de l'évolution des besoins des clients (à partir des informations remontées par les opérationnels), un état des contraintes sociales et réglementaires, un état de la concurrence, un état des produits et/ou des services de substitution, un état de la conscience collective (par exemple, les clients potentiels sont-ils sensibles au développement durable ?), un état des contraintes internes (liées à la structure, aux hommes, à la géographie, etc.) et pouvant contrarier la vision.
- La fonction contrôle de gestion joue un rôle fondamental dans cette analyse :
 - Elle fournit des études économiques, des analyses statistiques ou des synthèses et réalise des extractions à partir du système d'information global. Dans ce cadre, elle peut aider au discernement des informations ou au décryptage des signaux forts et des signaux faibles annonciateurs d'opportunités et de menaces.
 - Elle constitue un relais d'information vertical (transmission de l'information du sommet stratégique aux unités opérationnelles ou inversement) ou horizontal (transmission de l'information entre les directions opérationnelles).

- Elle peut être porteuse d'idées et de « bonnes pratiques » opérationnelles issues de l'interne ou de l'externe et qui viendront nourrir la réflexion stratégique. À cet égard, les dirigeants ne doivent pas hésiter à inciter le contrôleur de gestion à participer à des colloques, conférences ou autres séminaires.
- Elle intervient dans la préparation des arbitrages (pour l'allocation des ressources). Elle est donc d'une manière générale une aide à la décision.

À partir de la cible ou de la vision (pour la SNCF, vision 2012 pour la période 2008-2012), on définit les politiques. Le processus de mise en œuvre des politiques suppose l'identification et le calage des **objectifs stratégiques**¹. Fixés par la direction générale, ces objectifs doivent être en totale cohérence avec la vision, l'identité et les valeurs de l'entreprise. Comme lors de la détermination de la vision, leur élaboration nécessite un aller-retour entre les dirigeants, les fonctionnels et les opérationnels, et la création d'un espace de dialogue de gestion animé par le contrôleur.

Les objectifs stratégiques sont ensuite traduits dans des **plans stratégiques** qui font l'objet de plusieurs versions. S'engage en effet un processus de concertation entre les trois grands niveaux de l'organisation (dirigeants, directions fonctionnelles et opérationnelles) qui justifiera, là encore, la tenue d'un espace de dialogue de gestion et permettra d'aboutir aux plans stratégiques définitifs.

La construction des plans stratégiques est l'occasion de répondre aux questions concrètes :

- Quelles sont les différentes étapes de la démarche ?
- Quelle est la contribution attendue de chacun des acteurs et sous quelle forme² ?
- Quels sont les « délais de livraison » des documents (tableaux de bord, etc.) ?
- Doit-on privilégier un pilotage *bottom-up* ou *top-down* ou les deux à la fois ?
- Les objectifs doivent-ils être fixés par la seule direction générale ou coconstruits avec les opérationnels ?...

Les plans stratégiques définitifs se déclinent en **plans d'affaires** (objectifs plutôt externes) et en **plans de progrès** (objectifs plutôt internes) (cf. illustration 21 ci-après). Cela suppose une « navette » entre la direction générale, les fonctionnels et les opérationnels.

- « Plan de bataille » du manager pilote, le plan d'affaires fixe les objectifs à atteindre vis-à-vis de l'extérieur (offre de nouveaux produits ou services, part de marché, développement externe...). Il est le versant masculin des politiques en stratégie. Il se décline lui-même en plans d'action, retraçant le mode opératoire et les objectifs intermédiaires. Peuvent apparaître dans ce document les actions engagées et les étapes intermédiaires, les difficultés envisagées et les risques encourus, les solutions

1. Se reporter à l'illustration 18 : *De la vision aux plans stratégiques*, p. 135.

2. À la SNCF, par exemple, chaque activité domaine doit réaliser un plan d'affaires à trois ans en proposant des *scenarii* de rupture (permettant un saut de performance) par rapport à un scénario « fil de l'eau ». Sont identifiés et chiffrés les opportunités et les risques.

pour les neutraliser, éventuellement les ressources financières mobilisées et les prévisions de retour sur investissement. Ces plans d'action donnent lieu à l'établissement de **budgets** qui en sont l'expression comptable et financière.

- Le plan de progrès s'intègre dans une démarche visant à améliorer la qualité (d'un produit, d'un service, d'une activité...) ou la productivité (d'une équipe, d'un service ou de l'entreprise dans son ensemble...), ce qui exige en effet de s'attaquer aux points qui font défaut. Sorte de contrat, il prévoit des objectifs concrets, d'ordre qualitatif et quantitatif. Il s'inscrit dans la durée et suppose des démarches d'apprentissage et de prise de conscience ; il représente la partie féminine de la déclinaison des politiques.

4.3.4. Les principes guidant la déclinaison des politiques et des stratégies

Pour décliner les politiques et les stratégies, il est utile de définir les grands principes de gestion qui garantissent la cohérence entre toutes les activités et entités de l'entreprise et permettent des agrégations et des comparaisons entre elles.

Voici les principes ou les règles de gestion qui doivent présider à la construction des plans stratégiques :

- Des règles de gestion communes sont fixées à tous les services ou à toutes les unités opérationnelles, par exemple, les règles d'imputation des frais généraux, les prix de transfert, la raison d'être d'un indicateur...
- Ces règles de gestion découlent de principes qui sont eux-mêmes en cohérence avec les politiques et les stratégies. Pour rester vivantes, elles sont revues régulièrement en fonction du développement de l'entreprise et de ses différentes parties prenantes.
- Ces règles de gestion font figure de dispositif d'accompagnement pour atteindre les objectifs fixés par la vision. Dans le groupe SNCF, par exemple, l'une des composantes de la vision est la mise en place d'un pilotage par branche dans une entreprise intégrée. Afin d'aller dans cette voie, il est nécessaire que les règles de gestion, tout en s'adaptant à chaque branche, permettent un pilotage global. Les frais généraux notamment doivent être répartis entre chaque branche en fonction de règles précises et justes ; avant, une grande partie des frais généraux était centralisée ; il a donc fallu instaurer des règles de réaffectation des frais généraux suffisamment rigoureuses et non critiquables. On notera ici que c'est « l'extérieur » (les régions qui sont les autorités organisatrices de transport) qui a contribué à faire évoluer la vision de la SNCF vers le pilotage avec des comptes dédiés par activité.
- Les règles de gestion sont élaborées par la fonction contrôle de gestion centrale, en liaison étroite avec les fonctions contrôle de gestion des entités ou des activités domaine ; elles sont ensuite revues et avalisées par la direction générale.

Au-delà des principes de gestion, il convient de préciser les modalités d'animation guidant la démarche d'élaboration des plans stratégiques.

Les **modalités d'animation dans l'élaboration des plans stratégiques** sont les suivantes :

- Le mode d'élaboration des plans stratégiques doit être formalisé et communiqué aux acteurs qui y contribuent, afin que chacun puisse connaître les principes de gestion inhérents à la construction de ces plans (partie masculine) et appréhender les modalités de leur mise en mouvement (partie féminine). La fonction contrôle de gestion devra alors se structurer relativement à ces deux impératifs.
- L'élaboration des plans stratégiques doit être un processus interactif. Elle suppose la création d'espaces de dialogue de gestion¹. Mais si les opérationnels sont incités à participer à cette élaboration, les dirigeants doivent tenir compte dans leur réflexion des retours qu'ils ont du terrain ou, à défaut, expliquer pourquoi ils ne le font pas.
- Il convient de s'assurer que la démarche de pilotage, tout en étant spécifique à chaque activité ou entité, conduise ces dernières à participer à des problématiques de performance collective (par exemple, l'employabilité des seniors ou des personnes handicapées).
- La richesse des *scenarii* donne plus de chances aux managers d'identifier le meilleur scénario, ce qui est fondamental pour gérer la complexité.
- Les plans stratégiques doivent faire apparaître une répartition « astucieuse » des temporalités des objectifs, entre court terme, moyen terme, long terme. Doivent figurer à la fois des objectifs masculins (immédiats) et féminins (qui demandent plus de maturation et de coconstruction).
- Il faut s'assurer que cette démarche se décline parfaitement jusqu'au niveau local (par exemple, une politique de développement durable doit être intégrée dans la mise en œuvre des processus des objectifs opérationnels ; on imposera cette dimension dans le cahier des charges des sous-traitants).

1. Se reporter au chapitre 5.

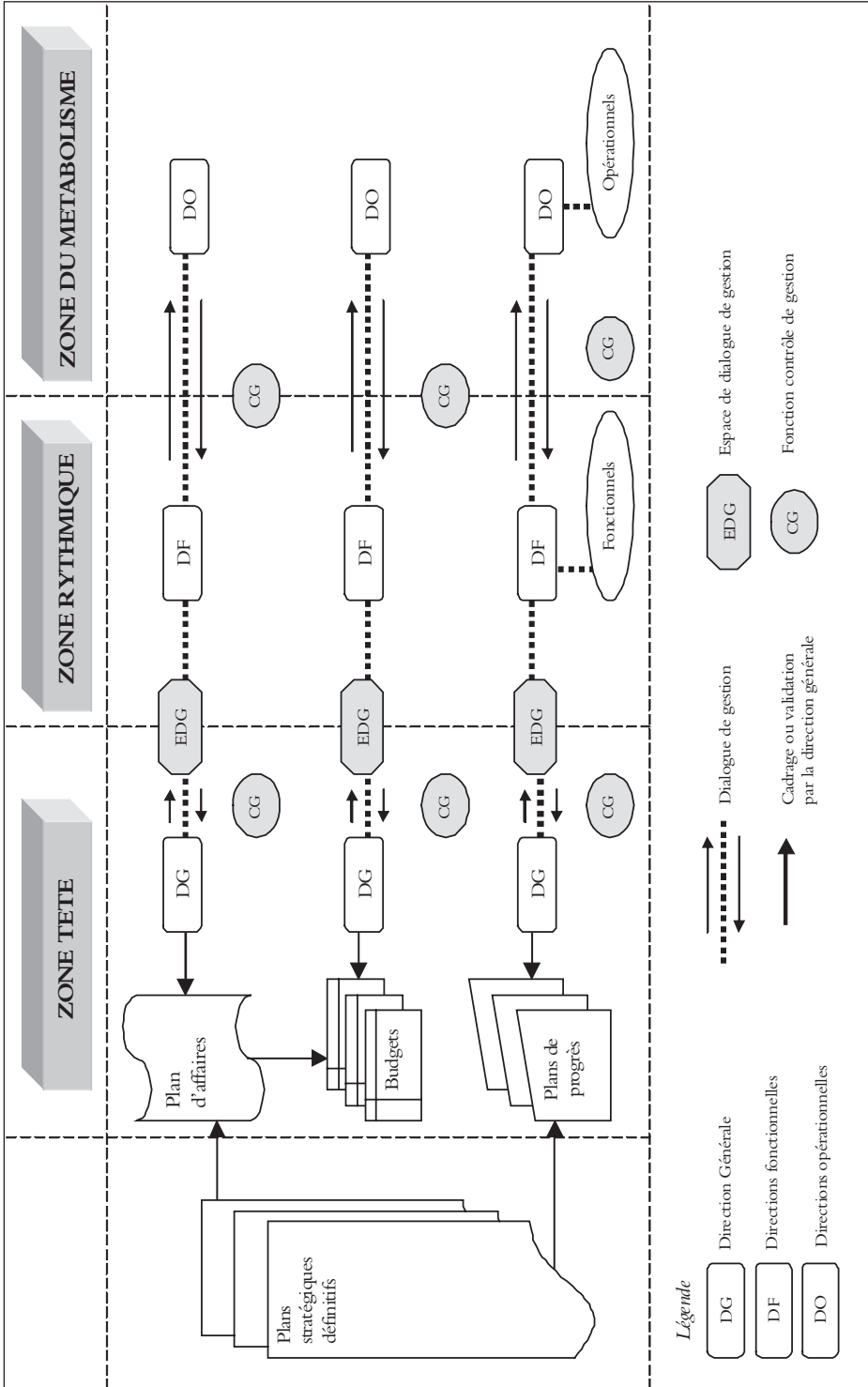


Illustration 21 : Des plans stratégiques définitifs aux plans d'affaires et aux budgets

- La grille repère des sept niveaux constitue un « garde-fou » visant à s'assurer que les politiques et les stratégies, en phase avec l'identité et les valeurs, sont correctement déclinées et que les niveaux de mise en œuvre¹ – « structures – règles – procédures », « hommes – groupes », « fonctions », « processus – flux » et « moyens matériels » – sont à la fois bien dimensionnés et tous reliés.

La **déclinaison des plans stratégiques** débouche sur des plans d'actions...

Pour être efficace, la déclinaison des plans stratégiques en plans d'action doit se faire à la fois selon le principe masculin (cadrage avec les valeurs, méthodologie, clarté et structuration du dispositif...) et le principe féminin (lien entre les acteurs, circulation de l'information, vivacité du dispositif...).

Concrètement, cette déclinaison s'opère en plusieurs étapes :

- La direction générale s'assure que les stratégies sont bien orientées en fonction de la vision, de l'identité et des valeurs (par exemple, suivant la valeur de service public).
- La direction générale demande aux différents responsables opérationnels de lui proposer des plans stratégiques permettant d'atteindre les objectifs prévus des politiques, compte tenu des contraintes (internes et externes), des opportunités et des menaces. Il revient au contrôleur de gestion de leur proposer une grille d'analyse qui soit claire, mais pas trop dirigiste, pour laisser place à l'intuition.
- La direction générale intervient alors dans le choix des plans stratégiques retenus. Ensuite, les directives redescendent au niveau des responsables opérationnels pour proposer les plans d'action et des projets de performance correspondants.
- La direction générale confie au contrôleur de gestion la coordination et le suivi de ces plans stratégiques et d'actions. Dans les structures importantes, les plans stratégiques sont suivis par le contrôleur de gestion central, et les plans d'actions, par les contrôleurs de gestion, situés auprès des directions opérationnelles et fonctionnelles. Ce rôle de coordination-animation² consiste à configurer et à animer le dispositif de pilotage en fonction de l'évolution de l'organisation (croissance externe ou interne, évolution des systèmes d'information...).

D'une façon générale, la méthode d'élaboration des politiques et des stratégies est soumise à des **règles de base simples mais efficaces** :

- Les dirigeants, comme le contrôleur de gestion, doivent toujours avoir à l'esprit les principes fondamentaux suivants : l'entreprise est un organisme vivant immergé dans la complexité. Piloter c'est structurer et accepter l'incertitude, c'est combiner démarche rationnelle et intuition. La mise en œuvre d'une stratégie ou d'un projet réclame l'écoute de tous les points de vue : il s'avère contre-efficace d'élaborer

1. Ces niveaux sont abordés dans les chapitres 5 et 6.

2. Ce rôle sera abordé plus en détail dans le chapitre 5.

une politique sans se concerter avec ceux, notamment les opérationnels, qui seront chargés de la mettre en œuvre.

- L'élaboration des politiques et des stratégies doit avoir pour critères de pertinence la vision, l'identité et les valeurs. C'est à elles qu'il faut se référer en permanence ; à défaut, l'entreprise ne peut être intégrée.
- Les dirigeants doivent multiplier leurs sources d'informations, internes et externes. L'élaboration des politiques et des stratégies est calée en fonction des spécificités de l'environnement et de l'entreprise (maturité, culture, structure, etc.).
- On comprend alors que, face à des choix complexes, la solution n'est jamais évidente et suppose un temps de maturation et d'échange pour s'approcher du meilleur scénario, d'où la nécessité de réintroduire du féminin, du temps, de l'intuition et du partage d'idées. À cet égard, la direction générale doit faire preuve de cohérence : pour favoriser la créativité, il lui faut elle-même être ouverte sur l'apport d'idées et se préserver de la pensée unique ; plus les débats sont riches au sein de l'entreprise, plus elle est en mesure de gérer la complexité.
- L'élaboration des politiques et des stratégies doit prendre appui sur des processus qui garantissent la qualité de l'instruction et la richesse des débats. Il faut créer au sein de l'équipe dirigeante, puis des équipes opérationnelles, une véritable culture du débat stratégique. D'où la nécessité de mettre en place des dispositifs formels et informels qui provoquent les occasions de dialogue. C'est aux dirigeants de faciliter la liberté de penser et d'expression ; leur rôle ne se réduit pas à décider, mais à créer les conditions qui seront favorables à la pertinence de cette décision. Une décision émergeant de façon naturelle des débats est toujours préférable.
- La démarche stratégique doit irriguer l'entreprise à des niveaux et à des degrés différents. Les dirigeants opérationnels et les fonctionnels proches de la direction générale doivent participer de façon active et enrichir leur propre vision par une démarche similaire auprès de leurs collaborateurs. Les collaborateurs au plus près de la production doivent recevoir de l'information sur les choix stratégiques et faire remonter les idées du terrain (participation indirecte)¹ ; une telle démarche permet d'amorcer les processus de prise de conscience en apportant du savoir et de lever progressivement les blocages et les résistances aux changements.
- La démarche d'élaboration des plans stratégiques doit être mise en cohérence avec les autres démarches visant à améliorer le fonctionnement de l'organisation et à assurer la qualité des processus, des produits et/ou des services : l'analyse et la gestion des risques, les plans de progrès, la démarche qualité, le développement durable, les démarches managériales (motivation, rémunération, promotion...). C'est fondamental pour éviter que les acteurs aient l'impression que cette élaboration est

1. Le projet industriel 2006-2008 de la SNCF a été monté sur ce principe en faisant participer des représentants des opérationnels à des forums d'idées ; les contrôleurs de gestion y ont un rôle à jouer en matière d'animation.

lancée de façon isolée et sans cohérence avec la vision. Ce sentiment est loin d'être rare dans les entreprises où chaque entité (ou fonction) lance sa propre initiative, sans que l'on sache si elle est en cohérence avec le tout.

Ce qui peut faire défaut aux entreprises lors du processus d'élaboration des politiques et des stratégies :

- Les dirigeants n'ont pas toujours l'opportunité ou le temps nécessaire pour réaliser un diagnostic approfondi et posé des forces et des faiblesses de l'entreprise sur la base des informations qui leur sont remontées par les opérationnels et, encore mieux, d'affiner leur analyse en associant d'autres parties prenantes (clients, fournisseurs, associations de consommateurs, collectivités locales, chercheurs, etc.).
- Les processus d'élaboration stratégique ne sont pas toujours calés sur la réalité et la maturité de l'organisation ; quand les acteurs ont plus d'autonomie – fruit de l'apprentissage –, le dispositif a moins besoin d'être directif.
- Des processus d'élaboration stratégique ne font pas assez de place à l'expression sincère des participants ; souvent, les opérationnels ne sont pas écoutés et ont peur d'être sanctionnés en remontant les dysfonctionnements ; du coup, le diagnostic ne reflète guère ce qui se passe réellement sur le terrain.
- Le processus d'élaboration stratégique est encore souvent réalisé de manière trop masculine, rapide, sous forme de séminaire express, et sur la base d'une démarche très cartésienne (élaboration de tableaux de chiffres, etc.). Or, le processus doit arriver à maturité progressivement. Il faut laisser le temps à la décantation.

4.3.5. En quoi la fonction contrôle est-elle concernée par l'élaboration des politiques et des stratégies de l'entreprise ?

La fonction contrôle de gestion a un positionnement de plus en plus stratégique, ce que confirme l'enquête réalisée par Ernst & Young en 2007¹. Ses missions tournent en effet autour de deux grands axes : la mise en place du processus budgétaire et de planification, ainsi que l'appui aux prises de décisions de la direction générale et des directions opérationnelles.

L'intervention de la fonction contrôle de gestion présente, en matière d'élaboration des politiques et des stratégies, **trois volets principaux** :

- ① Elle veille à ce que cette phase d'élaboration s'accompagne d'une réflexion sur la performance globale et sur les conditions de son atteinte. Par exemple, elle peut mettre en évidence et évaluer les coûts cachés que peuvent générer des activités qui ne prennent pas suffisamment en compte le respect de l'environnement. En cela, elle a un rôle de « corde de rappel ».

1. Ernst & Young, « Le contrôle de gestion : changer pour répondre aux enjeux de l'entreprise », *Résultats de l'enquête 2006-2007*, p. 3.

② Elle construit et propose à la direction générale et aux directions opérationnelles des supports ou des outils leur permettant de structurer leur réflexion et d'établir les plans stratégiques, les plans d'affaires et les budgets.

③ Elle assure le suivi des réalisations, alerte les managers pilotes sur ce qui ne va pas et formule des recommandations notamment si les objectifs ne sont pas atteints. Les propositions qu'elle est amenée à faire peuvent porter sur l'optimisation des ressources, la simplification ou la standardisation des processus, l'externalisation des activités ou encore la réduction des coûts.

Mais si la fonction contrôle de gestion accompagne à des degrés divers la construction et l'animation du processus d'élaboration des politiques et des stratégies¹, elle se doit d'élaborer une méthode de travail qui soit en phase avec les principes que fixe la direction générale quant aux modalités d'élaboration du processus stratégique. Cependant, du fait de son rôle, elle ne doit pas hésiter à être force de propositions pour aller dans le sens d'une démarche la plus équilibrée possible.

Le contrôleur de gestion doit imaginer une stratégie de mise en œuvre de son dispositif de pilotage. Par exemple, si la direction générale souhaite une large participation des acteurs pour alimenter sa propre réflexion, il doit bâtir un dispositif de remontée d'informations avec des contrôleurs opérationnels relais, envisager sous quelle forme recueillir les données, comment les trier et les présenter aux dirigeants, ou comment il faudra faire le lien entre les choix stratégiques, les objectifs et les indicateurs qui en mesureront le degré de réalisation. Comme il en est souvent fait l'expérience, son action sera d'autant plus efficace qu'il fera preuve de pédagogie.

Dans le cadre de son intervention, **le contrôleur de gestion** doit développer **une approche** à la fois **masculine et féminine**.

Actions de nature masculine

Élaborer en fonction de la vision, de l'identité et des valeurs de l'entreprise un cadre méthodologique qui permette de structurer les politiques et les stratégies.

S'assurer, au travers d'instruments et de supports de gestion (plans stratégiques, projet industriel, etc.), de l'alignement des politiques et des stratégies sur la vision.

Structurer la démarche dans le sens d'une performance équilibrée, respectueuse des enjeux fondamentaux (satisfaction du client, allocation optimale des ressources financières, capacité d'innovation, excellence des processus opérationnels, apprentissage organisationnel, développement des compétences...).

Être force de proposition dans la détermination des objectifs de performance globale qui intègrent aussi des objectifs transversaux (développement durable, intégration des minorités, égalité hommes/femmes, etc.).

1. Dans certaines entreprises, il peut exister une direction de la stratégie qui intervienne de manière plus prégnante. Dans ce cas, le contrôle de gestion n'intervient que sur la partie chiffrée. On notera qu'il est nécessaire d'y associer le plus possible le contrôleur de gestion dans la mesure où c'est lui qui permettra une déclinaison opérationnelle sous forme d'indicateurs des choix et des objectifs stratégiques.

Actions de nature féminine

Prévoir et mettre en œuvre un mode d'animation facilitant la prise de conscience et une plus grande appropriation par les acteurs des politiques et des stratégies.

Prévoir et mettre en place de véritables espaces de dialogue de gestion (les échanges ne doivent pas se limiter aux mails ou aux transmissions de fichiers ; il doit y avoir confrontation d'idées...).

S'assurer que le temps de maturation du processus est respecté.

L'élaboration et la mise en œuvre des politiques et des stratégies n'est pas chose aisée. À cet égard, le jeu de go peut aider les managers à comprendre les enjeux et les conditions de succès d'un tel processus.

Le jeu de go comme aide à l'élaboration d'une stratégie :

Contrairement au jeu d'échecs, qui est de nature masculine (l'objet est de « tuer le roi »), le jeu de go implique des qualités féminines : est gagnant celui qui coconstruit le mieux sa victoire avec l'autre. Le principe est d'occuper des territoires à partir de pierres (pions).

Ce jeu présente bon nombre d'avantages.

Il prend appui sur les valeurs universelles que nous avons énoncées : la liberté (chacun pose ses pierres où il le souhaite) ; l'égalité (le plus fort devra laisser à l'adversaire un nombre de pierres permettant de combler son handicap) ; la solidarité (chaque joueur ne peut construire son territoire au détriment de l'autre, sous peine de perdre à terme ce territoire).

Il permet de gérer la complexité puisque les combinaisons possibles des pierres sont nombreuses ;

Il réclame des prises de conscience de la part des joueurs.

La partie évolue le plus souvent par bifurcations.

Des auteurs en ont ainsi tiré sept principes pouvant guider la démarche stratégique d'une entreprise confrontée à la complexité*. On y retrouve des repères que nous donnons dans cet ouvrage.

Les sept principes enseignés par le jeu de stratégie intégrée :

- ① La rationalité s'harmonise avec la créativité.
- ② La coexistence remplace l'élimination.
- ③ La connexion contribue au renforcement des positions.
- ④ La recherche de l'équilibre détermine les choix stratégiques.
- ⑤ La base constitue le levier de l'occupation du terrain.
- ⑥ Le global et le long terme priment sur le local et le court terme.
- ⑦ L'évolution et le progrès dépendent de l'apprentissage mutuel.

* Touazi F., Gevrey C., *Management d'entreprise et stratégie du go*. Nathan, 1994.

L'essentiel du chapitre 4

Imaginer le pilotage, c'est définir la finalité de l'entreprise et de la fonction contrôle, construire une vision ancrée dans les valeurs de l'entreprise, élaborer et décliner les politiques et les stratégies.

- **Définir la finalité de l'entreprise et de la fonction contrôle.** Si la finalité de l'entreprise intégrée est l'atteinte de la performance globale, celle de la fonction contrôle de gestion est d'installer et de garantir les conditions de cette performance. Processus au service de toute l'entreprise, le contrôle de gestion est aussi une fonction qui a une tâche bien déterminée dans chacune des trois zones de l'organisation (zone tête, zone rythmique et zone du métabolisme) et, par conséquent, à chacun des sept niveaux. Si, jusqu'ici, c'est la dimension masculine du contrôle qui a surtout été mise en valeur, on aurait tout intérêt à développer sa composante féminine, pour accompagner plus efficacement l'entreprise sur la voie de la performance équilibrée.
- **Construire une vision ancrée dans les valeurs de l'entreprise.** Pour être pérenne, agile et efficace, l'entreprise doit tout d'abord définir sa vision et y intégrer les intérêts de l'ensemble des parties prenantes : les clients, les Hommes qui la composent, l'intérêt général et les actionnaires. Cette vision se construit sur une identité et des valeurs partagées, en particulier par ceux qui la font vivre. Ces valeurs, qu'elles soient universelles ou propres à l'entreprise, présentent l'avantage de relier les individus, de leur fournir une boussole dans leur action quotidienne et d'accélérer le développement humain. La fonction contrôle a quatre missions principales en matière d'élaboration de la vision et des valeurs : apporter son savoir-faire méthodologique, s'assurer que les valeurs sont expliquées aux opérationnels et bien appropriées par eux, animer les espaces d'échange dédiés à ce processus d'élaboration, garantir que ces valeurs sont effectivement respectées sur le terrain.
- **Élaborer et décliner les politiques et les stratégies.** L'entreprise élabore ensuite des politiques et des stratégies (premier niveau de son organisation), lesquelles, pour être en phase avec la vision, doivent tenir compte des parties prenantes et être déclina- bles au travers des six autres niveaux. Ce processus d'élaboration est composé de plusieurs étapes : l'identification et le calage des objectifs stratégiques, la traduction de ces objectifs en plans stratégiques qui se décomposent eux-mêmes en plans d'actions et/ou en plans de progrès. Interactif, ce processus suppose une participation active et réelle de tous les acteurs. La fonction contrôle a trois missions principales en matière d'élaboration des politiques et des stratégies : veiller à ce que cette élaboration s'accompagne d'une réflexion sur la performance globale, proposer aux managers pilotes les outils dont ils ont besoin dans le cadre de ce processus, suivre les réalisations et alerter.

Animer le dialogue de gestion

Animer le dialogue de gestion, c'est fixer et faire évoluer les règles et des procédures qui en définissent le cadre formel pour l'entreprise en général et la fonction contrôle en particulier (5.1.) ; c'est coordonner les activités et les hommes au travers des instruments de pilotage et des échanges (5.2.) ; c'est structurer et faire vivre l'organisation et ses fonctions (5.3.).

5.1. Fixer et faire évoluer les règles et les procédures

« La règle d'or, c'est qu'il n'y a pas de règle d'or ».

B. Shaw.

5.1.1. Élaborer les règles et les procédures pour l'entreprise...

Qu'entend-on par « règles et procédures » ?

Du latin *regula*, la règle renvoie aux notions d'*instrument* et de *principe* et, par extension, au principe de vie en société. Dans un groupe, une communauté ou une entreprise, l'ensemble des règles est censé constituer un tout cohérent qui permet aux individus de savoir quel comportement adopter dans une situation donnée, donc de vivre, d'échanger ou de travailler ensemble.

Du latin *pro* (« pour, dans le sens de ») et *cessus, cedere* (« aller, marcher »), la procédure indique finalement le chemin qu'il faut emprunter pour aller de l'avant, pour avancer. Elle constitue des activités qui s'enchaînent les unes aux autres ou qui forment un réseau pour atteindre un objectif (délivrer un produit ou un service...), dans un contexte organisationnel qui définit des rôles et des relations. La procédure est aussi la manière de mettre en œuvre tout ou partie d'un processus métier. Si le processus représente le « quoi ? », la procédure représente le « qui fait quoi ? – où ? – quand ? – comment ? et pourquoi ? ». ¹

Les règles et les procédures jouent un rôle fondamental en entreprise.

- Les règles et les procédures constituent l'interface entre le niveau « politiques – stratégies » et le niveau « hommes – groupes ». Autrement dit, l'efficacité de la mise en œuvre des politiques et les stratégies – lesquelles doivent être au préalable clairement définies – suppose la coordination technique et relationnelle de ceux qui en sont chargés, coordination que permettent justement ces règles et procédures.

1. À un processus peuvent correspondre plusieurs procédures : celle qui existe déjà et les procédures cibles exprimant, par exemple, des répartitions différentes d'activités entre différents services...

- Les règles et les procédures sont les gardiennes de la cohérence de l'ensemble des activités et/ou des fonctions de l'entreprise. Au fond, elles sont la colonne vertébrale de l'organisation, la partie masculine du dialogue de gestion. Elles permettent à chacune des composantes de l'entreprise (services, départements, zones...) de travailler avec les autres et de connaître leurs contraintes. En cela, elles sont un préalable fondamental au décloisonnement et à la transversalité.
- La direction générale ne peut être présente partout et à tout moment pour donner ses directives face à telle ou telle situation. Les règles et les procédures servent de références ou de repères aux individus quand ils ont une décision à prendre. Le niveau « structures – règles – procédures » est en effet l'articulation entre la zone tête et le niveau « fonctions ». Il garantit que « l'esprit » du sommet stratégique transparait bien ou qu'il n'est pas dénaturé. Les dirigeants ne doivent donc pas les négliger : car, lorsqu'ils ne veulent pas s'impliquer suffisamment dans leur élaboration ou désertent cette partie de leur rôle, le pilotage est alors assuré par la zone rythmique ; on est en présence d'un système bureaucratique.
- Les règles et les procédures ont une vertu éducative indéniable. Elles contribuent à rendre les managers de plus en plus autonomes, puisqu'elles sont une réponse aux questions qu'ils peuvent être amenés à se poser ; elles leur donnent ainsi des réflexes de pilotage ou des repères en matière de performance globale et de développement de l'organisation.

À l'instar des niveaux « identité – valeurs » et « politiques – stratégies », les règles et les procédures peuvent être appréhendées sous l'angle des trois paliers¹.

- Au palier 1, les règles et les procédures sont élaborées de façon unilatérale et imposées par la direction générale ou la technostructure. Elles sont plutôt de nature quantitative. On peut arriver à un extrême où les règles et les procédures n'existent plus que pour elles-mêmes (dérive bureaucratique).
- Au palier 2, les règles et les procédures sont inspirées en partie de l'extérieur. Leur mise en œuvre est conditionnée, par exemple, par l'application de normes de qualité reconnues dans le secteur d'activité. Elles ne sont que partiellement intégrées par les individus qui ne sont que consultés ou formés.
- Au palier 3, les règles et les procédures, tout en respectant les normes du marché ou de l'environnement sont coétablies et véritablement appropriées par l'ensemble des acteurs, dans le cadre, par exemple, d'une gestion de projet. Elles restent vivantes ; leur bonne adéquation/pertinence est régulièrement revue et elles évoluent si nécessaire.

Le problème des règles et des procédures c'est qu'elles n'ont généralement pas bonne presse (notamment parce qu'elles sont contraignantes ou n'évoluent pas toujours au même rythme que l'entreprise...) ou qu'elles n'intéressent pas grand

1. Se reporter au tableau 13 : *Les sept niveaux du pilotage de l'organisation en fonction des trois paliers*, p. 140.

monde. D'autre part, elles sont souvent mises au point à partir de ce que connaissent des « experts » ; or, par définition, les experts n'ont qu'une vue partielle de l'activité globale de l'entreprise et de celle, présente ou future, de leurs collègues pour laquelle sont fixées ces règles et procédures (c'est le cas, par exemple, des règles et des procédures informatiques). En cas de non-atteinte des objectifs sous-tendus par la règle, trop souvent on développe de nouvelles règles ; ainsi, on renforce l'aspect masculin, ce qui accentue le déséquilibre. Alors que, pour permettre une application fluide et appropriée, il conviendrait de développer le versant féminin correspondant au mouvement de coconstruction et de pédagogie.

Au mieux, les règles et les procédures sont négligées, ce qui est un tort. Car ce sont elles qui assurent la cohérence de l'ensemble des activités et/ou des fonctions de l'entreprise dans le respect des politiques et des stratégies, et dans un contexte de plus en plus marqué par la décentralisation et la responsabilisation des acteurs. Clé d'apprentissage pour les nouveaux entrants, elles peuvent être alimentées par les retours d'expérience, ce qui doit permettre de les adapter en permanence. À cet égard, elles ne sont pas un obstacle mais un outil de gestion. Pour jouer pleinement leur rôle, elles devraient donc relever du palier 3, c'est-à-dire faire l'objet d'une concertation entre tous les individus qui seront chargés ensuite, non pas simplement de les « appliquer » ou de les « faire appliquer », mais de les utiliser dans leurs actions au quotidien.

5.1.2. Des règles et des procédures au service de la performance globale

Le pilotage de l'entreprise, système adaptatif complexe, requiert une décentralisation du pouvoir de décision et de contrôle. Lors des premières impulsions de la décentralisation, il convient d'avoir des règles très claires et très précises (dimension masculine) pour garantir la cohérence de l'ensemble des activités et du pilotage. Mais, plus les individus deviennent autonomes, plus ces règles et procédures peuvent devenir souples et faire place à des principes généraux servant de guide aux acteurs – des acteurs dont la marge de manœuvre est alors plus importante (dimension féminine). Dans une entreprise qui poursuit son intégration, on peut passer ainsi de règles/procédures, de type « contraintes » ou « encadrement », à des règles/procédures, de type « guides » ou « colonne vertébrale ». On passe de l'homme ou de l'entreprise qui applique la règle à celui ou à celle qui la fait vivre. Il faut alors adapter les modalités de leur mise en œuvre à une réalité évolutive et complexe tout en respectant les principes fondamentaux de l'entreprise.

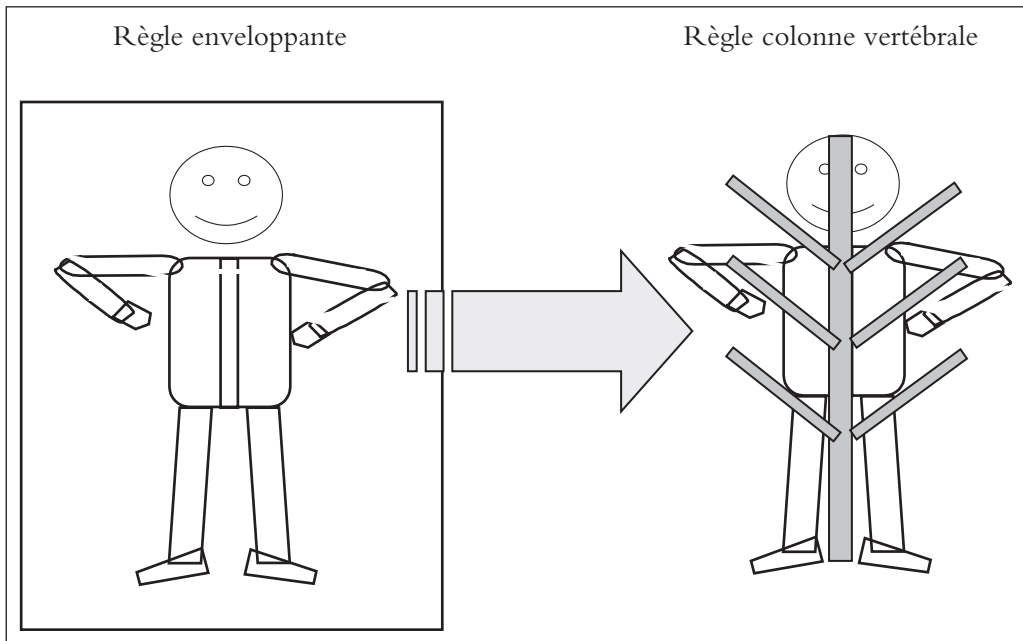


Illustration 22. De la règle enveloppante à la règle colonne vertébrale

On peut réfléchir à la mise en place des règles et des procédures en partant de la grille des sept niveaux de l'organisation.

- **Niveau « identité - valeurs »**. Il faut prévoir l'esprit dans lequel seront élaborées les règles et les procédures et qui reflètera celui de la vision et des valeurs des dirigeants. Si ces derniers souhaitent inscrire leur action dans une démarche de responsabilité sociale, celle-ci doit transparaître au travers des règles et des procédures¹. Il y a toujours un risque en effet qu'une règle ou qu'une procédure aille à l'encontre de l'identité ou des valeurs de l'entreprise ; d'où la nécessaire implication (et validation) de la direction générale en la matière. Ainsi, une procédure ne sera pas fixée dans le dos des acteurs, si la direction milite d'une façon générale en faveur de la coconstruction et d'une responsabilisation des individus concernés.
- **Niveau « politiques - stratégies »**. Ce sont les règles et les procédures qui sont au service des politiques et des stratégies (et non l'inverse !). Pour cela, on indiquera de façon formalisée le ou les objectifs reliés à la règle. Outils d'accompagnement, elles doivent permettre d'atteindre les objectifs que l'on se fixe. Au quotidien, leur stricte application prend parfois le pas sur le pragmatisme et nuit en définitive aux finalités globales. Il incombe à la direction générale de veiller à ce type de dérive.

1. À la SNCF, l'une des conditions pour qu'un investissement soit validé en comité d'investissement est qu'il réponde aux critères de la RSE (responsabilité sociale des entreprises), ce qui est formalisé dans la procédure d'instruction des projets. Ainsi, la direction des achats, par exemple, s'assure que les sous-traitants respectent les droits de l'homme quant au travail des enfants.

- **Niveau « structures - règles - procédures ».** Les règles et les procédures doivent occuper la place qui est la leur et jouer le rôle de pont entre la zone tête et la zone rythmique. En effet, si d'un côté, elles constituent l'instrument de mise en œuvre des politiques et des stratégies, de l'autre côté, elles sont, pour ceux qui les élaborent et les appliquent, un outil de prise de conscience et d'apprentissage. Leur rôle d'intégration est essentiel.
- **Niveau « hommes - groupes ».** Il convient de réfléchir à la façon dont on animera les règles et les procédures. Elles doivent être accessibles et compréhensibles pour tout le monde y compris d'ailleurs pour les individus qui ne sont pas de prime abord directement concernés. Elles ne seront pas simplement couchées sur une note de service : il faudra prendre le temps d'expliquer le pourquoi aux acteurs qui devront s'y référer.
- **Niveau « fonctions ».** On nommera un acteur chargé d'élaborer et de faire vivre ces règles et ces procédures. Ce référent doit avoir des relais dans les différents domaines d'activités de l'entreprise ; il doit être connu par l'ensemble des acteurs pour que ces derniers puissent lui faire des retours en vue d'éventuelles mises à jour.
- **Niveau « processus - flux ».** Les processus d'élaboration et de diffusion des règles et des procédures sont fondamentaux. On imaginera les processus les plus pertinents ou qui facilitent au mieux la participation directe ou indirecte des acteurs. Ces processus doivent prendre en compte la complexité tout en étant opérationnels et conçus avec pragmatisme. On montera des groupes de travail *ad hoc*, les règles et les procédures ne pouvant être rédigées par une seule personne en chambre sous peine d'être rejetées et inefficaces. Il convient d'inscrire leur mode d'élaboration dans une démarche projet.
- **Niveau « moyens matériels ».** On réfléchira enfin au type de support sur lesquels ces règles et ces procédures vont être diffusées. On utilisera l'intranet pour une mise à jour rapide et on vérifiera que tous les individus peuvent à la fois les consulter et les imprimer facilement. Ces détails sont importants pour que ces règles et ces procédures évoluent et jouent de manière efficace leur rôle de transfert de compétences.

Voici donc nos recommandations en matière d'élaboration des règles et des procédures :

- Les règles et les procédures doivent être applicables et appliquées, claires et sans équivoque (par exemple, lors du montage de dossiers d'investissement...), pour la simple raison que ceux qui les ont imaginées et mises en place peuvent un jour quitter l'entreprise, l'activité ou le service concernés. Du reste, plus la règle est technique (elle relève, par exemple, de la zone du métabolisme), plus elle doit être précise. Et plus elle a une dimension managériale (zone tête), plus elle doit se référer aux valeurs.

- Pour autant, ces règles et ces procédures doivent rester vivantes et évoluer au même rythme que l'entreprise elle-même et que son environnement (juridique, social, fiscal, normatif...). À cet égard et afin de gagner du temps par une automatisation des tâches, on intégrera les règles et les procédures dans les outils et les flux informatiques. Il y a donc un équilibre à trouver entre un souci de structuration et une obligation de mouvement et d'adaptation, autrement dit, entre une approche plus masculine et une approche plus féminine.
- Les règles seront d'autant moins appliquées de façon rigide et mécanique que les acteurs seront responsabilisés et que la direction générale s'assurera que leur application est conforme aux valeurs et aux objectifs (notamment par des missions d'audit interne).
- Une réflexion sur le dispositif d'élaboration des règles et des procédures doit être l'occasion de définir clairement le périmètre de responsabilité de chacun des acteurs. Cette définition des champs de responsabilité de gestion n'est pas toujours prévue ou suffisamment explicitée, ce qui est dommageable (dans le cadre de projets transverses, par exemple). Bien entendu, les responsabilités respectives doivent coller à la structure organisationnelle : un individu qui est nommé à la tête d'un centre de profit doit en avoir les moyens et la responsabilité effective de pilotage.
- Le dispositif d'élaboration des règles et des procédures doit s'ajuster au modèle économique de l'entreprise et de chacune de ses entités. L'équité ne consiste pas tant à mettre en place les mêmes règles inflexibles pour tout le monde qu'à fixer des règles en fonction des besoins de chacun. Ainsi, une procédure générale qui concerne l'activité principale de l'entreprise devra être adaptée aux particularités des activités plus secondaires. En matière de règles et de procédures, il y a toujours des risques de goulets d'étranglement en raison de cas particuliers non traités. En cas de doute, l'acteur doit pouvoir se référer aux valeurs et objectifs qui fondent cette procédure.
- Le dispositif d'élaboration des règles et des procédures doit respecter le modèle de développement de l'entreprise et des hommes qui la font. Si les dirigeants souhaitent que les acteurs soient à la fois plus impliqués et plus solidaires, il faut les faire participer le plus possible à l'élaboration des règles et des procédures. Ce dispositif de coconstruction les oblige en effet à se projeter dans un futur immédiat, futur qu'ils ont à organiser ensemble ; il tend ainsi à relier les individus et à diffuser, au sein même de l'organisation, une culture de contrôle interne.

5.1.3. En quoi la fonction contrôle est-elle concernée par les règles et les procédures ?

Vis-à-vis des règles et des procédures de l'entreprise dans son ensemble, la fonction contrôle de gestion intervient sur deux aspects principaux :

- ① Elle identifie les règles ou procédures inexistantes, incomplètes ou inadaptées.

② Elle contribue à l'élaboration et à la mise en place effective de celles liées à la gestion et au pilotage dans les différentes activités ou fonctions de l'entreprise, au sein d'espaces de dialogue de gestion qu'elle se propose d'animer.

Il incombe à la fonction contrôle de fixer les règles et les procédures du processus de contrôle de gestion.

- Il s'agit en particulier de déterminer les règles et les procédures budgétaires, les règles et procédures de gestion et de suivi des réalisations (méthodes de calcul des coûts de revient, clés de ventilation analytique, prix de transfert ou de cession interne, règles et procédures relatives au système de reporting, au rétroplanning ou à l'alimentation des systèmes d'information, etc.), autrement dit de définir un langage de gestion qui soit commun à toutes les fonctions et/ou activités de l'entreprise.
Or, et compte tenu de la complexité croissante de l'environnement et de l'entreprise, plus le pouvoir de décision et de contrôle est décentralisé, plus ce langage commun ou centralisé est indispensable : il contribue en effet à une plus grande convergence des décisions et des comportements vers une finalité globale.
- Le dispositif de contrôle de gestion et de pilotage doit être à la fois masculin et féminin. Par exemple, si le processus budgétaire, véritable colonne vertébrale du contrôle de gestion, doit à ce titre faire preuve de formalisme, il lui faut néanmoins rester vivant et s'adapter aux spécificités de chacune des activités. Ainsi, les règles et les procédures qui président à sa construction et à sa mise en œuvre doivent être à la fois « carrées » et souples ou évolutives. D'une manière générale, il faut réinjecter du féminin dans l'élaboration des règles et des procédures : tout dispositif de pilotage de la complexité doit prévoir la création d'espaces de dialogue de gestion, favoriser les échanges et donc les occasions d'apprentissage.
- La fonction contrôle veillera à ce que les règles et les procédures du contrôle de gestion soient adaptées à la temporalité de l'entreprise. C'est vrai en particulier pour le dispositif budgétaire dont le *tempo* doit être calé sur celui de l'activité.

Dans la mise en œuvre de la structure du contrôle de gestion, plusieurs précautions sont à prendre. On vérifie, qu'aucun des sept niveaux n'a été occulté lors de l'élaboration du dispositif global de pilotage, que cette élaboration a respecté un ordre logique : par exemple, le diagnostic de la structure organisationnelle¹ sera réalisé avant le choix des outils. Enfin, on s'assurera d'un alignement des trois zones et des sept niveaux : là encore, il doit y avoir cohérence entre les valeurs affichées et défendues par la fonction contrôle (par exemple, la disponibilité auprès des managers) et la réalité des services qu'elle fournit sur le terrain.

1. Se reporter au chapitre 4, § 4.2.

Les règles et les procédures du contrôle de gestion seront donc, elles aussi, élaborées en fonction de la grille des sept niveaux relative à la fonction contrôle :

- **Niveau « identités - valeurs »**. Comme nous l'avons vu précédemment, la fonction contrôle est porteuse des valeurs de l'organisation (par exemple, l'écoute, le respect ou la solidarité)¹. De fait, il lui faut réfléchir en amont à la manière dont elle pourra traduire son identité et les valeurs qu'elle défend (inspirer confiance de par les outils qu'elle propose ou le comportement de son équipe, faire preuve d'objectivité et de neutralité, par exemple) au travers des règles et des procédures qu'elle instaure.
- **Niveau « politiques - stratégies »**. Les règles et procédures du contrôle de gestion doivent être alignées sur les politiques et stratégies de la fonction contrôle. On pourra aussi réfléchir aux règles qui président à l'élaboration de celles-ci. Afin de montrer l'exemple, mais aussi dans un souci d'efficacité, il est recommandé à la fonction de se fixer des objectifs de progrès : délais de diffusion des tableaux de bord, nombre de retours d'expérience.
- **Niveau « structures - règles - procédures »**. Les instructions sur le fonctionnement courant de la fonction contrôle de gestion seront rédigées clairement et portées à la connaissance des contrôleurs voire à celle des managers, utilisateurs des services de la fonction. On pourra également prévoir une procédure permettant de mesurer l'atteinte des objectifs stratégiques ou d'évaluer la performance de la fonction contrôle.
- **Niveau « hommes - groupes »**. Il convient de fixer les règles et les procédures qui concernent l'animation de l'équipe des contrôleurs de gestion (formation, évaluation, organisation du parcours d'intégration des nouveaux contrôleurs, coaching, etc.).
- **Niveau « fonction »**. Il s'agit de fixer les règles et les procédures aidant à organiser et à structurer la fonction contrôle ou encore à répartir les activités et les tâches au sein même de la fonction.
- **Niveau « processus - flux »**. On s'attache à déterminer les règles et les procédures susceptibles d'optimiser les flux d'information au sein même de la fonction contrôle. Afin de suivre ses propres objectifs de performance, elle disposera de son propre tableau de bord.
- **Niveau « moyens matériels »**. On calera les règles et les procédures d'attribution de moyens pour la fonction contrôle (logiciels, séminaires de formation, etc.).

1. Nous développons ce point également dans le chapitre 7, § 7.1.

5.2. Coordonner le processus de pilotage

« *Le meilleur et l'essentiel ne peuvent se communiquer que d'homme à homme.* »

Nietzsche.

5.2.1. Coordonner les démarches et les plans d'action de l'entreprise

L'entreprise est un ensemble d'hommes dont la performance globale est subordonnée aux décisions des individus qui la font vivre. Or, ces derniers déploient parfois des stratégies personnelles pouvant aller à l'encontre d'une finalité plus générale. Mais indépendamment de ce phénomène, la multiplicité des individus, auxquels, de surcroît, est attribué un champ d'intervention de plus en plus large (la complexité oblige en effet à la décentralisation du pouvoir de décision et de contrôle...), engendre un risque d'incohérence de l'ensemble des actions menées en local ; d'où le besoin de coordination.

Du latin *cum* (avec) et *ordinare* (ordonner), le terme *coordonner* signifie « réunir de manière ordonnée dans un certain but », ou « trouver la perfection avec ». *In fine*, il s'agit de fournir à chacun l'occasion de donner le meilleur de lui-même pour le bien d'une communauté.

La coordination doit être assurée à la fois verticalement et horizontalement.

- Sur le plan vertical, on parle d'*alignement stratégique*. Les objectifs stratégiques sont déclinés tout au long de la ligne hiérarchique, du sommet à la base opérationnelle (circulation *top-down*) ; dans le sens inverse, les retours d'expérience « remontent » du terrain et enrichissent les réflexions des dirigeants (circulation *bottom-up*).
- Sur le plan horizontal, on parle de convergence d'intérêts entre les différentes unités ou entités opérationnelles qui peuvent être réparties par produits, par marchés, par métiers ou par zones géographiques voire mises en concurrence.

Coordonner la mise en œuvre de la stratégie et coordonner dans le temps les fonctions, activités ou métiers de l'entreprise sont des missions fondamentales qui peuvent être assurées, à tous les niveaux, par la direction générale, les directions opérationnelles (par exemple, les activités de production sont coordonnées par la direction de la production ou la direction technique...) ou encore les directions fonctionnelles (la direction du contrôle de gestion, par exemple). Concrètement, l'activité de coordination se présente sous la forme de réunions de suivi (auxquelles participent l'ensemble des acteurs concernés), de synthèses d'information (tableaux de bord...) ou d'alertes sur les dérives en cours.

Qu'elle soit effectuée par l'une ou l'autre de ces directions, l'activité de coordination (horizontale ou verticale) présente un caractère à la fois masculin et féminin. La dimension masculine de la coordination renvoie aux documents de travail et aux outils, ou à l'analyse technique des écarts (reporting, tableaux de bord...). Si elle est

nécessaire, cette coordination-là ne suffit pas. Elle doit être complétée par la coordination féminine qui fait référence à tous les dispositifs formels et informels de diffusion, de circulation et de partage de l'information entre les individus, aux réunions entre les parties prenantes (direction générale, fonctionnels et opérationnels) ou à tout ce qui est susceptible de créer des espaces de mutualisation.

On retrouve le processus de coordination dans l'élaboration du plan stratégique et dans le suivi et l'animation du cycle de gestion et des plans de progrès.

Le travail de coordination est absolument indispensable dans la construction du plan stratégique, comme le montre l'illustration 23 ci-après. La mise au point du plan stratégique définitif requiert une succession d'étapes au cours desquelles les versions intermédiaires du document final (premier et éventuellement deuxième plan stratégique...) sont élaborées de manière systématique dans le cadre d'espaces de dialogue de gestion.

- La construction du premier plan stratégique, consolidation des plans stratégiques par branches et/ou divisions, puise son origine dans le cap stratégique fixé par la direction générale, mais se nourrit d'informations remontées du terrain, les « idées – ruptures » (ou *scenarii* envisagés : « que se passerait-il si ? »), dont le réalisme a été vérifié et qui font, après concertation, l'objet d'une synthèse écrite.
- Ce premier plan est alors soumis à la direction générale pour un premier arbitrage. À ce niveau, l'intervention des dirigeants est forte, les directions opérationnelles n'ayant qu'un rôle contributif. Mais cette contribution sera plus marquée lors de la deuxième construction du plan stratégique. Un deuxième arbitrage est en effet possible pour l'apparition d'éléments clés (exemple : un poste a été supprimé, mais la mise en place d'une nouvelle activité avait été occultée).

Le budget est le support principal de la coordination annuelle. Le budget a fait l'objet de nombreuses critiques ces dernières années. La réponse ne doit pas être recherchée dans une « mort » du budget mais davantage dans un positionnement plus juste et équilibré de son rôle.

Ses objectifs sont multiples :

- Formaliser et décliner dans des données harmonisées et converties pour la plupart en monnaie, les objectifs et les plans d'action des acteurs de l'entreprise ; ce travail qui est un support au dialogue de gestion ne doit en aucune façon le remplacer (on connaît les effets dévastateurs des budgets imposés sans explication).
- Permettre des consolidations par palier en normalisant les règles de gestion. Mais, là encore, à condition de ne pas vouloir tout normaliser et de trouver, par exemple, des solutions pour intégrer les spécificités de la performance globale des activités annexes à l'activité principale.
- Coordonner les différents acteurs et faciliter les arbitrages.

- Indiquer les données à atteindre avec leur jalonnement respectif. Il faudra veiller ici à ce qu'elles permettent d'engager des actions correctrices ou qu'elles puissent être éventuellement révisées dans le cadre du dialogue de gestion lié à leur suivi.
- Anticiper, contribuer et suivre les résultats comptables et financiers ; par comparaison avec le budget, le contrôleur de gestion indique chaque mois les charges à payer, les produits à recevoir, estime certaines provisions, etc. Il contribue ainsi à une vision plus économique et plus fidèle des opérations, et donc de la comptabilité générale. Mais il fournit aussi, par le biais de la comptabilité analytique, des éléments explicatifs sur sa composition et sur ses évolutions. Les contrôleurs de gestion et les comptables doivent donc impérativement travailler « main dans la main » et se coordonner régulièrement.
- Mesurer les écarts par rapport au budget et à l'année précédente ; analyser les écarts les plus significatifs ; envisager avec les responsables des unités concernant les actions correctives (contrôle budgétaire).

L'activité de coordination doit être maintenue dans le suivi et l'animation du cycle de gestion et des plans de progrès¹.

- L'activité de coordination du cycle de gestion englobe celle des plans d'actions et leur déclinaison budgétaire. Le processus de suivi et de contrôle comporte, là encore, deux dimensions, masculine et féminine. La partie masculine renvoie au caractère normé de la coordination (analyse et correction des écarts eu égard à une prévision). La partie féminine, elle, renvoie à tout ce qui est mis en œuvre pour appréhender ces écarts (rythme de pilotage et de correction, dialogue, apprentissage et solidarité dans l'action). Cette coordination est essentielle, car elle garantit à l'entreprise de maintenir le cap au fur et à mesure et par rapport à une finalité donnée, tout en s'adaptant.
- Même si, contrairement au suivi des plans d'affaires et des budgets, le suivi des plans de progrès ne concerne pas directement le sommet stratégique (les indicateurs ne remontent pas en consolidation jusqu'à la direction générale car leur traitement se fait au niveau opérationnel), la coordination entre fonctions et entre entités opérationnelles est très précieuse. Car c'est elle qui s'assure de l'optimisation des processus et des méthodes de travail et de la qualité des produits et/ou services.

1. Se reporter à l'illustration 21 : *Des plans stratégiques définitifs aux plans d'affaires et aux budgets*, p. 151.

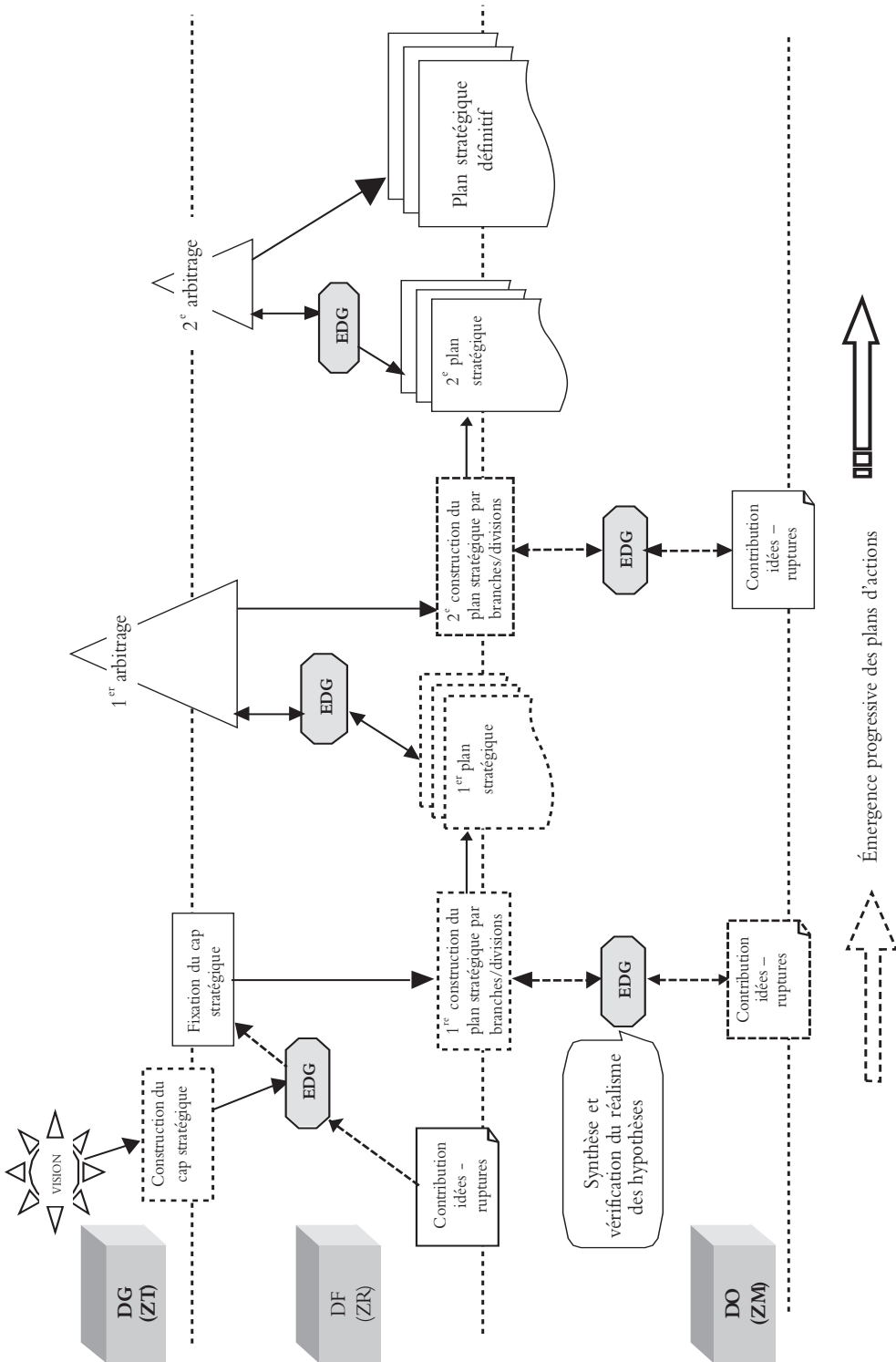


Illustration 23 : Le mouvement de construction du plan stratégique définitif

5.2.2. Coordonner pour garantir la performance globale de l'entreprise

L'optimisation de la coordination des activités ou fonctions et des hommes se présente comme l'assurance de la performance globale d'une entreprise entendue comme système adaptatif complexe. En particulier, la création d'espaces d'interrelations ou d'échanges, dans lesquels l'intelligence individuelle et collective des acteurs est mobilisée, est un des éléments qui facilitent la création et le maintien d'un milieu favorable au développement du système¹.

Une coordination efficace dépend de plusieurs facteurs :

- L'activité de coordination est intégrée, c'est-à-dire pensée et mise en œuvre dans chacune des trois zones de l'organisation sur les plans vertical et horizontal. Dans la zone tête, pour l'élaboration de la vision, de l'identité et des valeurs, des politiques et des stratégies ; dans la zone rythmique, pour la détermination des principes guidant la déclinaison des objectifs ; dans la zone du métabolisme, pour le suivi des résultats.
- L'organisation même de l'entreprise est un terreau propice à la coordination. Si les acteurs participent effectivement à la construction du plan stratégique et au cycle de gestion, il convient de mettre en œuvre un dispositif qui permette cette participation (procédures, outils, lieux de concertation). On veillera aussi à optimiser la localisation géographique des fonctions/activités ou de ceux qui ont à travailler ensemble ou à s'assurer qu'ils disposent de tous les moyens nécessaires à une bonne communication.
- Les coordinateurs cherchent à instaurer une coordination équilibrée, masculine et féminine à la fois. Si elle réclame de l'organisation, la coordination suppose aussi de laisser les acteurs s'exprimer, apporter leur contribution et effectuer des arbitrages. L'atteinte de la performance globale nécessite une maturation progressive qui, faute de temps, est souvent tronquée. Le cycle de gestion, en particulier, doit être structuré dans le temps et dans ses modalités de mise en œuvre pour que s'instaure le dialogue de gestion et que s'enclenchent les processus d'apprentissage et de prise de conscience.
- Le dispositif global de coordination doit être adapté aux différentes temporalités de l'entreprise (court terme, moyen terme...). En effet, ce n'est pas de sa vitesse de réaction que le système nerveux tire sa performance, mais de sa grande flexibilité et de sa capacité à s'ajuster en permanence au changement. Il faudra être vigilant sur les questions de temporalité lors, par exemple, de l'établissement des plans d'action ou au moment des arbitrages budgétaires.
- Les individus, pilotes et copilotes qui sont en charge de la coordination, doivent faire preuve de compétences techniques et de qualités humaines spécifiques. Dans le chapitre 7 de cet ouvrage, nous nous penchons notamment sur celles du

1. Se reporter au chapitre 1, § 1.1.

contrôleur de gestion. Nous considérons en particulier qu'une coordination pérenne, agile et efficace est reliée à trois valeurs fondamentales – **respect**, **écoute**, **solidarité** – à l'origine d'un climat de confiance et dont le coordinateur doit faciliter l'émergence.

5.2.3. Le contrôle de gestion garant de la coordination des activités de pilotage

Pour le suivi des réalisations, on adopte le plus souvent le principe de subsidiarité. Si les managers opérationnels pilotent eux-mêmes les résultats de l'entité dont ils ont la charge (il s'agit alors d'un suivi local plutôt détaillé), leurs responsables hiérarchiques ou les dirigeants n'interviennent que dans le cadre d'une gestion par exception, exerçant toutefois un contrôle régulier qui suppose la remontée des informations les plus pertinentes, le reporting. Ce dernier est du ressort de la fonction contrôle, qui contribue ainsi à la **coordination verticale**. Mais la fonction contrôle de gestion participe également à la **coordination horizontale** en assurant la liaison entre unités opérationnelles, activités, fonctions, métiers et/ou zones géographiques.

La fonction contrôle n'est pas la seule à être en charge de la coordination (dans une usine, la coordination horizontale, par exemple, peut aussi être assurée par la direction technique, industrielle ou de la production). Mais la place « privilégiée » qu'elle occupe doit la conduire à catalyser les dialogues de gestion verticaux et transversaux et à garantir la force du lien entre les trois grandes fonctions de « l'organisme entreprise » : la fonction *prévoir* (zone tête), la fonction *mesurer* (zone rythmique) et la fonction *agir* (zone du métabolisme).

La fonction contrôle de gestion assume cette mission de coordination et d'intégration en étant à la fois **architecte du système de contrôle** (c'est à elle, par exemple, et compte tenu de ses compétences techniques, de construire le modèle de coûts, d'élaborer et de proposer les outils de suivi adéquats ou d'optimiser le dispositif des prix de cession interne), **informatrice des pilotes** (c'est à elle, en qualité de navigatrice, d'assurer une veille et de donner au manager l'information nécessaire au pilotage en vue, notamment, d'une meilleure coordination avec les autres entités, activités et/ou fonctions de l'entreprise) et **initiatrice du dialogue de gestion** (c'est à elle, en qualité de « fonction carrefour », de créer et d'animer des espaces d'échanges formels et informels entre les acteurs). Nous reviendrons plus tard sur les outils de pilotage¹. Pour le moment, focalisons-nous sur son rôle d'informateur et d'animateur.

La fonction contrôle exerce un rôle d'informateur...

Une bonne coordination suppose de l'information² pertinente, largement diffusée et d'autant plus rapidement accessible qu'elle concerne des points clés du pilotage essentiels à la gouvernance de l'entreprise. La mission d'information de la fonction contrôle est par conséquent vitale. Le développement équilibré d'une entreprise ne

1. Voir dans le chapitre 6, § 6.2.

2. Voir chapitre 1, § 1.1.

pourrait en effet se réaliser sans l'existence de processus et de flux d'informations qu'il revient notamment à la fonction contrôle de constamment ajuster, reconfigurer ou optimiser. Pour prendre une image¹, c'est grâce au réseau sanguin (via les hormones) et au système nerveux qui s'appuient sur de nombreuses ramifications (petites et grandes), que l'information peut circuler de bas en haut et de haut en bas dans tout le corps humain et qu'elle permet à ce dernier de s'oxygéner, de se régénérer et de se réguler en permanence.

En matière d'informations, la fonction contrôle a deux rôles principaux :

- Effectuer une synthèse des informations essentielles, synthèse que la direction générale et/ou les managers opérationnels exploitent dans le cadre du pilotage de leur entreprise et/ou entité. En cela, la fonction contrôle « éclaire » les pilotes tout en leur apportant un appui méthodologique ;
- S'assurer de la pertinence, de la qualité, de la cohérence et de la communicabilité des informations ainsi que de la fiabilité des processus d'alimentation des données.

La fonction contrôle est l'animatrice privilégiée du dialogue de gestion...

Le dialogue de gestion est un des éléments fondamentaux du dispositif de pilotage d'un système adaptatif complexe. Car fixer des objectifs aux individus ne garantit pas qu'ils les atteignent ou qu'ils mettent tout en œuvre pour les atteindre. Il faut qu'ils puissent s'exprimer et échanger dans le cadre d'un espace dédié pour ajuster notamment les moyens à mettre en œuvre pour les atteindre en fonction des premiers résultats obtenus. D'autre part, les évolutions de l'environnement, comme la mise en application des stratégies, peuvent rendre nécessaire un ajustement des objectifs. Ainsi les interactions complètent efficacement une coordination instrumentale (via les outils de gestion...) utile mais souvent insuffisante.

Les points de rencontre sont l'occasion de déceler les problèmes, d'en trouver les solutions, de soulever les incompréhensions, de recueillir les points de vue, de débattre. Ils permettent à chacun de savoir ce que fait l'autre et de connaître ses difficultés, de se situer soi-même dans le processus de création de valeur, de se comparer ou de se mesurer à ses collègues (donc de se responsabiliser), de s'informer sur les bonnes pratiques (donc de progresser), de réajuster ses objectifs par rapport à la réalité ; en clair, de générer des prises de conscience.

À cet égard, les rencontres physiques sont préférables aux échanges électroniques ou aux transmissions de fichiers. On connaît les effets négatifs de l'élaboration des budgets qui se fait uniquement *via* Excel et l'intranet. Il en est de même pour la mise en place des règles ou des procédures de gestion. N'oublions pas en effet que les mécanismes de prise de conscience partent d'interrogations que provoque l'Autre (ou l'extérieur) et que l'apprentissage se réalise aussi (voire surtout...) dans l'échange².

Or, un style de management trop masculin ne donne pas aux acteurs la possibilité de s'ouvrir aux autres et d'explorer l'ensemble de tous les possibles qui existent pour

1. Se reporter au chapitre 4, § 4.1.1 pour plus de détails.

2. Voir partie 1, chapitre 2, § 2.2.

toucher la cible. À l'inverse, un management trop féminin ne leur permet pas de se recentrer sur la cible visée. Il faut donc, comme le montre l'illustration ci-après, une animation qui privilégie une alternance ou un aller-retour entre les deux pour aider l'organisation et les hommes qui la composent à « monter » et atteindre l'objectif fixé. Le dialogue de gestion a donc une vertu opérationnelle, puisqu'il aide les acteurs à atteindre leurs objectifs, et une vertu organisationnelle, puisqu'il les amène à progresser. Dès lors que l'entreprise se fixe des objectifs d'activités (qualité, rationalisation, innovation, optimisation des processus...) et prévoit pour les réaliser des espaces de dialogue de gestion dans lesquels les individus pourront partager et s'enrichir mutuellement, elle met plus de chances de son côté. Notons que plus l'entreprise s'approche d'un palier de conscience intégrée, plus le dialogue de gestion est fluide et moins elle a de chemin à parcourir pour atteindre son objectif équilibré ; chacun donnant le meilleur de lui-même, la performance est d'autant plus globale.

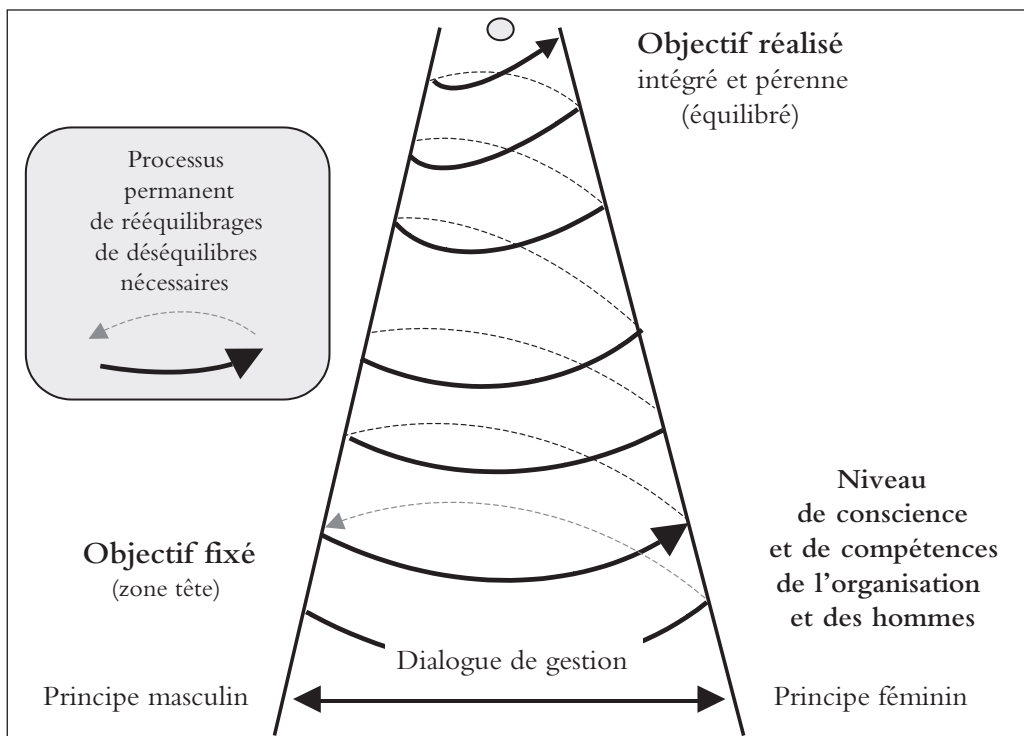


Illustration 24. Le dialogue de gestion catalyseur dans la recherche de l'équilibre

La fonction contrôle est un acteur incontournable dans la conduite de projet...

Compte tenu de son rôle d'interface, de ses compétences et des qualités qu'il lui faut avoir en matière de coordination, la fonction contrôle de gestion occupe une position idéale qui la rend légitime pour intervenir dans les projets transverses, pour contribuer à leur déploiement et à leur performance.

Dans le modèle de développement de projet ci-après, modèle intégré et inspiré des travaux de F. Glasl¹, la fonction contrôle peut contribuer à la mise en œuvre progressive des trois phases du projet – phase de préparation ou d’orientation (zone tête), phase de conception (zone rythmique) et phase d’expérimentation et de généralisation (zone du métabolisme) – en intervenant à plusieurs niveaux, de l’interrogation initiale à la concrétisation finale :

① Dans la **phase d’orientation**, dans laquelle on recherche une certaine adéquation entre des idéaux et la réalité des choix politiques et/ou stratégiques qu’il sera possible de faire, la fonction contrôle :

- recueille les idées et les points de vue des acteurs qui se sont investis dans le groupe d’initiative (qu’elle peut éventuellement animer) et en effectue une synthèse à l’usage des porteurs du projet (logique prospective) ; cette synthèse fait éventuellement état de l’image pilote que les acteurs ont coélaborée ou de la phrase symbole qu’ils ont formulée².
- remplace le projet dans l’existant et fait un état des réalisations passées (logique rétrospective).

② Dans la **phase de conception**, au cours de laquelle on détermine les stratégies d’actions et les objectifs, la fonction contrôle :

- participe au diagnostic ou à l’analyse de la situation en apportant aux porteurs du projet des informations qualitatives et quantitatives, issues de l’interne et de l’externe ;
- met à leur disposition des études de faisabilité du projet ou rendant compte des arbitrages possibles ou des alternatives envisageables ;
- facilite le dialogue de gestion et le processus d’apprentissage pas à pas en animant le groupe d’orientation pilotage.

③ Dans la **phase d’expérimentation/généralisation** où le projet est testé et appliqué à une plus grande échelle, la fonction contrôle :

- fournit aux membres du groupe de projet les méthodes et outils adaptés dont ils ont besoin pour piloter le projet ;
- assure le contrôle de gestion du projet (planification/chiffrage et suivi).

Ces trois phases correspondent à trois espaces de dialogue composés d’acteurs différents ; mais il est indispensable qu’il y ait une personne qui assure le lien entre eux. Cette personne sera mandatée par le groupe d’initiative, pilotera le groupe d’orientation pilotage, puis lancera et coordonnera les groupes de projets. Le contrôleur de gestion est bien placé pour être le lien, mais peut aussi assister le dirigeant mandaté.

1. Glasl F. *et al.*, *Professionelle Prozessberatung*. Haupt, 2008.

2. Se reporter au chapitre 4, § 4.3.

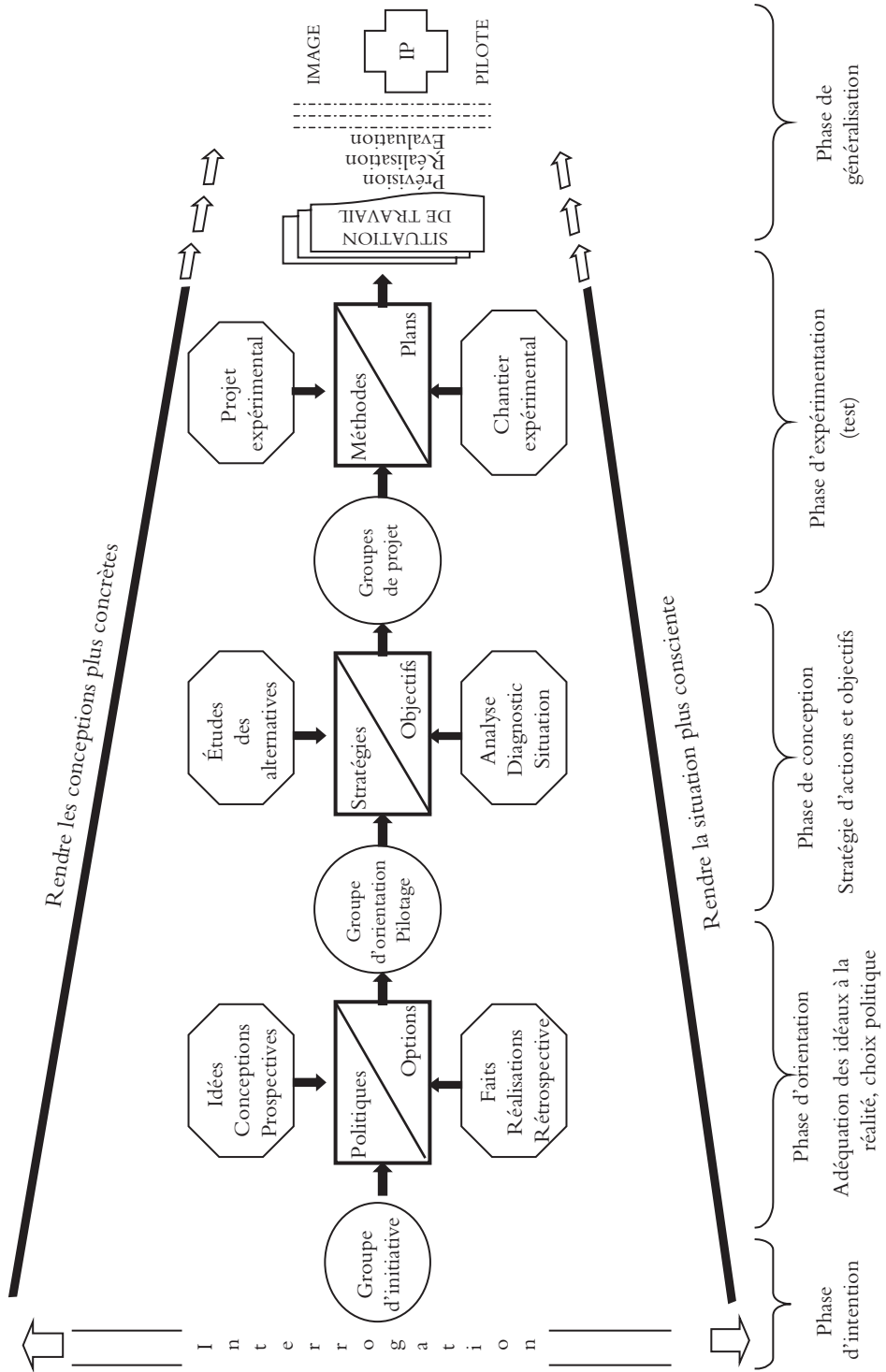


Illustration 25. Un modèle de développement intégré de projet

La fonction contrôle peut donc jouer un rôle fondamental en management de projet. Garante de la continuité du mouvement de balancier qui permet d'atteindre l'équilibre¹, elle accompagne le projet de la phase d'idéation à celle de l'ancrage dans la matière ; elle s'assure à la fois de la structuration du projet (a-t-on identifié et respecté les différentes étapes ? a-t-on prévu les bons outils ?...) et de l'optimisation de son mode d'animation (tous les acteurs ont-ils été mobilisés ? chacun a-t-il la possibilité de s'exprimer ?...).

5.3. Structurer et faire vivre l'organisation et ses fonctions

5.3.1. S'assurer de la présence et de l'implication de toutes les fonctions dans le processus global de création de valeur

Du latin *functio*, la fonction renvoie à l'exercice d'une charge et, par extension, aux notions de rôle ou d'utilité. Dans le corps humain, il désigne une activité exercée par un élément vivant, un organe ou une cellule. En entreprise, nous considérerons que la fonction correspond donc à une « activité » exercée par un ensemble d'acteurs (éventuellement regroupés sous la même direction)² et dont l'utilité fondamentale est de contribuer à l'atteinte de la performance globale au service d'une finalité.

Comme nous l'avons évoqué précédemment³, ce sont douze fonctions qui, en principe, doivent collaborer pour le développement équilibré de « l'organisme entreprise » : « innovation – R&D », « production », « communication », « organisation – informatique », « leadership – direction générale », « comptabilité – finance », « concertation – droit », « contrôle de gestion – planification », « stratégie », « entreprendre – présidence », « ressources humaines » et « marketing – ventes ». Leur contribution respective doit être identifiable, effective et éventuellement mesurable, notamment au travers des outils de gestion. Vérifier ce point est d'ailleurs l'une des tâches du diagnostic organisationnel.

Il est fondamental d'impliquer toutes les fonctions de l'entreprise dans le processus de pilotage. Selon les étapes du processus, certaines fonctions ont un rôle plus actif à jouer. Par exemple, lors de l'élaboration de la vision, des politiques et des stratégies, les fonctions « entreprendre – présidence » et « leadership – direction générale » sont peut-être plus présentes que d'autres fonctions, telles que « comptabilité – finance » ou « ressources humaines » même si, à un moment donné ou à un autre, on peut avoir besoin de les consulter. Mais ces dernières doivent néanmoins avoir la possibilité de participer aux étapes qui semblent moins les concerner de prime abord, et ce pour plusieurs raisons :

1. Voir le chapitre 2, § 2.3.

2. Une direction n'a pas forcément d'utilité qu'il s'agisse, par exemple d'une direction doublon (à la suite d'une absorption) ou d'un placard doré ! La fonction, en revanche, est caractérisée justement par son utilité dans la création de valeur. C'est la raison pour laquelle, nous opérons une très nette distinction entre les deux.

3. Voir le chapitre 1, § 1.2.

- Moins impliqués, profitant d'un peu plus de recul, les représentants de ces fonctions peuvent apporter, grâce aux interrogations qu'ils formulent, un regard neuf ou « extérieur », un point de vue décalé sur un problème particulier à résoudre, point de vue générateur de solutions innovantes qui aide à sortir de l'impasse.
- Suivant le palier de développement auquel se trouve une organisation, certaines de ces fonctions sont amenées à être plus actives que d'autres, lors, par exemple, d'une phase de crise (passage d'un palier à un autre) ou de transition. Ainsi, lorsque deux entreprises entament une opération de fusion, la fonction « organisation - informatique » est particulièrement sollicitée.
- Des fonctions peuvent jouer le rôle d'alerte ou être consultées sur la faisabilité ou sur les conséquences de telle ou telle décision prise en amont même si elles ne sont pas directement concernées, du moins dans l'immédiat. À titre d'illustration, la mobilisation précoce de la fonction « production » lors de la mise au point d'un nouveau produit par la fonction « innovation - R&D » permet d'y voir plus clair sur les délais réels de fabrication du produit en question. Sensibilisée de bonne heure, la fonction « production » peut alors commencer à planifier sa contribution future.

5.3.2. Les missions du contrôle de gestion en matière de structuration des fonctions

La fonction contrôle de gestion peut aider la direction générale à :

- Veiller à ce que l'entreprise dispose effectivement des douze fonctions nécessaires à son développement. L'essentiel n'est pas tant d'en avoir douze (plusieurs fonctions peuvent être regroupées au sein d'une même direction – c'est généralement le cas de la direction générale et de la stratégie) que de s'assurer que chacune d'entre elles est suffisamment présente ou active ; il s'agit, en l'occurrence, de recenser les fonctions « étouffées » par les autres, négligées par les dirigeants ou celles qui ne disposent pas des moyens adaptés pour assurer le rôle qui leur est affecté.
- Faire en sorte que ces douze fonctions fondamentales participent bien et de façon équilibrée au processus de pilotage, à des degrés qui peuvent évoluer dans le temps et en fonction du cycle de développement de l'organisation. L'élaboration des plans stratégiques et des plans d'actions est d'autant plus efficace qu'elle est réalisée avec le concours de l'ensemble des fonctions concernées. Sinon, l'entreprise prend le risque de faire face, un peu plus tard, à des obstacles imprévus, simplement parce qu'une dimension a été (volontairement ou pas) occultée et que le processus de conscience n'a donc pu aller jusqu'au bout.
Par exemple, tenir à l'écart la fonction « concertation – droit » au moment où l'on engage des négociations avec un client potentiel ou avec un futur fournisseur peut se révéler dangereux. Pour rappel, une entreprise étant un système complexe évoluant dans un environnement complexe, la solution qui est probablement la mieux adaptée est celle qui émerge de la confrontation de tous les points de vue. Souvent, lors de la mise en œuvre d'un projet, la direction

générale consulte d'abord la fonction finance. Or, malgré son importance, celle-ci n'a pas nécessairement une vision complète de la problématique.

La fonction contrôle de gestion peut aider les autres fonctions à diagnostiquer leurs propres déséquilibres (non-alignement des trois zones et des sept niveaux...) pour qu'elles puissent les corriger et opérer de façon équilibrée. Mais elle peut aussi fixer ses objectifs et se structurer elle-même en prenant appui sur les repères que nous avons déjà évoqués¹.

Le cycle de gestion fait lui-même apparaître les quatre grandes missions de la fonction contrôle :

- ① Elle contribue, grâce au diagnostic organisationnel, à la définition des politiques et des stratégies et à leur traduction sous forme d'objectifs stratégiques.
- ② Elle intervient dans l'ajustement des objectifs stratégiques aux plans d'affaires, détermine et propose les critères de mesure de la performance globale.
- ③ Elle met en œuvre et/ou propose aux managers les outils de suivi de la performance.
- ④ Elle alerte dirigeants et managers opérationnels en cas de dérives, propose des actions correctives, anime le dialogue de gestion et facilite la diffusion des savoirs de gestion.

Comme le montre l'illustration ci-après, les deux premières missions font référence, dans le cycle de prise de conscience, à la phase du savoir non expérimenté (zone tête). La troisième renvoie à la phase d'expérimentation du savoir au travers de la mesure et du retour d'expérience (zone du métabolisme). La quatrième enfin concerne la phase d'échanges et de partages (zone rythmique). Effectuer ce parallèle entre les quatre missions de la fonction contrôle, calées sur le cycle de gestion, et les quatre grandes phases du cycle de prise de conscience² revient à souligner le rôle déterminant que joue effectivement la fonction contrôle de gestion dans le processus d'apprentissage organisationnel : nous développons ce point dans le chapitre 7.

Nos principales recommandations en matière de structuration de la fonction contrôle de gestion sont les suivantes :

- Réaliser un diagnostic de la fonction contrôle visant à la conduire sur le chemin de l'équilibre. Ainsi, la démarche de diagnostic de la fonction contrôle de gestion doit se caler sur celle de l'organisation dans son ensemble : analyse des trois zones et des sept niveaux sur la base de différents points de vue, analyse du positionnement de la fonction, analyse de sa « biographie » et du palier de conscience auquel elle se trouve, analyse du développement des hommes du contrôle de gestion ou qui sont en charge de l'animation des systèmes de contrôle.

1. Se reporter au chapitre 1, § 1.2.

2. Voir le chapitre 2, § 2.2.

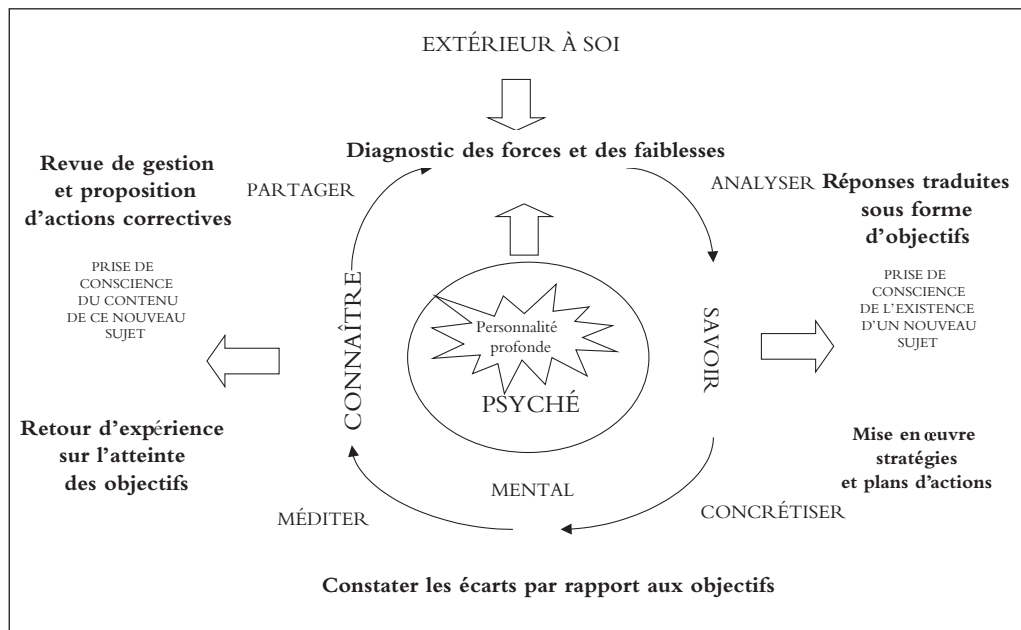


Illustration 26. Du cycle de la prise de conscience au cycle de la fonction contrôle de gestion

- S'assurer de la « présence » de la fonction contrôle de gestion à tous les niveaux de l'organisation. Le pilotage d'un système adaptatif complexe réclame, en effet, la décentralisation de la fonction. Pour rappel, la fonction contrôle n'a pas à assurer la totalité du processus de contrôle. Il faut donc le plus souvent organiser et structurer le processus de contrôle de gestion en fonction de la taille de l'entreprise.

Les plus grandes firmes prévoient ainsi un contrôle de gestion central (zone tête), un contrôle de gestion opérationnel, par branche d'activités, par divisions ou par zones géographiques (zone du métabolisme) et éventuellement, un contrôle de gestion par fonction (achats, ressources humaines...) (zone rythmique). Pour autant, et pour garantir une certaine cohérence de l'ensemble de ses activités, la fonction contrôle doit avoir à sa tête un chef d'orchestre aux compétences et qualités requises.

Dans le tableau 14 ci-après, nous proposons une lecture des grandes missions de la fonction contrôle de gestion au travers de la grille des trois zones (zone tête, zone rythmique, zone du métabolisme) et des sept niveaux (niveaux « identité – valeurs », « politiques – stratégies », « structures – règles – procédures », « hommes – groupes », « fonctions », « processus – flux » et « moyens matériels »). Cette grille permet d'identifier précisément les rôles qu'il lui faut endosser si elle souhaite aider l'entreprise à devenir plus pérenne, plus agile et plus efficace. Là encore, et selon le niveau auquel on se trouve, les missions que doit remplir la fonction contrôle ont une dimension première ou naturelle plutôt masculine ou plutôt féminine. Ainsi, « déterminer les procédures d'élaboration du budget » (niveau « structures – règles – procédures ») relève d'une démarche « naturellement » masculine : il s'agit de rationaliser, de structurer ou d'organiser. En revanche, « interpellier les opérationnels sur la prise en compte de la performance globale » (niveau « hommes – groupes »)

s'inscrit dans une démarche « naturellement » féminine : il s'agit d'inciter, d'animer ou de former.

Du reste, la direction générale pourra s'interroger sur le bien-fondé du rattachement hiérarchique et fonctionnel de la fonction contrôle de gestion au regard de cette grille de lecture et compte tenu des missions qu'elle souhaite lui attribuer. Pour rappel, et en raison du rôle qu'elle a à jouer dans une entreprise soucieuse de devenir pérenne, agile et efficace, le rattachement hiérarchique à la direction financière ne paraît pas totalement justifié ou optimal. Pour pallier cette difficulté, certains proposent de l'équilibrer par un autre rattachement, à la présidence par exemple.

Démarche plutôt masculine, la structuration de la fonction contrôle ne doit pas faire oublier la dimension féminine de son rôle ; et ce, pour un plus grand équilibre de la fonction elle-même. En d'autres termes, la fonction contrôle ne représente pas seulement la fonction de la structuration ; elle est aussi celle de la « mise en mouvement ». Par conséquent, et lors de sa mise en place, il lui faudra penser aux actions suivantes :

- Élaborer un dispositif d'animation du réseau des contrôleurs de gestion (dispositif indispensable dans un grand groupe, où collaborent un contrôle de gestion central et des contrôles de gestion locaux), fixer des réunions *ad hoc*, s'assurer de leur présence sur le terrain auprès des décideurs opérationnels, envisager le mode et les critères de recrutement des futurs contrôleurs de gestion...
- Soigner ses relations avec ses interlocuteurs. Il est préférable de « perdre » du temps avant pour en gagner après... Les rencontres physiques organisées en amont avec les dirigeants ou les managers concernés (pour les prévisions budgétaires, par exemple) permettent de mieux se connaître (les contacts en sont d'autant facilités par la suite) et de s'assurer de la fiabilité et de l'homogénéité des données que l'on collectera ; de surcroît, on évitera le syndrome du contrôleur de gestion qui devient « comptable » au moment des prévisions. Les modèles de prévision ne servent à rien s'ils ne sont pas reliés au terrain, aux métiers ou aux processus.
- S'assurer de la fluidité de l'information de gestion. C'est d'autant plus important que la fonction contrôle n'est pas toujours en mesure, surtout dans les grands groupes, de maîtriser l'ensemble des systèmes d'information et de garantir leur fiabilité. La solution consiste donc à se rapprocher au maximum des opérationnels, à créer des espaces de dialogue de gestion et, si elle existe, à travailler en étroite collaboration avec la direction des systèmes d'information.
- Mettre tout en œuvre pour inspirer confiance : respecter un certain équilibre dans ses interventions auprès de la direction générale et des directions opérationnelles ; montrer l'exemple (délai et qualité des réponses faites aux opérationnels, disponibilité, enquêtes de satisfaction auprès des utilisateurs des systèmes de contrôle...) ; proposer et animer des séminaires de formation ; proposer des indicateurs pertinents et montrant une certaine créativité ; « parler vrai » tout en respectant les individus ; appliquer à soi-même les valeurs que l'on est censé véhiculer (respect, écoute, solidarité).

Tableau 14 : Une lecture des missions de la fonction contrôle au travers des trois zones et des sept niveaux

Zone	Niveaux	Rôle(s) de la fonction contrôle de gestion	Dimension naturelle	Analogie au corps humain
Zone tête	Identité Valeurs	Défendre ou préserver l'intégrité et l'éthique de l'entreprise	Masculine	Cerveau et hypophyse
	Politiques Stratégies	Éclairer les dirigeants et nourrir leur réflexion par des études et indicateurs économiques Aider à l'élaboration de la stratégie et proposer des hypothèses ou <i>scenarii</i> de réalisation Copiloter la réalisation de la stratégie Contribuer à la détermination des objectifs généraux déclinés de la stratégie Élaborer le processus de planification Préparer les arbitrages budgétaires	Féminine	
	Règles Procédures	Déterminer les procédures d'élaboration du budget Déterminer et maintenir les règles de gestion Participer à l'élaboration des règles de contrôle interne Définir un langage de gestion commun	Masculine	
Zone rythmique	Hommes Groupes	Animer le dialogue de gestion notamment le processus budgétaire Décliner les objectifs (budget...) S'assurer d'un alignement des objectifs individuels sur les objectifs globaux Suivre et analyser les résultats à partir des indicateurs de performance (financiers et autres) Interpeller les opérationnels sur la prise en compte de la performance globale Impulser une démarche orientée performance globale Challenger les équipes par du benchmarking interne S'assurer de la performance globale au sein de groupes de projets transverses	Féminine	Moelle épinière et Système nerveux autonome Système endocrinien (hormones)
	Fonction	Organiser et structurer le processus contrôle de gestion	Masculine	Ramifications nerveuses et veineuses
	Processus Flux	Élaborer les maquettes et les supports du dispositif de pilotage Produire des données (collecte de données et production de reporting...)	Féminine	
Moyens matériels	Mettre en place les systèmes et les outils de pilotage pour l'atteinte des objectifs Optimiser l'allocation des moyens nécessaires à la réalisation des objectifs	Masculine		

L'analogie au corps humain peut d'ailleurs aider à une meilleure compréhension de la dimension féminine de la fonction contrôle de gestion. En médecine chinoise, ce ne sont pas tant la température, la composition du sang ou toute autre constante physiologique qui définissent la santé d'un individu que la bonne circulation et le juste équilibre yin et yang de l'énergie vitale¹. On pourrait utiliser le même argument pour l'entreprise considérée comme un organisme vivant : certes, il est toujours utile à un moment donné ou à un autre d'établir un « bilan » à l'aide d'indicateurs adaptés, ce que fait d'ailleurs la comptabilité générale. Pour autant, le rôle du contrôle de gestion dépasse largement cette mission. Son rôle consiste à informer et à rendre l'organisation plus fluide. Au fond, et comme l'indique le tableau 14, la fonction contrôle de gestion est à l'entreprise ce que le système nerveux et le système endocrinien sont au corps humain.

5.3.3. Rechercher l'équilibre de la structure organisationnelle

S'assurer que l'entreprise, organisme vivant, est dotée de toutes les fonctions qui lui sont essentielles pour exister et se développer est indispensable, mais ne suffit pas. Pour permettre à une firme d'être efficace au jour le jour, il convient aussi de réfléchir à l'organisation du pouvoir de décision entre les acteurs et/ou les différentes entités, et de fixer clairement les règles d'allocations des ressources. Il s'agit en d'autres termes de convenir d'une structure organisationnelle qui, là encore, devra être la plus équilibrée possible.

Quelle structure organisationnelle ou décisionnelle doit-on privilégier pour que le processus global de création de valeur soit le plus performant possible ? Nous avons déjà précisé² qu'il existait, pour simplifier, trois grands types de schémas organisationnels : la structure fonctionnelle, la structure divisionnelle et les structures matricielles. En fait, le choix d'une structure organisationnelle répond à une double question (Bouquin, 2008, p. 215)³ :

- Quel critère principal doit guider la différenciation des autorités et responsabilités ? Faut-il structurer l'organisation compte tenu des ressources, de la technologie, des produits ou des marchés (clients ou zones géographiques) ?
- Quel mode d'intégration convient-il de choisir ? La voie hiérarchique, la référence à des objectifs chiffrés à atteindre ? La référence à des finalités globales ?⁴ Au fond, s'agit-il de contrôler par la hiérarchie (en référence à des moyens), par le marché (en référence à des résultats) ou par la « culture » (en référence à une vision et en privilégiant l'apprentissage) ?

De manière schématique, chaque structure organisationnelle présente des avantages et des inconvénients.

1. Se reporter à la partie 1.

2. Voir chapitre 2, § 2.1.

3. Bouquin H., *Le Contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France, 8^e édition, 2008.

4. On se référera à la théorie de la contingence structurelle (Lawrence P. R., Lorsch J. W., *Adapter les structures de l'entreprise. Intégration ou différenciation*. Éditions d'Organisation, 1973).

- Dans la structure fonctionnelle classique, le découpage horizontal par spécialisation a le mérite de la simplicité et confère aux unités en place (achats, production, vente, administration...) une certaine autonomie. Mais, dans cette organisation centralisée où les unités n'ont qu'une obligation de moyens, l'information est surtout descendante et l'intégration s'effectue par la voie hiérarchique.
- La structure divisionnelle répond aux exigences de la décentralisation. La délégation de la prise de décision au profit des unités opérationnelles donne plus de pouvoir aux managers intermédiaires et libère la direction générale qui peut alors se consacrer à la stratégie. Mais le cloisonnement de ces mêmes unités nuit à un travail commun.
- La structure matricielle est susceptible de combiner les avantages d'une structure à la fois hiérarchique (le processus de prise de décision est probablement plus clair) et ceux d'une structure plus transversale (les acteurs raisonnent plus en termes de processus). Plusieurs types de croisements sont possibles : les fonctions avec les activités (*lines of business*), les activités avec les marchés nationaux, ou encore les fonctions avec les processus. Mais elle s'avère extrêmement délicate et complexe à mettre en place sur le terrain.

Il n'existe pas de structure universellement efficace. Pour autant et compte tenu de notre approche globale de l'entreprise, nous avons tendance à privilégier la structure matricielle (hiérarchique et transversale), plus apte, selon nous, à engager l'organisation sur la voie d'un développement pérenne, agile et efficace. Sur la question de l'intégration, c'est la référence aux finalités globales qui l'emporte ; les individus sont autonomisés, mais sont amenés à travailler ensemble. Pour autant, rappelons que l'entreprise ne peut accéder tout de suite à une structure matricielle. Il lui faut sans doute au préalable passer par d'autres étapes comme la structure fonctionnelle et la structure divisionnelle.

Au demeurant, on notera qu'en matière de structuration organisationnelle, quatre grands principes doivent être respectés :

- ① Le critère principal de différenciation des autorités et des responsabilités doit tenir compte des spécificités de l'entreprise (vision, politiques et stratégies, métier...).
- ② Pour la grande majorité des entreprises, celles qui ne sont pas parvenues au palier 3, le recours unique et généralisé à un seul des trois modes d'intégration (par les moyens, par les résultats ou en référence à une vision) conduit certainement à l'échec. Pour des raisons d'équilibre, il faut probablement opérer un subtil dosage entre les trois.
- ③ L'atteinte du stade d'intégration requiert la recherche de l'équilibre entre les grandes « fonctions » de l'entreprise. Il y a nécessité que chacune des fonctions de l'entreprise existe et joue pleinement son rôle. C'est essentiel, car, dans tout organisme, si une fonction ne joue pas son rôle, des dysfonctionnements apparaissent dans l'ensemble. On sait très bien, par exemple, que des problèmes digestifs

gènèrent de la fatigue. Chacune d'entre ces fonctions doit avoir une place reconnue (pas seulement sur le papier) et agir de façon réelle dans les processus de vie de l'organisation.

④ Le choix de la structure organisationnelle est déterminant dans la recherche de l'équilibre global de l'entreprise : il relève, par conséquent, de la direction générale. Toutefois, la fonction contrôle est également concernée, puisqu'elle doit s'assurer de la mise en cohérence de la structure organisationnelle et de la structure de gestion.

5.3.4. La fonction contrôle s'assure de la mise en cohérence de la structure organisationnelle et de la structure de gestion

La structure organisationnelle doit faire preuve de cohérence en garantissant une totale adéquation entre les ressources allouées aux entités et le pouvoir de décision qu'on leur attribue. Si le choix de la structure organisationnelle incombe à la direction, l'élaboration de la structure de gestion engage la fonction contrôle elle-même. Son rôle en la matière est fondamental, car elle doit ajuster la structure de gestion à la structure organisationnelle. Prenant appui sur leurs observations du terrain, les auteurs font déjà correspondre à chacune des structures organisationnelles une forme particulière d'organisation du contrôle¹ : dans la structure fonctionnelle *stricto sensu*, le contrôle de gestion serait limité au suivi centralisé des budgets de dépenses des différentes entités. Fondée sur le principe de décentralisation, la structure divisionnelle justifierait l'apparition des centres de profit voire d'investissement ; la structure transversale (voire matricielle) nécessiterait, quant à elle, la mise en place d'un contrôle de gestion des processus.

La **structure de gestion** prévoit le découpage de l'entreprise en centres de responsabilités, définit les paramètres de gestion des entités² c'est-à-dire la nature des **objectifs** qui leur sont assignés ainsi que les **critères d'évaluation** de leurs résultats ou de leur performance.

Classiquement, on distingue quatre types possibles de centres de responsabilité : les centres de coût, de revenus, de profit et d'investissement (Giraud *et al.*, 2008, p. 45)³.

- Les **centres de coûts**, dont la responsabilité s'étend à des critères tels que la maîtrise des coûts, la qualité des produits ou des services, les délais... ne peuvent agir directement sur le chiffre d'affaires (exemple : services support).
- Les **centres de revenus**, s'ils peuvent, à l'inverse, agir sur le chiffre d'affaires ou sur les parts de marché, n'ont pas la maîtrise des coûts des produits qu'ils vendent, à l'exception parfois des coûts commerciaux (exemple : entités de distribution).

1. Ce travail des auteurs est d'autant plus délicat que les structures organisationnelles varient d'une entreprise à une autre et qu'elles ne correspondent pas toujours exactement à l'un des trois modèles que nous avons indiqués.

2. Par *entité*, nous entendons un sous-système organisationnel doté d'un pouvoir de décision et de moyens, et investi d'une obligation de résultat compte tenu du pouvoir et des ressources qui lui sont alloués.

3. Giraud F. *et al.*, *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*. Gualino, 3^e édition, 2008.

- Les **centres de profit**, qui disposent d'un pouvoir de décision suffisamment large, assument la responsabilité du bénéfice ou de la marge dégagée par l'activité.
- Les **centres d'investissement**, dont l'autorité est la plus large, ont en plus le pouvoir de décision quant aux investissements de leur activité. Leur contribution est alors définie sous la forme de ratios de retours sur investissement (ROI, ROE¹...) ou de bénéfices résiduels.

Là encore, il n'existe probablement pas de structure de gestion idéale. Pour autant, nous formulerons les recommandations suivantes en la matière :

- Comme la structure organisationnelle, la structure de gestion doit être respectueuse de l'identité et des valeurs de l'entreprise. Par exemple, la volonté affichée par les dirigeants d'améliorer le service aux clients et de donner, par conséquent, plus de pouvoir et d'autonomie aux opérationnels doit se traduire sur le terrain par la mise en place de véritables centres de responsabilités. À cet égard, il est fondamental de leur attribuer les moyens correspondant à ces responsabilités sous peine de créer de l'injustice, de faire connaître aux acteurs une pression insupportable (ce qui nuit au développement de l'homme) et de rendre le dispositif inefficace.
- Dans une entreprise qui se veut pérenne, agile et efficace, les objectifs et les critères d'évaluation de chaque fonction et/ou entité doivent être en phase avec la finalité de performance globale. En d'autres termes, ces objectifs et ces critères d'évaluation ne peuvent reposer que sur une dimension financière. Une direction d'entreprise qui veut réellement développer les compétences et la responsabilisation de son personnel devra fixer des objectifs en ce sens à ses managers et conditionner une partie de leur rémunération et déroulement de carrière à leur atteinte.
- Si la structure de gestion doit être cohérente avec la structure organisationnelle en place, son optimisation, sur laquelle travaille la fonction contrôle, peut conduire les dirigeants à faire évoluer la structure organisationnelle. Ainsi, la fonction contrôle peut aider la direction à clarifier la structure organisationnelle, à en repérer les incohérences comme, par exemple, une insuffisance ou des excès de moyens accordés à certaines fonctions et/ou entités ; elle peut aussi l'inciter à injecter peu à peu de la transversalité dans l'organisation.

1. Return on Equity.

L'essentiel du chapitre 5

Animer le dialogue de gestion c'est fixer et faire évoluer les règles et les procédures, coordonner le processus de pilotage, structurer et faire vivre les fonctions de l'organisation.

- **Fixer et faire évoluer les règles et les procédures.** Interface entre le niveau « politiques - stratégies » et le niveau « hommes - groupes », les règles et les procédures sont les gardiennes de la cohérence des activités et/ou fonctions de l'entreprise. Souvent négligées, elles constituent pourtant une véritable boussole ou point de référence à l'usage de managers à qui l'on demande, dans un contexte de décentralisation, d'être de plus en plus autonomes. En cela, il est indispensable qu'elles soient applicables, évolutives et qu'elles se fondent dans le modèle de développement de l'organisation. La fonction contrôle, quant à elle, intervient à double titre : ① elle contribue à la définition, mise en place et actualisation des règles et procédures de l'entreprise ; ② elle est chargée des règles et des procédures du contrôle de gestion qu'elle peut mettre en œuvre en fonction de la grille des trois zones et des sept niveaux.

- **Coordonner le processus de pilotage.** La multiplicité d'acteurs qui, de plus, évoluent dans un environnement complexe, crée un risque d'incohérence de l'ensemble des actions qu'ils mènent en local. Face à ce risque, un dispositif de coordination verticale et horizontale est indispensable dans la construction du plan stratégique comme dans le suivi et l'animation du cycle de gestion et des plans de progrès. Pour être efficace, ce dispositif doit être pensé et appliqué à tous les niveaux de la structure, être adapté aux temporalités de l'entreprise et revêtir une dimension masculine (instrumentale) et féminine (relationnelle) à la fois. La fonction contrôle, là encore, intervient à double titre : ① relais de la direction générale, elle contribue à la coordination verticale ; ② fonction de liaison entre unités opérationnelles, elle participe à la coordination horizontale. Elle assure cette double mission en étant à la fois architecte du système de contrôle et animatrice du dialogue de gestion. Cette double attribution légitime son implication dans la conduite de projet.

- **Structurer et faire vivre les fonctions de l'organisation.** Le développement équilibré d'une firme suppose la collaboration étroite de douze fonctions dont les visions respectives se complètent et assurent un pilotage plus efficace. Si la fonction contrôle peut apporter son aide dans la structuration et dans la mise en mouvement de ces fonctions, il lui faut aussi se structurer elle-même selon la grille des trois zones et des sept niveaux. Elle ne devra pas en oublier pour autant la dimension féminine de son rôle. Mais travailler sur les fonctions est insuffisant : il convient également de définir la structure organisationnelle et la structure de gestion qui en découle. À cet égard, la fonction contrôle s'assurera de la mise en cohérence des deux ; elle veillera aussi à ce que la démarche de structuration soit toujours en phase avec les principes fondamentaux d'un développement équilibré de « l'organisme entreprise ».

Coconstruire le système de pilotage

Coconstruire le système de pilotage c'est, dans le cadre d'un pilotage par les processus (6.1.), veiller à associer les différents acteurs à l'élaboration des tableaux de bord et à l'identification d'indicateurs pertinents (6.2.), tout en s'assurant que les moyens matériels ou techniques dont on dispose sont en phase avec ses ambitions (6.3.).

6.1. Intégrer le pilotage par les processus

6.1.1. Processus et pilotage par les processus : définitions et caractéristiques

L'organisation hiérarchique et la structuration en centres de responsabilités ne permettent pas toujours de gérer efficacement la création de valeur globale. On peut alors avoir recours à d'autres formes de management complémentaires comme le **pilotage par les processus**. On le retrouve aussi dans le corps humain ; il est le plus approprié, car les processus sont orientés par des finalités et il relie de façon dynamique fonctions et structures.

Il existe plusieurs définitions du processus, nous en retiendrons deux :

① Classiquement, un processus est défini comme « un ensemble d'activités¹ reliées entre elles par des flux d'information ou de matières significatifs et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini² ». Il peut concerner, par exemple, la fabrication d'un produit, l'entretien d'un matériel, le recrutement d'un salarié, l'optimisation d'une opération courante, la gestion du risque clients, la fiabilisation de données informatiques ou encore la mise en conformité à un règlement.³

② Selon le modèle European Foundation for Quality Management (EFQM), qui met plus l'accent sur l'interaction hommes/organisation, « les processus sont les moyens à l'aide desquels l'organisation met en œuvre et déploie les compétences de son personnel pour produire des résultats ».

Partant de l'approche systémique utilisée en stratégie par M. Porter au travers du concept de chaîne de valeur, l'approche par processus, qui articule des activités à des résultats, conduit à relier les activités de l'entreprise à leur finalité commune, à savoir : l'offre de produit(s) ou de service(s) qui est faite au client.

1. On considèrera que l'activité est un ensemble de tâches.

2. Il ne faut pas confondre le processus, tel que nous le définissons, avec « le processus de contrôle de gestion », qui renvoie traditionnellement au cycle « prévision – planification – suivi des résultats – évaluation ».

3. Lorino Ph., *Méthodes et pratiques de la performance*. Éditions d'Organisation, 1997, p. 83.

« Elle fonde ainsi les représentations où l'entreprise apparaît non plus sous une forme hiérarchique, mais comme un ensemble d'activités tournées vers le client » (Bouquin, 2008, p. 49)¹.

On peut distinguer trois grandes familles de processus : le **processus de direction** ou **processus « cible »**, le **processus fonctionnel** ou de support et le **processus opérationnel**. La première famille, qui relève de la zone tête, fait référence aux processus de construction de l'identité et des valeurs, de la vision, des politiques et des stratégies. La seconde, qui renvoie à la zone rythmique, désigne plus particulièrement les processus d'élaboration des règles et des procédures, d'animation des hommes ou de structuration des fonctions (fonctions logistique, achats, ressources humaines, finance - comptabilité, etc.). La troisième, qui concerne la zone du métabolisme, regroupe entre autres les processus de production, de commercialisation ou de distribution, mais aussi la gestion des flux et des moyens matériels.

On distingue également le **processus** dit « **majeur** » ou « principal », qui comprend des « **sous-processus** » ou « microprocessus », opérations réalisées à l'intérieur même d'un service pour exécuter une activité. Le processus majeur en l'occurrence est décrit à partir des éléments suivants : son *output*, l'identité du client, les activités qu'il comporte, les ressources qu'il consomme, ce qui le déclenche, sa temporalité, ses règles et ses procédures de fonctionnement, l'identité de son responsable. Enfin, le processus se distingue du **projet**. On notera notamment que si le processus est répétitif et permanent, le projet est généralement unique et limité dans le temps.

6.1.2. L'atteinte de l'équilibre par le pilotage par les processus

Au moment de sa mise en œuvre ou lors d'un diagnostic, le processus majeur peut être décliné selon la grille des trois zones et des sept niveaux, ce qui permettra par la suite de le rendre plus efficace. Prenons, par exemple, le cas du processus de paye.

- **Niveau « identités - valeurs »**. On détermine la vision, l'identité du processus et les valeurs auxquelles on se référera dans son déroulement (exemple : respecter le salarié c'est aussi le rémunérer au moment où il doit être rémunéré...).
- **Niveau « politiques - stratégies »**. On élabore la ligne de conduite à tenir (politique) ainsi que la méthode, les étapes et les conditions de mise en œuvre de cette politique (objectifs stratégiques) en vue de servir la finalité globale du processus de paye.
- **Niveau « structures - règles - procédures »**. On définit les règles et les procédures relatives à l'établissement ou au paramétrage de la paye. On s'assure en particulier de la coordination et de l'efficacité des sous-processus (qu'est-il prévu pour respecter l'entrée en vigueur de nouvelles lois, prendre en compte les heures supplémentaires ou saisir les nouveaux taux de cotisation ?). Quid de la structure ? Soit le processus existe en tant que structure organisationnelle dotée d'autorité et de pouvoir, soit ce n'est pas le cas et il faut prévoir une procédure d'évaluation du processus et de son responsable.

1. Bouquin H., *Le Contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France, 8^e édition, 2008.

- **Niveau « hommes - groupes ».** Un animateur est chargé de former les opérateurs de saisie (aspect d'autant plus fondamental que l'établissement de la paye est totalement informatisé et qu'il est difficile de contrôler les sorties). On réfléchit aussi à la façon dont les intervenants du processus (ceux qui s'occupent de la veille juridique et de la doctrine, ceux qui saisissent les données, ceux qui réalisent les paramétrages des systèmes de paye, ceux qui comptabilisent et assurent la mise en paiement des salaires, ceux qui gèrent les éventuels contentieux...) pourront se coordonner.
- **Niveau « fonction ».** Le service paye doit s'organiser compte tenu de son utilité et des tâches qui lui incombent. En tant que structure organisationnelle, on lui affecte, en plus d'un responsable, un budget et un système de mesure de ses performances. On recense aussi les fonctions auxquelles on aura recours et des enjeux qui en découlent (la fonction organisation - informatique, par exemple).
- **Niveau « processus - flux ».** Dans le prolongement du niveau précédent, il convient de garantir la fiabilité et la sécurité des flux d'information, supports et données, sous peine de mettre en péril l'ensemble du système de la paye.
- **Niveau « moyens matériels ».** Les moyens matériels dont dispose le service paye sont dimensionnés en fonction de la ligne de conduite, des objectifs stratégiques et du cahier des charges du processus.

Piloter par les processus présente bon nombre d'avantages...

- Le pilotage par les processus apporte de la flexibilité, ce qui est une nécessité pour le pilotage de l'entreprise système adaptatif complexe. Il permet d'éviter de bouleverser les dispositifs en place (notamment ceux qui sont efficaces ou qui fonctionnent bien !) ou de tout réorganiser en cas de changement de direction.
- Le pilotage par les processus conduit à rechercher la transversalité. La gestion de projet en particulier (par exemple : un projet de restructuration) suppose un pilotage par les processus qui, seul, permet d'avoir une démarche transversale.
- Décrire une firme ou une entité à partir de ses processus revient à mettre en évidence les liens de causalité entre les activités de ceux qui interviennent dans la chaîne de valeur, ce qui n'est guère possible dans une logique hiérarchique incarnée par un organigramme. En d'autres termes, c'est amener les acteurs à prendre conscience de l'impact de leurs actions sur le système global ; c'est les pousser à rencontrer les autres pour trouver les solutions aux problèmes posés. Un responsable des stocks soucieux de réduire ses coûts peut mettre en danger l'ensemble du processus commercial ou de production s'il se révèle incapable, le moment venu, de fournir les marchandises ou les matières premières requises.

- De nature féminine, le processus se situe dans la zone du « mouvement conscient » : il place les hommes dans une logique de don, logique à laquelle les individus ne sont pas forcément sensibilisés puisque le pilotage par les processus n'est pas toujours déployé en entreprise. Ce dernier contribue ainsi au processus d'individuation car il oblige à être autonome tout en étant au service de la finalité du processus.

De fait, nous considérerons que le pilotage par les processus est probablement le plus adapté pour piloter le système complexe qu'est l'entreprise, et donc le plus apte à conduire l'entreprise sur la voie de la performance globale. Pour autant, et nous en sommes conscients, il est certainement le plus difficile à mettre en œuvre, notamment parce que son efficacité suppose la réunion d'un certain nombre de conditions.

Au demeurant, quelles sont les conditions d'efficacité du pilotage par les processus ?

- Piloter par les processus ou participer à un processus suppose d'élargir sa vision¹, de s'ouvrir aux autres, de mettre de côté ses stratégies personnelles, de décloisonner l'entreprise, voire de mettre en cause des positions ou des avantages acquis, ce à quoi les organisations et les hommes qui les font ne sont pas nécessairement prêts.
- L'efficacité d'un processus repose sur la coopération et la confiance des acteurs qui le font vivre. Le pilotage par les processus exige, en particulier dans la zone du métabolisme², une solidarité entre individus et/ou fonctions. Les choix qui sont pris à un stade ont des répercussions sur les autres stades. Si un élément du processus est défaillant, c'est tout le système qui en pâtit.
- La nomination d'un coordinateur aux compétences et aux qualités requises s'avère indispensable. À l'interface entre l'amont et l'aval, il doit notamment s'assurer que les sous-processus sont de qualité, qu'ils sont calibrés eu égard aux exigences pré-définies et qu'ils convergent dans le sens de la finalité globale de l'entreprise. Or, cet animateur n'a pas la possibilité de tout contrôler d'où la nécessité d'associer tous les acteurs via la création d'un espace de dialogue de gestion.
- Pour renforcer l'implication des acteurs dans le processus, il convient de faciliter leurs interactions, de leur donner la parole, de recueillir leur avis sur les problèmes qu'ils rencontrent. Le processus renvoie au principe de vie. Il doit donc rester vivant.
- Les trois niveaux de processus (de direction, support et opérationnels) doivent être totalement imbriqués. En particulier, ce sont les processus fonctionnels qui doivent permettre d'assurer une totale cohérence entre les processus « cible » et les processus opérationnels (ligne verticale) et entre les processus opérationnels (ligne

1. Ou sa façon d'appréhender l'entreprise. Se reporter à la partie 1.

2. Se reporter à la partie 1, chapitre 1, § 1.2.

horizontale). Cette cohérence peut d'ailleurs être mise à mal lors de l'externalisation d'un processus ou de l'une des activités constitutives du processus.

Abordons le problème de l'externalisation des processus...

Enchaînement d'activités qui concourent à la création finale d'un bien ou d'un service, le processus peut être déstabilisé dès lors que l'entreprise procède à l'externalisation de l'une de ses composantes. Pour autant, le choix de sous-traiter une activité peut être justifié par des raisons stratégiques (l'entreprise souhaite se recentrer sur son cœur de métier) ou de coûts. Par conséquent, il convient de mettre en place des garde-fous.

Voici en la matière nos principales recommandations :

- Même si la partie externalisée est le plus souvent la zone du métabolisme, le cahier des charges adressé au sous-traitant reprendra les principes guidant l'atteinte de la performance globale, comme le montre l'illustration ci-après. En effet, les niveaux « processus - flux » et « moyens matériels » sont aussi essentiels à la pérennité et à l'efficacité globale du processus que les niveaux « supérieurs ». On pourra échanger directement avec le sous-traitant sur ces principes. Si le devoir de ce dernier est de respecter les valeurs et les principes de l'entreprise d'origine, celle-ci doit respecter son sous-traitant.
- L'intégration des trois zones et des sept niveaux doit être absolument garantie en dépit de l'externalisation d'une partie du processus. La réussite d'une politique d'externalisation dépend de la capacité de l'entreprise d'origine, et du sous-traitant, à maintenir les grands équilibres et la solidarité entre les niveaux. « On ne se débarrasse pas » d'une activité externalisée : il faut au contraire nommer un responsable au sein même de l'entreprise d'origine chargé de piloter l'interface entre les deux entités, d'assurer le suivi et de veiller à la mise en œuvre des actions correctives (il peut, par exemple, coanimer des réunions visant à faciliter les retours d'expérience).

À notre avis, le non-respect de ces principes explique la fréquence des échecs en matière d'externalisation, dispositif souvent mis en œuvre sur la seule base de critères économiques. C'est souvent la partie masculine qui apparaît clairement dans le contrat, quand la dimension féminine est généralement occultée. Il faut au contraire « mettre en mouvement » ce dispositif pour qu'il reste « vivant », créer des espaces de dialogue de gestion dans lesquels les acteurs de part et d'autre échangent et se rencontrent, prévoir enfin un suivi des réalisations à l'aide d'indicateurs à la fois quantitatifs et qualitatifs.

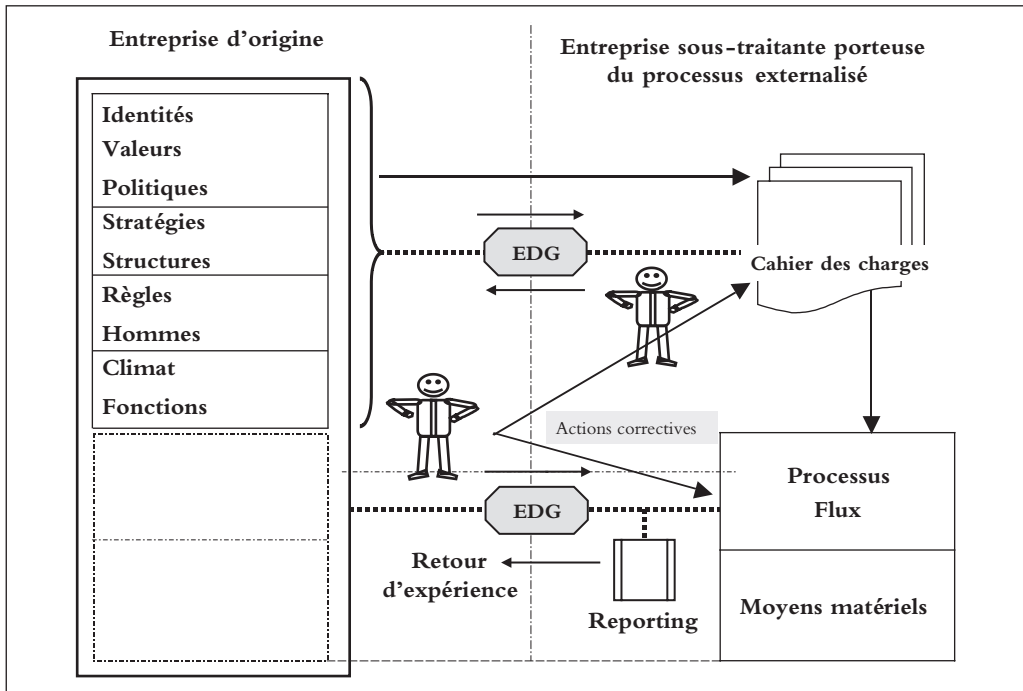


Illustration 27. L'externalisation d'un processus

6.1.3. Processus, méthodes et outils du contrôle de gestion

Dans une entreprise, la fonction contrôle est doublement concernée par les processus. D'une part, parce qu'elle peut être amenée, en tant que structure organisationnelle, à piloter elle-même des processus (cycle de gestion, par exemple). D'autre part, parce qu'elle peut être mise à contribution pour contrôler la performance d'un processus voire d'un projet – pour être efficace, en effet, un processus ou un projet doit être doté d'un pilote, d'objectifs stratégiques et d'un système de mesure de performance, autrement dit : « être placé sous contrôle » (au sens de *maîtrise*).

Dans des organisations de plus en plus « orientées client » et soumises à un environnement à la fois complexe et hautement concurrentiel, les managers souhaitent agir sur les « vraies » causes de performance. D'où le grand intérêt, depuis des années, pour la transversalité, la systémique des processus et, par voie de conséquence, pour des méthodes ou des outils dont la logique de construction s'articule plus ou moins fortement autour de la notion de processus. Parmi eux, on retrouve notamment des instruments de mesure (méthodes ABC-ABM), de pilotage stratégique et opérationnel (« balanced scorecard » et EFQM) ou de diagnostic (benchmarking et cartographie des risques). Nous les présentons ci-après.

• **Les méthodes ABC** (Activity Based Costing) **et ABM** (Activity Based Management)¹

Issue des travaux du CAM-I², l'ABC est une méthode de coûts complets permettant de traiter les charges indirectes suivant une logique de consommation et non plus de répartition. Les objets de coûts (produit, service, canal de distribution, client...) consomment des activités (ensemble de tâches), lesquelles consomment des ressources (humaines ou techniques) qui ont un coût. Le lien de causalité est ainsi établi par le biais de l'activité entre la ressource et l'objet de coût (Selmer, 2008, p. 41)³. Adaptée pour les firmes dont les frais généraux sont élevés, l'ABC rend compte de processus complexes (par exemple : la fabrication de produits sur mesure), ce que ne font pas les méthodes plus classiques. Elle a donné lieu à l'émergence de l'ABB (Activity Based Budgeting), méthode d'élaboration des budgets fondée sur les activités. Cependant, on reproche à la méthode d'être difficile et lourde à mettre en œuvre.

L'adoption de la méthode ABC conduit l'entreprise à réaliser des analyses de productivité, à engager des plans de réduction des charges fixes et à créer de nouvelles activités dans le cadre de l'ABM. Fondée sur l'idée que l'objectif de performance ne peut être atteint qu'à travers la maîtrise des activités et de leur articulation en processus, l'ABM pousse ainsi les managers à se focaliser sur l'optimisation en continu des processus en mettant l'accent sur l'innovation et l'apprentissage (Gervais, 2005, p. 238)⁴.

• **Le balanced scorecard** (ou tableau de bord équilibré)

Selon R. S. Kaplan et D. Norton (2003)⁵, le balanced scorecard (BSC) est un système de mesures « équilibré » de la performance. Reposant sur quatre piliers fondamentaux (clients, résultats financiers, processus internes, apprentissage organisationnel)⁶, il permet de communiquer la stratégie et de la déployer de manière concrète en un ensemble d'objectifs, d'indicateurs, de cibles et d'initiatives, de la direction générale jusqu'aux centres de profit. Son grand mérite est de fournir aux managers du terrain des outils qui dépassent la seule dimension financière, de les inciter de la sorte à appréhender la performance globale sous ses multiples aspects et d'encourager le dialogue de gestion.

Pour autant, la démarche « balanced scorecard » présente un certain nombre de défauts. Elle n'est pas « équilibrée » dans le sens où nous l'entendons, puisque les quatre blocs du modèle n'ont pas vraiment le même poids : les piliers clients, processus et apprentissage n'ont de légitimité que parce qu'ils sont au service des résultats financiers dans le cadre de la chaîne de causalité suivante : apprentissage organisationnel → processus interne → satisfaction des clients → résultats financiers.

1. Ravignon L. *et al.*, *Méthode ABC-ABM, Rentabilité mode d'emploi*. Éditions d'Organisation, 2003.

2. Consortium for Advanced Manufacturing International.

3. Selmer C., *La Boîte à outils du responsable financier*. Dunod, 2008.

4. Gervais M., *Contrôle de gestion*. Economica, 8^e édition, 2005.

5. Kaplan R. S., Norton D. P., *Le Tableau de bord prospectif*. Éditions d'Organisation, 2003.

6. Kaplan R. S., Norton, D. P., « Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System », *Harvard Business Review*, January/February 1996.

D'ailleurs, dans la pratique, les entreprises appliquent le plus souvent une surpondération du bloc financier. Ajoutons que le *balanced scorecard* reste ancré dans une approche hiérarchique *top-down*, et qu'il exclue l'environnement externe comme facteur de performance globale.

Par la suite, la carte stratégique a été proposée (Jaulent et Quares, 2004)¹ : elle est élaborée à partir de la finalité, de la vision et des valeurs de l'organisation et permet de mettre en évidence les processus d'interaction entre les activités/fonctions dans toute leur complexité. Cette méthode (appelée *ProcessMap*), développée par CIMPA (groupe Airbus), intègre de façon « statique » à la fois l'approche processus, la BSC et une vision systémique représentant à partir de boucles causales, les organisations sous forme de fonctions, système ou processus en interaction. Elle présente de ce fait, un intérêt indéniable, mais elle n'est pas simple à mettre en œuvre. Amenés à se projeter (« comment devra être mon entité dans trois, cinq ou dix ans ? »), les managers ont la possibilité de concevoir un tableau de bord prospectif à partir de la carte stratégique ou de piloter directement à partir de celle-ci.

• Le modèle EFQM (European Foundation for Quality Management)

Outil de management créé en 1988 à l'initiative de vingt grandes entreprises européennes, offre alternative aux modèles américain (Baldrige) et japonais (Deming), le modèle EFQM² regroupe les meilleures pratiques de management. Il s'agit d'une représentation systémique de l'organisation, permettant de faire cohabiter les différents systèmes de l'entreprise et de produire des résultats de façon équilibrée pour toutes les parties prenantes.

Il recense huit principes fondamentaux de l'excellence :

- ① le leadership et la constance de la vision ;
- ② l'orientation vers les résultats et la création de valeur ;
- ③ l'orientation client ;
- ④ le management par les processus et par les faits ;
- ⑤ les partenariats « gagnant - gagnant » ;
- ⑥ le développement et l'implication du personnel ;
- ⑦ la responsabilité vis-à-vis de la collectivité ;
- ⑧ les processus continus d'apprentissage, d'amélioration et d'innovation.

1. Jaulent P., Quares M.-A., *Méthodes de gestion*. Éditions d'Organisation, 2004.

2. (<http://www.efqm.com>). On pourra également consulter le site de l'AFNOR et l'ouvrage de Jean Supizet, *Le Management de la performance durable*. Éditions d'Organisation, 2002.

Le modèle EFQM incite les managers à prendre en compte les dimensions du développement durable et à s'assurer d'un l'équilibre de l'écosystème formé des « sept Clients de l'entreprise » : les actionnaires, les clients, les utilisateurs ou usagers, les partenaires, l'organisation elle-même, le personnel et la collectivité. La méthode se déroule ainsi en sept étapes :

- ① Poser la première dimension fondamentale des finalités de l'entreprise consistant à définir des leviers d'approche de l'avenir.
- ② Poser la deuxième dimension fondamentale des finalités de l'entreprise consistant à créer de la valeur de façon équilibrée pour toutes les parties prenantes.
- ③ Définir les objectifs stratégiques en termes de création de valeur pour chacune des parties prenantes et pour chaque levier d'approche de l'avenir.
- ④ Mesurer le niveau de réalisation des objectifs stratégiques de création de valeur par une série limitée d'indicateurs de résultats.
- ⑤ Établir les plans d'actions permettant de réaliser de façon cohérente les finalités, les objectifs stratégiques et les objectifs opérationnels.
- ⑥ Mesurer les éléments déterminants de la performance qui garantissent l'efficacité des plans d'action.
- ⑦ Créer toutes les conditions d'environnement interne et externe par la clarté du projet d'avenir de l'entreprise et une dynamique d'apprentissage continu se traduisant par l'évolution de l'indice de performance globale de l'organisation.

Notons que ce modèle est un peu lourd à mettre en place, mais peut être un vecteur intéressant pour accompagner l'entreprise vers le stade de l'intégration. Les pilotes et contrôleurs de gestion peuvent utilement s'en inspirer.

• La cartographie des risques

Il s'agit d'identifier les principaux risques auxquels l'entreprise est exposée, quelle qu'en soit la nature (risques financiers, industriels, juridiques et sociaux...), de vérifier si les dispositifs de contrôle sont adaptés et de définir des plans d'action et des systèmes de contrôle, pour réduire ces risques à un niveau acceptable. Dans son appréhension globale et intégrée, la cartographie des risques vise à vérifier l'adéquation organisation/processus et la maîtrise des risques associés au sein des différentes entités¹.

La cartographie globale et intégrée des risques présente bon nombre d'avantages :

- ① Pour les firmes concernées, elle répond aux exigences de la loi de sécurité financière (LSF) de 2003 quant à la réalisation d'un rapport annuel sur la maîtrise des risques globaux.

1. Celle qu'Arnaud Helluy a déployée dans le cadre de sa fonction intègre les repères que nous développons dans cet ouvrage : structuration selon trois registres (processus de direction, fonctionnel, de production), diagnostic des risques sur les sept niveaux, etc.

- ② Elle conduit à renforcer l'efficacité économique d'une entreprise ou d'une entité en l'aidant à optimiser l'utilisation de ses ressources et à mieux maîtriser ses risques.
- ③ Elle permet de structurer le dialogue de gestion autour des risques de façon rigoureuse et dans une logique de processus « orienté satisfaction du client ».
- ④ Dans le cadre d'une démarche de plan de progrès :
- Elle permet d'affiner le diagnostic des forces et faiblesses de l'entité. À la SNCF, par exemple, la mise en œuvre du plan à trois ans fixé par activité/domaine (le Projet industriel) a conduit les entités fonctionnelles et de production à définir leur projet d'établissement en identifiant leurs forces et faiblesses, mais aussi leurs marges de progrès pour atteindre les objectifs qualitatifs et quantitatifs fixés par l'entreprise comme axes prioritaires. La cartographie globale et intégrée des risques semble particulièrement pertinente pour réaliser ce diagnostic amont.
 - Elle aide à bâtir des plans d'actions à partir de cette analyse. À la SNCF, diagnostic et plans d'action sont regroupés dans le projet d'établissement, ce dernier étant animé par le contrôleur de gestion.
 - Elle alimente, enfin, les axes des plans d'action du projet d'établissement ;
- ⑤ Elle peut être utilisée pour faciliter l'intégration d'un nouveau responsable fonctionnel ou opérationnel – à la SNCF, Arnauld Helluy a ainsi proposé au nouveau responsable d'une des activités de la protection sociale de s'immerger rapidement dans les enjeux de l'entité qu'il allait diriger à l'aide d'une démarche de cartographie des risques. Elle peut également être employée dans le cas d'un rachat d'entreprise.

Une cartographie des risques doit être coconstruite lors de réunions successives permettant de faire émerger et de s'accorder sur les processus majeurs, les tâches critiques associées et la criticité des risques de non-atteinte de ces tâches. La pratique a montré que cet exercice n'est pas évident, notamment quand les acteurs n'ont pas une conscience intégrée de leur entité : ils se focalisent alors sur leurs propres missions. L'animateur de la démarche (fonction qu'il est tout à fait pertinent de confier au contrôleur de gestion) devra veiller à ce que chacun puisse s'exprimer et prendre conscience des risques des autres et de ceux qu'il peut lui-même engendrer.

• Le benchmarking

Le benchmarking est une méthode qui consiste à comparer les résultats (coûts, délais) d'une activité ou d'un processus à ceux qu'une autre firme (pas nécessairement du même secteur) parvient à atteindre et qui font d'elle une référence. On cherche à identifier, à analyser et à adopter, en les adaptant, les pratiques des entreprises les plus performantes, afin de progresser et d'améliorer les réalisations de sa propre organisation. Le benchmarking permet ainsi de se fixer des objectifs ambitieux, d'accélérer le rythme du changement, de s'autoévaluer en « décortiquant » son organisation et ses processus, de mieux se connaître et de provoquer des échanges entre les acteurs (retours d'expérience).

Nous n'avons fait référence ici qu'à quelques exemples de méthodes ou d'instruments plus ou moins articulés autour du principe de processus. Tous ces outils ont leurs avantages et leurs limites. Bien entendu, il existe d'autres outils (comptables, de contrôle ou financiers) que nous ne présenterons pas de manière détaillée. Pour autant, notre objectif étant de donner des repères pour la mise en œuvre d'un contrôle de gestion plus équilibré, nous proposons un classement des principaux instruments de gestion en fonction des trois paliers.

- Nous regroupons dans le palier 1, les méthodes, outils et mécanismes standardisés, dont la vocation première est de structurer l'organisation. D'utilisation relativement simple ou connue, ils sont utilisables dans un environnement stable et peu complexe.
- Dans le palier 2 figurent les méthodes et outils plus ouverts sur l'extérieur, alimentés par des données externes et qui tentent de relier les différentes activités et/ou fonctions de l'entreprise et, pour certains, d'avoir une approche par processus. Comme ces outils tentent de modéliser la complexité, on leur reproche d'être des « usines à gaz » qui, de surcroît, gèrent mal les exceptions. D'utilisation complexe, ils tendent à « asservir » ceux qui y ont recours et qui se sentent considérés de fait comme les « inputs » de l'outil. Ils seraient efficaces si l'homme n'était pas au service de l'outil et s'il pouvait se l'approprier totalement.
- Les outils configurés pour un développement intégré de l'entreprise relèvent du palier 3. Totalement façonnés et maîtrisés par l'homme, vivants, ils sont coélaborés par l'ensemble des acteurs dans une démarche d'apprentissage continue. Ils sont structurés pour atteindre une performance globale et s'assurent donc d'une prise en compte équilibrée et inter-reliée des différents objectifs et fondamentaux de l'organisation, tout en intégrant les besoins externes des parties prenantes.

Là encore, il s'agit d'archétypes qui ne correspondent probablement pas à la réalité mais qui nous permettent de donner des repères. Par ailleurs, cette catégorisation ne préjuge aucunement de l'efficacité des méthodes ou outils présentés, car tout dépend de l'objectif que les dirigeants ou les pilotes leur assignent. Néanmoins, il donne « l'esprit » dans lequel ces méthodes et outils ont été conçus ou généralement utilisés. Ce classement est discutable ou sujet à débat : il est en effet difficile de ranger des outils dans des cases, d'autant que chacun d'entre eux a été conçu à une période différente, par des experts ou des organisations différentes et qu'ils répondent à des besoins spécifiques. En fait, tout dépend de la façon et du cadre dans lequel les managers ou les décideurs les utilisent ; il arrive d'ailleurs que des méthodes ou des instruments de gestion soient partiellement ou totalement détournés de leur finalité première et/ou aménagés en fonction de la problématique que les entreprises rencontrent et ont à traiter. Ce n'est pas grave, bien au contraire, car cela témoigne dans ce cas de la capacité évolutive des outils concernés.

Tableau 15. Les méthodes et les outils de gestion en fonction des paliers

Méthodes et outils de gestion	Palier 1		Palier 2		Palier 3
États financiers comptabilité générale		X			
Diagnostic financier			X		
Indicateurs de création de valeur		X			
Valorisation du capital humain et des immatériels				X	
Audit			X		
Budget		X			
Contrôle budgétaire	X				
Manuel de procédure	X				
Contrôle interne	X				
Outils de couverture	X				
Comptabilité analytique (coûts complets, coûts partiels, coûts standards)	X				
ABC			X		
ABM				X	
Balanced scorecard				X	
Démarche de certification				X	
Rolling forecast			X		
Reporting financier		X			
ERP				X	
Plans d'actions				X	
Cartographie des risques				X	
Business plan			X		
Méthodes des <i>scenarii</i>				X	
Démarches de développement durable				X	
Tableau de bord de la performance équilibrée					X
Modèle EFQM					X

L'outil n'est pas « condamné » à rester dans un palier donné. En fonction de ce que l'on en fait, certains d'entre eux peuvent évoluer, atteindre leur « partie noble » ou, du moins, être complétés ou améliorés pour se conformer aux besoins d'un pilotage pérenne, agile et efficace. C'est probablement le cas, par exemple, du balanced scorecard, qui a fait l'objet de multiples acceptions et versions depuis que General Electric l'a utilisé dans les années cinquante. Son utilisation aujourd'hui est plus fondée sur les principes de décentralisation et d'échanges. Un autre exemple est celui du reporting. Le reporting du palier 1 est « autoritaire » (destiné à des dirigeants lointains qui exigent telle ou telle information). Celui du palier 2 concerne à la fois une direction générale plus proche et différentes branches et/ou divisions, voire des entités opérationnelles ; le reporting du palier 3 est totalement coconstruit et co-utilisé en vertu du principe de solidarité (chacun se sent acteur de la chaîne de valeur) ; il sert de support à un véritable échange lors de réunions *ad hoc*.

Ajoutons que l'entreprise utilise une méthode ou un outil de gestion adéquat à son cycle de développement. Il serait inefficace de fournir à une organisation de palier 1 des outils de palier 3, car elle a pour priorité la structuration de son organisation. En revanche, une firme plus intégrée peut avoir besoin des outils du palier 3 (qui facilitent les échanges), comme de ceux du palier 1 (qui structurent son organisation).

Selon nous, la méthode idéale ou l'outil de gestion parfait n'existe pas. En revanche, il nous est possible de définir les qualités que devrait avoir un instrument de mesure, de pilotage ou d'analyse dans une entreprise à la recherche de la performance globale, assimilable à un organisme vivant et à un système adaptatif complexe.

- Un outil de gestion doit être adaptable, évolutif, non sclérosant.
- Il doit être en cohérence avec le degré de maturité de l'entreprise ou de l'entité.
- Il doit permettre à l'organisation d'appréhender au mieux complexité et incertitude.
- Il doit être conçu par les acteurs eux-mêmes et donner du sens à leur action (cet outil doit aider les pilotes à relier leur action à celles des autres).
- Il doit être plus prospectif et s'extraire d'une logique d'écarts trop prédominante.
- Il doit faciliter le processus d'apprentissage.

6.2. Concevoir des tableaux de bord et des indicateurs pertinents

« *Nul ne modèle sa main sur ses instruments. Ce sont les outils que toujours on façonne d'après la main* ».

A. de Gorgan (poète persan, ^{x^e} siècle).

6.2.1. Le tableau de bord, principes généraux et élaboration

Le contrôle (au sens de *maîtrise*) de l'action au quotidien suppose de compléter le système comptable et budgétaire par un instrument qui fournisse rapidement et fréquemment aux managers les informations (quantitatives ou qualitatives, financières ou non financières) qui leur sont utiles pour suivre la marche et le niveau de performance de leur entité et/ou activité : le **tableau de bord**. Celui-ci filtre les données les plus importantes du système d'information global de l'entreprise et les réorganise, si possible de façon conviviale et pertinente pour le décideur concerné.

M. Gervais (2005, p. 636)¹ rappelle que le tableau de bord de gestion comprend en principe deux éléments : un système de pilotage et un système de reporting. L'auteur en précise alors les traits distinctifs. « Monitoring permanent », le **système de pilotage** fournit au manager les informations dont il a besoin pour gérer ses activités et leur évolution. Outil de contrôle a posteriori des responsabilités déléguées, compte rendu périodique à l'usage de la hiérarchie, le **système de reporting** remonte les informations permettant d'évaluer la performance des unités opérationnelles. De fait, si le système de pilotage comprend des indicateurs d'action ou de fonctionnement plus en amont et quotidiens (on se focalise sur le *comment*), le système de reporting, lui, utilise des indicateurs de résultats, plus en aval, plutôt financiers, pouvant être agrégés et dont la fréquence est moins élevée (on se focalise sur le *quoi*).

1. Gervais M., *Contrôle de gestion*. Economica, 8^e édition, 2005.

Le tableau de bord remplit généralement quatre fonctions au sein des entreprises :

- ① À l'instar du tableau de bord d'une automobile, le tableau de bord de gestion est un « système d'alerte » qui fait ressortir les écarts significatifs ou les dérives anormales. Il amène son utilisateur à se pencher sur ce qui n'est pas conforme à ce qui était prévu.
- ② Le tableau de bord incite le manager à mettre en œuvre les actions qui s'imposent ou à déclencher une analyse un peu plus approfondie sur un point donné. Il oriente les corrections à apporter et/ou les pistes qu'il convient d'explorer avant d'agir.
- ③ Instrument de délégation des responsabilités, le tableau de bord permet aux pilotes de s'autocontrôler et à leurs responsables hiérarchiques d'apprécier la performance de leurs subordonnés.
- ④ Dans le cas de projets ou de missions menées conjointement par plusieurs entités, le tableau de bord permet aux managers de situer leur action dans le processus global, voire de les mettre en concurrence, ce qui peut constituer un facteur d'émulation.

Élaborer un tableau de bord est une opération qui doit répondre à certains principes de base (cf. *supra*) et qui emprunte un protocole précis. La littérature en contrôle de gestion propose ainsi bon nombre de méthodes d'élaboration auxquelles les praticiens ont la possibilité de se référer en fonction de leurs besoins.

- La **méthode JANUS** que présente C. Selmer (2003)¹, par exemple, structure la démarche de conception d'un tableau de bord en cinq étapes principales : ① J comme « Jalonner toutes les étapes du projet » et « Justifier d'un cadre pour l'action » ; ② A comme « Analyser les besoins des utilisateurs » et « Architecturer le réseau des tableaux de bord » ; ③ N comme « Normaliser les différentes méthodes de la performance » et « Normer les liaisons entre pilotage et performance » ; ④ U comme « Unifier les méthodes de représentation du tableau de bord » et « Utiliser un système informatique adapté » ; ⑤ S comme « Structurer la mise en œuvre du tableau de bord » et « Situer celui-ci au cœur du management ».
- Parmi les méthodes d'élaboration des tableaux de bord, on retrouve également le **BSC** basé sur quatre catégories d'indicateurs reliées entre elles par des relations de cause à effet au sein d'une carte stratégique (cf. *infra*) ou la méthode **OVAR** (Objectifs, Variables d'Action, Responsabilités associées), démarche de construction progressive et structurée d'un tableau de bord « à la française » (Löning *et al.*, 2003, pp. 79-95)². Si le BSC reste essentiellement un outil de pilotage au service des dirigeants, la méthode OVAR prévoit un déploiement des indicateurs aux niveaux décentralisés. Ces deux méthodes présentent néanmoins des points

1. Selmer C., *Concevoir le tableau de bord*. Dunod, 2^e édition, 2003.

2. Löning H. *et al.*, *Le Contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre*. Dunod, 2^e édition, 2003.

communs : toutes deux recherchent des indicateurs prédictifs de la performance finale ; elles reposent, de plus, sur des liens de causalité entre les différents objectifs.

Il n'existe pas vraiment de modèle universel ou idéal de tableau de bord. Pour autant, certains tableaux de bord sont peut-être plus avancés que d'autres, dans la mesure où ils tentent soit de mieux rendre compte de la complexité de l'entreprise, soit de faire le lien entre les différentes parties prenantes¹. Dans des travaux précédents (Helluy et Durand, 2003)², nous avons déjà proposé un tableau de bord de la performance durable et équilibrée, orienté « bien commun ». Un tel instrument de pilotage, sorte « d'idéal théorique », devait, selon nous, endosser quatre objectifs principaux :

- ① aider l'entreprise à s'inscrire réellement et sincèrement dans le développement de la « société-monde » (au sens de Morin) ;
- ② l'accompagner dans la définition de son projet (ou de ses projets), lequel tient compte de ses souhaits de contribution à la « société-monde » et résulte des attentes de tous ses partenaires dont les intérêts sont inter-reliés ;
- ③ lui permettre de se fixer des objectifs opérationnels de progrès pour réaliser son projet d'entreprise étendue, ces objectifs étant définis et mesurables selon des indicateurs évolutifs (ou glissants), qualitatifs *et* quantitatifs, sur des horizons temporels différents (court terme, moyen terme et long terme) ;
- ④ faciliter la mise en œuvre, le suivi et l'optimisation des plans d'action associés. Le tableau de bord d'une performance durable et équilibrée (ou globale) pourrait se présenter de cette manière.

Ce tableau de bord met en exergue les quatre piliers que l'on retrouve d'ailleurs dans le BSC mais de façon vraiment équilibrée : les piliers « clients », « collaborateurs » et « partenaires contributeurs » ne sont pas uniquement au service des résultats financiers dans la chaîne de création de valeur. La nécessité de les intégrer totalement, afin d'obtenir une performance globale, est beaucoup plus prégnante et manifeste.

Notons cependant que rares sont les tableaux de bord qui, dans la pratique, concilient ou font apparaître à la fois la prise en compte intégrée – donc équilibrée – des quatre piliers de la performance (clients, résultats financiers, processus internes, apprentissage organisationnel) et la nécessité d'imbriquer les trois zones (zone tête, zone rythmique, zone de métabolisme) de l'organisation. Le tableau de bord que nous présentons ci-après, et que nous appelons « le tableau de bord de la performance équilibrée », a le mérite, quant à lui, de tenter de le faire. Au demeurant, il n'existe pas seulement à l'état de théorie, puisqu'il a été concrètement mis en œuvre dans le cadre de la protection sociale de la SNCF.

1. C'est le cas, par exemple, du tableau des performances équilibrées (DBSC) ou du tableau de bord stratégique global (méthodologie EFQM).

2. Helluy A., Durand X., « Repères pour un contrôle de gestion durable », *Échanges*, n° 202, août/septembre 2003, pp. 22-24.

Tableau 16. Esquisse du tableau de bord de la performance durable et équilibrée

	Niveau / partenaires	Vision partagée ou points d'engagement	Exemples d'objectifs et d'indicateurs	
			Q	q
« Raison d'être » de l'entreprise	La « société-monde » (1)	Création de richesses économiques Contribution environnementale Développement social	CT	MT/LT
			Q	q
Projet de l'entreprise construit en fonction de la recherche du « bien commun »	Représentants de la conscience collective	Création de valeur / Développement équilibré Respect de toutes les parties prenantes	Q	Développement de projets « entreprise citoyenne » Budget alloué aux actions DD en faveur de la « société-monde »
			q	Prise en compte du DD dans les projets & le fonctionnement interne Moelle épinière et Système nerveux autonome Nombre de produits lancés et respectant le critère « durable »
	L'entreprise étendue	Efficacité économique, respect de l'environnement du milieu et de la diversité culturelle, équité sociale, fonctionnement démocratique	Q	Qualité de la corporate gouvernance, respect des « petits » actionnaires Taux de rentabilité financière
			q	Indicateurs de qualité & de satisfaction, normes ISO Optimisation du rapport qualité/prix
Objectifs opérationnels de progrès de l'entreprise étendue	Partenaires financiers	Création de valeur (EVA, MVA), transparence de la communication financière	Q	Développement des compétences, qualité de vie au travail Rémunération / intéressement / part des salaires dans la VA
	Clients - utilisateurs - usagers	Anticipation, satisfaction des besoins au moindre coût, information	q	Existence de partenariats amont dans l'élaboration des produits Nombre de produits réalisés en commun
	Collaborateurs (personnel)	Épanouissement, implication et progression des collaborateurs	Q	
	Partenaires contributeurs	Établissement de relations de confiance Lancement de partenariats « gagnant-gagnant »	q	

(1) En référence à E. Morin

Q = données qualitatives
q = données quantitatives

Remarque : on pourrait ajouter à ce tableau une colonne "plan d'actions" et "suivi des résultats".

6.2.2. Le tableau de bord de la performance équilibrée

Ce que nous nommons « le tableau de bord de la performance équilibrée » regroupe des indicateurs clés de pilotage recouvrant les trois zones et les sept niveaux de l'organisation comme le montre l'illustration ci-dessous.

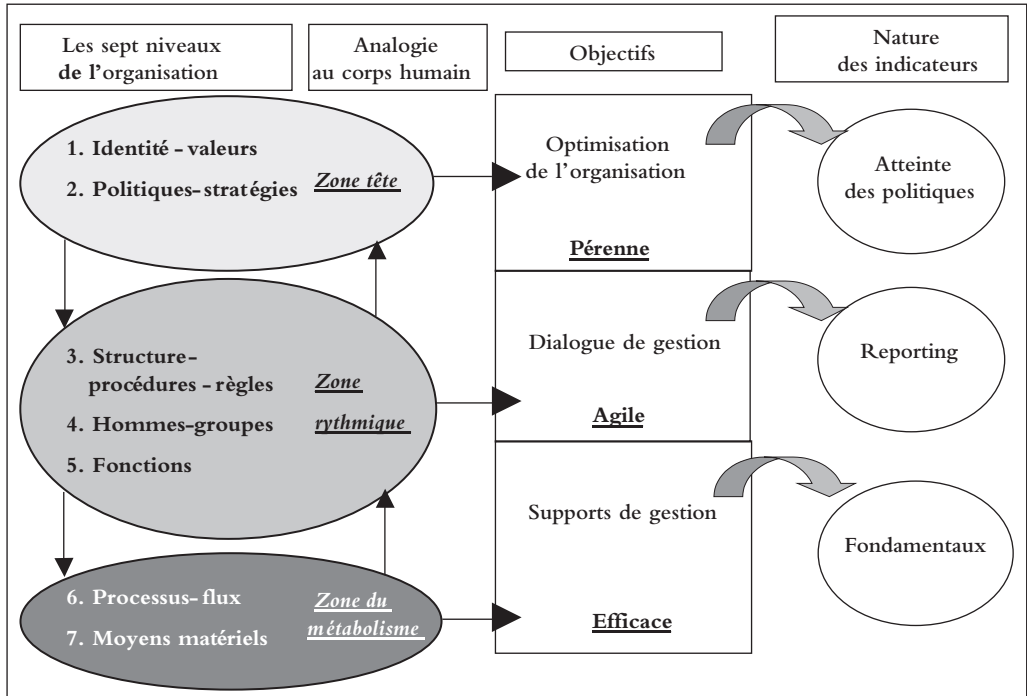


Illustration 28. La construction du tableau de bord de la performance équilibrée

- Dans la zone tête figurent les indicateurs clés permettant aux dirigeants de s'assurer de l'atteinte des politiques et des objectifs stratégiques dans le respect de l'identité et des valeurs de l'organisation. Il s'agit des indicateurs du contrôle stratégique.
- Dans la zone rythmique figurent les indicateurs clés de reporting demandés par les dirigeants (éventuellement par les directions opérationnelles), élaborés par la fonction contrôle de gestion et indispensables au pilotage de la décentralisation des entités et/ou activités, décentralisation que rend nécessaire la gestion de la complexité¹. Nous retrouvons ici les indicateurs du contrôle de gestion à proprement parler.
- Dans la zone du métabolisme figurent les indicateurs clés de production que suivent les managers opérationnels dans le cadre de leur entité et/ou de leur activité. Ce sont les *fondamentaux* ou indicateurs du contrôle d'exécution.

1. La décentralisation n'exclut pas le contrôle, au contraire !

C'est sur cette tri-articulation qu'est élaboré, par exemple, le tableau de bord de la direction déléguée de la Protection sociale de la SNCF.

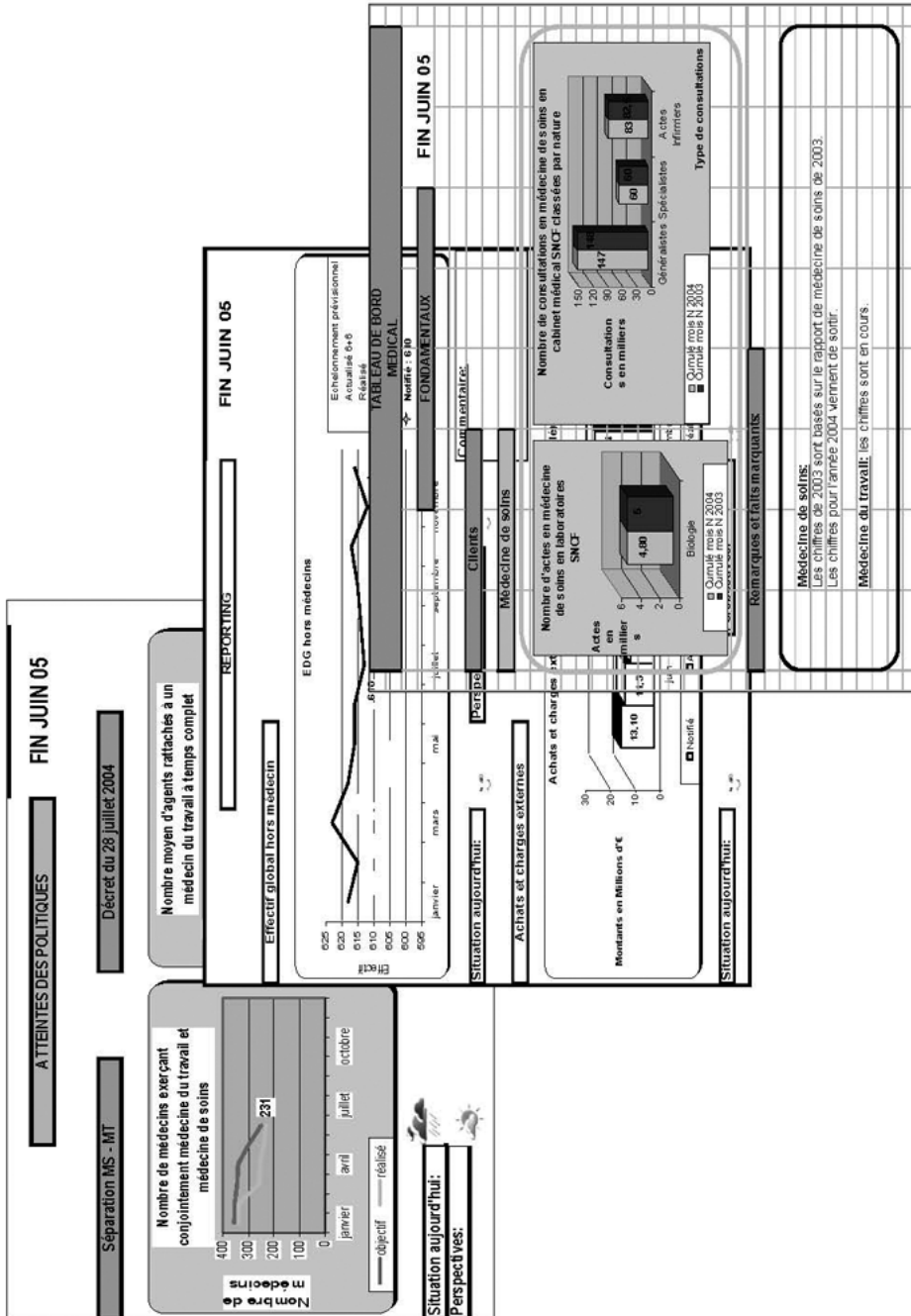


Illustration 29. Extrait du tableau de bord de la direction déléguée de la Protection sociale de la SNCF

Le tableau de bord de la performance équilibrée occupe une place centrale dans le cycle stratégique et de gestion de l'entreprise. Globalement, il est alimenté directement ou indirectement par les plans d'affaires, les plans de progrès et la cartographie des risques, comme le montre l'illustration 30 ci-après.

Les indicateurs clés à vocation stratégique sont sélectionnés à partir des plans d'affaires et des plans de progrès ; dans ce dernier cas, il s'agit souvent d'indicateurs non financiers et qualitatifs – notons que, généralement, l'élaboration des plans de progrès est directement influencée par la détermination des plans d'affaires et la démarche d'analyse des risques.

Les plans d'affaires sont déclinés en budgets, qui donnent lieu à la sélection d'indicateurs comptables et/ou financiers, et qui alimentent le système de reporting. Les budgets concernent toutes les fonctions et/ou entités dotées d'une responsabilité budgétaire.

À partir des plans d'affaires, des plans d'actions et de la cartographie des risques réalisée aux trois niveaux (processus de direction, processus fonctionnels ou de support et processus opérationnels), on sélectionne les indicateurs clés pour le pilotage des fondamentaux.

Dans la zone du métabolisme, il faut s'assurer en particulier que les quatre piliers de la performance (clients, processus internes, apprentissage, finance), qui doivent fonctionner en totale synergie, sont parfaitement équilibrés au travers des indicateurs qui leur sont dédiés. Cet équilibre est souvent occulté à ce niveau.

Il convient enfin d'inciter les opérationnels à compléter par des objectifs et indicateurs pertinents les piliers représentant les champs dont on ne se préoccupe pas ou moins (l'apprentissage organisationnel et la qualité des processus notamment).

Le tableau de bord est un outil essentiel, car de lui dépend la qualité du pilotage. De fait, il doit répondre à un certain nombre de caractéristiques :

- Pour assurer son rôle de boussole par rapport à un cap, le tableau de bord doit fournir à la fois des indicateurs de résultats (le *quoi*) et des indicateurs générateurs de performance (le *comment*). On ne peut se contenter de constater : pour améliorer la performance, il faut aussi comprendre comment elle s'est élaborée afin de prendre les mesures adéquates.
- Le tableau de bord doit mesurer l'atteinte d'une performance équilibrée : il doit concilier le financier et le non-financier, le court terme et le long terme ; il s'agit en particulier d'intégrer toutes les temporalités nécessaires au développement de l'entreprise et de ses collaborateurs (quantitatifs et qualitatifs, etc.).
- Le tableau de bord doit être configuré en fonction de l'entité dont il mesure la performance en vue de faciliter la prise de décision. Par exemple, le tableau de bord de la direction générale n'est pas la simple consolidation ou l'agrégation systématique de tous les tableaux de bord intermédiaires. Certes, il peut reprendre des éléments du tronc commun, mais certaines données n'y ont pas leur place (suivi des plans opérationnels, etc.).

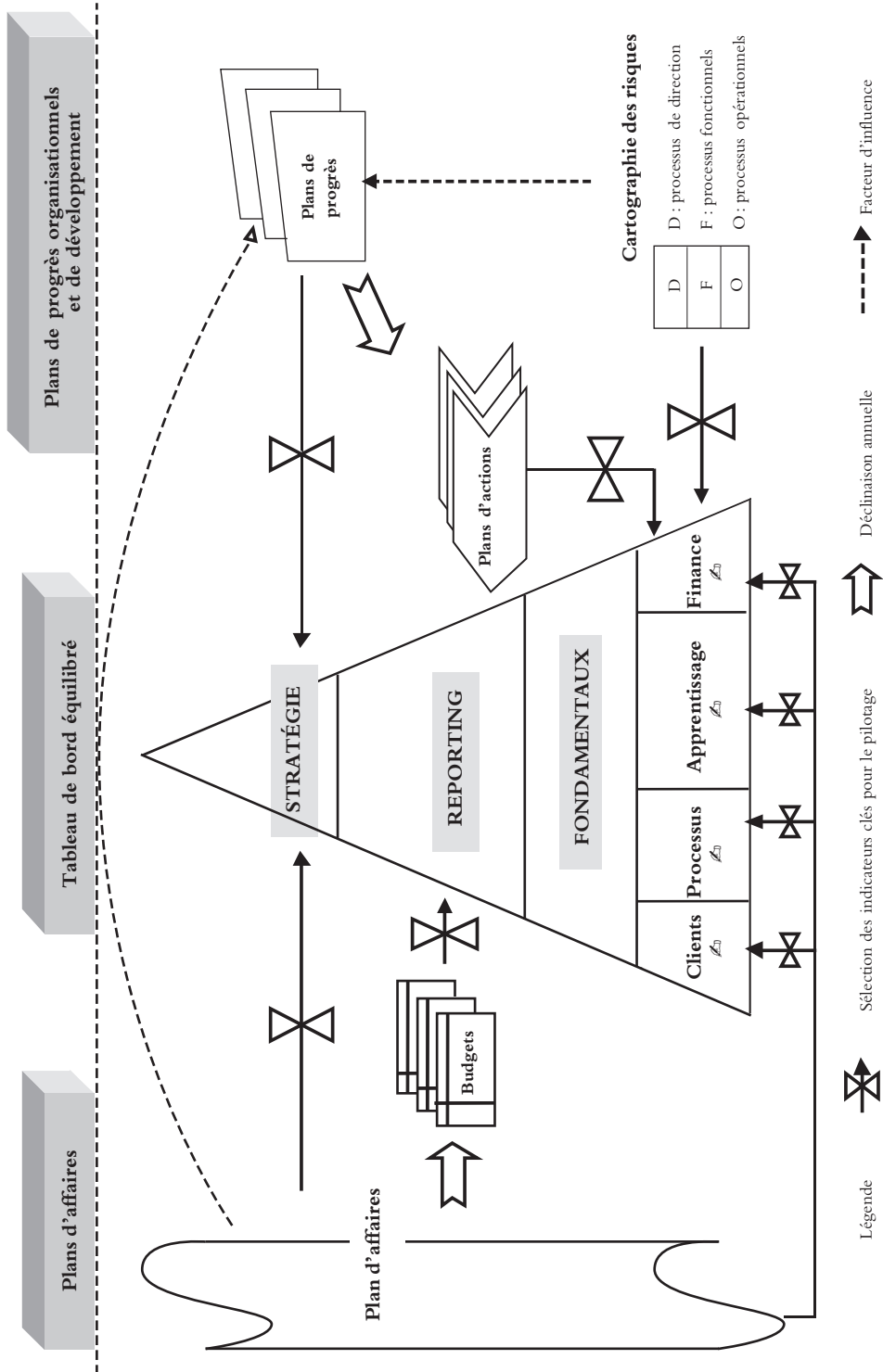


Illustration 30 : Le tableau de bord équilibré pour le suivi de démarches de développement

- Le tableau de bord est au service de l'unité de l'organisation. Face aux risques de mauvaise coordination liés à la décentralisation, il faut une structure commune du tableau de bord que l'on retrouve à tous les niveaux. Si l'on reprend l'image du chêne, il est nécessaire de mettre en place un système centralisateur commun (le tronc) et des systèmes d'information situés en amont et en aval de la chaîne de valeur pour gérer les spécificités des unités (les branches).
- Le tableau de bord fait référence aux objectifs clés de l'entreprise, des objectifs qui sont tournés à la fois vers l'extérieur (dimension masculine) et vers l'intérieur (dimension féminine).
 - Les objectifs tournés vers l'extérieur (part de chiffre d'affaires, rentabilité, développement de nouveaux produits...) sont traduits dans les plans d'affaires dont la visée est à moyen et long terme (3 à 5 ans). Les différentes étapes pour atteindre ces objectifs sont annuellement jalonnées et chiffrés au travers des budgets. La direction générale suit le degré de réalisation des politiques et des stratégies ; les fonctionnels et les opérationnels, la réalisation du budget (analyse des écarts, alertes...).
 - Les objectifs tournés vers l'intérieur font référence à l'organisation, aux processus et aux compétences des collaborateurs pour accompagner de manière plus adaptée l'atteinte de ces objectifs ; ils sont traduits dans les plans de progrès (partie féminine) dont la durée est plus variable.
- Le tableau de bord a une dimension à la fois masculine (il permet de synthétiser et de structurer l'information) et féminine (il envoie des signaux aux managers pilotes) ; en d'autres termes, le contenu de l'information qu'il délivre est aussi important que le signal qu'il est censé créer, et que la réaction (du manager-pilote) qu'il est susceptible de déclencher.
- Le tableau de bord n'est pas un simple état récapitulatif de données : il participe au codéveloppement homme/organisation de différentes manières.
 - Le tableau de bord est un support du dialogue de gestion. Son élaboration offre des occasions de débats favorisant chez ceux qui y participent l'apprentissage et la prise de conscience que les trois zones de l'entreprise sont totalement imbriquées.
 - Le tableau de bord, et le tableau de bord équilibré en particulier, a un rôle éducatif. Le tableau de bord équilibré oblige les différents acteurs à se donner une vision à plus long terme de la performance et à appréhender celle-ci de manière plus globale.

6.2.3. La méthodologie d'élaboration des tableaux de bord dans une approche intégrée

L'élaboration d'un tableau de bord est une opération à la fois délicate et fondamentale. Voici quelques recommandations en la matière dans le cadre d'une entreprise à la recherche de la performance équilibrée :

- Il convient de vérifier que la vision, les valeurs, les politiques et les stratégies sont parfaitement claires et que les acteurs se les sont appropriées. La coconstruction des tableaux de bord doit permettre de s'en rendre compte. C'est fondamental

dans la mesure où ce sont eux qui vont permettre aux managers de piloter la performance globale.

- C'est à la fonction contrôle de fournir le cadre et la méthode d'élaboration, mais c'est aux responsables des plans d'action et du suivi de l'atteinte des politiques et des stratégies d'être force de proposition. La force de proposition signifie déjà une certaine appropriation. Rappelons que l'information est à la fois matière et énergie¹ ; elle n'est donc possible que par les échanges ; d'où l'importance de la coconstruction. Coconstruire c'est rendre le tableau de bord plus pertinent et, du coup, éviter le « reporting virtuel » et le « classement vertical ».
- Il faut partir des tableaux de bord qui existent et les améliorer de façon successive. Quand un contrôleur de gestion arrive, il a envie de tout révolutionner et fait table rase de tout le passé. Or, un contrôleur de gestion, conduisant une démarche de pilotage intégré, respectera logiquement ce qui a été construit avant lui, en suivant en cela le principe d'apprentissage, qui est de prendre appui sur le passé tout en l'améliorant.
- La construction d'un tableau de bord de la performance équilibrée est en soi un projet intégré². Les trois zones de l'organisation doivent être impliquées : la direction générale ainsi que les fonctionnels et les opérationnels. La zone tête s'occupe de la dimension *prévoir*, la zone rythmique de la dimension *mesurer* et la zone du métabolisme de la dimension *agir*.
- Pour rester évolutifs et vivants, les objectifs et indicateurs des tableaux de bord doivent être revus deux fois par an. Il ne faut pas hésiter à retirer régulièrement les indicateurs qui ne sont plus pertinents au regard de l'évolution de l'organisation et de son environnement.
- On alimente le tableau de bord de façon automatisée (à partir des EIS, des ERP, Excel ou d'autres applicatifs d'autres services, comme la qualité ou le système de production...), lorsque c'est justifié par un volume d'informations important à traiter et un coût de développement en rapport avec les outputs que l'on pourra en retirer. Il convient en effet d'éviter à tout prix l'usine à gaz.

D'une manière générale, le tableau de bord doit être construit en fonction du degré de maturité de l'organisation et de son palier de développement. Une entreprise familiale qui est en passe de se structurer par branches/activités doit viser dans ses tableaux de bord la qualité de structuration et non pas celle d'intégration ; il faut d'abord que les acteurs puissent prendre une certaine autonomie par rapport à un stade initial très centralisé. Pour autant, l'évolution des tableaux de bord peut avoir sur les managers une vertu pédagogique et les conduire à modifier leur appréhension de la performance globale.

1. Voir partie 1, chapitre 1, § 1.1.

2. Se reporter au modèle de développement intégré dans le chapitre 5, § 5.2.

6.2.4. Faire émerger les indicateurs pertinents

Que faut-il entendre par « indicateur » ? Quels en sont les enjeux ?

Indiquer c'est montrer, désigner une personne ou une chose. Mais c'est aussi enseigner à quelqu'un une chose qu'il cherche ou qui peut lui être utile (dimension pédagogique). Les **indicateurs de gestion** sont des instruments de mesure qui constituent l'ossature des tableaux de bord. La qualité de ces derniers dépend donc du choix des indicateurs.

Un indicateur est un concentré d'informations particulièrement signifiant et qui a un sens immédiat pour le pilote qui exploite le tableau de bord. Il n'est jamais parfait et exhaustif, dans la mesure où la réalité qu'il est censé mesurer est toujours très complexe. Un indicateur peut être de nature qualitative, quantitative (non monétaire) ou financière. Financier, il demande du temps pour être calculé. Les managers opérationnels ont besoin d'indicateurs non financiers obtenus rapidement (nombre de réclamations des clients, quantité de défauts sur la ligne de production...) (Gervais, 2005, p. 599)¹. Pour rappel et par analogie au corps humain, l'indicateur peut être assimilé à une hormone dont le rôle est d'apporter une information visant à rétablir les déséquilibres de l'organisme. De même, vis-à-vis de l'externe, c'est l'influx nerveux qui donne des indications et alerte sur l'environnement extérieur.

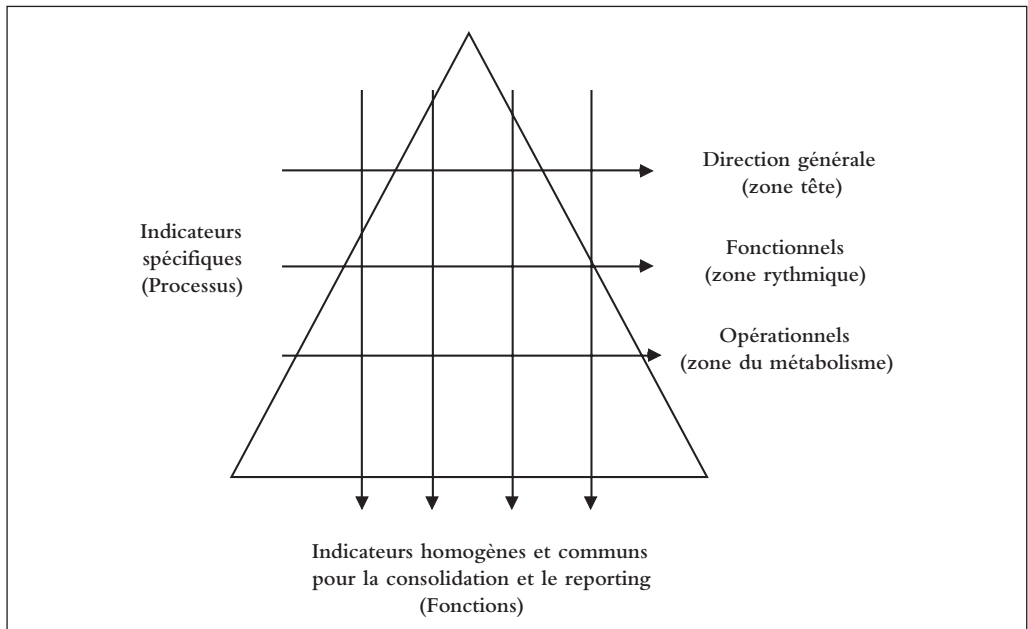


Illustration 31. Les indicateurs dans une structure matricielle

1. Gervais M., *Contrôle de gestion*. Economica, 8^e édition, 2005.

La mise en œuvre d'une structure matricielle (fonctions - processus, par exemple), la plus apte, a priori, à conduire *in fine* l'entreprise sur le chemin de la performance intégrée¹, induit la cohabitation d'indicateurs horizontaux, spécifiques et transversaux, de pilotage des processus, et d'indicateurs verticaux, homogènes, communs et consolidés de reporting. Chacune des trois zones est dotée d'indicateurs *ad hoc*. On retrouve donc pour les indicateurs une structuration en trois niveaux : les indicateurs de la zone tête, ceux de la zone rythmique et ceux de la zone du métabolisme. Cette structuration est fondamentale car elle garantit à une organisation d'être intégrée, de sa planification stratégique à la phase d'élaboration de ses indicateurs de suivi de sa performance.

Au sein de chacune de ces trois zones, l'indicateur permet aux dirigeants, fonctionnels ou managers opérationnels d'engager les trois actions fondamentales du pilotage ou du copilotage « prévoir - mesurer - agir ». Dans la zone tête figurent les indicateurs issus des plans d'affaires ou des plans de progrès et qui font référence à l'atteinte des politiques et des objectifs stratégiques. Dans la zone rythmique apparaissent les indicateurs, « imposés » par la direction aval en charge du pilotage (budgétaires notamment) et qui feront l'objet d'un reporting (indicateurs alimentés par les opérationnels, agrégés et remontés aux dirigeants). Dans la zone du métabolisme, nous avons les indicateurs fondamentaux ou des réalisations issus des plans d'actions et respectant l'équilibre des quatre piliers fondamentaux (clients, processus internes, apprentissage et finance).

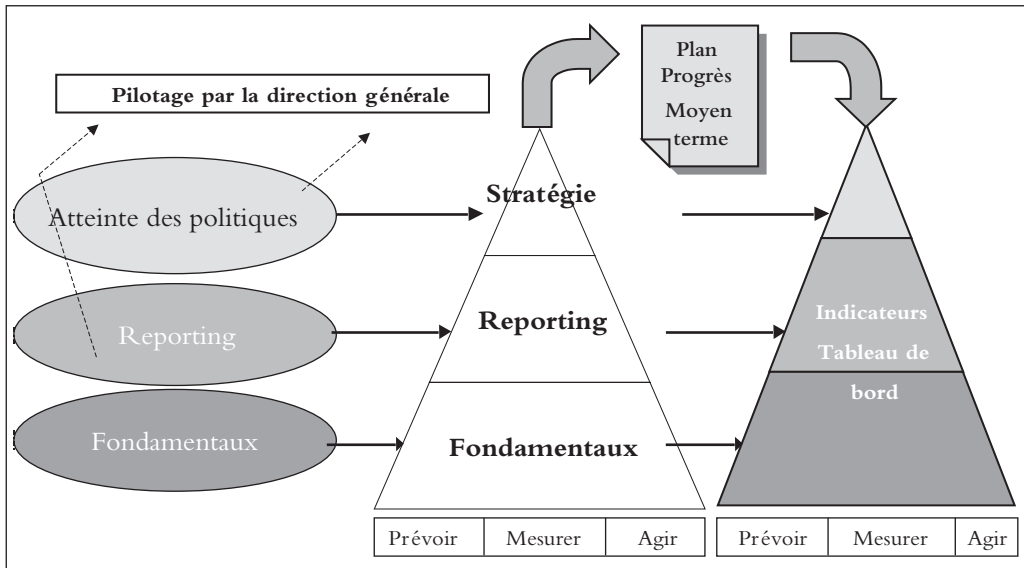


Illustration 32. Les indicateurs dans les trois zones de l'organisation

1. Voir le chapitre 5, § 5.3.

Les indicateurs intégrés sont élaborés en fonction des trois zones et des sept niveaux.

- **Niveau « identités - valeurs ».** On s'interroge sur la raison d'être de l'indicateur. Ce dernier doit être significatif et être en phase avec l'identité et les valeurs que l'entreprise prône et développe. Par exemple, si le développement durable est érigé en valeur, il doit transparaître dans les indicateurs.
- **Niveau « politiques - stratégies ».** On vérifie que l'indicateur a été choisi pour mesurer l'atteinte d'une politique et d'une stratégie. À la SNCF, si la politique est de former des infirmières dans le respect d'un protocole médical, l'indicateur d'évaluation, plutôt que de suivre le coût de la formation, donne le pourcentage d'infirmières ayant effectivement intégré totalement le protocole.
- **Niveau « structures - règles - procédures ».** On s'interroge sur le mode d'élaboration et d'interprétation de l'indicateur. Il s'agit en particulier de fixer et de formaliser la règle de construction de l'indicateur ; cette règle doit tenir compte de tous les facteurs conditionnant l'atteinte effective de l'objectif défini (niveau supérieur « politiques - stratégies »). La procédure pour calculer l'indicateur (source, périodicité, modalités de calcul...) doit être rigoureusement formalisée (une fiche par indicateur) à la fois pour permettre des analyses pertinentes, mais aussi pour en faciliter la compréhension et la transmission de compétences. Elle doit être lisible pour les hommes qui vont l'utiliser sous peine de rejet de l'indicateur. Par exemple, si l'entreprise met en place une politique de tri sélectif, il faut choisir le bon périmètre et des indicateurs qui ne soient pas exclusivement financiers (par exemple : le nombre de poubelles achetées).
- **Niveau « hommes - groupes ».** On prévoit le mode d'animation de l'indicateur. Régulièrement, on passera en revue la pertinence de l'indicateur (son lien avec l'identité, les valeurs et la stratégie) avec les acteurs. L'indicateur doit être pérenne, agile et efficace par un processus d'allers et retours animé par la fonction contrôle entre la direction et les opérationnels. Il convient de rappeler les objectifs stratégiques, de proposer un indicateur que les opérationnels valident ou élaborent directement et, au final, de faire valider l'indicateur par les dirigeants. La mise en place de réunions de travail dédiées à l'élaboration des indicateurs permet d'obtenir des indicateurs plus complets, qui intègrent toutes les dimensions et que les opérationnels se sont appropriés.
- **Niveau « fonction ».** On désigne les collaborateurs respectivement en charge des trois dimensions « prévoir - mesurer - agir ». Certains s'occupent de la collecte et de la mesure (c'est le cas, par exemple, de la fonction contrôle de gestion) ; d'autres prévoient les évolutions futures de l'indicateur (c'est le cas des managers opérationnels qui suivent les processus et les clients) ; la dimension « agir » est du ressort des directions opérationnelles challengées par la fonction contrôle qui propose des actions correctives. Le contrôleur de gestion (ou le responsable hiérarchique) demande aux opérationnels des plans d'action correctifs en cas de dérive de

l'indicateur ; ces plans d'actions doivent alors être validés par la direction générale (niveau « politiques – stratégies »). Au demeurant, ce n'est pas au contrôleur de valider l'indicateur, mais il peut donner son avis sur la capacité de l'indicateur à mesurer ce qu'il doit mesurer.

- **Niveau « processus – flux ».** On installe un système de collecte fiable et régulier de données alimentant l'indicateur. Or, dans la pratique, on constate souvent que cette qualité n'est pas au rendez-vous. Il faut donc s'assurer de l'exhaustivité et de la qualité de l'information. On formera les acteurs chargés d'alimenter les données, en insistant sur les objectifs, à quoi servent ces données et les points à surveiller lors de la saisie, afin de produire des indicateurs fiables. Pour en mesurer la fiabilité, on réalisera des enquêtes et des audits sur le terrain. Ainsi, à la SNCF, la qualité du comptage des voyageurs, qui ne peut se faire que manuellement, est fondamentale.
- **Niveau « moyens matériels ».** On met en place les outils permettant de collecter, consolider et suivre ces indicateurs. On veille à ce que les moyens matériels soient calibrés et en rapport avec les processus et les flux. On vérifie la capacité à traiter l'information en volume et de façon rapide. Il faut mettre en place des contrôles informatiques (pour détecter les doublons, par exemple), prévoir une procédure de traitement des erreurs et des anomalies (les erreurs doivent remonter à la fonction contrôle), vérifier le coût en matériel de la mise en œuvre d'un indicateur. Le niveau « moyens matériels » doit être pensé dès le départ. Souvent, il ne l'est pas, les acteurs étant focalisés sur la dimension conceptuelle de l'indicateur. Or, un simple grain de sable à ce niveau peut ensuite mettre à mal toute la chaîne de création de valeur.

Voici nos principales recommandations en matière d'élaboration des indicateurs.

- Lors de l'élaboration d'un indicateur, il faut s'assurer que les sept niveaux présentés ci-dessus sont clairement définis et inter-reliés, que ce soit pour les indicateurs communs ou les indicateurs spécifiques.
- La mise en œuvre d'un indicateur pourra donner lieu à l'élaboration d'une carte d'identité de l'indicateur présentant sa raison d'être, la source des données qui l'alimentent, sa périodicité, sa définition (le cas échéant, la façon dont on le calcule ou les éléments entrant dans son calcul), sa forme graphique (la manière dont il est présenté est aussi essentielle), les risques auxquels il est attaché, sa date de disponibilité et son unité de saisie. On cherchera à obtenir le contenu de l'indicateur le plus pertinent. À la SNCF, par exemple, le nombre d'heures de formation d'une infirmière est un indicateur moins intéressant que la note que lui donne son supérieur hiérarchique.

<p>REPORTING</p> <p style="text-align: center;">Effectif de gestion (EDG)</p> <p><u>RAISON D'ÊTRE</u></p> <p>Connaître et suivre l'évolution des effectifs de gestion du service Action sociale. Se situer par rapport à l'objectif de sortie. Mettre l'indicateur en relation avec les dépenses de personnel et pouvoir, ensuite, réajuster les prévisions pour les différentes revues d'activités.</p> <p><u>SOURCE</u></p> <p>Système d'information comptable (cependant, on peut ajouter les sources de la base ressources humaines)</p> <p><u>PÉRIODICITÉ DE L'INDICATEUR</u></p> <p>Mensuel</p> <p><u>DÉFINITION DE L'INDICATEUR</u></p> <p><u>FORME GRAPHIQUE</u></p> <p>Courbe annuelle. En n et n-1 et prévisions.</p> <p><u>COMMENTAIRES</u></p> <p>Ne pas oublier de rétablir l'échelonnement prévisionnel (point de sortie).</p> <p><u>MAÎTRISE DE RISQUE PAR L'INDICATEUR</u></p> <p>Non-respect des objectifs fixés par l'entreprise. Dérapage sur les coûts.</p> <p><u>DATE DE DISPONIBILITÉ</u></p> <p>Une semaine n+1</p> <p><u>UNITÉ DE SAISIE</u></p> <p>En nombre de personnes</p>

Illustration 33. La fiche de construction d'un indicateur (tableau de bord de la protection sociale)

- Dans la phase de sélection des indicateurs, il faut toujours partir des finalités ou des objectifs stratégiques à atteindre (zone tête). Si ce travail n'est pas correctement effectué, les opérationnels risquent de le considérer comme un outil inadapté voire inutile. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle il faut écouter les opérationnels et les associer à la construction des indicateurs. Car ce sont eux qui connaissent le mieux les processus et qui sont le plus en contact avec le produit ou le marché. De fait, ils sont les mieux placés, dans un environnement complexe, pour identifier les leviers de la performance qui les concernent.

- La démarche de construction et/ou de sélection d'un indicateur implique une succession d'allers-retours entre les trois zones de l'entreprise. Il s'agit d'une mise en œuvre progressive de versions différentes, prenant appui sur le dialogue et qui s'inscrit dans un processus de tâtonnements et d'apprentissage. La direction s'assure que l'objectif à atteindre est clair au travers de l'indicateur qui est susceptible de le représenter. Les opérationnels travaillent sur sa périodicité, son mode de restitution ou encore sa forme graphique. Les dirigeants valident *in fine* le choix de l'indicateur. Si les indicateurs sont coconstruits, ils peuvent faire état de la réalité dans toute sa complexité. Un « bon » pilotage prend en effet appui sur une information pertinente et qui circule bien dans l'organisation¹.
- La démarche de construction d'un indicateur suppose donc la concertation entre les parties concernées. On pourra, par exemple, monter un groupe de travail intégrant les opérationnels chargés de collecter l'information et les responsables des systèmes d'information. Souvent, ils ne sont pas « invités », ce qui engendrera un problème par la suite. En effet, dans la plupart des cas les dysfonctionnements liés aux indicateurs viennent soit d'une collecte de mauvaise qualité – les acteurs ne s'approprient pas l'indicateur et saisissent les données uniquement pour remplir les obligations de reporting –, soit de systèmes d'information ou d'outils de collecte et/ou de traitement peu adaptés. Si la coconstruction est impossible, la fonction contrôle, par exemple, doit préparer des supports et animer des interventions en vue de présenter et expliciter l'indicateur.
- De même, il faut que les opérationnels aient un retour sur les indicateurs qui évaluent leur performance. Il faut le faire dans une logique de benchmarking et de progression en identifiant les bonnes pratiques des entités les plus performantes, et non pas dans une logique de dénonciation.
- Un pilotage axé sur des indicateurs que seule la direction générale élabore, voire impose, engendre des dysfonctionnements. Les cadres opérationnels se mobilisent sur l'amélioration de tel ou tel indicateur et y passent beaucoup de temps, non parce qu'il traduit une priorité, mais parce qu'il figure dans le tableau de bord des dirigeants. Ainsi, on observe parfois un dédoublement entre l'entreprise « réelle » et l'entreprise « virtuelle », celle à laquelle renvoie le reporting.
- Un indicateur doit rester vivant. À la SNCF, par exemple, les indicateurs sont revus deux fois l'an. Une telle démarche présente quatre avantages. ① On valide l'actualité de l'indicateur au travers du retour d'expérience des opérationnels (est-il toujours de nature à s'assurer que l'objectif stratégique est atteint ?). ② On fait le point sur la collecte et la remontée des données (notamment sur les dysfonctionnements). ③ On s'assure une nouvelle fois que l'indicateur a du sens auprès des opérationnels. ④ On recueille les propositions d'amélioration voire d'abandon : il ne faut pas hésiter à supprimer les indicateurs caduques.

1. Pour rappel, l'information est à la fois matière (la particule) et énergie (l'onde). Voir le chapitre 1.

6.3. S'appuyer sur les moyens appropriés

6.3.1. Vérifier que les moyens sont à la dimension des ambitions stratégiques

En matière de pilotage, il est fondamental d'avoir les moyens de ses ambitions. En d'autres termes, l'atteinte des objectifs stratégiques suppose d'allouer suffisamment de ressources financières, mais aussi matérielles, aux entités et/ou fonctions concernées. Si l'on s'en tient aux seuls aspects informatiques, les organisations peuvent disposer aujourd'hui sur le marché d'outils (*soft* ou *hard*¹) particulièrement élaborés et qui doivent permettre aux opérationnels de piloter leur activité dans de bonnes conditions et de travailler ensemble (même s'ils sont éloignés géographiquement). Dans les grandes entreprises, par exemple, le tableau de bord est de plus en plus informatisé au travers des EIS ou des ERP.

- Un **EIS** (Enterprise Information System) est un outil informatique qui filtre, organise et met à jour l'information du manager afin que ce dernier puisse en tirer le meilleur parti et se concentrer sur l'information essentielle au pilotage (tableaux de bord, indicateurs quantitatifs et qualitatifs) sans se perdre dans des données souvent abondantes mais secondaires (Gervais, 2005, pp. 626-628)². Concrètement, un EIS se présente sous la forme d'un instrument de recherche dynamique et interactif, structuré en hypercube (à n dimensions) et qui peut à la fois récupérer l'information dans des bases de données – bases relationnelles type Oracle, bases multidimensionnelles type Essbase, entrepôts de données (*datawarehouse*) ou système d'information intégré – et la restituer rapidement. Pour autant, le recours à des données externes ne serait pas encore très développé même si l'EIS tend à devenir dans certains cas un observatoire de la concurrence ; il reste également un outil de reporting financier à l'usage de la direction générale.
- Un **ERP**³ (Enterprise Resource Planning) ou PGI (Progiciel de gestion intégrée) – est un progiciel intégré qui prend en charge, au travers de plusieurs modules, la gestion intégrale de l'entreprise, incluant la gestion des ressources humaines, la gestion comptable et financière, la gestion administrative, la gestion des ventes, la gestion des achats, la gestion de la production ou encore la gestion de la logistique. Un ERP intègre ainsi toutes les données et processus d'une organisation dans un système unifié.

1. Les supports « soft » du pilotage renvoient aux outils de gestion et de pilotage tels que les progiciels de gestion intégrée (PGI), les bases de données relationnelles (*datawarehouse*, *datamining*). Les supports « hard » font référence à l'architecture réseau, les serveurs, les procédures de sauvegarde et d'archivage.

2. Gervais M., *Contrôle de gestion*. Economica, 8^e édition, 2005.

3. Enterprise Resource Planning ou PGI (progiciel de gestion intégrée).

Un ERP présente bon nombre d'avantages : avec le même logiciel, il est possible en effet de couvrir la plupart des domaines fonctionnels de l'entreprise, d'éliminer les tâches routinières, de transférer des connaissances comptables aux managers du terrain, d'utiliser en plus grand nombre des indicateurs avancés (Selmer, 2008, p. 84)¹.

De surcroît, un ERP constitue une aide précieuse pour le contrôleur de gestion dans la réalisation de sa mission. Il met à mal la vision verticale de l'organisation et le cloisonnement par métier (même si, de fait, cette organisation continue à exister). Il conduit les acteurs à penser transversalité *via* l'utilisation de référentiels communs. Le recours à des bases de données uniques et partagées garantit au contrôleur une certaine cohérence et fiabilité de l'information ; car, en cas d'erreur dans les données, l'ERP permet d'en retrouver la source grâce au processus de traçabilité et garantit que la correction sera faite pour tous. Ce que l'on reproche néanmoins à l'ERP c'est qu'il est lourd à mettre en place et qu'il présente un risque de surdimensionnement dans les plus petites structures.

6.3.2. La nécessité de disposer d'outils et de données fiables

Comme nous l'avons précédemment indiqué, il convient de donner aux opérationnels les moyens de travailler de façon plus conviviale et réactive et de se relier le plus possible les uns aux autres, d'échanger des informations (ce qui conduit à une plus grande cohérence des actions menées en local et contribue au processus d'apprentissage organisationnel). Pour autant, l'informatisation et la mise en réseau (intranet, Internet...) fragilisent l'entreprise qui se trouve alors plus exposée aux risques de perte ou de pillage de données. Mettre en œuvre une politique de décentralisation et de délégation des responsabilités l'oblige à prendre des précautions en matière notamment de sécurisation des matériels et données informatiques.

Les réseaux d'acheminement des données doivent être dimensionnés en fonction du volume d'informations à transporter. Il convient d'effectuer des tests de montée en charge. C'est un aspect mal pris en compte dans la mise en œuvre d'un projet prenant fortement appui sur les systèmes d'information et qui peut provoquer une crise lors de son déploiement.

On veillera à sécuriser en amont les supports et les données informatiques (sauvegarde des données, habilitation des accès, propriété intellectuelle, assurance des actifs...). En cela, disposer d'un processus de contrôle interne performant – le *contrôle interne* étant entendu notamment comme le plan d'organisation et l'ensemble coordonné de toutes les méthodes et procédures adoptées au sein d'une entreprise pour protéger ses actifs, assurer l'exactitude et la fidélité des renseignements comptables – est souvent vital (secteur bancaire, par exemple).

Les données sur lesquelles le contrôle de gestion prend appui et qui alimentent le système de pilotage doivent être pertinentes et fiables. La saisie des données doit être correctement effectuée – il est donc important que les opérateurs qui en ont la charge en comprennent les enjeux et sachent à quoi servent ces données. Il est préférable de mettre en place un double contrôle de la saisie, surtout s'il s'agit de données stratégiques. Il faut apporter un soin particulier aux dispositifs de contrôle

1. Selmer C., *La Boîte à outils du responsable financier*. Dunod, 2008.

en s'assurant que des données ne sont pas oubliées ou erronées aux différentes étapes de l'agrégation des systèmes d'information.

Du reste, il revient à la fonction contrôle de gestion de vérifier sur le terrain que les opérateurs saisissent correctement les données et que des procédures de contrôle de qualité sont en place. Étant au cœur de l'information financière, le contrôleur de gestion doit reboucler les sources des données physiques permettant de chiffrer en monnaie sonnante et trébuchante. Ainsi des échanges périodiques doivent naître avec :

- les services RH sur l'évolution des effectifs et de la masse salariale ;
- les acheteurs sur les prix d'achat et le référencement des fournisseurs ;
- les commerciaux sur les prix de ventes et les conditions de vente aux clients ;
- les services juridiques et fiscaux sur les normes, lois, etc.
- les services marketing sur les orientations des marchés et des concurrents, etc.

Ces échanges ont deux fonctions essentielles pour le contrôleur de gestion :

- Anticiper les évolutions du marché et de l'entreprise pour mieux les appréhender économiquement ; fort de sa vision transverse, il devient alors force de proposition.
- Assurer une vision commune avec les fonctions supports auprès du manager opérationnel afin de lui fournir des repères uniques (même vision, mêmes chiffres, mêmes indicateurs...).

On s'assurera enfin de la maintenance des matériels. Cette activité est souvent négligée, oubliée ou déconnectée des contingences ou des contraintes des autres fonctions. Considérée comme peu noble, elle est pourtant essentielle. Si le niveau « moyens matériels » est contre-performant, l'alignement des sept niveaux n'est pas garanti, ce qui peut nuire notamment au niveau « politiques - stratégies » : le client est insatisfait parce que sa commande n'a pas été livrée en raison d'un système informatique en panne... C'est pourquoi, il incombe à la direction générale en particulier de re-ennoblir les fonctions de maintenance compte tenu de leur rôle fondamental.

L'essentiel du chapitre 6

Coconstruire le pilotage, c'est intégrer le pilotage par les processus au sein même de l'organisation, concevoir des tableaux de bord et des indicateurs pertinents et prendre appui sur des moyens matériels en rapport avec les ambitions de l'entreprise.

- **Intégrer le pilotage par les processus.** Le pilotage par les processus, qui conduit à relier les activités de l'entreprise à leur finalité commune, complète le management hiérarchique qui ne permet pas toujours de gérer la complexité. À l'instar d'une fonction ou d'un projet, un processus (dont on distingue trois grandes familles : processus de direction, processus de support et processus opérationnels) peut être décliné en sept niveaux, ce qui permet d'en optimiser l'efficacité. Si le pilotage par les processus est un atout pour l'entreprise à la recherche de la performance globale (flexibilité, transversalité, prise de conscience), sa mise en œuvre est difficile car soumise à certaines conditions (les individus doivent élargir leur vision, coopérer et se faire confiance ; il faut nommer un coordinateur compétent ; les trois niveaux de processus doivent être totalement imbriqués...). La fonction contrôle est fortement concernée par les processus : elle-même pilote des processus ; elle peut être chargée de contrôler un processus qui ne relève pas directement de sa responsabilité ; elle propose des outils « orientés » processus.

- **Concevoir des tableaux de bord et des indicateurs pertinents.** Le tableau de bord est devenu depuis quelques années l'outil indispensable du dirigeant et/ou du manager. Système de reporting ou système de pilotage, il permet d'alerter, de déclencher les actions qui s'imposent, de « contrôler » ses collaborateurs, de « s'autocontrôler » et de situer son action dans un processus plus global. De nombreuses méthodes d'élaboration des tableaux de bord sont proposées dans la littérature, mais il n'existe pas de modèle idéal. Pour autant, le tableau de bord, s'il veut être « équilibré », doit recouvrir les trois zones et les sept niveaux de l'entreprise, indiquer à la fois un résultat et la manière dont on l'obtient, intégrer les différentes temporalités de l'entreprise, être à la fois masculin et féminin, tenir compte du degré de maturité de l'organisation. Les indicateurs qui y figurent ont une importance capitale. Concentré d'informations, spécifiques et communs, propres à chacune des trois zones, ils permettent d'engager trois actions du pilotage : « prévoir, mesurer, agir ». Eux aussi doivent être élaborés selon la grille des sept niveaux et en totale concertation avec ceux qui seront chargés de les suivre et/ou de les alimenter.

- **S'appuyer sur les moyens appropriés.** L'atteinte des objectifs stratégiques suppose de disposer des moyens matériels suffisants. Ces moyens (soft ou hard) doivent aider les acteurs à obtenir l'information rapidement et à travailler ensemble. Le niveau « moyens matériels » est souvent délaissé, ce qui peut être dangereux pour la pérennité de l'entreprise ou d'un projet.

Repenser le rôle du contrôleur de gestion

*« Connaître les autres, c'est sagesse.
Se connaître soi-même, c'est sagesse supérieure ».*

Lao-tseu.

Élargir sa vision du contrôle de gestion c'est aussi repenser le rôle du contrôleur lui-même qui a vocation à accompagner l'entreprise dans son développement. Or, aider une organisation à atteindre la performance globale revient, pour lui, à faciliter le développement des hommes qui la font (7.1.), garantir la mise en place des fondamentaux d'un pilotage équilibré (7.2.), tout en devenant un alchimiste du copilotage (7.3.).

Repenser le rôle du contrôleur ce n'est certainement pas occulter les fondamentaux de son métier¹. Mais ceux-ci sont désormais installés et connus en entreprise. En revanche, face à de nouveaux défis, nés de la complexité et des turbulences du monde, le contrôleur se voit confier de nouvelles attributions comme celle de faciliter le développement des hommes pour que ceux-ci soient davantage acteurs de la performance globale. Au demeurant, il lui incombe, pour accompagner l'entreprise vers un développement pérenne, agile et efficace, de comprendre les lois de développement des organisations. On lui demandera alors d'agir selon l'intelligence du cœur, meilleure voie, selon nous, pour atteindre les objectifs du pilotage en respectant tous les acteurs.

7.1. Codévelopper acteurs et organisation

7.1.1. Accompagner l'organisation dans son développement

Le contrôleur de gestion fait partie des acteurs qui permettent à l'entreprise d'être toujours en phase avec son environnement extérieur. Il l'aide à faire face à l'évolution de son marché, à ses nouvelles contraintes (financières, réglementaires...), aux objectifs stratégiques qu'elle se fixe (repositionnement...) et à entraîner les hommes dans le mouvement. Son rôle est fondamental, notamment dans les opérations de rapprochement (fusions-acquisitions...) et/ou de reengineering. Lors de ce type d'événement, il intervient à trois niveaux :

- ① en amont de l'opération, il fournit aux dirigeants l'information (externe et interne, quantitative et qualitative, financière et non financière) dont ils ont besoin pour guider leurs choix et leur décision ;

1. Animation du cycle de gestion, élaboration d'outils, contribution à la mise en place de systèmes d'information et de procédures de gestion ou de contrôle interne, production des reporting de gestion et des tableaux de bord, suivi et analyse des écarts, proposition de mesures correctives...

- ② pendant l'opération, il réalise un diagnostic organisationnel intégré¹ ;
- ③ pendant ou après l'opération qui, souvent, est la cause de phénomènes de résistances, de mécontentements ou d'incompréhensions, il se met au service de la direction pour « mobiliser » les hommes, notamment ceux de l'entreprise absorbée.

Le contrôleur de gestion accompagne l'entreprise dans sa volonté d'améliorer en permanence son organisation interne (rationalisation de services ou d'entités, optimisation et mise en qualité des processus, clarification des procédures, élaboration des méthodes et outils de reporting et de pilotage...). Dans son rôle de veille, sorte de médecin préventif, le contrôleur doit être proactif et force de propositions. Lors, par exemple, de la création de centres services partagés (CSP), il s'assure que certaines dimensions (tâches accessoires ou annexes orphelines) n'ont pas été oubliées ou qu'il était pertinent de confier telle ou telle tâche au CSP compte tenu de leur nature – certains créneaux d'expertises spécifiques ne sont pas externalisables. Il pourra contribuer également au maintien du dialogue de gestion (un dialogue généralement occulté ou rompu dans le cadre des CSP) en maintenant une relation forte (autre que par messagerie !) entre les fonctionnels qui utilisent les prestations de services du CSP.

Le rôle du contrôleur est donc de mettre en place des dispositifs d'accompagnement à la fois techniques et humains. La plupart du temps, dans de telles opérations qui engagent l'avenir de l'entreprise, le contrôleur de gestion s'occupe des aspects techniques et néglige les aspects humains, soit parce qu'il est sous pression, soit parce qu'il considère que ce n'est pas dans ses attributions, soit encore parce qu'il n'en a pas vraiment conscience. Or souvent, après la validation du projet, les dirigeants ont tendance à « considérer que le sujet est réglé ». Quand le projet est mis en œuvre et que les problèmes surgissent, le contrôleur de gestion est souvent le premier à être la cible des mécontents.

La mission de ceux qui sont à l'interface entre ceux qui décident et ceux qui mettent en œuvre est de sensibiliser les premiers aux conséquences que cela pourrait avoir sur l'organisation (et sur eux-mêmes) et de prévenir les incompréhensions que les seconds pourraient avoir face au projet. Voilà pourquoi le contrôleur de gestion a tout intérêt à anticiper : écouter, prendre en compte en amont les demandes des individus et communiquer sont parmi les clés qui mènent à l'adhésion. Cette phase d'écoute et de pédagogie prend du temps. Croire qu'elle peut être rapide est un leurre. Mais elle permet de gagner du temps après. Le contrôleur de gestion n'est d'ailleurs pas le seul à devoir le faire : lors du lancement d'un gros projet, la direction elle-même a tout intérêt à s'impliquer du début à la fin.

1. Se reporter au chapitre 3, § 3.1.

7.1.2. Intégrer l'épanouissement de l'homme dans la performance

La réussite du pilotage de l'entreprise, c'est 80 % d'humain, 20 % de technique.

Cette nécessité de « partir de l'humain » n'est pas une nouveauté. Au ^{xx}e siècle, les représentants de l'école des ressources humaines (notamment Mayo, Lewin, Maslow, McGregor ou encore Herzberg), dénonçaient déjà les abus entraînés par la systématisation de l'organisation scientifique du travail (OST). Ce mouvement, fondé sur l'étude des groupes, des besoins et des motivations des individus, s'est affirmé tout au long du siècle, corrélativement à la naissance et au développement des sciences du comportement.

Lieu de travail, l'entreprise est aussi un lieu de développement pour l'homme. C'est là aussi où il évolue, où il progresse, où il a la possibilité de « passer » les différents paliers, compte tenu de sa propre biographie. Si, à un certain moment de sa vie, il est surtout en position de « recevoir » (comme un collaborateur débutant), à d'autres moments, il est plus en mesure d'« élaborer » voire de « redonner » ce qu'il a reçu. Idéalement, dans toute entreprise, il conviendrait que la direction générale ou la direction des ressources humaines en tienne compte dans les attributions de fonctions, de postes ou de tâches.

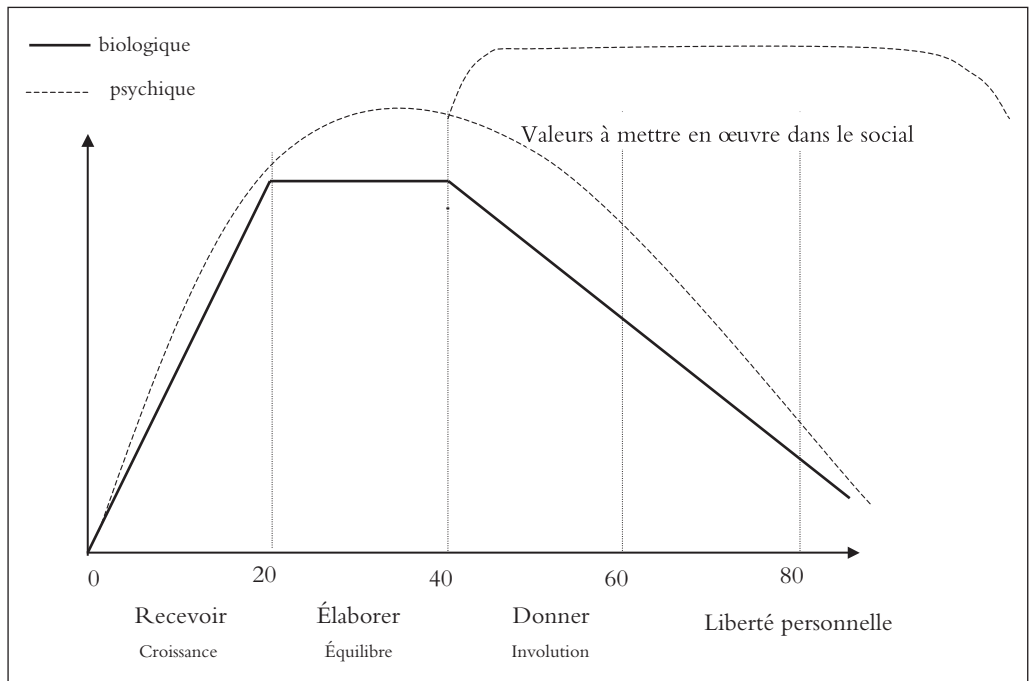


Illustration 34. La courbe de la biographie humaine

La prise en compte de la biographie humaine permet de résoudre le faux problème des seniors. Les entreprises sont incitées à les garder. En réalité, c'est même une question de performance. Elles ne doivent surtout pas se séparer d'eux.

La raison en est simple : il faut leur offrir la possibilité de « redonner », de faire partager leurs compétences professionnelles, leur sagesse, leur maturité ; ils peuvent ainsi transmettre les valeurs qu'ils ont développées dans leur vie ; il est donc très important de les mettre dans des fonctions ou dans des postes où ils pourront redonner sous forme de savoir-faire ou de savoir-être. Il est nécessaire de préparer cette transformation et de conserver en interne certains postes autrefois externalisés (exemple : l'accueil)¹.

Favoriser le développement de l'homme et son processus d'individuation dans le cadre particulier de l'entreprise c'est faire en sorte qu'il soit acteur de la performance globale. Certes, l'entreprise ne peut être considérée seulement comme le lieu où s'exerce le processus d'individuation : c'est aussi un lieu de production avec ses propres réalités économiques. Pour autant, elle ne doit pas le nier, sinon sa performance risque d'en pâtir.

Pourquoi faut-il faciliter le processus d'individuation en entreprise ?

- Le processus d'individuation des acteurs a quatre vertus principales pour l'entreprise soucieuse de développer sa performance globale :
 - ① Il tend à responsabiliser les individus en développant leur autonomie ;
 - ② Il facilite la cohésion collective par une « simplicité retrouvée dans les liens sociaux et dans les liens vrais du cœur » (R. Cahen)².
 - ③ Il aide les individus à développer leur potentiel créatif.
 - ④ Il conduit les individus à ne plus avoir peur de s'ouvrir aux autres conceptions (ayant créé leurs propres repères, ils ne risquent pas de « se dissoudre »), ce qui facilite leur adaptation par une capacité à se remettre en question.
- Favoriser le développement de l'homme, c'est le rendre plus acteur ou créateur de performance globale donc, de performance financière. La capacité des entreprises à créer de la valeur dépend plus que jamais de leur aptitude à fédérer des femmes et des hommes autour d'un projet commun³. Comme le précise H. Löning (2008, p. 3)⁴, bien plus qu'efficience et efficacité, la performance est « un travail persévérant dans un souci d'équilibre de la personne. Il serait erroné de s'arrêter à la performance/représentation – visible certes, mais qui n'est que la partie émergée de

1. Par exemple, Arnauld Helluy, alors directeur financier de la région Paris-Est de la SNCF, a intégré dans ses équipes un chef comptable proche de la retraite et démotivé ; il lui a confié notamment la mission de s'occuper de la formation, de l'animation et de l'intégration des acteurs de la fonction gestion - finance. Ce retraité a pu transmettre son savoir-faire et ses valeurs ; du sens a été redonné à son action.

2. Cahen R., *L'Individuation*. Éditions Le Lièvre et le Coudrier, 1990. Nous verrons un peu plus loin la nécessité d'un dialogue de gestion fondé sur l'intelligence du cœur.

3. Dumay J.-P., « Développement (humain) durable », *Le Monde*, 13/14 avril 2008, p. 2.

4. Löning H., « Les enjeux cachés de la mesure de la performance », in *L'Art du management*, Les Échos, jeudi 22 mai 2008, pp. 2-3.

l'iceberg. Il est temps d'affirmer à nouveau que la valeur, au-delà de la performance, se crée dans l'humain, dans ses idées, sa parole, son dialogue et sa capacité d'écoute des idées des autres, son intelligence et ses apprentissages ». À l'inverse, l'atteinte des objectifs contribue à l'épanouissement de l'homme : un acteur équilibré, « à l'aise dans ses baskets », apporte le meilleur de lui-même à l'entreprise¹. On connaît d'ailleurs l'influence de l'amour et des émotions positives sur la bonne santé du corps et de l'esprit (Janssen, 2006)². C'est pourquoi le contrôleur de gestion doit lui-même participer à l'instauration d'un climat propice.

- La montée de la complexité conduit les entreprises à privilégier la décentralisation du pouvoir de décision et de contrôle au niveau local. Or, l'efficacité de la décentralisation suppose deux éléments.

① **La responsabilisation des individus, lesquels doivent avoir conscience que leur action participe à un tout.** En cela, il faut absolument les impliquer : par exemple, l'élaboration d'un plan de performance suppose de mettre tous les acteurs autour de la table. La résolution des problèmes complexes nécessite un partage et un éclairage des différentes fonctions ou visions des acteurs. Un processus de résolution des problèmes fondé sur l'élaboration d'une solution collective, où chacun a pu être activement acteur, permet un pilotage des systèmes complexes. Dès lors qu'existe cette structure cognitive, le système peut ainsi faire émerger des solutions stables qui sont une production de l'interaction réellement collective et non la victoire d'un point de vue sur l'autre.

② **La capacité des individus à endosser en toute sérénité cette responsabilisation** ; d'une part, parce qu'ils sont et se sentent compétents (d'où l'importance de la formation et de l'accompagnement pédagogique), d'autre part, parce qu'ils sont suffisamment épanouis dans ce qu'ils font. « Le responsable est un homme accompli, il crée la confiance et suscite l'engagement [...] La responsabilité c'est choisir et élaborer ses normes dans l'incertitude et le risque moral... Elle n'a rien à voir avec la faute ! Elle est engagement de soi-même vis-à-vis de sa conscience, et de soi-même vis-à-vis des autres par les normes que l'on produit et l'exemplarité qu'elle suscite... Il n'y a pas de responsabilité sans choix et prise de décision »³ (Rochet, 2001, p. 52).

- Or, plus les hommes sont individués, impliqués et épanouis, plus ils évacuent leurs peurs ou blocages mentaux et abandonnent leurs stratégies personnelles ; pour eux, il ne s'agit plus de détenir et de contrôler l'information pour obtenir ou conserver le pouvoir à tout prix ; il s'agit plutôt de travailler les uns avec les autres pour un objectif de « bien commun », d'échanger en donnant le meilleur d'eux-mêmes. Là se

1. Se fondant sur le modèle de management japonais, Valeo a fait de l'implication de son personnel l'axe fondateur de ses cinq axes de performance, puisqu'il supporte les quatre autres : intégration des fournisseurs, système de production, innovation constante et qualité totale.

2. Janssen Th., *La Solution intérieure, vers une nouvelle médecine du corps et de l'esprit*. Fayard, 2006.

3. Rochet C., *Gouverner par le bien commun*. François-Xavier de Guibert, 2001.

trouvent les clés de la réussite d'une conduite de changement : une vision partagée, le contournement des blocages et des résistances par une implication plus forte des acteurs, la gestion des émotions, la volonté de donner du sens, la formation.

- De même, substituer une logique d'autorité à une logique de pouvoir¹ implique que chaque individu mette en œuvre une qualité d'être différente, qu'il affirme la confiance qu'il a en lui, qu'il s'ouvre plus à la créativité et aux autres. Comme l'écrit Jacques Salomé, « entrer en relation avec les autres, c'est déjà accepter d'entrer en relation avec soi-même »². Or, c'est l'ouverture d'esprit qui permet les remises en question nécessaires pour accompagner l'organisation dans son développement.

Le contrôleur de gestion doit être conscient qu'il a lui-même un rôle à jouer, compte tenu de sa fonction, dans le processus d'individuation de l'homme et de l'organisation.²

Quelles sont alors les dimensions à promouvoir pour enclencher un cercle vertueux ?

• Il faut harmoniser RATIONALITÉ et INTUITION.

Chez l'homme, il existe deux modes principaux d'appréhension du monde ou d'acquisition de connaissances : l'intuition et la rationalité. L'intuition est le mode le plus naturel. Apparue plus tard (il y a trois cents ans), le rationalisme a permis d'accéder à la science et à la maîtrise de l'univers. L'intuition renvoie aux qualités féminines de l'être humain telles que : la flexibilité, la réceptivité, la communication profonde ou l'aptitude à donner du sens à l'action. La rationalité renvoie aux qualités plus masculines telles que l'action, la détermination, la structuration, la construction concrète, la maîtrise des événements et des problèmes. Chacun d'entre nous, homme ou femme, possédons ces deux sensibilités à des degrés divers. Dans l'idéal, on ne devrait pas privilégier l'une au détriment de l'autre mais rechercher au contraire un équilibre entre les deux. Toutes les personnes qui ont permis à la société d'avancer sont celles qui ont su développer leur imaginaire (donc leur cerveau droit) et structurer avec intelligence et efficacité leur cerveau gauche.

Le développement d'une organisation se fonde sur un équilibre entre ces deux dimensions, rationnelle et intuitive, essentielles et complémentaires. On veillera, par exemple, à privilégier la mixité hommes/femmes dans les équipes. « Les hommes peuvent aider les femmes à devenir plus directes, sûres d'elles-mêmes et tournées vers l'action, tandis que les femmes peuvent apporter aux hommes des capacités telles que l'écoute, l'expression des émotions et la recherche de l'intérêt collectif »⁴.

1. Si le pouvoir se définit comme « avoir une personne à sa disposition, à son gré », l'autorité est « la capacité d'influencer autrui pour lui permettre d'exercer son activité, lui donner les moyens d'être plus lui-même ». Contrairement à l'autorité, le pouvoir génère donc des blocages et ne permet pas à l'entreprise de rester vivante.

2. Salomé J., Potié Ch., *Osez travailler heureux*. Albin Michel, 2000.

3. Se reporter au § 7.3.1.

4. Point de vue de Christine Kerdellant, « Le Management au féminin ». *Les Échos*, 11 octobre 2005.

• Il faut encourager la CRÉATIVITÉ et la COCONSTRUCTION.

Dans une entreprise soumise à un environnement concurrentiel extrême, la capacité de création des hommes qui la composent est essentielle. C'est la créativité qui permet à une organisation de ne pas rester figée, d'aller de l'avant, d'oser, d'anticiper. Comme l'écrivait A. Einstein : « L'imaginaire est plus important que le savoir, car si le savoir concerne ce qui existe, l'imaginaire concerne ce qui existera ». Certes, l'observation et l'analyse des systèmes (dimension masculine) permettent de déceler les blocages. Mais c'est la créativité qui conduit à les regarder autrement et à imaginer d'autres *scenarii* ou voies de développement.

La créativité est un moteur à deux temps : dans un premier temps, le cerveau examine le problème et met en jeu la pensée divergente pour balayer le champ des possibles de la recherche. Puis, dans un deuxième temps, il met en mouvement la pensée convergente pour dégager une conclusion (de Brabandère, 2004)¹.

Or, le problème en entreprise, c'est que la vision convergente et court terme l'emporte souvent sur la dimension ouverture. Le cerveau, prompt à la critique, a tendance à écarter trop rapidement les idées nouvelles et a priori « farfelues » ou décalées. Inconsciemment, il commet deux erreurs nuisibles à la créativité : il converge trop vite et diverge trop peu. Il est alors plus difficile de régler les problèmes liés à la complexité.

Pour favoriser la créativité, il faut : ① instaurer un climat propice à l'expression des idées nouvelles ; ② intégrer des profils créatifs dans les équipes ; ③ mettre en œuvre des outils et méthodes propres à stimuler et exploiter le potentiel créatif de chacun. Le problème c'est que souvent en entreprise, les individus ont tendance à se rallier au point de vue (réel ou supposé) du leader, ce qui tend à décourager les prises de parole et à stériliser le débat.

Comme nous l'avons vu (partie 1), l'un des effets bénéfiques du processus d'individuation est de permettre à l'individu d'être relié à sa personnalité profonde (individuelle), laquelle est reliée aux archétypes universels. « Le Soi éveillé et communicant avec la psyché produira une grande créativité que la psyché transmet au conscient de l'homme individué » (Bon, 2007, p. 109)², ce dernier étant capable à son tour de redonner à la communauté.

Or, l'individu est en mesure de créer lorsqu'il a le sentiment d'apporter à la collectivité, d'où la nécessité d'encourager en entreprise la coconstruction. D'une part, parce que la créativité doit profiter à tout le monde ; d'autre part, parce qu'elle donne un sens à l'action des individus. Ainsi l'écrivait si justement A. de Saint-Exupéry dans *Terre des hommes* (pp. 229-230)³ : « celui qui donne un coup de pioche veut connaître un sens à son coup de pioche. Et le coup de pioche du bagnard, qui humilie le bagnard, n'est point le même que le coup de pioche du prospecteur, qui grandit le prospecteur. Le baigne ne réside point où les coups de pioche sont donnés. Il n'est pas d'horreur matérielle. Le baigne réside là où des coups de pioche sont

1. Brabandère (de) L., *Le Plaisir des idées*. Dunod, 2004.

2. Bon M., « Processus de réalisation et socialisation » in Descamps M.-A. et al., *Psychanalyste et spiritualité*, Éditions Trismégiste, 2007, pp. 75-111.

3. Saint-Exupéry (de) A. *Terre des hommes*. Gallimard, 1939.

donnés qui n'ont point de sens, qui ne relie point celui qui les donne à la communauté des hommes. » Pour nombre de cadres, le travail, qui est aussi un *lieu de vie*, permet ainsi de transcender ses intérêts particuliers en offrant la possibilité de se consacrer à une cause importante et significative (Pauchant, 1996)¹. C'est la poursuite d'un but commun qui *fait sens*. Il faut donc trouver le moyen qu'il participe au collectif tout en restant lui-même (Sédillot, 2007)².

Dans ses activités, le contrôleur de gestion lui-même doit contribuer à harmoniser *rationalité et intuition* et encourager *créativité et coconstruction* :

- ① dans la manière avec laquelle il élabore les méthodes, outils et indicateurs de pilotage ;
- ② dans sa façon d'animer le processus de contrôle auprès des dirigeants et des opérationnels ;
- ③ dans sa façon de manager sa propre équipe.

• La MOTIVATION est un des éléments clés du dispositif...

Que faut-il entendre par motivation ? « La motivation, ce n'est pas de l'expérience, ni du savoir-faire ni de la capacité de travail, non, la motivation c'est de l'émotion, c'est mettre dans son travail de la dimension affective » (Albert et Emery, 1998, p. 16).³

Un salarié est d'autant plus efficace qu'il est motivé. Le défi du manager est de remettre son collaborateur en contact avec sa motivation intrinsèque⁴ : son aptitude à se motiver lui-même pour son travail grâce aux capacités qui lui sont propres : la curiosité intellectuelle (désir de comprendre : l'environnement, les tenants et aboutissants de l'activité en cours, etc.), le désir d'évoluer (désir de « grandir » qui s'exprime par le professionnalisme de la personne), l'envie profonde de donner un sens à sa vie et de créer ce sens. Le style de management est alors essentiel : une *vision partagée*, une communication de qualité, un respect de la personne et de sa contribution, des *règles du jeu cooptées et explicitées* et un système d'arbitrage juste et transparent.

Or, la motivation est trop souvent traitée en entreprise sous la dimension métabolique et masculine. D'une part, on assimile souvent et de manière abusive motivations individuelles et objectifs organisationnels, lesquels, en pratique, ne se recoupent pas nécessairement. D'autre part, c'est le versant « masculin » de la motivation qui est surtout

1. Pauchant T.-C. et al. (coord.), *La Quête du sens – Gérer nos organisations pour la santé des personnes, de nos sociétés et de la nature*. Éditions d'Organisation, 1996.

2. Sédillot C., *La Quête du Soi, Les 12 travaux d'Hercule*. Dervy, 2007.

3. Albert E., Emery J.-L., *Le Manager est un psy*. Éditions d'Organisation, 1998.

4. Pour M. Le Saget : « ce n'est plus le contenu de la tâche qui fait la motivation, c'est l'intérêt que la personne sait mobiliser pour ce qu'elle fait » (Le Saget M., *Le Manager intuitif*. Dunod, 2006, p. 150).

mis en avant, c'est-à-dire une motivation basée sur des éléments extérieurs à l'individu, ce qui engendre des rigidités dans l'organisation et des frustrations individuelles (cette motivation-là n'en est pas moins nécessaire). Il convient donc, pour parvenir à une motivation « intégrée », de la développer à trois niveaux, selon une approche à la fois masculine et féminine.

	Dimension masculine de la motivation	Dimension féminine de la motivation
Zone tête	Donner un sens et un but à sa vie et à ses réalisations professionnelles	Désir de grandir, d'évoluer, de développer ses compétences, de s'épanouir
Zone rythmique	Clarifier avec le pilote-manager son rôle et sa place Convenir d'objectifs en matière de développement des compétences	Bénéficier d'espaces de discussions et d'échanges autour de sa motivation Se faire aider par son manager et avoir des retours sur les qualités qu'il a à développer Être dans une ambiance de travail propice au dialogue et à la coconstruction
Zone du métabolisme	Statut valorisant Rémunération à la hauteur de ses espérances	Conditions de travail

Illustration 35. Les dimensions masculine et féminine de la motivation

Un individu qui manifeste une « motivation plus intégrée » est beaucoup moins affecté par une mise en cause de son travail. Il sait que ce qu'il fait ne peut être parfait et donc sujet à critique. Il a plus de distance par rapport aux événements. Il sait aussi qu'il ne doit pas s'investir trop affectivement (il existe souvent l'illusion qu'en échange de ce don de soi, on a le droit à quelque chose qui touche à l'affectif comme la reconnaissance et le respect).

Le contrôleur de gestion doit connaître les mécanismes et leviers de la motivation, ce qui peut lui servir dans ses relations avec les managers-pilotes (puisque l'outil de contrôle de gestion est aussi un outil de motivation) et pour animer sa propre équipe.

7.1.3. Codévelopper par le respect, l'écoute et la solidarité...

« *Écouter et choisir entre les avis, voilà le premier pas de la connaissance* ».

Confucius.

Codévelopper par le respect, l'écoute et la solidarité c'est mettre en place un dispositif de management soucieux d'intégrer les trois zones de l'organisation. Ces trois qualités fondent ce que nous appelons le pilotage par l'intelligence du cœur, vecteur essentiel pour conduire l'entreprise vers une performance globale, donc pérenne, agile et efficace. Le respect renvoie en effet à la zone tête ; l'écoute, à la zone rythmique ; et la solidarité, à la zone du métabolisme.

① **Se donner comme valeur première le respect au sein de la zone tête**

C'est une qualité à mettre en œuvre et à promouvoir d'abord par les dirigeants ou les managers intermédiaires (l'exemple doit venir du haut) mais aussi par leur copilote, le contrôleur de gestion car faire preuve de *respect* c'est :

- prendre en compte les intérêts de l'ensemble des parties prenantes contributives à la création de richesse ;
- adopter un comportement exemplaire en étant cohérent dans ses discours et dans ses actes ; s'appliquer à soi-même les valeurs que l'on prône – pour rappel, l'exemplarité aide à l'émergence de la prise de conscience¹ ;
- laisser les individus s'exprimer pleinement, accepter les points de vue divergents et la contradiction positive² (les dirigeants doivent notamment l'accepter de la part du contrôleur) ; rester objectif dans ses arbitrages et dans ses choix et s'ouvrir aux théories avancées ;
- offrir à ses collaborateurs toutes les conditions favorables à leur développement, ce qui a un impact positif sur celui de l'entreprise ; faire preuve d'empathie à leur égard – ce qui oblige à entrer dans l'univers de l'autre pour le comprendre et ressentir ainsi les choses de son point de vue – ; leur donner des *feed-back* « intelligents » sur leur efficacité et leur inefficacité – même négatives, les remarques doivent aider l'autre à progresser – ; lutter contre les « étiquettes » – car l'individu tend à devenir ce que son entourage pense de lui et de ses potentiels – ; clarifier les responsabilités ; privilégier la communication de proximité, le mode d'échange oral ; être authentique et adopter le « parler vrai ». Au passage, on retrouve ici trois qualités que développe C. R. Rogers (1999, pp. 104-111)³ et qui peuvent s'appliquer au manager dans ses relations avec ses collaborateurs : la congruence (ou l'authenticité) ; la considération (ou l'acceptation de l'autre) ; la compréhension empathique.

1. Se reporter au chapitre 2, § 2.2.

2. Ne pas hésiter, dans les réunions, à inviter des résistants au changement.

3. Rogers C. R., *Liberté pour apprendre*. Dunod, 1999.

- faire tout son possible pour impliquer les hommes dans le pilotage de leur entité et/ou activité, pour responsabiliser les managers et les maintenir dans un état d'esprit d'amélioration permanente ; leur donner les moyens d'assumer leurs responsabilités et les accompagner par « l'intelligence du cœur »¹.

Les dirigeants peuvent de manière concrète mettre en place une charte prévoyant l'élaboration et l'application d'un savoir-être en matière de management².

② Favoriser l'écoute au travers de la zone rythmique...

La mise en mouvement est fondamentale pour « guérir »³, car c'est elle qui, en entreprise, permet l'ouverture. Comme le précise M. Le Saget⁴, « le pouvoir de demain s'acquiert à travers l'écoute des autres, le sens du service, la capacité à prendre les problèmes à bras le corps et à trouver rapidement des solutions. Dans le futur, ce pouvoir-là sera roi, car il permet d'animer des réseaux, de stimuler l'entraide entre services, d'obtenir des résultats remarquables de la part de personnes qui ne sont pas sous notre responsabilité. Bref, de faire en sorte qu'un plus un soit égal à trois. animateurs d'équipes pluridisciplinaires, pilotes de projets n'obtiendront rien sans cette capacité un peu particulière qui donne envie à chaque personne sollicitée de faire de son mieux. Mais autant le savoir à l'avance : elle n'est pas accessible à ceux qui courtisent les formes de pouvoir traditionnelles ».

Il faut encourager le partage d'expérience et mettre en place des lieux de discussion et d'échanges. Le dialogue de gestion est le catalyseur de l'équilibre : c'est lui, par le partage et l'échange, qui permet à chacun de s'approprier les enjeux et les contraintes de l'autre. Toutes les conditions du dialogue de gestion doivent alors être réunies. Ce dernier n'est d'ailleurs possible que si les acteurs en présence sont responsables et ont atteint un certain niveau de développement, s'ils ont à la fois une pensée structurée et le sens de la communication. Le dialogue suppose également de créer une conscience commune que facilitent l'écoute, le respect et la solidarité, autant d'éléments générateurs de confiance et permettant ensuite de coconstruire le dispositif de pilotage, les plans d'action, les indicateurs, les budgets.

Enfin, faciliter l'échange c'est encourager l'apprentissage et donner du sens⁵ (individuel et/ou organisationnel), processus indispensable pour gérer la complexité. Or, l'apprentissage, dans le corps humain, comme dans toute organisation que nous assimilons à un organisme vivant, se fait avant tout dans l'interaction ou l'échange. Les sciences de l'éducation le montrent depuis longtemps : c'est *dans* et *par* les échanges avec son environnement que l'être humain, défini comme un « être à *histoires* qui construit ses représentations du monde en interagissant avec autrui » (Gauthier, 1997, p. 117)⁶, améliore sa capacité d'apprendre. C'est d'ailleurs l'échange qui

1. Se reporter au § 7.3.

2. La charte du management de la SNCF, par exemple, englobe les valeurs suivantes : le respect, l'exemplarité, la prise de responsabilité et d'initiative, la solidarité dans l'action, le courage managérial.

3. C'est pourquoi on incite les malades à se lever dès qu'ils vont mieux.

4. Rubrique Entreprises et Carrières, « Le pouvoir de demain ».

5. Ce qui implique de mettre en œuvre un dispositif pédagogique. Voir § 7.3.

6. Gauthier C., *Pour une théorie de la pédagogie*. De Bœck Université, 1997.

donne le sens. Pour Ph. Perrenoud (2004, p. 162)¹, le sens se construit en situation, dans une interaction et une relation.

③ Favoriser la *solidarité* au sein de la zone du métabolisme.

Comme nous l'avons déjà indiqué², le bon fonctionnement d'un organisme suppose que ses composants soient parfaitement solidaires au service du tout. Aussi est-il essentiel de garantir la solidarité ou la fraternité au sein de cette zone, que ce soit au niveau des individus et/ou des entités. Mais cette solidarité ne peut être obtenue si les individus ne se connaissent pas, ou mal, ou n'ont pas l'habitude voire le sentiment de travailler ensemble et pour la même cause. Il incombe aux dirigeants et aux managers intermédiaires de créer un climat de confiance.

« Anticipation qu'un partenaire ne va pas s'engager dans un comportement opportuniste » ou qu'il est animé de « bonnes intentions » (Gervais, 2005, p. 712), la **confiance** désigne une *croyance* que je nourris selon laquelle autrui n'entreprendra rien de négatif au regard du maintien et de la qualité de sa relation avec moi et « agira de façon positive chaque fois qu'il en aura la possibilité » (Guibert et Dupuy, 1997, p. 43).

La confiance s'affiche comme l'une des conditions majeures de la réussite d'une interaction et d'une véritable coopération. De nature à favoriser la communication entre les individus, elle facilite la confrontation des points de vue et les échanges d'idées (Guyonnet *et al.*, 1997)⁵. Dans une situation de confiance, les acteurs sont capables d'identifier le sens et les conséquences de leurs actes, de partager leurs propres représentations et, le cas échéant, de les discuter et de les remettre en question. « Car il y a dans la confiance qu'un être humain porte à un autre une valeur morale aussi haute que dans le fait de ne pas décevoir cette confiance ; et cette valeur est peut-être même encore plus libre et plus méritoire car, lorsqu'on nous fait confiance, nous sommes presque engagés par un jugement porté sur nous par avance » (Simmel, 1996, p. 67)⁶. Pour sa part, Ch. Argyris (2000, pp. 185-197)⁷ montre en quoi le dialogue permet de surmonter le ressentiment de défiance entre individus et de rebâtir la confiance, clé du processus d'apprentissage organisationnel.

1. Perrenoud Ph., *Métier d'élève et sens du travail scolaire*. ESF, 5^e édition, 2004.

2. Voir le chapitre 1, § 1.2.

3. Gervais M., *Contrôle de gestion*, Economica, 8^e édition, 2005.

4. Guibert N., Dupuy Y., « La complémentarité entre contrôle formel et contrôle informel : le cas de la relation client/fournisseur », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 3, volume 1, 1997, pp. 39-52.

5. Guyonnet J.-F., Le Cardinal G., Pouzoulic B., *La Dynamique de la confiance*. Dunod, 1997.

6. Simmel G., *Secret et sociétés secrètes*. Circé, 1996.

7. Argyris C., *Savoir pour agir. Surmonter les obstacles à l'apprentissage organisationnel*. Dunod, 2000.

Le contrôleur de gestion veille à la bonne application de ces valeurs, en particulier celles de l'écoute et de l'instauration d'un climat de confiance essentiel dans les rôles d'interface. Dans un souci d'exemplarité, il doit également se les appliquer à lui-même.

7.2. Garantir les fondamentaux du pilotage intégré

7.2.1. Faciliter la diffusion des valeurs et de la vision

Pour rappel, c'est sur son identité et ses valeurs que l'entreprise bâtit sa performance globale. Les valeurs fournissent une boussole aux acteurs, jouent un rôle de catalyseur en matière de développement humain et tendent à relier les individus. Elles donnent du sens à l'action individuelle. Un individu aura d'autant plus de facilité à attribuer du sens à son action qu'il sera en mesure de la relier aux valeurs qui lui sont profondément chères. Or, pour agir, tout homme a besoin, dans la vie comme en entreprise, d'attribuer du sens à ce qu'il fait sous peine de ne plus en percevoir l'intérêt, voire de souffrir. Le sens fait référence à une orientation ou à une finalité – en philosophie, il désigne la raison d'être de la vie humaine. Il provient finalement de la possibilité de relier son action à celle des autres ou à celle de la communauté dans laquelle on vit. C'est la poursuite d'un but commun qui *fait sens*, autrement dit : qui permet à chaque acteur de relier son action à la communauté dans laquelle il évolue.

Le contrôleur de gestion est un des « gardiens » des valeurs de l'entreprise.

- Il s'assure auprès des dirigeants que les valeurs (qu'il peut lui-même contribuer à faire émerger en apportant son savoir-faire méthodologique) ont été expliquées et/ou clarifiées et parfaitement appropriés ; au demeurant, les valeurs et le sens doivent être orientés « bien commun » pour « parler » à tout le monde ;
- Il veille à ce que les valeurs (qui sont définies dans la zone tête) transparaissent concrètement dans les outils de pilotage, les indicateurs de suivi (zone du métabolisme) ou encore dans les entretiens d'évaluation ou de performance (zone rythmique).

Le contrôleur de gestion doit appliquer à son action, et à lui-même, les valeurs qu'il est susceptible de prôner : liberté - égalité - fraternité (ou solidarité).

- Principe de *liberté* : pour améliorer le pilotage, le contrôleur doit faciliter la liberté de penser et la créativité en vue de faire émerger de nouveaux leviers de performance, trouver de nouveaux indicateurs, alimenter les réflexions stratégiques de la direction générale, faire remonter les bonnes pratiques.
- Principe de *égalité* : dans son comportement, le contrôleur doit être le plus neutre ou le plus objectif possible ; il doit se défendre de toute posture partisane pour rester l'intermédiaire de confiance entre la direction générale et les opérationnels ; de même, les critères d'évaluation de la performance doivent être clairs et justes pour chacun des collaborateurs.

- Principe de *fraternité* : lors de la fixation des objectifs, le contrôleur s'assure, par exemple, qu'une entité ne se développe pas au détriment d'une autre (ce qui peut arriver avec les prix de cession internes) ; il veillera également à ce que l'entreprise prenne en compte l'intérêt de son environnement pour éviter que sa performance globale ne se détériore.

Le contrôleur de gestion est un vecteur important de la vision et du sens.

- Sorte de « porte-parole » des dirigeants, il indique, au travers des outils qu'il anime, pour le compte de la direction générale, les objectifs globaux à atteindre et sur lesquels les individus s'engagent.
- Il aide les acteurs – pilotes ou acteurs gestionnaires – à s'orienter en interne comme en externe (*boussole, repères, jugement*) ; finalement, le rôle du contrôleur consiste à « proposer » un sens à l'individu tout en le laissant construire progressivement et par lui-même son propre sens et enclencher son processus d'individuation¹. C'est en effet aux acteurs de trouver le sens de leur action². La quête de sens est impossible lorsqu'une partie des acteurs (dirigeants, managers intermédiaires) décide de la direction à prendre, développe et invente du sens, au nom et « au détriment » de l'autre partie (les hommes qu'ils managent), supposée incapable de donner du sens à son travail et à son existence, et qui doit suivre (Sievers, 1990, p. 349)³ ;
- Il relie les actions de chacun à l'action collective (*signification*). C'est ainsi que le contrôleur de gestion se positionne dans le processus d'interprétation et de création de sens. Bien entendu, ce n'est pas à lui de créer le sens : il s'en fait l'écho, il « véhicule » le *sens* (ou la *finalité*) interprété, (re)défini, (re)construit, (re)élaboré de façon permanente par les acteurs eux-mêmes à tous les niveaux de l'entreprise. Cette capacité à canaliser le sens représente sans doute l'une de ses missions émergentes, indispensable dans des organisations évoluant dans des environnements de plus en plus instables et complexes, et susceptible de conforter son identité et sa légitimité.

1. L'individu peut se référer à plusieurs sens selon le palier où il se trouve : un sens imposé ou décrété unilatéralement par le chef ou par les dirigeants (palier 1), sens autoritaire qu'il acceptera en l'état ; un sens qu'il ira chercher à l'extérieur au travers de ses lectures, de ses expériences ou de ses rencontres (palier 2), n'acceptant pas totalement le sens qui lui est imposé ; le sens qu'il trouvera en lui-même pour le donner à son existence et donc à son action (palier 3).

2. La création de valeur pour l'actionnaire peut donner du sens. Mais si elle représente, de manière officielle ou officieuse, la seule raison d'être de l'entreprise, elle risque d'être rejetée par l'ensemble des acteurs dont elle dépend ; car elle ne les concerne pas et peut entrer en contradiction avec les valeurs propres des individus (équité, partage...) ; même s'il a son utilité, ce sens (très masculin – dimension *intelligence* seulement) n'est pas reliant (dimension *cœur*), car il est centré sur une seule des parties et n'est pas fondé sur des valeurs humaines.

3. Sievers B., « La motivation : un ersatz de significations », in Chanlat J.-F. (sous la direction de), *L'Individu dans l'organisation - Les dimensions oubliées*. Presses de l'Université de Laval, Éditions Eska, 1990.

7.2.2. Articuler les logiques de l'entreprise intégrée

Le contrôleur de gestion est le garant des règles et des procédures de gestion.

- Il participe à l'identification, à l'amélioration ou à la mise à jour des règles et des procédures, celles en particulier qui sont spécifiques à la gestion et au pilotage.
- Il veille à ce que l'entreprise dispose d'un langage de gestion commun ; il s'assure que les règles et procédures ont été élaborées dans le respect de l'alignement des sept niveaux.
- Il s'assure que les règles et procédures sont parfaitement définies tout en restant souples et vivantes (grâce au processus de concertation et de coconstruction).

Le contrôleur de gestion est le garant de la coordination des activités de pilotage de systèmes adaptatifs complexes. Sa tâche consiste à structurer le pilotage (dimension masculine de la coordination).

- Le contrôleur de gestion s'assure de la coordination dans l'élaboration des plans stratégiques et de leur déclinaison en plans d'affaires et en plans de progrès puis en plans d'actions (budgets).
- Le contrôleur de gestion est le garant de la coordination verticale et horizontale en matière de pilotage (suivi et animation du cycle de gestion et des plans de progrès).
- En d'autres termes, le contrôleur de gestion est le « garde-fou » de l'alignement des trois zones et des sept niveaux de l'organisation, et du maintien des équilibres malgré les phases de rupture ou de turbulence. Il veille notamment à ce que les systèmes d'information soient bien connectés entre eux.

Le contrôleur de gestion est le garant de la création et de l'animation des espaces de dialogue de gestion. Sa tâche consiste à rendre vivant le pilotage (dimension féminine de la coordination)¹.

- Le contrôleur de gestion facilite la mise en mouvement, c'est-à-dire le rééquilibrage permanent des déséquilibres ; il ne fige pas : il assure un point d'équilibre entre ordre et désordre, entre certitude et incertitude.
- Le contrôleur de gestion doit s'assurer notamment d'un dialogue de gestion réel entre le sommet stratégique et les opérationnels ; à cet égard, l'intranet peut être contreproductif : il convient en effet d'être particulièrement vigilant dans la transmission de fichiers Excel en matière de pilotage. Il faut ici replacer les enjeux à leur juste place : l'échange de données ou de tableaux doit servir à structurer et à formaliser le cadre du dialogue de gestion, mais ne doit en aucun cas se substituer à l'échange direct (oral), qui seul permet via la confrontation des points de vue, de déterminer des objectifs réalistes, pérennes et appropriés en contrôle de gestion.

1. Depuis quelques années, cette dimension féminine est apparue comme essentielle ; mais comme les contrôleurs de gestion ne l'ont pas toujours identifiée ou pu la mettre en œuvre, on a recruté des contrôleurs de gestion femmes.

- Le contrôleur de gestion prépare les arbitrages. Ces derniers doivent toujours être expliqués. Quand la direction ne le fait pas, il lui incombe souvent de s'emparer de la question. Souvent, il ne le fait pas, soit par manque de temps, soit parce qu'il n'a pas les éléments pour le faire. Il est pourtant essentiel qu'il s'en préoccupe le plus possible compte tenu de l'effet dévastateur du manque d'explications : perte de sens, rancœurs des acteurs, perte de confiance dans le travail qu'il fait en amont...

En matière d'arbitrages, le contrôleur de gestion doit être capable de dire *non* à ses interlocuteurs. Il lui sera d'autant plus facile de le faire qu'il aura montré qu'il comprend parfaitement leurs contraintes ; mais il doit expliquer que la finalité globale l'emporte sur les finalités locales ou individuelles ; ce qui suppose de sa part une capacité à recevoir des critiques, à faire preuve de diplomatie, de pédagogie.

- L'intervention du contrôleur de gestion peut être particulièrement profitable à la mise en œuvre d'un projet.

Le contrôleur de gestion veille à la structuration et à l'intégration des fonctions¹.

- Le contrôleur de gestion peut apporter son savoir-faire méthodologique en matière de structuration des grandes fonctions de l'entreprise ; bien entendu, il a pour tâche de structurer la fonction contrôle elle-même.
- Le contrôleur de gestion veille à la présence des grandes fonctions de l'organisation et à leur participation équilibrée au processus de création de valeur.
- Le contrôleur de gestion favorise les échanges et le dialogue entre fonctions via les espaces de dialogue de gestion (exemple : il peut être un interlocuteur privilégié entre la fonction production et la fonction commerciale) ; il fait profiter les différentes fonctions des retours d'expérience et met à leur disposition les bonnes pratiques.
- Lorsqu'il élabore un nouveau système de contrôle, qu'il anime un système existant ou qu'il organise, par exemple, des réunions de travail, le contrôleur de gestion doit toujours s'assurer de la représentation de toutes les sensibilités.
- En diffusant le pilotage par les processus au sein de l'entreprise, le contrôleur de gestion injecte de la transversalité dans des organisations trop hiérarchiques, mais il s'en nourrit aussi pour fiabiliser ses informations².

7.2.3. Élaborer les outils du pilotage intégré

Le contrôleur de gestion doit mettre en place et/ou proposer aux managers-pilotes des outils à la fois pérennes, agiles et durables c'est-à-dire :

- adaptés à chacune des trois zones et structurés selon la grille des sept niveaux ;
- respectueux d'un équilibre masculin/féminin ;

1. Voir partie 2, chapitre 2, § 2.3.

2. Voir à ce sujet le chapitre 6, § 6.3.2.

- coconstruits par les acteurs (donc vivants) pour être mieux adaptés à leurs besoins ;
- s'inscrivant dans une logique de bien commun ou de performance globale.

Le contrôleur de gestion élabore des outils de reporting et/ou de pilotage compte tenu du palier de conscience auquel a priori se trouve l'entreprise. Voici ce que pourraient être les propos d'un contrôleur de gestion qui s'adresse à un opérationnel dans le cadre de la création d'un indicateur : au palier 1, ce contrôleur dirait : « voici l'indicateur qu'il vous faut » ; au palier 2, il dirait plutôt : « je vous conseille d'utiliser cet indicateur » ; au palier 3, il s'exprimerait ainsi : « à votre avis, quel indicateur conviendrait le mieux ? ».

Enfin, le contrôleur de gestion peut faire évoluer certains outils existants en fonction de l'évolution de l'organisation.

7.3. Devenir un contrôleur « alchimiste » du pilotage

« La science est l'œuvre commune de l'homme ouvrant sa conscience sur la nature de son environnement ».

D. Destreez.

7.3.1. Les rôles et les conditions d'exercice du contrôleur de gestion

Le contrôle de gestion, en tant que *processus*, ne peut-être assimilé à ce que fait, dans une organisation, le contrôleur de gestion. Certes, ce dernier intervient dans le processus de contrôle comme « architecte » et « animateur » du dispositif budgétaire, mais il peut avoir en charge d'autres activités liées à la comptabilité, la gestion financière, l'informatique ou l'animation d'une équipe. Qui plus est, la démarche de pilotage dépasse largement les fonctions qui lui sont affectées : c'est aux managers ou aux décideurs de négocier leurs ressources, éventuellement leurs objectifs, et d'engager, le cas échéant, des actions correctives. Une partie du processus de contrôle échappe donc au contrôleur de gestion lui-même.

Les missions du contrôleur sont très diverses et dépendent de nombreux facteurs de contingence, tels que son niveau et son rattachement hiérarchiques. Classiquement, on opère une distinction entre : d'une part, les contrôleurs de gestion *siège* ou en *central* (*controllers*, contrôleurs financiers) en charge, dans les filiales de grandes firmes souvent étrangères, du *reporting* et de l'analyse des budgets prévisionnels ; et d'autre part, les contrôleurs de gestion (ou budgétaires) *site* ou *locaux*, assistants de directeurs d'usines ou de commerciaux pour le suivi et l'analyse des budgets, des coûts de production et l'élaboration des tableaux de bord. Les activités du contrôleur diffèrent selon la taille, le secteur d'activité, l'environnement, la stratégie ou la culture de l'entreprise dans laquelle il évolue. Les contrôleurs *groupe* ou de division, de gestion opérationnelle ou fonctionnelle, de gestion industrielle, commerciale ou sociale ou de projet, ceux qui exercent dans des organisations culturelles ou des secteurs d'activité comme celui de la distribution ne font certainement pas le même travail. De fait, il paraît délicat de dresser un « profil type » du contrôleur et de ses responsabilités.

Pourtant, malgré les orientations prises par ce métier en constante évolution, il est possible d'en identifier les tâches récurrentes : comptabilité analytique, prévision budgétaire, suivi et analyse des écarts, *reporting*, mise au point des procédures... Mais si le contrôleur intervient surtout dans les étapes mécaniques du processus de planification et de contrôle, il ne s'occupe guère de l'évaluation de la performance des managers et/ou de leurs collaborateurs.

Aujourd'hui, la mission du contrôleur de gestion, dans son acception la plus large, consiste non seulement à *contrôler* (rôle de *surveillant*¹), à fournir rapidement aux décideurs des données fiables et pertinentes (rôle d'*informateur*), à leur prodiguer des conseils utiles en matière de prévisionnel et de suivi des résultats (rôle de *conseil*), à coordonner leurs actions (rôle de *coordinateur-traducteur*), mais aussi à assurer, en complément, un accompagnement pédagogique auprès de ces « hommes du terrain » (rôle de *pédagogue*) en vue d'améliorer l'efficacité du pilotage de leur activité, de leur unité ou de l'entreprise dans son ensemble. Une revue de la littérature en science de gestion permet ainsi de distinguer quatre grandes conceptions, comme le montre le tableau ci-après.

1. Le contrôleur de gestion semble avoir toujours pour fonction de « garder un œil sur » (en anglais, surveiller : *to keep an eye on*) la traduction économique et financière de l'activité pour le compte des dirigeants.

Tableau 17. Les quatre grandes conceptions du rôle du contrôleur de gestion dans la littérature

	Conception 1	Conception 2	Conception 3	Conception 4
Rôle	Combattre l'opportunisme des agents pour le compte des actionnaires - dirigeants	Alerter - anticiper - assister	Différencier - coordonner - lier - traduire	Former - animer - « bousculer » (<i>interroger</i> ou <i>questionner</i>) - donner du sens
Mission générale	Surveiller, sanctionner	Laisser faire le contrôle par les opérationnels	Concilier différenciation et coordination des unités opérationnelles	Apprendre aux opérationnels rendus autonomes à devenir des gestionnaires responsables de leur propre activité ou unité
Principales attributions	Participer à la définition des objectifs, des procédures, des sanctions et récompenses Mesurer les résultats/réalisations	Informer les opérationnels pour une meilleure prise de décision dans un environnement complexe et instable Apporter une assistance méthodologique et des conseils aux décideurs en matière de prévisionnel et de suivi des réalisations	Adapter les systèmes de contrôle aux besoins spécifiques des unités opérationnelles (différenciation) Faciliter l'intégration des unités opérationnelles à travers les outils de contrôle ou les activités relationnelles (rencontres ou échanges entre les opérationnels) (coordination)	Former les opérationnels à mieux exploiter l'information interne et externe Former les opérationnels aux mécanismes de gestion et aux outils de contrôle Apprendre aux opérationnels à travailler ensemble et de façon cohérente pour la réalisation d'apprentissages organisationnels Insuffler un esprit de gestion à travers les outils et les activités relationnelles
Qualitatifs et métaphores	Contrôleur, surveillant, gardien des comptes ou des scores, inspecteur, chien policier, oeil du maître	Homme d'étude, analyste, architecte ou fournisseur de systèmes d'information, assistant de gestion, chien guide d'aveugle, vigie-conseil, navigateur, partenaire des gestionnaires, conseiller du prince, fou du roi	Coordinateur, médiateur, intercesseur, homme de liaison, homme de traduction, messager (polyglotte), facilitateur	Diplômé, formateur, pédagogue, objeteur de conscience, conscience économique des opérationnels, questionneur, empêcheur de décider en rond, porteur de sens, catalyseur du bien commun
Objectif organisationnel	Garantir l'optimisation des ressources allouées	Améliorer l'efficacité du pilotage local par une assistance informationnelle	Faciliter l'ajustement entre unités opérationnelles pour un pilotage plus cohérent	Améliorer l'efficacité du pilotage local par un accompagnement pédagogique
Approche Courant	Approche contractualiste Centralisation	Approche conventionnaliste Décentralisation	Approche conventionnaliste Coordination	Approche conventionnaliste Pédagogie / apprentissage
Théories sous-jacentes	Théorie d'agence	Théorie de la contingence structurelle Théorie des conventions	Théorie de la contingence structurelle Théorie des conventions / de la traduction	Théorie des conventions Théories de l'apprentissage

On peut dès lors s'interroger sur l'ampleur des tâches que la littérature assigne au contrôleur de gestion. H. Bouquin (2008, p. 161)¹ évoque une « description impérialiste » de la fonction. En réalité, plus qu'une accumulation de tâches, cet élargissement, à mettre en relation avec le mouvement de décentralisation du pilotage et de responsabilisation des individus, repositionne la dimension conseil et pédagogie de son rôle, traduit une évolution certaine dans les prises de conscience. Il est en effet possible d'établir une correspondance entre ces quatre grandes conceptions du rôle du contrôleur de gestion et celles que nous proposons ci-après selon la grille des trois paliers : le palier 1 renvoie à la conception 1, le palier 2, aux conceptions 2 et 3 ; et le palier 3, à la conception 4.

Le rôle du contrôleur de gestion peut être appréhendé selon la grille des trois paliers.

- Le contrôleur de gestion du palier 1 est un surveillant ou un « rapporteur ». À ce stade, le contrôle de gestion est un simple régulateur des comportements. Le rôle du contrôleur est double : « normalisateur », il participe avant l'action à la définition des objectifs aux individus, qui agissent selon les directives, et disposent de peu de marges d'initiatives pour les atteindre. Puis, comme « vérificateur », il mesure, après l'action, la performance de ces derniers. Cette vision du rôle du contrôleur trouve sa place dans une conception pyramidale et centralisée de l'organisation.
- Le contrôleur de gestion du palier 2 est un vigie-conseil, un homme de relations. Conséquence de la décentralisation, les opérationnels se voient confier des missions d'autocontrôle (le constat des écarts et l'action sur les causes réelles de ces écarts), ce qui permet de réorienter les fonctions de contrôle traditionnelles vers des missions d'expertise et de soutien méthodologique. À ce palier, le contrôleur de gestion a pour mission d'assister les individus dans la prise de décision. En communiquant aux opérationnels les meilleures pratiques en vigueur, il leur permet de s'améliorer. En apportant à la direction générale des informations issues du terrain, il l'aide à mieux cerner la situation et à prendre des décisions dans un environnement complexe et instable. Proche des décideurs, le contrôleur informe, conseille et facilite.
- Le contrôleur de gestion du palier 3 est à la fois un « pédagogue », un « catalyseur du développement » et un « alchimiste » du pilotage. À ce stade, les opérationnels, qui ne sont plus jugés sur la base de standards figés et définis par d'autres, actualisent les normes en fonction de la signification qu'ils donnent aux situations quotidiennes : on passe d'un modèle de la responsabilisation individuelle à celui de l'apprentissage (Lorino, 1995)². L'efficacité ne repose pas tant sur l'optimisation d'un système de mesure de la performance que sur l'aptitude des acteurs à collecter,

1. Bouquin H., *Le Contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France, 8^e édition, 2008.

2. Lorino Ph., *Comptes et récits de la performance*. Éditions d'Organisation, 1995.

mémoriser et traiter l'information. L'analyse des causes de succès ou d'échec ne sert plus à punir ou à récompenser, mais enrichit l'expérience collective. Au centre de ce processus d'apprentissage, le contrôleur de gestion diffuse la vision, incite les individus à fixer leurs objectifs en lien avec la stratégie, à définir les indicateurs utiles au pilotage de leur propre activité et à bien analyser leurs résultats en vue d'actions correctives. De la sorte, il permet aux opérationnels de décrypter les processus de création de valeur globale, d'évaluer leur propre action au sein de ces processus, autrement dit, de lui donner du sens ; ce qui nécessite des talents de pédagogue.

Tableau 18. Le rôle du contrôleur de gestion en fonction des paliers de conscience

		PALIER 3	
		PALIER 2	Le contrôleur alchimiste porteur de la vision commune
PALIER 1	Le contrôleur « régulateur des comportements »	Le contrôleur « vigie - conseil »	Rôle : contribuer au développement homme/organisation
	Rôle : surveiller - sanctionner	Rôle : alerter - anticiper conseiller - coordonner	Missions attendues
	Missions attendues	Missions attendues	
	=> Veiller à l'optimisation des ressources allouées => Vérifier la cohérence entre la stratégie et les actions locales => Aider à la définition des objectifs et mesurer les réalisations	=> Assister les individus dans leurs missions d'autocontrôle => Informer les décideurs pour une meilleure prise de décision dans un environnement complexe et instable => Garantir la différenciation et la coordination des unités opérationnelles	=> Permettre aux individus de situer leur action dans le processus global de création de valeur => Former les individus à l'exploitation de l'information et aux instruments de gestion pour une plus grande réactivité => Inciter les acteurs à travailler ensemble pour générer de l'intelligence organisationnelle => Favoriser le passage d'une logique de sanction à une logique d'apprentissage => Diffuser la finalité du « bien commun » et s'assurer de son appropriation

Ces trois grandes conceptions du rôle du contrôleur de gestion ne sont pas exclusives mais complémentaires. Leur mise en œuvre effective dépend certainement du niveau de complexité de l'entreprise, de son degré d'ouverture sur le monde extérieur, de son niveau de conscience mais aussi de la capacité du contrôleur à faire preuve des qualités requises. Toutefois, c'est lorsque le contrôleur atteint lui-même le palier 3 qu'il peut être en mesure de devenir acteur dans le pilotage de la complexité et dans le développement d'une performance globale.

Malgré la richesse de son métier, le contrôleur de gestion doit faire face à des difficultés et contradictions inhérentes à sa fonction.

- Assimilé aux « yeux et aux oreilles du patron »¹, vérificateur mandaté par la direction générale pour veiller au bon déroulement des procédures et du travail des opérationnels, le contrôleur est fortement et *naturellement* exposé à la méfiance et aux critiques – il faut admettre que le mot *contrôle* a dans notre langue des accents peu sympathiques de vérification (respect de la norme) et de sanction. « Contrôler, c'est surveiller, éventuellement empêcher » (Boudon et Bourricaud, 2000, p. 120)². Dans le cadre d'une gestion par exceptions, le contrôle de gestion consiste, d'ailleurs, à repérer « l'anormal » autrement dit, pour beaucoup, « la faute ».

Le *contrôleur* est : ① celui qui inscrit sur le contrôle (*contrascriptor*) – ② le vérificateur (*exactor*) – ③ celui qui critique autrui (*reprehensor*).

- Le contrôleur souffre certainement de la crise d'identité du contrôle de gestion qui se manifeste au travers de plusieurs aspects : aujourd'hui encore, les finalités du contrôle ne sont pas toujours clairement définies ; son périmètre d'intervention par rapport à la qualité, l'audit interne, l'informatique ou la gestion de production peut paraître flou. Ce que fait le contrôleur lui-même n'est qu'une partie du contrôle, ce qui peut expliquer « l'aspect contingent du rôle confié au contrôleur de gestion, et d'ailleurs sa fragilité » (Bouquin, 2008, p. 108)³ d'autant que ses clients internes prioritaires ne sont pas toujours bien identifiés (Löning *et al.*, 2003, p. 251)⁴.
- De surcroît, le contrôleur de gestion dispose généralement d'un pouvoir limité en raison de la nature *fonctionnelle* de son statut, lequel fait l'objet, selon H. Bouquin (2008 p. 157), d'une triple ambiguïté : il est difficile de mesurer l'influence qu'il exerce réellement en tant que « conseiller de gestion » ; la définition de sa fonction et des services qui lui sont rattachés varie considérablement selon l'entreprise tout comme l'autorité dont il dépend (direction générale, direction financière, secrétariat général, direction administrative...). De fait, et malgré son rôle central, le contrôleur de gestion demeure trop souvent un acteur marginal – isolé car imprégné d'une culture rationnelle et procédurale – qui ne peut ni exercer une activité hiérarchique forte⁵ ni être un membre à part du comité de direction. Et si, comme d'autres acteurs, il a « soif de pouvoir » et souhaite que son influence se renforce (Bessire, 1995, pp. 39-40)⁶, il lui faut composer avec ces contraintes et jouer sur une large palette de qualités personnelles, humaines et techniques.

1. Delwasse L., « Les yeux et les oreilles du patron », *Le Point*, n° 1426, 14 janvier 2000, pp. 74-75.

2. Boudon R., Bourricaud F., *Dictionnaire critique de la sociologie*. Presses Universitaires de France, 2000.

3. Bouquin H., *Le Contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France, 8^e édition, 2008.

4. Löning H. *et al.*, *Le Contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre*. Dunod, 2^e édition, 2003.

5. À l'exception de la pression hiérarchique qu'il peut exercer sur les membres du service qu'il dirige.

6. Bessire D., « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue française de gestion*, n°106, novembre/décembre 1995, pp. 38-45.

Enfin, le métier de contrôleur suppose d'acquérir et de renouveler en permanence ses compétences. Le métier de *contrôleur* réclame un savoir-faire et un savoir-être particuliers, des exigences que renforcent les enjeux actuels auxquels la profession doit faire face : l'influence croissante exercée par les actionnaires et les fonds de pension, la généralisation des technologies de l'information et de la communication (Internet, intranet, outils de recherche et de navigation) et des progiciels comptables, les conséquences induites par la mise en cause des modalités classiques d'évaluation de la performance, les critiques à l'encontre des budgets, les contraintes auxquelles sont soumis les services comptables et de contrôle (réduction des coûts, amélioration des délais de production, sécurisation des données), le développement de l'externalisation et des centres de services partagés, l'obligation de coopérer de façon étroite avec les opérationnels dans un contexte de décentralisation.

Faire preuve de rigueur, de diplomatie, avoir une forte capacité rédactionnelle, d'analyse, de synthèse, ainsi qu'un sens développé de la démonstration et de la pédagogie, être autonome et disponible, savoir communiquer, parler des langues étrangères, mobiliser ses compétences techniques, être imaginatif et créatif, savoir gérer l'information et animer des réunions pour l'élaboration des méthodes de travail et l'exploitation des résultats : les compétences souhaitées pour exercer la fonction de *contrôleur* sont plutôt vastes. Pour H. Löning *et al.* (2003, p. 238)¹ : « le contrôleur de gestion risque d'appartenir à une espèce particulièrement rare eu égard à l'étendue et à l'éclectisme de ce qui lui est demandé » tant dans ses missions que dans ses qualités et/ou son profil.

On retiendra cependant les éléments suivants :

- Le contrôleur se doit de maîtriser les principales règles et méthodes comptables et financières (comptabilité générale, comptabilité analytique, droit, normes internationales², calculs statistiques et actuariels, fonctionnement global des marchés, mécanismes des taux de change, etc.), ainsi que tout ce qui alimente les systèmes d'information.
- Le contrôleur doit être à l'aise avec tout ce qui a trait aux systèmes d'information (architecture et développement). En cas, par exemple, de rapprochement d'entreprise, il est un acteur clé de la reconfiguration des systèmes d'information, intervenant dans l'expression de besoin, le cahier des charges ou le dispositif de contrôle interne.
- Le contrôleur doit connaître le métier de l'entreprise, son environnement et les facteurs qui influencent l'évolution de la performance de l'entreprise (nouveaux produits, matières premières, nouvelles technologies, législation, etc.). Il doit avoir connaissance des contraintes techniques, des problématiques de production ou de commercialisation, de tous les paramètres susceptibles de jouer sur la performance globale. De façon générale, le contrôleur doit de plus en plus « se tourner vers l'extérieur ». Et s'il n'est pas expert dans tous les domaines, compte tenu de son

1. Löning H. *et al.*, *Le Contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre*. Dunod, 2^e édition, 2003.

2. Normes IAS et IFRS.

rôle en matière de suivi de la performance, il doit connaître les fondamentaux et savoir identifier les spécialistes.

7.3.2. Le rôle du contrôleur de gestion dans le processus d'apprentissage

« Un bon maître a ce souci constant : enseigner à se passer de lui ».

A. Gide.

Le contrôleur de gestion joue un rôle fondamental dans le processus d'apprentissage d'une bonne maîtrise de la gestion par les acteurs. Dans la littérature en contrôle de gestion, des auteurs ont déjà montré en quoi il participait à la mobilisation et à la socialisation des connaissances (Bollecker, 2002)¹. Au sein de ce processus, le contrôleur tient le rôle de *pédagogue* : il apprend notamment aux individus à exploiter l'information pour une meilleure prise de décision ; il explicite les données afin d'éviter de fausses interprétations et s'assure en retour que les décideurs contribuent à sa mise à jour. Plus généralement, il appartient au contrôleur de former les opérationnels aux outils de pilotage et de s'assurer de l'appropriation de ces derniers au travers de réunions, d'entretiens, d'actions de communication, de forums, du conseil ou du coaching (Bouin et Simon, 2004, p. 49)². Au fond, le contrôleur de gestion apprend aux opérationnels à se passer de lui, pour les tâches de contrôle de gestion qui leur ont été décentralisées et confiées.

L'information, voire la formation, des dirigeants et l'incitation à posséder une « meilleure écoute », entrent aussi dans les attributions du contrôleur pédagogue, qui s'inscrit dans un véritable processus *bottom - up*. Ainsi, quand une décision technique doit être prise et arbitrée par la direction (par exemple en matière de prix de transfert : est-ce l'entité d'offre qui supporte l'écart ?), c'est au contrôleur de gestion d'en expliquer les enjeux auprès de la direction.

L'apprentissage, voie privilégiée du processus d'individuation (cf. *supra*) chez l'homme ou l'organisation, est un processus, long et difficile, et qui réclame un éclairage ou des repères que le « pédagogue » (celui qui accompagne) est susceptible d'apporter à celui qui s'y engage. On notera ainsi que l'apprentissage se fait avant tout dans l'échange et le dialogue de proximité ; d'où l'intervention du contrôleur qui a pour tâche de faciliter et d'animer les espaces de dialogue de gestion.

Dans son rôle de catalyseur (en chimie, un *catalyseur* est une substance qui augmente la vitesse d'une réaction chimique), le contrôleur doit permettre de générer de la synergie, de la transversalité et de l'intelligence organisationnelle, en incitant les décideurs à travailler ensemble et de manière cohérente. Il peut animer

1. Bollecker M., « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de suivi des réalisations », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 8, volume 2, novembre 2002, pp. 109-126.

2. Bouin X., Simon F.-X., *Les Nouveaux visages du contrôle de gestion*. Dunod, 2^e édition, 2004.

des groupes de réflexion rassemblant les opérationnels autour de thèmes de travail prédéfinis et exploitant au mieux les expertises de chacun. L'organisation de ces groupes permet aux individus de se positionner par rapport aux enjeux, de participer au renouvellement des procédures ou des outils de pilotage. Elle donne aussi l'occasion de capitaliser sur le retour d'expérience des acteurs et conduit à une meilleure organisation du travail. Ce travail collectif est essentiel : le progrès d'une entreprise passe davantage par la mise en commun de progrès individuels que par le progrès isolé de quelques-uns. La logique de sanction fait place à une logique d'apprentissage, la logique défensive à une logique coopérative.

Le contrôleur formateur et catalyseur du développement a donc pour objectif l'optimisation de l'organisation ou la recherche de sa perfection. Mais, compte tenu de la complexité dans laquelle se trouve l'entreprise (évolution permanente des besoins des clients...), celle-ci est obligée de se mettre en cause de façon permanente. D'où l'obligation pour les individus eux-mêmes de se développer¹. Cette recherche de « perfection »² organisationnelle interpelle d'ailleurs les managers (cycle de la prise de conscience) dans la recherche de leur propre « perfection », laquelle passe par le processus d'individuation.

7.3.3. Le contrôleur de gestion, acteur du processus d'individuation

La responsabilisation des acteurs, clé de la performance globale de l'entreprise, va de pair avec leur autonomisation. Pour rappel³, le processus de maturation du psychisme humain conduit à une recherche en soi d'une dimension plus grande, celle de la personnalité profonde (ou Soi), autrement dit de la totalité psychique⁴ – « Être total signifie être réconcilié avec les aspects de la personne que l'on avait négligés tout en demeurant conscient » (Jung, 1991, p. 84)⁵ – ou de la complétude de son Être (Bon, 2007, p. 76)⁶ : le processus d'individuation.

En entreprise, le processus d'individuation constitue un levier fondamental de la performance :

- ① Il engendre l'autonomisation des acteurs sur laquelle il est possible de « bâtir » leur responsabilisation (essentielle en matière de pilotage).

1. C'est pourquoi il est impossible d'éviter la question du « développement homme/organisation » même si on souhaiterait l'occulter.

2. C'est une image : la perfection n'existe pas... c'est le processus de recherche qui est important !

3. Se reporter aux différentes étapes du processus d'individuation, chapitre 2, § 2.1.

4. La totalité psychique de la personne est composée du conscient et de l'inconscient. Elle est la somme et la quintessence de tous les archétypes ; l'archétype désigne des images et des symboles ancestraux, qui constituent un fond commun à toute l'humanité et se retrouve en tout individu à côté de ses souvenirs personnels. Il est donc à la fois situé dans le corps et en trans-individuel, ce qui permet de comprendre les interactions fortes entre l'homme et le collectif de l'organisation.

5. Jung C.G., *Ma vie*. Gallimard, 1991.

6. Œuvres complètes, volume 6 de C. G. Jung cité par Bon M., « Processus de réalisation et socialisation » in Descamps M.-A. et al., 2007, pp. 75-112. Voir aussi Jung C.G., *Psychologie et alchimie*. Buchet/Chastel, 2004.

- ② La liaison de chaque individu avec sa personnalité profonde est la source majeure de la créativité personnelle, car c'est elle qui met les individus en contact avec les archétypes universels.
- ③ Loin d'être isolement, le processus d'individuation conduit, par conséquent, à une cohésion collective plus intense et plus générale.
- ④ L'individuation d'une masse critique des hommes qui font l'entreprise doit permettre à celle-ci de réaliser sa propre individuation.

Gardien des grands équilibres de l'entreprise, le contrôleur de gestion « alchimiste » accompagne l'entreprise dans son processus d'individuation ou son atteinte du palier 3. Chercher l'équilibre c'est faire en sorte que deux dimensions apparemment opposées – mais qui prises de façon isolée n'ont plus guère de valeur – trouvent leur complémentarité, complémentarité qui les rend plus fortes au service d'un tout. Le contrôleur doit ainsi contribuer à la recherche de l'équilibre entre les quatre piliers de la performance globale, entre les douze fonctions de l'entreprise, entre ses trois zones et ses sept niveaux, entre le développement de l'homme et celui de l'organisation ainsi que dans les pratiques de management (intuition et rationalité, masculin/féminin, etc.).

Le contrôleur de gestion contribue en particulier au codéveloppement homme/organisation.

Élaborer un système de pilotage équilibré ne peut se faire sans la participation des acteurs. En effet, si le dispositif de pilotage est imposé et seulement construit par des experts, il ne peut irriguer en profondeur l'organisation et ne permet pas d'atteindre le point de convergence optimum entre les objectifs de l'entreprise et les besoins de l'homme compte tenu de leur stade de développement. Nous savons que cet optimum n'est possible qu'au travers du dialogue de gestion qui requiert écoute, respect et solidarité. C'est la coopération qui permet de faire émerger les difficultés opérationnelles, les contraintes de chacun, mais aussi les blocages de développement susceptibles d'entraver l'atteinte des objectifs de l'entreprise.

C'est de ce partage collectif que peuvent naître les ajustements et les solutions les plus appropriées pour lever les blocages. Le contrôleur, mais pas seulement lui, doit donc veiller à favoriser un esprit de solidarité et de créativité. Bien évidemment, il ne peut réussir seul dans cette tâche et doit être soutenu par la direction générale. Notre vécu professionnel nous a aussi montré à plusieurs reprises la vertu de l'acte et de l'exemplarité : ses paroles, son attitude, son comportement au quotidien, sa volonté de favoriser un climat favorable, sa connaissance des lois de développement sont en effet de nature à interpeller ses collègues et à démontrer les avantages du partage en matière de performance organisationnelle.

*« Le sage enseigne par ses actes,
non par ses paroles. »*

Tchouang-tseu.

7.3.4. Les conditions requises du processus d'individuation

Le contrôleur de gestion, de par son action sur le fonctionnement et les évolutions de l'organisation, est un des aiguillons qui incitent les individus à développer leur activité et à se développer eux-mêmes, à prendre du recul. Aujourd'hui, le contrôleur de gestion n'est pas toujours conscient de la nécessité de s'intéresser, dans le cadre de sa fonction, au processus d'individuation. D'une part, ce processus n'est pas toujours présent dans la prise de conscience collective de l'entreprise. D'autre part, le contrôleur a lui-même une marge de progrès à réaliser en matière de conscience de ces processus et du rôle qu'il y joue. Il devra aussi garder à l'esprit qu'un tel processus réclame la réunion de conditions favorables importantes.

*« Imposer sa volonté aux autres, c'est force.
Se l'imposer à soi-même, c'est force supérieure ».*

Lao-tseu.

Le contrôleur veillera à réunir toutes les conditions propices au déroulement du processus d'individuation.

- **Instaurer un climat de confiance.** Anticipation que l'autre n'entreprendra rien de négatif au regard du maintien et de la qualité de sa relation avec moi, la confiance – qui n'exclut pas le contrôle – est l'une des conditions majeures de la réussite d'une véritable coopération. De nature à favoriser la communication entre individus, elle facilite la confrontation des points de vue et les échanges d'idées. Dans une situation de confiance, les acteurs sont capables d'identifier le sens et les conséquences de leurs actes, de partager leurs propres représentations et, le cas échéant, de les discuter et de les remettre en question. Elle est absolument fondamentale en matière d'apprentissage (Rogers, 1999)¹. L'une des voies possibles pour le contrôleur est d'être le plus présent possible auprès des opérationnels.
- **Faire reconnaître le droit à l'erreur.** Le droit à l'erreur est source de progrès². Ainsi, et contrairement à la position traditionnelle du contrôle de gestion qui omet la valeur de l'erreur et l'assimile à une faute à corriger, la conception pédagogique du contrôle admet le droit à l'erreur dans la mesure où elle vise justement à l'autonomie. Pour H. Löning (2008, p. 3)³ : « la performance n'est pas faite d'erreurs, mais elle laisse place à l'erreur, qui lui confère son caractère humain et rend le niveau atteint plus remarquable encore. »

1. Rogers C. R., *Liberté pour apprendre*. Dunod, 1999.

2. Les théories de l'apprentissage reconnaissent elles-mêmes le droit à l'erreur comme source d'apprentissage.

3. Löning H., « Les enjeux cachés de la mesure de la performance », in *L'Art du management*, Les Échos, jeudi 22 mai 2008, pp. 2-3.

- **Garder son indépendance de jugement.** Il est essentiel pour le contrôleur de gestion de pouvoir parler librement à la direction générale et, à la lumière de ses observations, il devrait pouvoir rouvrir le débat avec elle sur certaines de ses décisions. Les dirigeants ont d'ailleurs tout intérêt à ce que le contrôleur de gestion préserve son libre arbitre, ne serait-ce que dans le cadre de ses relations avec les opérationnels.

« La solution de certains problèmes ne nous appartient pas, elle appartient au temps ».

F. Garagnon.

- **« Donner le temps au temps » ou respecter la temporalité.** Le « construire ensemble » étant un processus long, le contrôleur doit accorder aux idées et aux individus le temps nécessaire à la maturation, ce qui est souvent négligé. Il ne faut pas forcer les choses. Si le contrôleur va trop vite et impose lui-même les objectifs, il en devient le porteur principal et cela freine la responsabilisation des opérationnels, un objectif non accepté n'est peut-être pas le bon ou bien reste-t-il insuffisamment expliqué.

Quelles sont les qualités et l'attitude que le contrôleur de gestion doit adopter pour accompagner l'entreprise dans son processus d'individuation ?

« Connaître les autres, c'est sagesse, se connaître soi-même c'est sagesse supérieure ».

Lao-tseu.

Le contrôleur doit développer la composante féminine de sa fonction.

- S'il doit maintenir la composante masculine de sa fonction (prise en compte de l'efficacité et de l'efficience, capacité à la prévisibilité et à la modélisation), **le contrôleur de gestion doit en développer la dimension féminine** (aptitude à gérer la complexité, à appréhender la performance sous toutes ses formes et à accompagner l'organisation dans ses métamorphoses)¹. C'est à cette condition qu'il peut rendre sa fonction plus équilibrée et donc plus performante. Il ne le fait pas toujours, soit par manque de temps, soit parce qu'il évolue dans un contexte où le processus de contrôle prend davantage appui sur une logique masculine de

1. Voir le tableau 8 : *Une recherche de l'équilibre au niveau de chaque fonction* (chapitre 2, § 2.3.).

compétition que sur une logique plus féminine de gagnant – gagnant, de partage et d'échange. Depuis quelques années néanmoins, la féminisation croissante du métier de contrôleur de gestion est sans doute une réponse « inconsciente » des entreprises à ce déséquilibre.

- **Le contrôleur de gestion n'hésitera pas à remercier** (de l'ancien français *mercier* c'est-à-dire « exprimer sa gratitude ») notamment les opérationnels et à faire un retour à ceux qui saisissent les données sur la qualité et les apports de leur travail. Ainsi, les individus n'auront pas le sentiment d'alimenter « Big Brother ». Là encore, les organisations sont encore trop souvent dans le « dû » ou dans « l'avoir ». Or, le remerciement est un acte managérial : c'est un catalyseur de la coopération.

*« Tout n'est pas relation marchande, tout n'est pas calcul utilitaire,
une partie considérable de notre morale et de notre vie elle-même
stationne toujours dans cette atmosphère du don,
de l'obligation et de la liberté mêlés ».*

M. Mauss.

- **Le contrôleur de gestion doit contribuer à développer** au sein de l'entreprise la « culture » du don. Pour M. Mauss (2007)¹, l'acte de *donner* demeure l'acte fondateur qui inaugure et commande toute l'organisation de l'échange. Le moteur du circuit de l'échange réside dans l'obligation de donner (« don » vient du latin *donum*, cadeau, offrande), obligation qui se retrouve dans le processus de prise de conscience et d'apprentissage. De son côté, le contrôleur de gestion ne peut pas être uniquement dans le *prendre* ou dans l'exigence : il doit « donner », en soutenant les opérationnels, en les conseillant, en leur procurant des outils adaptés et du benchmark, en défendant leurs intérêts si, par exemple, les dirigeants ont commis des injustices dans les arbitrages.

*« Voici mon secret. Il est très simple.
On ne voit bien qu'avec le cœur.
L'essentiel est invisible pour les yeux ».*

Saint-Exupéry.

1. Mauss M., *Essai sur le don*. Presses Universitaires de France, 2007.

« *Le cœur a ses raisons
que la raison ne connaît point* ».

Pascal.

Au fond, le contrôleur de gestion doit agir selon l'intelligence du cœur.

- **Agir selon l'intelligence du cœur, c'est réconcilier les contraires**, c'est opérer un dosage subtil entre la raison et l'intuition, entre la structuration et la création, entre la nécessité d'évaluer et de ne pas juger, entre l'émotionnel et l'objectivité. « L'intelligence du cœur est confondement, osmose. Elle consiste à s'identifier à l'objet à connaître, à ne faire qu'un. Dans les temps anciens, c'était là l'unique source de connaissance des anciens, qui savaient ainsi cueillir une plante à la bonne époque et la condition de cette révélation est une parfaite neutralité. Il est nécessaire de réprimer tout jugement, tout mouvement de rejet ou d'attrance, que tout se taise en nous » (Sablé, 1997, p. 22)¹.
- **C'est dans cet esprit que le contrôleur de gestion doit exercer sa mission** pour être plus efficace et contribuer à la performance globale. La froide intelligence des chiffres ne suffit pas : il faut être à l'écoute² des besoins des acteurs, faire en sorte qu'il s'écourent eux-mêmes et qu'ils soient solidaires, faire preuve d'empathie et de bienveillance tout en parlant « vrai », accepter les critiques tout en affirmant ses convictions, rester objectif et se placer dans le non-jugement. C'est à cette condition que le contrôleur de gestion peut aider à l'épanouissement de la personne, à sa responsabilisation, son autonomisation croissante, sa maturité.

Nous incitons les managers en charge du pilotage, et leurs copilotes les contrôleurs de gestion, à œuvrer selon ce principe d'action pour cette raison, mais aussi parce que l'exemplarité est la meilleure des ambassadrices pour démontrer et diffuser ce comportement vertueux.

Le contrôleur de gestion doit endosser une posture d'« alchimiste ».

1. Sablé E., *La Pierre des sages*. Dervy, 1997.

2. Les avantages de l'écoute sont nombreux : elle permet d'avoir une meilleure vision de la réalité ; elle est indispensable dans la démarche pédagogique ; elle aide à savoir où en est l'organisation et où sont les blocages que l'interlocuteur ressent.

Ce recours au terme d'*alchimiste* peut surprendre tant il semble éloigné des préoccupations du management et de la gestion. Mais en réalité, le pilotage d'une entreprise a foncièrement en lui une part d'alchimie. Il est souvent le fruit de tâtonnements, d'apprentissages pour l'accompagner dans ses métamorphoses. Par « alchimie », nous entendons la science subtile de tous les « pas sages », de toutes les transitions d'un état d'équilibre à un autre, qui tente de perfectionner par l'art ce qui a été créé avant lui et laissé imparfait par la nature. C'est l'essence noble de l'alchimie qui est visée ici. Elle désigne à la fois un travail sur la matière et un travail de l'homme sur lui-même qui travaille cette matière : les deux poursuivent *in fine* le même objectif, la transformation vers une certaine forme de perfection, en permettant par *l'intelligence du cœur*, le sel de l'alchimie, l'épanouissement de tous les potentiels en germe dans l'homme et dans l'organisation.

À l'instar de l'alchimiste qui recherche les principes fondamentaux permettant de transformer les métaux « vils » en métaux plus pérennes ou plus stables – comme l'or qui est inaltérable¹ et inoxydable –, le pilote et son copilote, ont finalement pour fonction d'amener l'entreprise, via une prise de conscience, à un état plus noble ou plus stable (on parle beaucoup aujourd'hui du rôle de *facilitateur* des managers ou du contrôleur de gestion).

Le contrôleur de gestion doit concilier des éléments réputés inconciliables, comme : la recherche absolue de la productivité et l'épanouissement des équipes. Son rôle est d'accompagner l'entreprise dans la détection des ruptures (ou bifurcations) et dans la recherche de son équilibre (stabilité, performance, bien commun) au travers d'une plus grande compréhension des différents ressorts du développement de l'homme et de l'organisation et de l'application à lui-même d'un certain nombre de principes et de valeurs.

« *Nous ne devenons nous-mêmes
que dans la mesure où l'autre devient lui-même* ».

K. Jaspers.

De son côté, le contrôleur doit développer en lui-même ses propres équilibres (les dimensions masculines et féminines de son rôle), afin d'aider l'entreprise elle-même à connaître un développement équilibré. Il doit avoir une vision des changements et des évolutions du monde pour accompagner l'entreprise dans ses mutations. L'intervention du contrôleur de gestion n'est pas neutre et lui-même apprend dans sa relation avec les autres. La posture de pédagogue implique de donner et... de recevoir. En aidant l'entreprise à se développer, pilote et copilote s'aident eux-mêmes à se développer comme le montre l'illustration ci-après.

1. L'or est considéré comme le métal le plus « parfait ».

Développement de l'organisation

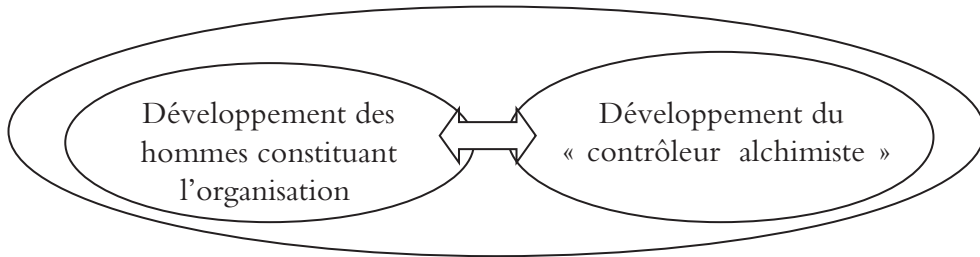


Illustration 36. Le codéveloppement Hommes - Contrôleur alchimiste

Au fond, envisager le management sous l'angle de l'alchimie, c'est considérer qu'il n'est ni une science ni un art mais les deux à la fois.

L'essentiel du chapitre 7

Repenser le rôle du contrôleur de gestion c'est comprendre en quoi il peut contribuer à faciliter le codéveloppement hommes/organisation, garantir la mise en place des fondamentaux d'un pilotage équilibré en devenant un alchimiste du copilotage.

- **Participer au codéveloppement hommes/organisation.** Le contrôleur de gestion accompagne l'entreprise dans son adaptation à son environnement extérieur et à sa recherche permanente d'optimisation interne. À son niveau, il doit également être conscient de l'importance de la dimension humaine dans la création de valeur globale : les processus de développement et d'individuation de l'homme, conditions indispensables de la responsabilisation des individus et du recul des logiques de pouvoir et des stratégies personnelles ; la nécessité d'harmoniser la rationalité et l'intuition, de privilégier la créativité et la coconstruction ; les leviers de la motivation ; l'application des valeurs propres aux trois zones (respect, écoute et solidarité).

- **Garantir les fondamentaux du pilotage intégré.** Au-delà de cette prise de conscience, le contrôleur de gestion est l'un des gardiens des valeurs et de la vision de l'entreprise. Il lui est d'ailleurs demandé d'appliquer à lui-même les valeurs qu'il est susceptible de défendre. Bien entendu, son rôle est de garantir la mise en œuvre des règles et des procédures de gestion, et de veiller à la qualité de la coordination à la fois verticale et horizontale. Il doit s'assurer d'une « mise en mouvement » de la coordination en proposant et en animant des espaces de dialogue de gestion. Enfin, il peut apporter tout son savoir-faire en matière de structuration et d'intégration des fonctions et d'élaboration des outils de reporting et de pilotage.

- **Devenir un contrôleur « alchimiste » du pilotage.** Les missions affectées au contrôleur de gestion sont diverses et dépendent du contexte de l'entreprise. On retrouve cependant des constantes, regroupées autour de trois grands rôles (informationnel, organisationnel et relationnel). Aujourd'hui, l'animateur des systèmes de contrôle peut être à la fois « contrôleur », veilleur, traducteur ou formateur. Ces différentes conceptions issues de la littérature font écho aux rôles que nous proposons en fonction des trois paliers. C'est un métier dont les exigences sont importantes en termes de compétences et de qualités à prouver. Mais les enjeux sont motivants : le contrôleur de gestion doit en particulier aider à créer les conditions favorables aux processus d'individuation et d'apprentissage. Pour cela, il lui faut développer lui-même la composante féminine de sa fonction et agir selon l'intelligence du cœur. Au fond, il doit réconcilier ce qui semble inconciliable... beau défi pour celui qui devra adopter une posture d'« alchimiste ».

Conclusion générale

Cette partie de l'ouvrage est délicate. Il nous est en effet difficile de conclure, tant la recherche d'amélioration dans le domaine particulier du contrôle de gestion est permanente et sans fin.

C'est à force de questionnements que l'on peut atteindre la connaissance, porteuse elle-même de prise de conscience. Et c'est à force de tâtonnements et d'expérimentations que l'on trouve les solutions les plus adéquates, lorsqu'on manage une entreprise, une entité ou une activité. Nous avons écrit ce livre en ayant à l'esprit que c'est le doute permanent qui fait progresser, même si nos expériences personnelles et professionnelles, ainsi que les échanges que nous avons eus lors de la rédaction de cet ouvrage, nous ont permis de conforter certaines de nos idées et de proposer de nouveaux repères en matière de pilotage.

Nous rappellerons ici ce qu'il convient, selon nous, d'avoir pour mettre en place un pilotage et un contrôle de gestion aptes à conduire l'entreprise vers un stade plus pérenne, plus agile et plus efficace :

- Une entreprise ne peut avoir pour seule finalité (ou boussole) le développement du capitalisme ou des marchés financiers. Pour atteindre la performance globale, elle doit être au service de l'ensemble de ses parties prenantes (clients, salariés, actionnaires, collectivités...). Elle doit participer au développement de l'activité humaine en fournissant à son environnement des produits et des services (dimension de l'avoir) et en contribuant au lien social et au bien-être des hommes et des femmes qui, de façon directe ou indirecte, la font vivre et/ou en dépendent (dimension de l'être).
- Une entreprise peut être assimilée à un organisme vivant dont la finalité est double : assurer la survie de l'ensemble de ses composantes internes et apporter à son milieu externe. Son fonctionnement est basé sur deux principes essentiels et indissociables : une force intelligente, qui donne la direction et structure (principe masculin), et un mouvement conscient qui relie et permet le développement (principe féminin). Ces deux principes que l'on retrouve dans le corps humain peuvent être appliqués au pilotage : la « zone tête » (la direction générale), de nature plutôt masculine, qui définit la vision, les politiques et les stratégies, et impulse leur mise en œuvre ; la « zone du métabolisme » (zone des processus et de l'élaboration), de nature plutôt féminine, qui coordonne les différentes composantes et opérations en vue de réaliser des produits ou services ; la zone rythmique (les fonctionnels et notamment le contrôleur de gestion), chargée de relier les deux premières, assurant ainsi la mise en complémentarité de leur nature respective. Ces trois zones se décomposent elles-mêmes en sept niveaux (identité – valeurs, politiques – stratégies, structures – règles – procédures, hommes – groupes, fonctions, processus – flux, moyens) qui doivent être parfaitement alignés et proportionnés sous peine de dysfonctionnements.

- Ensemble d'hommes et de femmes en interaction, une entreprise se doit de faciliter le processus de développement de ceux qui la composent. De la sorte, elle enclenche un cercle vertueux dans le sens d'une véritable performance globale. Organisme vivant, l'homme, de surcroît, met en œuvre des mécanismes de prise de conscience (« je pense, donc je suis ») indispensables à son processus de développement, et qui progressivement le conduisent à un état où il devient plus individué, mieux intégré à son environnement, plus responsabilisé. Or, ce processus est l'une des clés permettant à l'entreprise d'agir dans la complexité.
- Aidé de son copilote (le contrôleur de gestion), le manager-pilote doit accompagner l'organisation dans ses mutations en s'inspirant des mécanismes de fonctionnement du corps humain, en diagnostiquant ses blocages et ses « maladies », et en développant les compétences et les qualités requises – écoute, respect, aptitude pédagogique, ouverture d'esprit, intelligence du cœur –, qualités qui lui sont en effet essentielles pour faciliter et piloter le codéveloppement hommes/organisation.

La crise (notamment financière) que nous traversons aujourd'hui devrait provoquer l'apparition de bifurcations porteuses d'évolutions. Elle conduira certainement les managers pilotes et leur contrôleur de gestion à renforcer leur rôle de facilitateur et d'accompagnateur des mutations de l'entreprise. Nous espérons que les réflexions présentes dans cet ouvrage leur donneront quelques points d'appui. En tout cas, nous les invitons à expérimenter par eux-mêmes les idées et les repères que nous évoquons, à en développer et/ou à en améliorer certains, à en identifier d'autres.

Enfin, nous recommandons aux lecteurs qui accompagnent leur entreprise dans un processus de développement et d'amélioration continue, de profiter de cette expérimentation pour leur propre développement. Ils seront ainsi en mesure d'affiner leur compréhension des processus de développement, ce qui les aidera à se faire (mieux) entendre et comprendre, puisqu'au travers de leurs paroles transparaîtra un vécu profond.

Nous remercions tous les lecteurs de cet ouvrage d'avoir partagé nos réflexions et nous invitons ceux qui le souhaitent à nous faire part de leurs remarques et suggestions.

arnauld.helluy@sncf.fr

xavier.durand@essca.fr

Bibliographie

CONTROLE DE GESTION - PILOTAGE - MANAGEMENT - ENTREPRISE

- Albert E., Emery J.-L., *Le manager est un psy*. Éditions d'Organisation, 1998.
- Anthony R. N. *The Management Control Function*. Boston, The Harvard Business School Press, 1988.
- Argyris C., *Savoir pour agir. Surmonter les obstacles à l'apprentissage organisationnel*. Dunod, 2000.
- Baron Ph., Corfmatt D., Helluy A., *La mutation du contrôle de gestion*. Éditions d'Organisation, 2000.
- Bescos P.-L., Joalland M., Ravignon L., *Méthode ABC-ABM*. Éditions d'Organisation, 2007.
- Bessire D., « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue Française de Gestion*, n° 106, novembre-décembre 1995, pp. 38-45.
- Bollecker M., « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de suivi des réalisations », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 8, volume 2, novembre 2002, pp. 109-126.
- Bollecker M., *Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnel*. Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Nancy 2, IAE, 2001.
- Bouin X., Simon F.-X., *Les nouveaux visages du contrôle de gestion. Approches techniques et comportementales*. Dunod, 2^e édition, 2004.
- Bouquin H., *Contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France, 8^e édition, 2008.
- Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France, 2^e édition, 1997.
- Bourguignon A., « Peut-on définir la performance ? », *Revue Française de Comptabilité*, n° 269, juillet-août, 1995.
- Capron M. (dir.), *Les normes comptables internationales instruments du capitalisme financier*. La Découverte, 2005.
- Damon D., « Écoute, partage et implication de tous les acteurs de l'entreprise », *Échanges*, n° 195, janvier, 2003.
- Delwasse L., « Les yeux et les oreilles du patron », *Le Point*, n° 1426, 14 janvier 2000, pp. 74-75.
- Durand X., « Ce que les opérationnels perçoivent et attendent du contrôleur de gestion », *Échanges*, Hors Série n° 2 Spécial Financier, décembre, pp. 43-45, 2006.
- Durand X., *Les interactions entre le contrôleur de gestion et les opérationnels - Une mise en évidence de la relation pédagogique comme mécanisme complémentaire d'efficacité du contrôle organisationnel*. Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, IAE de Poitiers, 2006.
- Durand X., Helluy A., « Repères pour un contrôle de gestion orienté développement durable », Colloque de l'Association Internationale de Management Stratégique (AIMS), ESSCA, Angers, 15 mai, 2003.
- Ernst & Young, « Le contrôle de gestion : changer pour répondre aux enjeux de l'entreprise », *Résultats de l'enquête 2006-2007*.
- Gervais M., *Contrôle de gestion*. Economica, 8^e édition, 2005.

- Giraud F. et al., *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*. Gualino Editeur, 3^e édition, 2008.
- Glasl F. et al., *Professionelle Prozessberatung*. Éditions Haupt, 2008.
- Gombault A., *La construction de l'identité organisationnelle : une étude exploratoire au musée du Louvre*. Thèse pour le Doctorat ès Sciences de Gestion, Université de Montesquieu Bordeaux IV, 2000.
- Guibert N., Dupuy Y., « La complémentarité entre contrôle formel et contrôle informel : le cas de la relation client-fournisseur », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 3, volume 1, 1997, pp. 39-52.
- Guyonnet J.-F., Le Cardinal G., Pouzoullic B., *La dynamique de la confiance*. Dunod, 1997.
- Helluy A., Durand X., « Repères pour un contrôle de gestion durable », *Échanges*, n°202, août - septembre, pp. 22-24, 2003.
- Helluy A., Durand X., « Le rôle du contrôleur de gestion : une évolution en trois paliers », *Échanges*, n° 203, octobre, pp. 18-20, 2003.
- Jaulent P., Quares M.-A., *Méthodes de gestion*. Éditions d'Organisation, 2004.
- Johnson H.T., Bröms A., *La méthode MBM : pour un management de la performance durable*. Éditions d'Organisation, 2002.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Le tableau de bord prospectif*. Éditions d'Organisation, 2003.
- Kaplan R.S., Norton D.P., "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", *Harvard Business Review*, January/February, 1996.
- Lawrence P.R., Lorsch J.W., *Adapter les structures de l'entreprise. Intégration ou différenciation*. Les Éditions d'Organisation, 1973.
- Le Saget M., *Le manager intuitif. Une nouvelle force*. Dunod, 2^e édition, 2006.
- Löning H., « Les enjeux cachés de la mesure de la performance » in *L'Art du management*, Les Échos, jeudi 22 mai 2008, pp. 2-3.
- Löning H., Malleret V., Méric J. et al., *Le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre*. Dunod, 2^e édition, 2003.
- Lorino Ph., *Méthodes et pratiques de la performance*. Éditions d'Organisation, 1997.
- Lorino Ph., *Comptes et récits de la performance*. Éditions d'Organisation, 1995.
- Mack M., *Pleine valeur*. Insep Consulting, 2003.
- Mintzberg H., *Le management, voyage au centre des organisations*. Éditions d'organisation, 1998.
- Nonaka I., Takeuchi H., *La connaissance créatrice. La dynamique de l'entreprise apprenante*. De Boeck Université, 1997.
- Nurdin G., Le MBM, *Échanges*, n° 191, août - septembre, pp. 36-38, 2002.
- Pauchant T.-C. et al. (coord.), *La quête du sens. Gérer nos organisations pour la santé des personnes, de nos sociétés et de la nature*. Éditions d'Organisation, 1996.
- Peyrevelade J., *Le capitalisme total*. Seuil, 2005.
- Ravignon L., Bescos P.-L., Joalland, M., *Méthode ABC-ABM. Rentabilité mode d'emploi*. Éditions d'Organisation, 2003.
- Selmer C., *La boîte à outils du responsable financier*. Dunod, 2008.
- Selmer C., *Toute la fonction finance*. Dunod, 2006.
- Selmer C., *Concevoir le tableau de bord : outil de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision*. Dunod, 2^e édition, 2003.

- Selmer C., *Construire et défendre son budget*. Dunod, 2003.
- Sievers B., « La motivation : un ersatz de significations » in Chanlat J.-F. (sous la direction de), *L'individu dans l'organisation. Les dimensions oubliées*. Les Presses de l'Université de Laval, Éditions Eska, 1990.
- Supizet J., *Le management de la performance durable*. Éditions d'Organisation, 2002.
- Tarondeau J.-C., Wright R.W., « La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus », *Revue Française de Gestion*, n° 104, juillet-août, 1995.
- Touazi F., Gevrey C., *Management d'entreprise et stratégie du go*. Nathan, 1994.
- Weick K.E., *Sensemaking in Organizations*. Sage Publications, Inc., 1995.

ÉCONOMIE - SOCIÉTÉ - SCIENCES

- Aglietta M., Reberrioux A., *Dérives du capitalisme financier*. Albin Michel, 2004.
- Artus P., Virard M.-P., *Le capitalisme est en train de s'autodétruire*. La Découverte, 2005.
- Aubert N., *Le culte de l'urgence*. Flammarion, 2003.
- Boudon R., Bourricaud F., *Dictionnaire critique de la sociologie*. Presses Universitaires de France, 2000.
- Brabandère L. (de), *Le plaisir des idées*. Dunod, 2004.
- Comte-Sponville A., *Valeur et vérité. Études cyniques*. Presses Universitaires de France, 1994.
- Cotten Ch., Pontailier A., *L'argent : monnaie de singe, monnaie de sage ?* Le Souffle d'Or, 1996.
- Dupuy F., *La Fatigue des élites*. Seuil, 2005.
- Gaulejac (de) V., *La société malade de la gestion*. Seuil, 2005.
- Gell-Mann M., *Le quark et le jaguar*. Flammarion, 1997.
- Gréau J.-L., *L'avenir du capitalisme*. Gallimard, 2005.
- Heilbrunn B. (dir.), *La performance, une nouvelle idéologie ?* La Découverte, 2004.
- Le Guerrannic M., *Les 12 conceptions du monde et les philosophes grecs*. Éditions Triskel, 2005.
- Le Moigne J.-L., *La théorie du système général*. Presses Universitaires de France, 1977.
- Mauss M., *Essai sur le don*. Presses Universitaires de France, 2007.
- Mauss M., *Sociologie et anthropologie*. Presses Universitaires de France, 1997.
- Morgan G., *Images de l'organisation*. Presses de l'Université Laval, 1989.
- Morin E., « Au-delà de la globalisation et du développement, société-monde ou empire-monde », *Revue du Mauss*, n° 20, 2002, pp. 43-64.
- Morin E., *Introduction à la pensée complexe*. ESF Editeur, 1990.
- Morin F., *Le nouveau mur de l'argent*. Seuil, 2006.
- Nouyrit H., *Fraternité, Égalité et Liberté*. Éditions Triades, 2002.
- Prigogine I., *La fin des certitudes*. Éditions Odile Jacob, 1996.
- Rochet C., *Gouverner par le bien commun*. François-Xavier de Guibert, 2001.
- Rosnais (de) J., *Le microscope. Vers une vision globale*. Seuil, 1975.
- Simmel G., *Secret et sociétés secrètes*. Circé, 1996.
- Skittecate L.-A., *Vers une morale du XXI^e siècle*. Imago, 2000.
- Tolstoï L.N., *La Guerre et la Paix*, (1865-1869). Gallimard, 1948.

DÉVELOPPEMENT DE L'HOMME

- Auffray Ch., Jacquard A., *Le petit trésor. Dictionnaire de la biologie*. Flammarion, 1998.
- Bos A.H., *Lois du développement des organisations*. Institut pédagogique des Pays-Bas, 1969.
- Bott V., *La médecine anthroposophique*. Éditions Triades, 1989.
- Cahen R., *L'individuation*. Éditions le Lierre et le Coudrier, 1990.
- Descamps M.-A., *La psychanalyse spiritualiste*. Desclée de Brouwer, 2004.
- Descamps M.-A. et al., *Psychanalyste et spiritualité*. Éditions Trismegiste, 2007.
- Dethlefsen T., *Un chemin vers la santé*. Éditions Randin, 1990.
- Dumay J.-P., « Développement (humain) durable », *Le Monde*, 13-14 avril 2008, p. 2.
- Fella A., *Mélines, la femme éternelle*. Dervy, 2006.
- Flaunders N., Gray J., *Mars et Vénus*, Éditions Michel Lafon, 2000.
- Fordham F., *Introduction à la psychologie de Jung*, Imago, 1988.
- Foucault (de) J.-B., *Les trois cultures du développement humain - Résistance, Régulation, Utopie*. Odile Jacob, 2002.
- Frey, M., Murier A.-L., *Mieux vivre grâce à la médecine chinoise*. Le Pré Aux Clercs, 2007.
- Gandolfi L., Gandolfi R., *La maladie, le mythe et le symbole*. Éditions du Rocher, 2001.
- Gandolfi L., *Égoïste toi-même*. Flammarion, 2006.
- Gauthier C., *Pour une théorie de la pédagogie*. De Bœck Université, 1997.
- Goleman D., *L'Intelligence émotionnelle*. J'ai Lu, 2003.
- Janssen Th., *La solution intérieure, vers une nouvelle médecine du corps et de l'esprit*. Fayard, 2006.
- Jouvenel (de) B., *Arcadie, Essais sur le mieux vivre*. Gallimard, 2002.
- Jung C.G., *Psychologie et alchimie*. Buchet/Chastel, 2004.
- Jung C.G., *Ma vie*. Gallimard, 1991.
- Perrenoud Ph., *Métier d'élève et sens du travail scolaire*. ESF Editeur, 5^e édition, 2004.
- Piaget J., *Six études de psychologie*. Denoël, 1964.
- Rogers C.R., *Liberté pour apprendre*. Dunod, 1999.
- Sablé E., *La pierre des sages*. Éditions Dervy, 1997.
- Saint Exupéry (de) A., *Le Petit Prince*. Gallimard, 2006.
- Saint-Exupéry (de) A., *Terre des hommes*. Gallimard, 1972.
- Sartre J.-P., *L'Imagination*. Presses Universitaires de France, 2003.
- Sédillot C., *La quête du soi. Les 12 travaux d'Hercule*. Éditions Dervy, 2007.
- Salomé J., Potié, Ch., *Osez travailler heureux*. Albin Michel, 2000.
- Salomon P., *La Sainte Folie du couple*. Albin Michel, 1994.
- Staub H., *Les énergies vibratoires et le mystère de la vie*. Éditions du Rocher, 2003.

Liste des illustrations

- Illustration 1. Capacité de traitement de l'information et apprentissage associés	22
- Illustration 2. Le diagramme de bifurcations	24
- Illustration 3. Une approche appropriée à chaque situation	27
- Illustration 4. Les trois zones de fonctionnement chez l'Homme	33
- Illustration 5. Les trois zones de fonctionnement dans l'entreprise	35
- Illustration 6. Les trois zones du projet industriel de la SNCF	36
- Illustration 7. Les douze grandes fonctions de l'entreprise	42
- Illustration 8. L'image du chêne	61
- Illustration 9. Le cycle de la prise de conscience	66
- Illustration 10. La recherche de l'équilibre d'objectifs	76
- Illustration 11. La recherche de l'équilibre dans et par le mouvement	77
- Illustration 12. Un diagnostic pour un retour à l'équilibre	86
- Illustration 13. Du diagnostic de l'organisation à sa mise en œuvre	91
- Illustration 14. La « maison performance » ou la performance globale de l'entreprise intégrée	100
- Illustration 15. Les objectifs du dispositif de pilotage intégré	103
- Illustration 16. Elaboration et mise en œuvre des politiques et des stratégies	131
- Illustration 17. La recherche d'un équilibre entre les parties prenantes	132
- Illustration 18. De la vision aux plans stratégiques	135
- Illustration 19. Une visualisation des déséquilibres des sept niveaux de l'organisation . . .	146
- Illustration 20. Une politique mise en œuvre de façon équilibrée pour une performance globale	147
- Illustration 21. Des plans stratégiques définitifs aux plans d'affaires et aux budgets	151
- Illustration 22. De la règle enveloppante à la règle colonne vertébrale	162
- Illustration 23. Le mouvement de construction du plan stratégique définitif	170
- Illustration 24. Le dialogue de gestion catalyseur dans la recherche de l'équilibre	174
- Illustration 25. Un modèle de développement intégré de projet	176
- Illustration 26. Du cycle de la prise de conscience au cycle de la fonction contrôle de gestion	180
- Illustration 27. L'externalisation d'un processus	194
- Illustration 28. La construction du tableau de bord de la performance équilibrée	205
- Illustration 29. Extrait du tableau de bord de la direction déléguée de la Protection sociale de la SNCF	206

- Illustration 30. Le tableau de bord équilibré pour le suivi de démarches de développement.	208
- Illustration 31. Les indicateurs dans une structure matricielle.	211
- Illustration 32. Les indicateurs dans les trois zones de l'organisation.	212
- Illustration 33. La fiche de construction d'un indicateur (tableau de bord de la protection sociale).	215
- Illustration 34. La courbe de la biographie humaine	223
- Illustration 35. Les dimensions masculine et féminine de la motivation	229
- Illustration 36. Le codéveloppement Hommes - Contrôleur alchimiste	252

Liste des tableaux

- Tableau 1. Le découpage des trois zones en sept niveaux	37
- Tableau 2. Les dimensions masculine et féminine des fonctions	43-44
- Tableau 3. Des fonctions de l'entreprise aux philosophies grecques.	46-47
- Tableau 4. Les paliers appliqués à différents registres de la vie économique et sociale	58
- Tableau 5. Paliers de conscience et zones d'impulsion	62
- Tableau 6. Paliers de conscience et fonction prédominante	63
- Tableau 7. Les caractéristiques des principes masculin et féminin	74
- Tableau 8. Une recherche de l'équilibre au niveau de chaque fonction.	80-81
- Tableau 9. Éléments de diagnostic des trois zones et des sept niveaux	88
- Tableau 10. L'intégration des trois zones et des sept niveaux dans la mise en place d'une station d'épuration (cas de la SNCF)	109
- Tableau 11. Une lecture de la fonction contrôle selon les trois zones et les sept niveaux .	124
- Tableau 12. L'alignement des sept niveaux : le cas de la médecine du travail de la protection sociale à la SNCF	138
- Tableau 13. Les sept niveaux du pilotage de l'organisation en fonction des trois paliers . .	140
- Tableau 14. Une lecture des missions de la fonction contrôle au travers des trois zones et des sept niveaux.	182
- Tableau 15. Les méthodes et les outils de gestion en fonction des paliers.	200
- Tableau 16. Esquisse du tableau de bord de la performance durable et équilibrée.	204
- Tableau 17. Les quatre grandes conceptions du rôle du contrôleur de gestion dans la littérature	239
- Tableau 18. Le rôle du contrôleur de gestion en fonction des paliers de conscience. . . .	241

A

ABC (Activity Based Costing) 195
ABM 195
Aide à la décision 120
Analogie au corps humain 95
Analyse des écarts 169, 209, 221, 238
Apprentissage 21, 22, 98, 244

B

Balanced Scorecard 195
Base de données relationnelle 217
Benchmarking 198
Bien commun 21, 96, 203, 225
Bifurcation 23
Biographie 55, 223
Budget 53, 149, 168, 207

C

Capitalisme 95
Cartographie des risques 197
Centre
– d'investissement 186
– de coût 185
– de profit 186
Chaîne de valeur 189
Changement 20, 30, 50, 51, 171
Coconstruction 141, 162, 164, 209, 227
Compétence 21, 89, 243
Conduite de projet 174
Confiance 232
Conseil d'administration 48, 139
Contrôle
– budgétaire 169
– de gestion 32, 38, 104
– de gestion intégré 105
– de gestion orienté développement durable 105

Contrôleur

– alchimiste 250
– de gestion 49, 233, 234, 235, 236, 237
Coopération 38
Coordination 167
Corps humain (analogie au) 21, 29, 31, 33, 54, 117, 183
Coût 34, 64, 155, 165, 172, 213
– caché 154
Créativité 156, 227, 246
Crise 55, 65, 82
– des subprimes 39
Cycle
– de gestion 169
– de vie 59

D

Décentralisation 21, 205
Déséquilibre 24, 31, 146
Développement
– de l'entreprise 60, 149, 252
– de l'Homme 29, 49, 57, 252
– durable 70, 105, 155
– équilibré 32, 79, 104, 172
Diagnostic organisationnel 83, 90, 133
Dialogue de gestion 70, 148, 173, 235
Dimension
– féminine 94, 155, 181, 209, 229, 251
– masculine 94, 121, 155, 209, 229, 251
Don 192, 249
Douze fonctions (de l'entreprise) 40, 48
Douze points de vue 45
Droit à l'erreur 247
Dysfonctionnement 39, 91

E

Écoute 231
EFQM 196
Égalité 38, 142, 233
EIS 217
Entreprise
– intégrée 11, 98, 101
– pérenne, agile et efficace 53, 101, 103
Épanouissement 223
Équilibre 34, 72, 73, 74, 76
– masculin/féminin 73, 77
ERP 217
Externalisation 193

F

Féminin 42, 74
Fiche indicateur 215
Financiarisation de l'économie 96
Fonction 177
– comptable 126
– contrôle de gestion 119, 180, 182
– financière 125
Fondamentaux 205, 233
Force intelligente 24, 72, 76, 253

G

Gestion 122

I

Identité 136
Impermanence 23
Indicateur
– de gestion 211
– de pilotage 205, 216, 228
Indication de gestion 214
Individuation 55, 56, 245
Information 25, 117
Intégration 12, 101, 112

Intelligence du cœur 112, 250
 Interaction 49
 Intérêt général 129
 Intuition 226

L

Liberté 38, 141, 233
 Logique
 – cartésienne 26, 28
 – complexe 26, 28
 – d'acteurs 49
 Loi de développement 55

M

Maladie 31, 83, 107
 Manager 51
 Marché financier 95
 Masculin 42, 74
 Masse critique d'individus 69, 90
 Médecine chinoise 31, 32
 Mesure de la performance 179, 240
 Méthode
 – et outil de gestion 200
 – JANUS 202
 – OVAR 202
 Motivation 228
 Mouvement conscient 24, 26, 72, 76, 192, 253
 Moyen
 – approprié 217
 – matériel 37

N

Norme IFRS 94, 243

O

Objectif 148, 174
 Organisation 12
 Outil de pilotage 194

P

Palier de conscience 12, 58, 60, 63
 Partie prenante 131, 203

Pédagogie 68, 251
 Performance
 – globale 11, 36, 97, 105, 144, 161, 224
 – organisationnelle 98
 Pilotage 167, 172
 – intégré 102
 – par les processus 189
 Plan
 – d'actions 152
 – d'affaires 148
 – de progrès 148, 153, 169, 207
 – stratégique 148, 150

Politique 37, 143

Pouvoir 49, 52

Principe
 – féminin 73
 – masculin 73

Prise de conscience 65, 251

Procédure 37, 159, 164

Processus 37, 189

– d'apprentissage 244
 – d'individuation 49, 224, 247
 – de prise de conscience 65, 66, 92, 180

Q

Qi (énergie vitale) 32
 Qualité 127

R

Rationalité 226
 Règle 37, 159, 161
 Régulation 30, 33
 Rentabilité 107
 Repère 15, 22
 Reporting 201, 237
 Résistance 49, 52
 Respect 230
 Responsabilisation 75, 225
 Résultat 107
 Risque 125, 194, 197
 Rôle du contrôleur de gestion 244
 Rupture 24, 65, 235, 251

S

Sagesse 41, 56, 57, 221, 224
 Saut de conscience 65, 69
 Sens 233
 Sept niveaux (de l'entreprise) 37
 SNCF 35, 36, 62, 93, 109, 111, 138, 142, 149, 153, 198, 203, 206, 214
 Solidarité 38, 232, 233
 Stratégie 143, 156
 Structure
 – divisionnelle 63
 – fonctionnelle 63
 – organisationnelle 63
 – transversale 64
 Système
 – adaptatif complexe 20, 21
 – complexe 19
 – d'information 122, 147
 – de pilotage 25, 201
 – endocrinien 21
 – nerveux 21, 117, 122

T

Tableau de bord 201, 207, 209
 Tableau de bord de la performance équilibrée 203
 Temporalité 37, 108, 248
 Trois zones 35, 36, 37

V

Valeur 37, 99, 137, 233
 Vision 99, 128, 233

Y

Yang 53, 74
 Yin 53, 74

Z

Zone
 – métabolique 12, 33, 37
 – rythmique 12, 33, 37
 – tête 12, 33, 37