Chapitre 1

Le contrôle de gestion : vue d'ensemble

Introduction

Ce premier chapitre introduit le contrôle de gestion en offrant une vision d'ensemble de ses objectifs, composantes, concepts et outils fondamentaux. Il a pour objectif de dégager l'articulation générale de la démarche, afin d'éclairer le lecteur sur les liens entre les différents thèmes qui seront abordés dans cet ouvrage.

Le contrôle de gestion sera défini de façon progressive. Dans la première section, nous nous placerons dans un contexte volontairement simplifié, celui d'une entité autonome (par exemple, une petite entreprise). Cela nous permettra d'appréhender les éléments de base de la démarche. Dans la seconde section, nous considérerons le contexte plus complexe d'une « organisation » composée de plusieurs « entités » (divisions opérationnelles, départements fonctionnels ou autres) et dégagerons les dimensions nouvelles induites par cette configuration plus large.

1. Les éléments de base de la démarche

1.1. Le processus de contrôle

Que recouvre le contrôle de gestion et quelles sont ses finalités ? Pour le comprendre, il convient de s'appuyer sur une conception large de l'idée de « contrôle », comme celle qui se dégage par exemple de la définition du dictionnaire *Larousse*, où « contrôler » signifie « *pouvoir diriger un phénomène, un processus, intervenir dans son évolution. Par exemple : contrôler sa respiration, contrôler la situation* ». Elle recouvre l'idée d'une intervention volontariste de la part d'un acteur, en vue de produire des effets désirés. Le contrôle s'oppose ainsi au hasard, mais également à une dépendance excessive à l'égard de facteurs externes. Il est proche des idées de maîtrise et de régulation.

Pour reprendre l'exemple du *Larousse*, dire qu'une personne contrôle sa respiration signifie à la fois qu'elle en est l'acteur (absence de respirateur artificiel), mais également qu'elle cherche à atteindre un effet donné (une respiration calme et régulière), en résistant à des facteurs externes (des émotions violentes, un manque d'oxygène) et en agissant pour réguler le rythme de son souffle (par exemple avec une pratique sportive régulière ou des exercices de relaxation).

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

Par analogie, le contrôle de gestion* est une démarche permettant à une entreprise de produire des résultats voulus (généralement exprimés en termes de « performance »), en agissant pour atteindre ces résultats et en gérant les risques induits à la fois par les difficultés externes (liées notamment au marché, aux concurrents, au contexte économique et politique) et internes à l'organisation. En d'autres termes, le contrôle de gestion se définit comme le fait pour une entreprise de se donner des objectifs de performance et d'en maîtriser au mieux la réalisation progressive. C'est une démarche de pilotage de la performance de l'entreprise.

Cette démarche s'inscrit dans le temps : on se place successivement avant l'action – c'est la phase de planification* – et après l'action – c'est la phase de suivi et d'analyse des résultats. Elle est donc progressive ; c'est pourquoi on parle d'un processus de contrôle*.

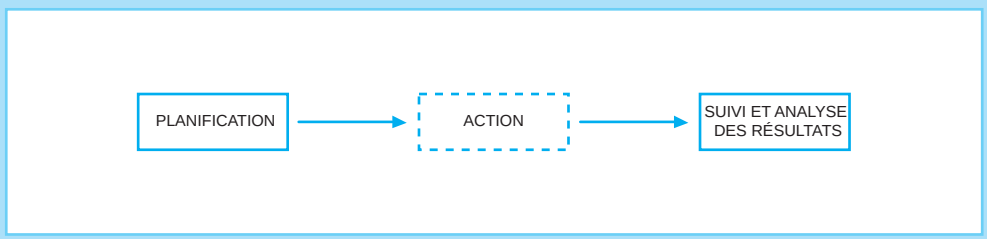

Figure 1.1 – Les deux grandes phases du processus de contrôle de gestion

Ainsi, contrôler ne saurait se réduire à un simple exercice de « vérification », car on se situerait alors « après coup », une fois la décision ou l'action engagée, et les possibilités de maîtrise seraient de ce fait limitées, de l'ordre de la réaction plus que de l'action pleinement effective. Pour tenter de maîtriser l'atteinte des résultats désirés, il est essentiel de préparer l'action, de l'organiser, de la simuler, d'en anticiper les conséquences. La phase de planification est donc essentielle.

1.1.1. La planification

La fonction générale de la planification, on l'a vu, est de préparer l'action. Sans entrer dans les détails, qui seront présentés au chapitre 7, on peut dégager ses principales composantes.

Premièrement, la planification recouvre la fixation d'objectifs*. Dans le langage courant, le terme « objectif » désigne deux notions différentes :

- **une « nature » de résultat attendu, un type de performance particulier.** L'entreprise cherche-t-elle à accroître sa rentabilité ? À augmenter son volume d'activité ? À se désendetter ? À poursuivre tous ces objectifs à la fois, d'autres types d'objectif ?
- **un « niveau » de performance attendu.** Si l'entreprise vise une performance en termes de rentabilité, celle-ci doit-elle s'élever à 10 % ? 20 % ? S'agit-il de « doubler » le volume d'activité pour devenir le leader sur le marché, de « maintenir » les parts de marché existantes ? De « réduire » les coûts de structure ?

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

Nous verrons dans cet ouvrage que chacun de ces aspects soulève des problématiques particulières ; c'est pourquoi il nous semble utile de les distinguer conceptuellement et, pour cela, d'utiliser des termes différents. Nous utiliserons le terme « objectif » pour désigner le type de performance visée et le terme « cible » pour le niveau de performance espéré. Bien évidemment, ces deux aspects sont intrinsèquement liés et, souvent, ils sont décidés conjointement, si bien que le premier rôle de la planification est en réalité de déterminer des objectifs ciblés (par exemple, une augmentation de 10 % du chiffre d'affaires).

Le second rôle de la planification est d'anticiper la façon dont l'entreprise va tenter d'atteindre ces objectifs. Il s'agit de mettre en place un dispositif cohérent avant de se lancer dans l'action à proprement parler. La planification comprend donc également une décision sur les moyens engagés, c'est-à-dire d'une part le choix des plans d'action qui vont être mis en œuvre, d'autre part la détermination et la mobilisation des ressources qui seront nécessaires à cet égard (ressources financières, humaines, matérielles, etc.).

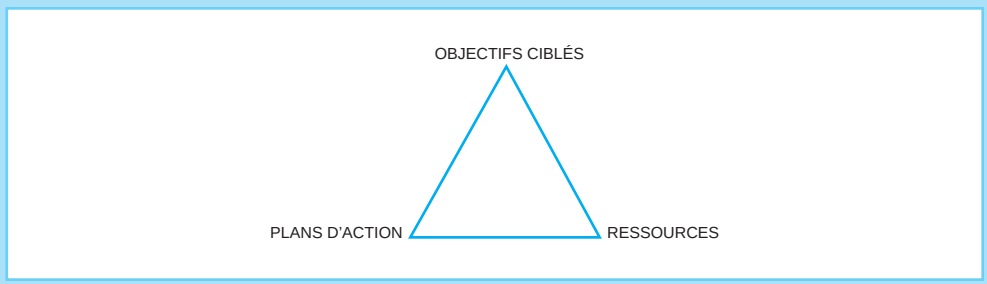

Figure 1.2 – Les dimensions fondamentales de la planification

Encadré 1.1

Exemple

L'entreprise Ordinatix, société de services informatiques, cherche à se développer sur le marché français et se fixe un objectif de part de marché de 20 %.

Pour développer son chiffre d'affaires, Ordinatix peut envisager des plans d'action de nature très variée : étendre son activité à de nouveaux segments de clientèle, accroître l'attractivité de ses prestations sur les marchés actuels (par exemple en réduisant les prix de ces dernières), créer de nouvelles prestations… Du choix des plans d'action, découleront des besoins en termes de ressources, qui devront être anticipés et organisés : nombre et type d'implantations, effectifs d'informaticiens, dépenses liées à leur formation, actions promotionnelles, ressources financières…

Plus l'horizon visé sera lointain, plus l'entreprise pourra anticiper et organiser son action. Mais *a contrario*, les risques seront également plus élevés du fait d'une plus grande incertitude. Un premier outil de planification, le plan stratégique, aura ainsi pour fonction de déterminer les objectifs « à long terme » de l'entreprise en trouvant un

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

compromis entre ces deux considérations (anticipation/risque). Les plans stratégiques sont généralement établis à un horizon de l'ordre de cinq ans, mais celui-ci dépend en réalité très fortement du secteur d'activité dans lequel opère l'entreprise, ainsi que de l'ampleur des plans d'action envisagés.

Encadré 1.2

Exemples

Des entreprises comme ArcelorMittal ou Orange fonctionnent actuellement avec des plans stratégiques à l'horizon de cinq ans.

Cet horizon est parfois plus long : huit ans chez Axa (plan « Ambition 2012 » annoncé en 2004), dix ans chez EADS (plan « Vision 2020 » annoncé en 2010), douze ans au CNRS (« Horizon 2020 » annoncé en 2008), plusieurs décennies pour les groupes énergétiques.

Mais il peut parfois être plus court : ainsi, Dexia a fixé en 2010 ses objectifs de long terme à quatre ans.

Le « contrôle » de l'objectif suppose la création d'une trajectoire en direction du ou des buts visés. Il s'agit de baliser l'espace-temps qui sépare la situation présente de l'objectif à long terme, donc de décliner celui-ci à des horizons plus courts afin de fixer des étapes intermédiaires. Pour cela, le plan stratégique va être relayé par deux autres outils de planification :

- **le plan opérationnel**, qui décline les objectifs à un horizon moyen terme, généralement trois ans ;
- **le budget**, qui les traduit à un horizon encore plus court, généralement celui d'une année.

Comme son nom l'indique, le plan opérationnel « opérationnalise » le plan stratégique en fixant une étape intermédiaire dans la réalisation des objectifs finaux, et le budget poursuit ce processus de jalonnement des échéances à l'horizon annuel. Si l'objectif de l'entreprise est d'atteindre un objectif de part de marché de 20 % dans dix ans et que celle-ci s'élève actuellement à 5 %, la route vers cette ambition peut sembler à première vue longue, ardue, voire irréaliste. Pour se donner une chance d'y parvenir, l'entreprise pourra fixer dans le plan opérationnel un objectif de 10 % à un horizon de trois ans et dans le budget un objectif de 8 % pour l'année suivante. Les plans d'action et les ressources à long terme seront également déclinés à plus court terme.

Si elle est bien menée, la phase de planification constituera plus tard un guide précieux pour le suivi des résultats. Ceux-ci seront en effet appréhendés par « écart » avec les objectifs. Dès lors, si la planification est effectuée de façon superficielle ou trop limitée, il sera difficile de savoir si un écart traduit une mauvaise performance, pour laquelle il faut trouver des solutions, ou si elle résulte simplement d'une mauvaise planification et n'appelle pas de réaction particulière. En revanche, une planification sérieuse permettra au manager d'avoir une information fiable sur le niveau de performance obtenu et de pouvoir focaliser son attention sur les écarts défavorables : c'est ce que l'on appelle le principe de gestion par exception*.

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

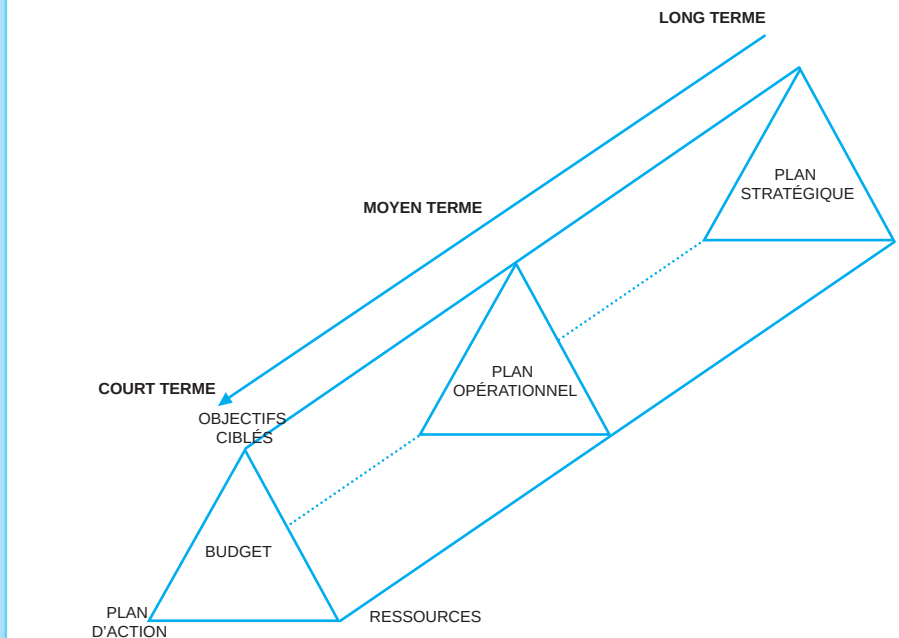

Figure 1.3 – Les différents horizons de la planification

1.1.2. Le suivi et l'analyse des résultats

La planification a pour but d'anticiper au maximum les difficultés dans la réalisation des objectifs, en fixant ceux-ci de façon adéquate, en élaborant des plans d'action cohérents et en planifiant les ressources nécessaires. Toutefois, les résultats peuvent ne pas être au rendez-vous, notamment si la mise en œuvre des plans d'action est insuffisante ou si des aléas surviennent. Ainsi, un suivi des résultats obtenus est nécessaire. C'est la phase aval du processus de contrôle.

Ce suivi des résultats n'a pas pour but de « constater » si les objectifs sont ou non atteints. Il s'inscrit dans la logique de maîtrise de ces objectifs : il n'est pas effectué au terme de l'objectif fixé, mais *pendant* la mise en œuvre des plans d'action, offrant au manager une opportunité de réagir « en cours de route » si le résultat final semble compromis. De ce fait, le « suivi » des résultats à proprement parler est précédé d'un suivi de l'avancement des résultats. Le pilotage de la trajectoire se fait de façon progressive, grâce à des points réguliers. Ainsi, si l'horizon de l'objectif budgétaire est annuel, le suivi budgétaire se fera la plupart du temps à un rythme mensuel. De même, le budget constituant la partie court terme du plan opérationnel, les résultats de fin d'année constituent des points d'avancement du plan triennal. Le processus de contrôle (planification, suivi des résultats) n'est donc pas un processus séquentiel, il fonctionne plutôt « en boucle » dans la mesure où l'entreprise intervient régulièrement pour valider la poursuite de sa trajectoire. On parle à ce niveau de « boucle de régulation* ».

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

Si un écart entre objectifs et résultats amène à revenir sur la mise en œuvre des plans d'action, il peut également conduire à réviser les objectifs eux-mêmes : certaines des hypothèses retenues lors de la fixation des objectifs peuvent être devenues caduques, des éléments nouveaux peuvent être apparus. Par exemple, la croissance de l'économie peut s'avérer plus faible que prévue, la parité des monnaies utilisées peut avoir évolué significativement, un partenaire économique peut avoir subi des difficultés irréversibles, un concurrent peut avoir réalisé une innovation commerciale importante, compromettant fortement la probabilité d'atteindre les objectifs initiaux… Il est alors important de savoir intégrer ces évolutions par le biais de prévisions, afin de procéder rapidement à des réajustements des moyens engagés.

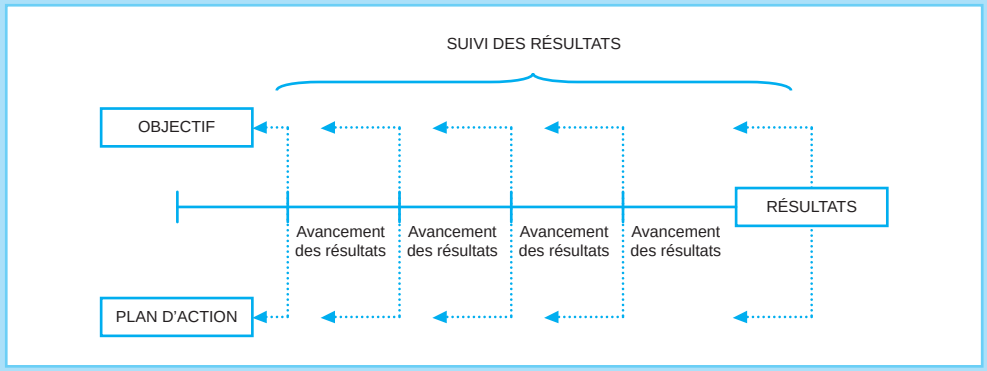

Figure 1.4 – La boucle de régulation

Les méthodes de suivi des résultats sont multiples. Fondées généralement sur l'identification d'écarts par rapport à l'objectif, elles décomposent ces écarts selon des schémas différents. Nous verrons au chapitre 8 que selon leur configuration, elles offrent au manager une base d'analyse plus ou moins riche et réactive de la performance obtenue et favorisent donc de façon inégale la prise de décisions correctives.

Encadré 1.3

Contrôle de gestion et comptabilité financière

Le contrôle de gestion est souvent perçu comme un domaine d'« expertise du chiffre », ce qui explique qu'il soit associé fréquemment dans les esprits à la comptabilité financière (aussi appelée « comptabilité générale »). Il existe pourtant des différences fondamentales entre ces deux systèmes[1]. La comptabilité financière remplit avant tout une fonction de communication externe sur la performance globale de l'entreprise, à des fins juridiques et fiscales, mais également pour les besoins des analyses financières par des tiers.

1. La distinction opérée ici est sans doute excessive au regard des liens réels qu'entretiennent le contrôle de gestion et la comptabilité financière, qui s'avèrent plus complexes que ce qui est présenté dans cet encadré. Elle a néanmoins une visée pédagogique forte, qui consiste à clarifier le cadre fondamental du contrôle de gestion en posant des définitions claires et en dégageant les finalités des systèmes, ce dont nous verrons à de multiples reprises dans cet ouvrage l'importance pour la configuration concrète des outils de mesure et de pilotage.

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

Elle répond à des normes standardisées de publication des résultats. Le contrôle de gestion quant à lui vise l'élaboration des objectifs stratégiques par les dirigeants de l'entreprise et le pilotage de leur réalisation. C'est donc principalement un processus interne à l'entreprise ; il s'attache moins à *mesurer* les résultats qu'à les *produire* et, au préalable, à les définir. Par ailleurs, les outils sur lesquels il s'appuie sont généralement adaptés aux spécificités de chaque entreprise (objectifs, stratégie, structure). Enfin, comme nous allons le voir, il n'est pas limité aux seules dimensions financières de la performance.

Exemple 1.3 (suite)

1.2. Les systèmes de mesure de la performance

1.2.1. Quelle performance ?

Les objectifs à court, moyen et long termes d'une entreprise peuvent être fixés sur la base de conceptions très variées du type de performance souhaitée : dans des entreprises nouvellement créées, la rentabilité des activités peut être momentanément mise au second rang au profit d'un objectif de croissance ; la trésorerie peut prendre le pas sur la profitabilité, pour ne citer que deux exemples.

Encadré 1.4

Exemple

Dans le groupe Pernod-Ricard, les dernières années ont été marquées par une forte croissance externe, avec l'acquisition notamment des entreprises Irish Distillers (Jameson), d'une partie de Seagram, Allied Domecq, Vin&Spirit (Absolut Vodka). Pour 2010-2011, deux priorités ont été définies :

- la croissance organique interne, notamment par le développement des marques stratégiques du groupe ;
- le désendettement après la série de rachats.

Mais si le contrôle de gestion s'est construit initialement sur une représentation de la performance exprimée exclusivement en des termes financiers, cette caractéristique ne lui est pas consubstantielle. Dans certains secteurs, l'objectif de performance ne se limite pas à la rentabilité économique, mais peut inclure par exemple une mission de service public ou des contraintes environnementales. Le contrôle de gestion tel que nous le définissons dans ce livre s'applique aussi à des secteurs comme des mairies, des hôpitaux, des associations humanitaires. Il n'est donc pas restreint, comme on le pense parfois, aux seules entreprises à but lucratif.

Nous verrons par ailleurs que dès lors que l'on passe de l'objectif final à des objectifs intermédiaires, la nature de la performance peut évoluer, car on passe alors des finalités à proprement parler aux leviers d'action permettant de les atteindre. Par exemple, une entreprise visant une performance en termes de rentabilité pourra se fixer un objectif intermédiaire de réduction des coûts. Une association humanitaire pourra estimer qu'un levier important pour mettre en œuvre son projet caritatif est d'avoir un certain niveau de notoriété et se fixer en conséquence des objectifs intermédiaires en termes de communication.

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

Ainsi, la performance n'est pas une notion universelle, c'est un « construit » qui est influencé par différents facteurs : le type d'organisation concerné, son secteur d'activité, sa stratégie, la configuration des parties prenantes, comme nous le développerons au chapitre 2. La variété de ces facteurs rend généralement la définition de la performance particulière à chaque organisation.

La mise en œuvre du processus de contrôle (planification, suivi des résultats) est donc impossible sans un travail préalable d'explicitation et de hiérarchisation des dimensions de la performance choisies pour l'entreprise, qui en constitue la structure : des objectifs devront être fixés et des résultats suivis sur toutes ces dimensions (figure 1.5).

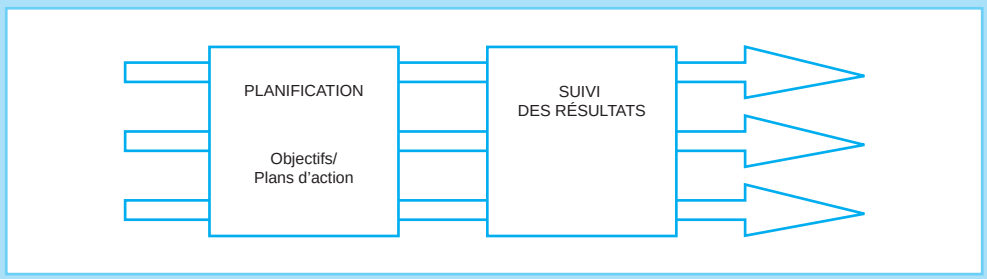

Figure 1.5 – Le rôle structurant des axes de performance

De même que le contrôle de gestion ne peut être systématiquement associé à un objectif de maximisation du profit, il ne peut pas être non plus assimilé à un objectif de réduction des coûts, comme on le pense parfois. Schématiquement, l'activité d'une entreprise génère d'une part des consommations (en matières, temps, énergie, etc.), qui se traduisent par des coûts, et, d'autre part, des performances plus positives qui la rendent attractive auprès de ses clients (qualité des produits, diversité des services, image). La performance ne saurait donc se résumer à la partie « négative » de la performance (les coûts), elle comprend également les éléments de création de valeur[12].

Encadré 1.5

Comptabilité de gestion et contrôle de gestion

La comptabilité de gestion, également appelée « comptabilité analytique », est focalisée sur la mesure des coûts générés par une entreprise. Elle recouvre différents concepts de coûts, qui peuvent correspondre à des stades de calcul (coût d'achat, coût de production, coût de revient), à des degrés d'incorporation des charges dans les coûts (coût complet, coût variable, coût direct), à des postures de calcul (coût standard, coût réel), pour citer les principales distinctions. Elle s'appuie sur des méthodes de calcul variées (méthode des centres d'analyse, méthode dite ABC[2], méthodes de valorisation des stocks, technique de l'imputation rationnelle des frais fixes, etc.).

1. Nous verrons au chapitre 2 que la notion de « création de valeur » est assez galvaudée et qu'elle peut recouvrir des significations différentes.
2. ABC : *activity-based costing.*

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

Encadré 1.5 (suite)

Le contrôle de gestion est plus large que la comptabilité de gestion dans la mesure où il se centre sur la notion de performance, qui ne se limite pas à la réduction des coûts. Par exemple, dans les industries du luxe, l'image du produit, sa qualité, son conditionnement sont des dimensions également très importantes de la performance ; dans le transport ferroviaire, la sécurité, le respect des horaires, la régularité du trafic constituent des dimensions importantes à intégrer au système de pilotage de la performance.

Par ailleurs, le contrôle de gestion recouvre toute la dynamique de pilotage de cette performance, il ne saurait se réduire à une « comptabilité » statique.

1.2.2. Le rôle des systèmes de mesure

Comme nous venons de le voir, à la base, les axes de performance se définissent de façon qualitative : on vise le profit, la qualité des produits, une image innovante ou autre. En revanche, pour fixer des objectifs chiffrés et suivre des résultats, ces dimensions qualitatives vont devoir être traduites en grandeurs mesurables ou indicateurs.

Par exemple, le profit pourra s'appréhender par un indicateur comme le résultat net comptable, ou la satisfaction des clients par le nombre de réclamations. Il sera alors possible de décider si l'objectif est un résultat net de 100 ou 200, un nombre de réclamations en diminution de 5 ou 10 %. Ces indicateurs pouvant être multiples, on parle en général de « système de mesure* ». Des objectifs devront être fixés sur chaque dimension, de même que chacune fera l'objet d'un suivi des résultats.

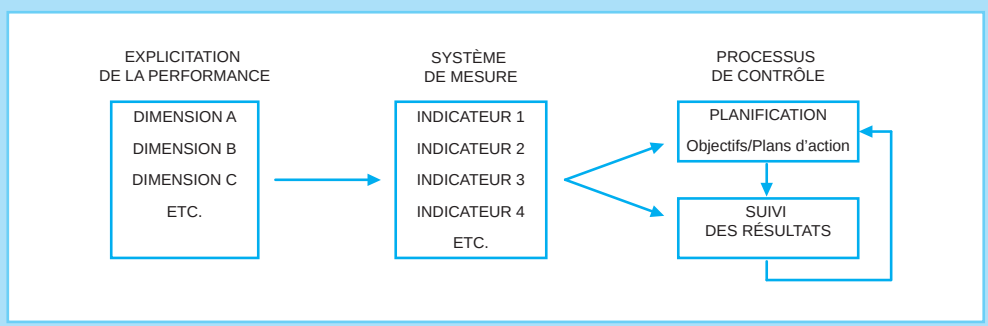

Figure 1.6 – La structure du processus de contrôle : les indicateurs de performance

Dès lors qu'ils constituent l'armature du processus de contrôle, les systèmes de mesure jouent un rôle très structurant, comme le souligne l'expression américaine « *What you measure is what you get* » ! On considère généralement que les objectifs ont plus de chances d'être contrôlés, maîtrisés, s'ils résultent d'un processus de gestion volontariste, inscrit dans les systèmes de gestion.

De fait, les systèmes de mesure présentent l'avantage de traduire la performance en des termes concrets, « objectifs ». Ils facilitent ainsi sa clarification et sa communication, ce qui

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

est particulièrement important dans des organisations de grande taille dans lesquelles les acteurs doivent coordonner leurs actions (voir section 2).

Il ne faut toutefois pas perdre de vue que les systèmes de mesure sont avant tout des représentations et qu'à la base, la définition des axes de performance comporte une part de subjectivité importante, comme nous l'approfondirons dans les chapitres suivants. Nous verrons également que le recours aux systèmes de mesure présente des limites qui peuvent générer des effets pervers et qu'il convient donc d'utiliser ces systèmes avec discernement (voir notamment la conclusion de la partie I).

1.2.3. La construction des systèmes de mesure

Si les systèmes de mesure jouent un rôle central dans les dispositifs de pilotage de la performance, pour autant ils ne sont pas aisés à construire. Les buts qualitatifs poursuivis ne sont pas toujours très clairs. Ils peuvent être perçus différemment selon que l'on est un manager opérationnel ou un membre de la direction générale du groupe, qui a une vision plus stratégique des finalités et des enjeux de l'entreprise, mais une connaissance moins fine des spécificités de chaque segment de clientèle ; de même, un responsable commercial aura une vision sensiblement différente de celle d'un directeur d'usine ou d'un responsable des ressources humaines.

Il est essentiel, pour clarifier les termes de la performance, de faire converger les différentes représentations qu'en ont les acteurs de l'entreprise.

Par ailleurs, un phénomène qualitatif donné ne se laisse pas toujours appréhender facilement par un indicateur. Celui-ci n'est souvent qu'une approximation, un reflet plus ou moins fidèle de ce phénomène ; il repose par ailleurs souvent sur des conventions, dont la pertinence n'est pas toujours facilement démontrable. Par exemple, comment mesurer la satisfaction d'un client ? Celui-ci ne signale pas nécessairement son mécontentement de façon directe ni immédiate. Un indicateur comme le nombre de produits retournés physiquement par le client à l'entreprise néglige les cas de clients mécontents mais n'étant pas allés jusqu'à renvoyer le produit. Le nombre de réclamations téléphoniques est également imprécis. Une note résultant d'enquêtes de satisfaction menées auprès des clients dépendra des conditions d'échantillonnage des clients interrogés. Comment mesurer la marge dégagée par un produit ? Intègre-t-on les coûts de l'ensemble de la chaîne de fabrication, de l'achat des composants à la vente du produit ? Faut-il intégrer les coûts liés à la création de ce produit (coûts de conception, coût des prototypes, etc.), ou juste ceux engagés en « vitesse de croisière » ? Comment tenir compte des coûts de structure et comment les répartir de façon pertinente entre les produits ?

Encadré 1.6

Les propriétés d'une mesure

Sur un plan théorique, on distingue deux types de qualités requises pour une « bonne » mesure :

- **des qualités intrinsèques :**
  - *la fiabilité (ou fidélité) :* la mesure doit capter le phénomène à mesurer en limitant le « bruit » et avec une précision satisfaisante. Chez un transporteur, le temps de travail d'un conducteur est mesuré de la façon suivante : un chronotachygraphe mesure automatiquement le temps pendant lequel le véhicule roule. À ce temps de conduite,

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

Encadré 1.6 (suite)

il convient d'ajouter du temps de travail « physique » (chargement/déchargement des camions), du temps « à disposition » (temps d'attente divers), du temps de repos. Pour cela, le conducteur déclenche manuellement le chronotachygraphe pour qu'il enregistre le temps correspondant. Les pratiques des conducteurs en matière de saisie des temps sont assez disparates. Toutefois, en fin de semaine, avant que le système informatique ne déclenche automatiquement la paie, l'exploitant (lui-même ancien routier, donc rompu aux « biais » du système) contrôle les temps déclarés, ce qui permet d'améliorer leur fiabilité,

– *la validité :* la mesure doit correspondre au phénomène que l'on cherche à mesurer. Par exemple, la mesure de temps total travaillé par un conducteur, même contrôlée soigneusement par l'exploitant (pour autant que ce soit possible), n'est pas une mesure très valide si on cherche à appréhender la performance du conducteur. Certes, on attend de lui un certain nombre d'heures d'activité, mais d'autres éléments sont essentiels (sécurité, respect des vitesses, etc.) ;

- **des qualités d'adéquation à l'usage :**

– *la pertinence :* la mesure doit être convenablement choisie au regard du type de décision envisagé. Par exemple, le coût de production est plus pertinent que le coût de revient pour mesurer la performance d'une usine, car le coût de revient contient des coûts de commercialisation qui ne sont pas liés directement à l'activité de fabrication. Nous verrons également dans la première partie de cet ouvrage que l'on ne conçoit pas des mesures de la même façon selon que l'on s'adresse aux tiers ou aux managers, aux managers de « terrain » ou aux dirigeants de l'entreprise, selon que la mesure vise à évaluer des activités ou des managers en charge des activités, donc selon l'usage de la mesure envisagée,

– *le coût :* la production d'une mesure coûte, car elle nécessite de collecter des données, de les fiabiliser, de les traiter, de les interpréter, ce qui engendre des coûts en termes de temps passé et de systèmes informatiques ; l'information délivrée par la mesure doit être suffisamment utile pour justifier ces coûts,

– *le délai :* une information de qualité délivrée « trop tard » est de peu d'utilité. Ainsi, certains systèmes de mesure devront être rejetés en management pour leur lourdeur et leur lenteur excessive, parfois peu adaptées au contexte de décision rapide des managers,

– *la lisibilité :* une mesure est un instrument d'information, ce qui suppose que celle-ci puisse être comprise sans difficulté par son destinataire.

Des difficultés émergent également quant à la liste des indicateurs que l'on va retenir. La tendance naturelle est d'utiliser les mesures facilement disponibles, par exemple les indicateurs issus de la comptabilité financière (que les entreprises ont obligation légale de publier pour informer les tiers de l'entreprise, donc qui sont « disponibles » pour des besoins de gestion), les informations générées directement par les processus de production ou de commercialisation : prises de commandes des clients, volumes livrés, stocks, effectifs (qui sont nécessaires pour les besoins opérationnels de l'entreprise, donc que l'on peut également « récupérer » à des fins

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

de gestion). Nous verrons que la construction des systèmes de mesure répond à des exigences plus fortes : toutes les données disponibles ne sont pas nécessairement pertinentes et il peut être nécessaire de construire des indicateurs spécifiquement pour les besoins du pilotage de la performance. Dans la partie I de cet ouvrage, nous proposerons des principes clairs guidant la construction de systèmes de mesure de la performance pertinents.

1.2.4. La boucle d'apprentissage

Les difficultés liées au choix d'un système de mesure confèrent toujours à ce dernier une part de fragilité, quel que soit le soin que l'on ait porté à son élaboration. La sélection « technique » des indicateurs et *a fortiori* la définition préalable des axes de performance reposent sur des choix, des représentations, des stratégies, des analyses de l'environnement de l'entreprise, des contraintes qu'il fait peser sur celle-ci ou des opportunités qu'il lui offre – ensemble de représentations qui constitue le modèle de performance sur la base duquel les systèmes de mesure vont être construits.

Du fait de cette part de subjectivité, le modèle de performance est intrinsèquement lié aux acteurs qui l'ont élaboré, à leur positionnement, à leurs compétences, au contexte politique de l'entreprise, et sa qualité dépendra de cette configuration organisationnelle dont il est issu. Le modèle de performance est également contingent sur un plan temporel, car il résulte des analyses et décisions d'un moment, qui sont susceptibles d'évoluer : la configuration des marchés et de la concurrence évolue sans cesse, les plans d'action ont par définition une durée de vie limitée, des aléas peuvent survenir au sein de l'entreprise, le modèle est donc toujours plus ou moins provisoire.

Il est par conséquent essentiel de rester vigilant et de revalider régulièrement la pertinence du modèle qui sous-tend les systèmes de pilotage de la performance. Les écarts entre les objectifs et les résultats peuvent ainsi constituer un symptôme de la faiblesse ou de l'obsolescence du modèle et donc alerter le manager sur la nécessité de le revoir. C'est ce que nous appelons une « boucle d'apprentissage* », qui vient compléter la boucle de régulation présentée précédemment. Dans la boucle de régulation, on tente de réduire un écart en intensifiant les plans d'action engagés ou en révisant les objectifs que l'on s'est fixés. Dans la boucle d'apprentissage, l'action corrective porte sur le modèle de performance qui sous-tend les objectifs et les plans d'action.

Encadré 1.7

Exemple

L'entreprise Sweet, spécialisée dans l'édition d'ouvrages de management de vulgarisation, a connu ces dernières années une croissance régulière de son chiffre d'affaires, quoique le marché soit devenu de plus en plus difficile. L'encombrement des linéaires sur ce type de segment, l'impact des effets de mode rendent la démarche commerciale toujours délicate et les prévisions de vente difficiles à établir. Toutefois, les dirigeants de Sweet ont décidé de faire face à ces difficultés en adoptant une posture active et ambitieuse. Pour les trois années à venir, ils se sont fixé un objectif de progression du chiffre d'affaires de 8 % par an et prévoient de maintenir le taux de marge par ventes. Pour cela, ils ont choisi d'intensifier l'action commerciale de l'entreprise auprès des surfaces de vente, en augmentant la fréquence des visites des représentants aux vendeurs permettant

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

Encadré 1.7 (suite)

de présenter les derniers titres publiés, de vérifier le positionnement des ouvrages sur les linéaires, de recueillir des informations précises sur les comportements des clients.

À la fin de la première année, les résultats sont toutefois très en deçà des prévisions de ventes. Quelles possibilités s'offrent à Sweet ?

- Intensifier ses plans d'action, par exemple en améliorant la qualité de la négociation commerciale (renforcement de l'argumentaire de vente, formation des commerciaux), en réaménageant les tournées, en supervisant plus étroitement les commerciaux ou en embauchant du personnel supplémentaire.
- Revoir ses objectifs à la baisse l'année 201*n* + 1 pour adopter un rythme de croissance plus progressif.

Ces deux premiers axes constituent la boucle de régulation.

- Les dirigeants peuvent également s'interroger plus profondément sur la pertinence de leur modèle de performance. Faut-il poursuivre la présence dans les librairies de quartier ? Comment évolue le marché du livre numérique et faut-il se positionner sur ce segment particulièrement incertain ? Faut-il envisager des partenariats institutionnels avec des établissements d'enseignement ?

Ce troisième axe correspond à la boucle d'apprentissage.

On entrevoit ainsi l'une des principales difficultés de la dynamique du contrôle : sans une organisation préalable de l'action (la planification, l'élaboration d'un modèle de performance traduit dans un système de mesure), la performance visée a peu de chances d'être atteinte ; cependant, dans un contexte instable et incertain, la pertinence de ce plan et de ce modèle est éphémère. Il faut donc à la fois donner des guides à l'action, leur imprimer une direction prédéfinie et rester vigilant sur les besoins d'évolution de ces cadres d'action, afin de rester apte au changement lorsqu'il est nécessaire. Un équilibre doit ainsi être trouvé entre ces deux risques opposés que sont l'incohérence et la rigidité.

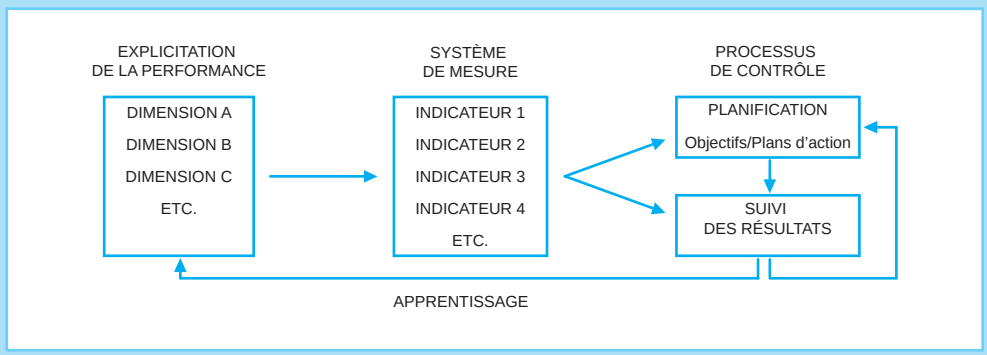

Figure 1.7 – La boucle d'apprentissage

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

1.3. Le rôle des contrôleurs de gestion dans la démarche de pilotage de la performance

Le contrôle de gestion est très naturellement associé à une fonction au sein de l'entreprise : les contrôleurs de gestion, qui peuvent être organisés en départements autonomes ou regroupés avec d'autres fonctions de l'entreprise.

Pourtant, la démarche de pilotage de la performance est loin de ne concerner que les contrôleurs de gestion. À la base, il s'agit d'une démarche qui relève des managers, qu'ils soient dirigeants de l'entreprise, responsables d'une *business unit*, en charge d'un département opérationnel (usine, service commercial) ou fonctionnel (marketing, finances, ressources humaines, etc.).

Dès lors qu'un manager est en charge d'un segment d'activité de l'entreprise, qu'il a l'autorité d'engager cette dernière à travers ses décisions opérationnelles, il est nécessaire qu'il n'opère pas en aveugle et qu'il puisse mettre en œuvre une dynamique de pilotage de la performance en accord avec ses responsabilités. Il doit ainsi clarifier les objectifs poursuivis et se projeter dans l'avenir de façon active, surveiller la convergence des résultats obtenus et prendre les décisions qui s'imposent lorsque ceux-ci ne sont pas au rendez-vous.

En revanche, le manque de temps comme le besoin d'expertise relatifs à certains outils prévus à cet effet l'amènent à déléguer une part de cette démarche à un tiers : le contrôleur de gestion. Celui-ci prend donc en charge une partie de la démarche de pilotage. Il joue un rôle essentiel dans la conception des dispositifs et outils (plans, budgets, tableaux de bord ou autres) et dans la mise en œuvre de ceux-ci, dans les analyses économiques qui en résultent, dans l'animation de la démarche. Il assure ainsi une fonction d'appui au manager.

Nous verrons au chapitre 9 que ce positionnement est loin d'être sans conséquence sur le profil requis des contrôleurs de gestion, sur leur positionnement au sein de l'entreprise et l'organisation de leur fonction ainsi que sur les conditions d'exercice de leur métier.

À ce stade, il est surtout essentiel de percevoir que la démarche de contrôle est mise en œuvre *conjointement* par les responsables opérationnels et les contrôleurs de gestion, que ce n'est pas une affaire de spécialistes, *a fortiori* d'experts du chiffre, mais une démarche plus large à laquelle participent de nombreux acteurs. Ces rôles sont profondément imbriqués et peuvent prendre une configuration différente selon les entreprises. Par exemple, dans les organisations où le contrôle de gestion est peu développé, comme dans les secteurs non marchands, les contrôleurs de gestion pourront avoir un rôle de sensibilisation, d'information et de formation important auprès des responsables opérationnels, au-delà de leurs responsabilités plus techniques. Les managers de certaines entreprises s'appuient très fortement sur leurs contrôleurs de gestion pour analyser les résultats de l'activité, quand d'autres assumeront eux-mêmes cette fonction.

2. Le contrôle de gestion au sein des groupes

La section 1 a présenté la démarche de base du contrôle de gestion en dégageant :

- d'une part, son organisation dynamique dans le temps (planification, suivi des résultats) ;
- d'autre part, sa structuration autour d'un système de mesure de la performance (ensemble d'indicateurs reposant sur un modèle de performance).

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

On observera que ce type de démarche peut s'exercer au sein d'entreprises de tailles très variées. L'idée selon laquelle le contrôle de gestion serait réservé aux grands groupes apparaît peu fondée : un dirigeant de petite entreprise est confronté à l'incertitude potentielle dans son secteur d'activité, à la nécessité de se fixer un cap et d'organiser ses moyens d'action de façon cohérente avec cette ligne directrice ; il doit s'assurer que ses résultats convergent vers les ambitions qu'il s'est fixées. Son « besoin de contrôle » est donc réel[1].

Cependant, dans les organisations de plus grande taille, marquées par la multiplicité des acteurs et la complexité parfois importante des processus décisionnels, le contrôle de gestion doit faire face à des enjeux supplémentaires que nous allons présenter dans cette seconde section.

2.1. Un double niveau de pilotage

Les groupes de grande taille exigent une structuration claire du pouvoir de décision. Cette structure peut suivre des schémas variés et plus ou moins complexes : structures divisionnelles (qui peuvent être elles-mêmes organisées selon différents critères : zones géographiques, marchés, produits, etc.), fonctionnelles, matricielles, structures par projets, etc. Elle peut prévoir par ailleurs un degré de décentralisation plus ou moins marqué de la prise de décision.

En termes de contrôle de gestion, cela induit une difficulté nouvelle : dès lors que le pouvoir de décision est réparti entre de multiples acteurs ou, plus exactement, entre plusieurs entités[2] et, notamment, entre les différents niveaux hiérarchiques, à quel niveau le processus de contrôle doit-il être mené ? Nous avons vu en section 1 que les managers étaient directement impliqués dans la démarche de contrôle de gestion, mais comment les choses s'organisent-elles entre les différentes strates de managers ?

2.1.1. L'autocontrôle par les entités

Un premier élément de réponse est induit par les raisons mêmes qui justifient la délégation du pouvoir de décision le long de la ligne hiérarchique. Celle-ci répond en réalité à des préoccupations multiples : raccourcissement du processus de décision, plus grande proximité de la décision par rapport aux contingences locales, motivation accrue des personnes à qui on confère une plus grande marge de manœuvre, pour ne citer que les principales.

Pour que ces atouts de la décentralisation soient préservés, il est important que les managers « locaux »[3] puissent mettre en œuvre un processus d'autocontrôle* à leur propre niveau, et ce pour plusieurs raisons :

1. Dans les entreprises de petite taille, les dispositifs de pilotage pourront éventuellement être plus simples que ceux d'une grande entreprise, de même que la fonction de contrôleur de gestion pourra être regroupée avec d'autres fonctions proches pour tenir compte des moyens financiers plus limités. Pour autant, ceci n'élimine en rien le besoin de contrôle de gestion.
2. Nous préciserons cette notion d'entités dans la suite de ce chapitre et au chapitre 4. Notons à ce stade qu'il s'agit d'une subdivision du groupe : division, département, service ou autre.
3. Nous utilisons ici le terme de managers « locaux » par souci de simplification, pour désigner tout manager lié par un lien hiérarchique à un autre manager de rang supérieur, ce dernier étant donc plus « global ». Cette appellation ne préjuge en rien du degré de « localité » du manager, qui peut se situer à un niveau hiérarchique très élevé (direction d'une branche ou d'une division au sein d'un groupe par exemple, direction d'une fonction de support centrale) ou être positionné à un échelon intermédiaire dans la hiérarchie (responsable de département ou de service).

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

- si la fixation des objectifs de performance et le suivi des résultats étaient opérés uniquement par les dirigeants du groupe, les managers locaux seraient alors dépourvus de toute « visibilité » sur la marche de leur activité, ils navigueraient en aveugle. Il y aurait donc incohérence avec la décentralisation du pouvoir de décision ;
- par ailleurs, les dirigeants seraient surchargés d'informations de suivi détaillé des résultats, car les domaines d'activité d'un groupe sont généralement multiples.

À la base, le pilotage de la performance des différentes activités de l'entreprise relève donc de la responsabilité des managers à qui la gestion de ces activités a été déléguée. Les managers locaux doivent se projeter dans l'avenir et suivre leurs résultats, sur la base d'indicateurs de performance propres à leurs domaines d'activité, tout comme le feraient des dirigeants de PME. Ce sont donc ces managers qui sont les premiers utilisateurs des différents outils et dispositifs du contrôle de gestion.

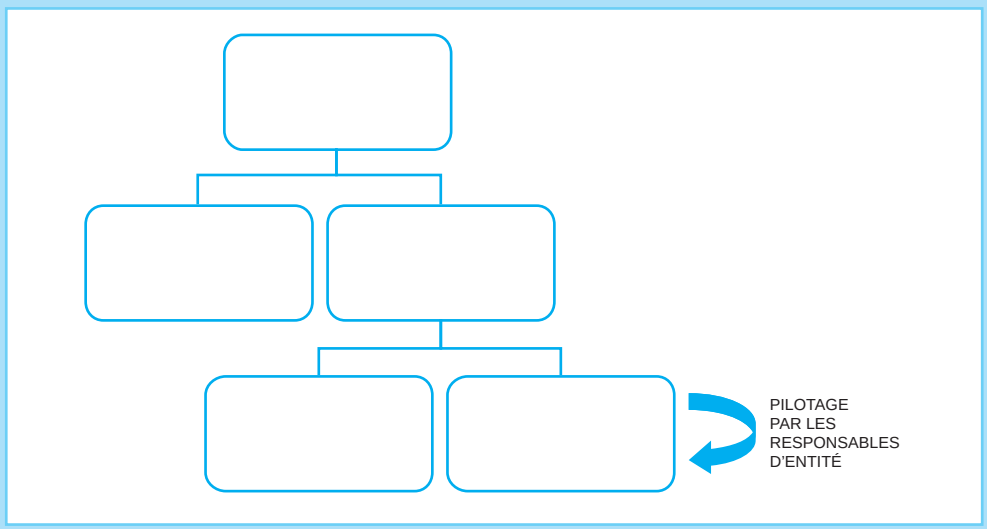

Figure 1.8 – La démarche de contrôle dans un groupe décentralisé : autocontrôle par les managers d'entité

Comme nous l'avons souligné, cela ne concerne pas que des managers en charge des grands domaines d'activité (directeurs de branche, de division, de projet, etc.). La logique peut être étendue à des niveaux de responsabilité plus fins au sein de l'entreprise (directeurs d'usine, directeurs des ventes, des achats, etc.) comme à des responsabilités de type fonctionnel (managers en charge du marketing, des ressources humaines, de la recherche et développement, etc.).

2.1.2. Le pilotage global par la hiérarchie

Si la décentralisation du pouvoir de décision induit un besoin d'autocontrôle par les managers concernés, pour autant celui-ci n'est pas suffisant, car un pilotage efficace de la performance de chaque entité de l'organisation ne garantit en rien que, sur un plan plus global, celle-ci maîtrise la réalisation de ses objectifs d'ensemble.

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

Un premier enjeu est d'assurer une bonne coordination verticale dans le pilotage de l'entreprise, tant dans le sens descendant qu'ascendant, que nous appelons « alignement stratégique ». En effet, les choix effectués au niveau global de l'organisation doivent constituer des lignes directrices pour chaque domaine d'activité. Par exemple, si un groupe a choisi un positionnement d'ensemble privilégiant une offre de services en complément de la délivrance physique de produits, il est important que cette orientation soit relayée dans les différents domaines d'activité au sein de l'organisation.

À l'inverse, les considérations « de terrain » liées à chaque domaine d'activité doivent également « remonter » pour être prises en compte lors de l'élaboration de la stratégie d'ensemble, pour que celle-ci soit à la fois éclairée et réaliste.

La coordination doit également être assurée de façon horizontale entre les différentes entités de l'organisation.

Encadré 1.8

Exemples

Si une entité de distribution prévoit une percée sur de nouveaux marchés, il est essentiel que l'information soit relayée au niveau des entités de production pour l'ajustement des capacités de production et l'élaboration de leurs propres plans d'action.

La conception de nouveaux produits doit mobiliser conjointement les expertises de départements opérationnels et fonctionnels, afin que les besoins des clients soient intégrés tout au long de la chaîne de valeur.

Des synergies gagnent à être trouvées entre des entités comparables, afin de bénéficier au maximum de l'intérêt d'appartenir à un même groupe.

Enfin, la décentralisation du pouvoir de décision induit un risque plus fondamental appelé « risque d'agence », lié à l'acte même de délégation. Ce risque se décline en deux axes :

- **qu'est-ce qui garantit que le pouvoir de décision est orienté vers les intérêts de l'entreprise ?** C'est un problème relatif à la « direction » dans laquelle les décisions locales sont prises ;
- **qu'est-ce qui garantit qu'il est activé de façon suffisamment intensive ?** C'est un problème lié à la « dynamisation » de l'action.

Le risque d'agence est trop souvent assimilé à des types de comportement extrême, comme le détournement du pouvoir de décision à des fins personnelles (problème de direction) ou la paresse de l'agent (problème de dynamisation). Cela génère parfois une confusion quant aux objectifs du contrôle de gestion, en laissant croire que l'objet du contrôle, ce sont les individus, les « agents ». La démarche aurait pour fonction de contrôler que les individus ne « dérapent » pas, elle aurait une fonction principalement disciplinaire[1]. Cette conception nous apparaît doublement excessive : d'une part, si la maîtrise du risque d'agence fait bien partie des dimensions du contrôle de gestion, elle n'en constitue pas l'axe exclusif.

1. On observera que, dans le langage courant, cette connotation disciplinaire du mot « contrôle » est assez prégnante, ce qui renforce le risque de confusion. En effet, dans certains cas, contrôler peut signifier « dominer », « asservir », « surveiller », « inspecter », induisant une idée de méfiance *a priori*. C'est l'idée qui prévaut par exemple dans une expression comme « le contrôle des papiers d'identité ».

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

D'autre part, le risque d'agence ne saurait se résumer à ces comportements extrêmes. Dès lors que l'action est répartie entre plusieurs acteurs (notamment sur le plan vertical), cela crée inévitablement des points de vue variés, une logique globale et des logiques locales, donc des risques de divergence entre ces logiques. Ainsi par exemple, lorsqu'une autonomie importante est donnée à un manager sur une zone de responsabilité, se profile toujours en contrepoint des bénéfices de ce choix un risque « d'excès d'autonomie », de cloisonnement, voire de « baronnies » qui peuvent s'avérer très néfastes aux synergies dont l'ensemble de l'entreprise a besoin. Nous en aurons une illustration particulièrement marquée dans le cas de Propreté et Environnement à la fin de cet ouvrage.

L'une des façons de gérer le risque d'agence est de mettre en place des dispositifs d'incitation des managers en charge des entités de l'organisation. Alors que les dispositifs de coordination visent à faire converger les représentations et les informations dont disposent les uns et les autres, les systèmes d'incitation visent à rapprocher les intérêts des différents acteurs, à « motiver » les managers locaux à la poursuite des objectifs communs.

Les dispositifs d'incitation concrets peuvent être assez formels et créer des enjeux forts, notamment si une part de la rémunération des managers est indexée sur les résultats obtenus, comme le préconise le modèle dominant du contrôle de gestion et comme on peut l'observer dans certaines pratiques d'entreprises. Mais la motivation des individus est un processus complexe, qui peut suggérer des systèmes d'incitation plus informels, ménageant une place plus importante au dialogue de gestion entre différents niveaux hiérarchiques, non limités à des processus d'évaluation verticaux, associés à des formes plus indirectes de « sanction/récompense » : approbation, blâme, évolution de carrière, etc.

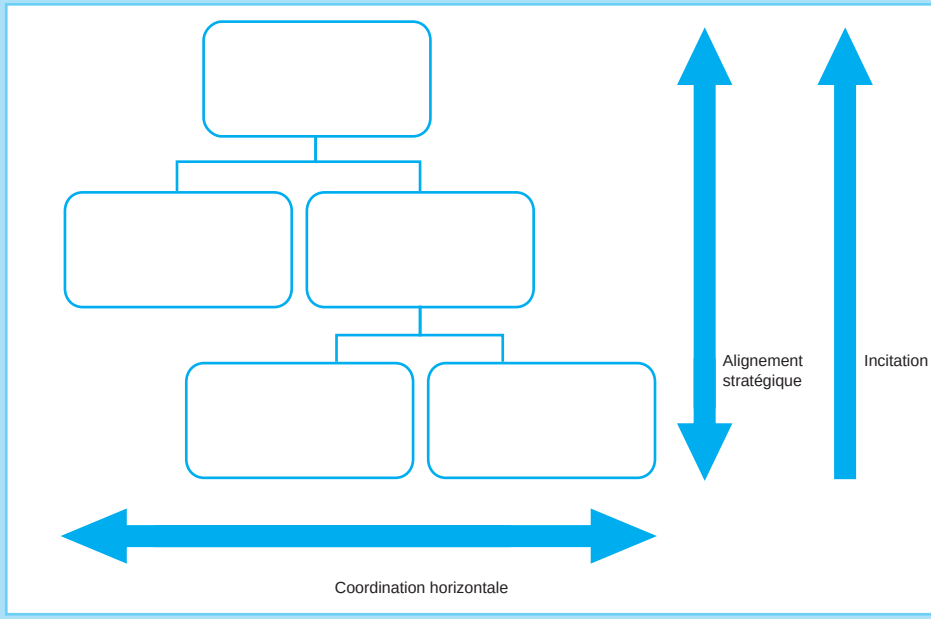

Figure 1.9 – La démarche de contrôle dans un groupe décentralisé : les différentes dimensions du pilotage global

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

Ces trois fonctions fondamentales du pilotage global* de la performance (alignement stratégique, coordination horizontale, incitation des acteurs) peuvent être résumées par l'idée que, dans une organisation décentralisée, le rôle de la hiérarchie dans la dynamique de contrôle de gestion est surtout un rôle d'orientation des comportements, de mise sous tension, et non seulement une contribution directe au pilotage de la performance.

Ces fonctions peuvent toutefois être assurées par des dispositifs concrets très différents, comme nous allons le développer ci-après.

2.2. Les centres de responsabilité et le contrôle par les résultats

L'un des dispositifs centraux permettant d'assurer cette triple fonction d'alignement stratégique, de coordination horizontale et d'incitation des managers est le concept de centre de responsabilité*, fortement lié à celui de contrôle par les résultats*.

2.2.1. Les concepts

Nous avons développé dans les paragraphes précédents l'idée de la responsabilité des managers en charge des entités constitutives d'une organisation de grande taille. Par responsabilité, il faut entendre en premier lieu l'existence d'une marge de manœuvre assez importante, d'un pouvoir de décision assez large, donc d'une certaine autonomie.

Selon le niveau auquel on se place au sein de l'organisation, l'étendue de ce pouvoir de décision est plus ou moins large :

- bien évidemment, un directeur de branche a des attributions plus larges que celles d'un directeur de division au sein de cette branche, qui lui-même a des responsabilités plus importantes qu'un responsable de département au sein de cette division, et le processus de rétrécissement se poursuit lorsque l'on « descend » dans l'organisation ;
- par ailleurs, la marge de manœuvre dépend du degré de décentralisation de l'organisation. Ainsi par exemple, les directeurs de division de deux entreprises différentes pourront avoir des degrés d'autonomie plus ou moins importants selon qu'ils disposent ou non de l'autorité relative aux décisions commerciales (choix de la stratégie commerciale, choix des marchés visés, fixation des tarifs, des remises, des conditions de paiement accordées, etc.), de production (choix de la gamme de produits et services offerts, latitude sur les choix opérationnels de production, sur les ressources humaines, matérielles, financières qu'ils engagent, etc.), de développement (bureau d'études, service de développement de nouveaux produits, etc.), d'investissement à court et moyen termes. Dans certains groupes, ces décisions sont totalement décentralisées ; dans d'autres, elles peuvent être considérées comme stratégiques et rester centralisées au niveau de la direction du groupe.

Le concept de centre de responsabilité correspond donc en premier lieu à une entité disposant d'un pouvoir de décision assez important. Il s'agira, comme nous l'avons vu, de branches, de divisions, de départements et services, mais il est rare que les entreprises constituent des centres de responsabilité en deçà de ces niveaux de responsabilité.

Au-delà de cette première idée, le terme « responsabilité » renvoie également, de façon plus stricte, à une « obligation de rendre compte », induite justement par la délégation du pouvoir

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

de décision. Dès lors qu'un manager est amené à engager l'entreprise par ses décisions opérationnelles, il est essentiel que les conséquences de ces décisions puissent lui être imputées. Le but n'est pas de « désigner des coupables » (ou de bons managers), mais, comme nous venons de le voir, de favoriser la coordination et l'incitation des acteurs de l'entreprise, ce que nous résumerons par l'idée d'« orienter les comportements »[1].

Comment spécifier ce dont un manager doit rendre compte ? Dans la doctrine classique du contrôle de gestion, trois principes prévalent :

- **un principe de délimitation :** pour pouvoir fixer des objectifs de résultats aux managers, il faut au préalable délimiter le champ de ce dont ils sont amenés à rendre compte ; en d'autres termes, il faut avoir cerné les contours de la contribution qu'on leur demande d'apporter aux objectifs de performance globaux de l'organisation. Un manager local ne peut en effet porter qu'une partie de l'objectif global et c'est l'ampleur de cette contribution qu'il convient de clarifier ;
- **un principe d'anticipation :** comme nous l'avons évoqué au début de ce chapitre, il est important d'être proactif plus que réactif, de se placer le plus en amont possible si on veut « contrôler » au mieux les choses. On va donc indiquer *ex ante* au manager en charge de chaque entité ce sur quoi il « devra » rendre des comptes, ce qui est « attendu » de lui, donc en d'autres termes ses objectifs. La responsabilisation des managers fonctionne ainsi sur une base contractuelle.
- **un principe de contrôle par les résultats :** les objectifs dont on demande aux managers de rendre compte sont des objectifs de résultat, c'est-à-dire que les managers n'ont pas à rendre compte de l'ensemble des décisions détaillées qu'ils prennent ; les plans d'action qu'ils engagent pour atteindre les résultats relèvent de leur zone d'autonomie.

En synthèse, un centre de responsabilité se définit comme une entité de la structure[2], à qui les dirigeants ont délégué un certain pouvoir de décision et dont on a spécifié la nature et le niveau de contribution aux objectifs de performance globaux.

Encadré 1.9

Exemple

Dans un grand groupe, la gestion d'une ligne de produits peut être regroupée au sein d'une division « produits ». Pour que cette division puisse être considérée comme un centre de responsabilité, il faut clarifier le type de décision liée à cette ligne de produits qu'elle est habilitée à prendre : achats, fabrication, commercialisation, développement, investissements, etc. Mais il faut également clarifier la contribution aux objectifs qui est attendue d'elle (par exemple, accroître la profitabilité de cette ligne de produits).

1. Nous n'entrerons pas ici dans des débats trop longs sur les multiples significations du concept de « responsabilité » sur un plan général. Celui-ci est matière à controverse dans des champs aussi larges et variés que la philosophie, le droit, etc. On se souviendra pour s'en convaincre des débats qu'il a suscités lors de l'affaire dite du sang contaminé, où la question était de savoir si « être responsable » signifiait ou non « être coupable ». Nous soulignerons ici l'une des principales différences que l'on peut établir entre l'idée de recherche de coupables et celle que nous privilégions en l'occurrence, l'orientation des comportements : la première est tournée vers le passé, la seconde vers le futur.
2. Nous reviendrons sur cette notion d'entité au chapitre 4, où nous verrons qu'il en existe plusieurs types.

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

Encadré 1.9 (suite)

Les contours du centre de responsabilité auraient été différents si le pouvoir de décision au niveau de l'entité avait été plus restreint (par exemple, si les décisions d'investissement restaient centralisées au siège), ou si la responsabilité avait englobé deux lignes de produits différentes. De même, ces contours auraient également été différents si le type de contribution attendue avait été par exemple la croissance du volume d'activités ou le développement d'une image innovante.

Cette définition « classique » du concept de centre de responsabilité traduit toutefois une conception particulière de la responsabilité des managers, très marquée par les origines anglo-saxonnes du contrôle de gestion et encore très prégnante aujourd'hui :

- conception très formelle de la responsabilité, que l'on cherche à traduire dans un système de mesure afin de la rendre claire et lisible : une marge, un chiffre d'affaires, un indice de satisfaction des clients ou autre ;
- choix d'un mode particulier d'orientation des comportements : le contrôle par les résultats ;
- choix d'un mode de régulation particulier entre les acteurs : le contrat.

Or, ces caractéristiques ne sont pas nécessairement toujours pertinentes. Le contrôle par les résultats peut ménager une place plus importante au dialogue de gestion « autour » de la mesure, il existe d'autres modes d'orientation des comportements que le seul contrôle par les résultats (voir encadré 1.10), l'approche contractuelle n'est pas pertinente dans toutes les cultures.

Encadré 1.10

Les modes de contrôle alternatifs

Le contrôle par les résultats n'est pas le seul mode d'orientation des comportements. Parmi les autres « modes de contrôle », deux dominent[1] :

- **le contrôle direct des comportements :** il consiste à faire porter le contrôle sur les comportements eux-mêmes et non sur les résultats qui en découlent. Les règles et les normes mises en place dans l'entreprise, les autorisations/interdictions physiques ou administratives (restrictions d'accès, limitation du pouvoir de décision, séparation des tâches, etc.) appartiennent notamment à cette catégorie ;
- **le contrôle par la culture :** il s'attache à développer des formes de socialisation des individus au sein de l'organisation. Entrent dans cette catégorie les projets d'entreprise et les codes d'éthique, les rites internes à l'organisation, les codes vestimentaires et verbaux, etc.

Toutes les formes de contrôle présentent des atouts et des faiblesses, si bien qu'un système d'orientation des comportements pertinent exige plutôt une combinaison de ces différentes formes que le choix d'une forme exclusive.

1. Pour un développement de ces différents modes de contrôle, voir le chapitre « Les modes de contrôle », in Giraud Françoise, Saulpic Olivier, Delmond Marie-Hélène, Bonnier Carole, de Geuser Fabien, Laulusa Léon, Mendoza Carla, Naulleau Gérard et Zrihen Robert, *L'Art du contrôle de gestion – Enjeux et pratiques*, Paris, Gualino, 2009..

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

2.2.2. De la mesure de performance globale à la mesure de performance locale

Selon cette définition classique, un centre de responsabilité fonctionne d'une certaine façon comme une petite organisation qui doit piloter ses propres objectifs de performance, eux-mêmes définis comme une contribution aux objectifs globaux de l'organisation.

De la même façon qu'au niveau global de l'organisation, les systèmes de mesure jouent un rôle important pour clarifier les contours de ces objectifs. Dans l'exemple précédent, si la contribution de la division « produits » a été définie en termes de profitabilité de la ligne de produits, une mesure de performance cohérente pourra être par exemple le résultat d'exploitation du produit (et non de l'entreprise).

Dans un groupe décentralisé, il est donc nécessaire de construire des systèmes de mesure des performances à plusieurs niveaux de l'organisation et non pas uniquement au niveau global.

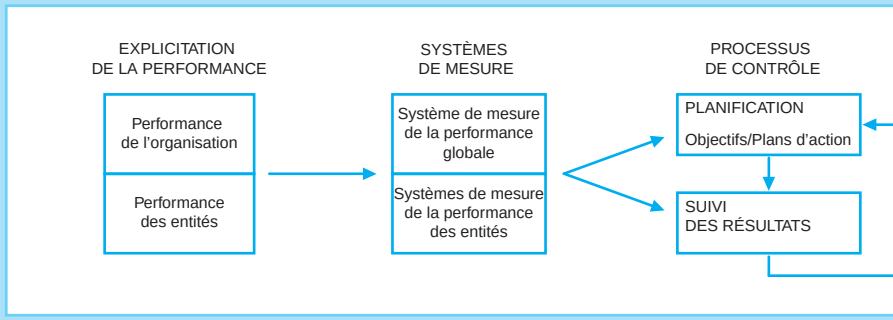

Figure 1.10 – Le contrôle de gestion dans un groupe décentralisé : des systèmes de mesure à des niveaux multiples

Nous verrons au chapitre 4 qu'il existe quatre grands types de centre de responsabilité : les centres de coût, les centres de revenu, les centres de profit et les centres d'investissement, qui se distinguent notamment par le système de mesure utilisé pour évaluer leur performance.

2.2.3. L'articulation autocontrôle/pilotage global

Les concepts de centre de responsabilité et de contrôle par les résultats ébauchés précédemment permettent d'affiner l'articulation entre autocontrôle par les entités et pilotage global par la hiérarchie.

Dès lors que les entités rendent compte de l'atteinte d'un objectif de résultat à leur hiérarchie, le choix des moyens permettant d'atteindre ces résultats relève de sa responsabilité. La hiérarchie n'aura besoin d'intervenir dans ce type de décision que si les résultats ne sont pas au rendez-vous des attentes, si les objectifs ne sont pas atteints. Cela permet donc tout à la fois de préserver l'autonomie des managers locaux et de ne pas surcharger la hiérarchie en termes de surveillance des activités déléguées. Cela constitue un autre aspect de la gestion par exception, évoquée en section 1, qui signifie donc la focalisation du suivi sur ce qui pose problème (écarts par rapport aux objectifs, au niveau global comme au niveau local).

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

Le pivot de cette articulation réside de ce fait dans les objectifs assignés aux entités. Cela complexifie quelque peu le schéma du processus de contrôle présenté en section 1 :

- d'une part, la planification (élaboration des objectifs, choix des plans d'action) s'exerce à plusieurs niveaux dans l'organisation, ce qui soulève la difficulté de la mise en cohérence de ces différents niveaux de plans. Nous verrons au chapitre 7 que des itérations entre niveau global et niveaux locaux sont nécessaires à l'élaboration d'un plan final ;
- d'autre part, le suivi des résultats s'opère également à plusieurs niveaux : des résultats et analyses doivent être menés pour les managers en charge des entités, mais également pour les besoins du contrôle global (voir chapitre 8). À ce second niveau, les résultats des entités devront « remonter » le long de la ligne hiérarchique, processus que l'on appelle le « *reporting* de gestion ».

Conclusion

Ce chapitre a permis de dégager de façon schématique l'articulation d'une démarche de contrôle de gestion, ses différentes dimensions, les concepts fondamentaux auxquels elle est associée.

Cette vision d'ensemble est nécessaire car elle permet de positionner le rôle des différents constituants de la démarche, donc d'éviter d'en avoir une vision partielle.

Cela est d'autant plus nécessaire que certaines de ces dimensions sont parfois conflictuelles, obligeant à des compromis dont on ne percevrait pas la nécessité avec une vision partielle. Par exemple, nous verrons que les fonctions de coordination et d'incitation des managers sont parfois délicates à combiner ; de même, le pilotage global par les dirigeants et le pilotage local par les managers d'entité, aussi articulés soient-ils en théorie, sont souvent sources de conflits dans la vie courante des entreprises.

Dans la suite de cet ouvrage, nous allons approfondir ces premiers éléments ébauchés. La première partie de l'ouvrage traitera plus spécifiquement de la question de la performance et des systèmes de mesure qui permettent d'en appréhender les différentes dimensions. La deuxième partie développera les deux grandes phases du processus de contrôle : la planification et le suivi des résultats. La troisième partie de l'ouvrage aura une fonction d'intégration : elle reprendra la question des différents acteurs du pilotage et proposera deux cas de synthèse articulant les différents éléments d'un dispositif de contrôle de gestion.

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

Ce qu'il faut retenir

Définitions et concepts

Autocontrôle : processus de pilotage de la performance mené localement par les responsables d'entité.

Boucle d'apprentissage : processus d'actualisation du modèle de performance.

Boucle de régulation : processus séquentiel, dans lequel la phase aval de suivi des résultats permet d'actualiser la phase amont de planification, soit par réactivation des plans d'action engagés, soit par ajustement des objectifs.

Centre de responsabilité : entité de la structure que les dirigeants d'un groupe ont placée sous l'autorité d'un manager, à qui ils ont délégué un pouvoir de décision et qui doit rendre compte d'un objectif de contribution aux résultats d'ensemble.

Contrôle de gestion : démarche de pilotage de la performance d'une entreprise.

Contrôle par les résultats : principe selon lequel un centre de responsabilité rend compte de l'atteinte de résultats au regard d'objectifs prédéfinis, en restant maître de la façon d'atteindre ces résultats.

Gestion par exception : principe selon lequel seuls les écarts défavorables entre les objectifs visés et les résultats obtenus font l'objet d'un suivi particulier. Par extension, principe selon lequel la hiérarchie n'intervient dans les décisions opérationnelles d'une entité que si les objectifs de résultat de cette dernière sont menacés.

Objectif : type de performance visée, traduit dans une mesure.

Pilotage global : processus de pilotage de la performance mené globalement par les dirigeants d'une organisation.

Planification : projection de l'entreprise dans le futur, recouvrant la fixation d'objectifs de performance à différents horizons et le choix de plans d'action permettant d'atteindre ces objectifs.

Processus de contrôle : dynamique de pilotage composée de deux grandes phases : d'une part, la planification et, d'autre part, le suivi et l'analyse des résultats.

Système de mesure : ensemble de mesures/indicateurs permettant d'appréhender de façon quantifiée une performance.

Messages clés

- Le contrôle de gestion est un processus dynamique composé de deux grandes phases : la planification et l'analyse des résultats.
- Pour structurer le processus de contrôle, un travail préalable de clarification de la performance recherchée est nécessaire, à un double niveau : le niveau global de la performance de l'organisation et le niveau local de la contribution des entités à cette performance d'ensemble.

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

- Les systèmes de mesure jouent un rôle important et structurant dans la clarification de la performance de l'entreprise et des contributions des entités.
- Une démarche de contrôle relève des responsables opérationnels et dépasse donc les seules attributions du contrôleur de gestion, dont le rôle est d'en assurer la cohérence.
- Dans les organisations de grande taille, la démarche de contrôle de gestion est mise en œuvre à la fois à un niveau central (pilotage global) et à des niveaux décentralisés (auto-contrôle par les entités).
- Le processus de contrôle remplit plusieurs fonctions : la régulation, l'apprentissage, la coordination et l'incitation des managers.
- La fonction du contrôle de gestion n'est pas uniquement la surveillance des personnes. Mais certaines conceptions et pratiques tendent à privilégier cette fonction.
- La démarche de contrôle de gestion n'est pas réservée aux organisations de grande taille, ni aux entreprises orientées vers un objectif de profit.
- Le contrôle de gestion se démarque de la comptabilité de gestion par le fait qu'il est axé sur la performance d'ensemble de l'entreprise, alors que la comptabilité de gestion se focalise sur une dimension particulière de cette performance : les coûts.
- Le contrôle par les résultats n'est pas le seul mode d'orientation des comportements.

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

Activités

Quiz

- Le contrôle de gestion consiste-t-il à surveiller les résultats financiers d'une entreprise ?
- Quel est le sens de l'expression : « Le contrôle de gestion vise à orienter les comportements dans l'entreprise ? »
- Pourquoi le *reporting* ne constitue-t-il qu'une partie du contrôle de gestion ?
- Les contrôleurs de gestion ont-ils des responsabilités opérationnelles ?
- Peut-on dire que, dans une organisation décentralisée, il y a un transfert de responsabilité vers les managers en charge des entités ?
- Peut-on concevoir un système de contrôle de gestion standardisé ?

Exercice 1.1

Le tableau suivant propose une liste d'expressions courantes utilisant le mot « contrôle » et une liste de termes plus ou moins synonymes du verbe « contrôler ».

Indiquez pour chaque expression le synonyme le plus adapté.

Indiquez les synonymes qui vous semblent les plus proches des objectifs du contrôle de gestion et expliquez pourquoi les autres peuvent générer des effets pervers dans la compréhension de ces objectifs.

Expressions	Synonymes
Contrôle des billets dans un train	Inspecter
Contrôle des connaissances dans un cours	Surveiller
Tour de contrôle	Vérifier
Contrôle des mers par une nation	Guider
Contrôle d'un feu	Dominer
Contrôle fiscal	Réduire
Contrôle de soi	Comparer à une norme
Contrôle des naissances	Réguler
Test de contrôle dans un laboratoire	Maîtriser
Contrôle parental	Avoir de l'autorité sur

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

PARTIE I

Appréhender la performance

Dans le chapitre 1, nous avons présenté les grandes phases de la dynamique de pilotage (planification, suivi et analyse des résultats), les différentes dimensions de la performance auxquelles elle s'applique et le rôle structurant des systèmes de mesure de cette performance.

Dans cette première partie de l'ouvrage, nous allons approfondir cette question de l'inscription de la performance dans des systèmes de mesure. Le chapitre 2 reprendra la question de la définition de la performance sur un plan qualitatif, l'explicitation de ses différentes dimensions et les critères qui permettent de l'appréhender de façon pertinente. Les chapitres suivants structureront la problématique de construction de systèmes de mesure de performance autour de deux distinctions fondamentales :

- une première distinction sera opérée entre systèmes de mesure « financiers » et systèmes de mesure non exclusivement financiers ou tableaux de bord. Cette distinction pointe une évolution notable dans la conception des systèmes de mesure destinés au pilotage de la performance des entreprises, initialement très marqués par leur caractéristique financière, puis élargis à de nouvelles dimensions depuis la fin des années 1980. Un certain nombre d'outils de pilotage actuels portant encore la trace de ces origines financières, cet axe permettra donc un premier niveau de positionnement entre différents outils de pilotage ;

- nous distinguerons également les systèmes de mesure appréhendant la performance « globale » de l'organisation, c'est-à-dire n'entrant pas dans le détail des sous-ensembles constitutifs de cette organisation (divisions, filiales, départements, etc.), et les systèmes de mesure de la performance « locale », qui se placent au contraire au niveau de chacun de ces sous-ensembles. Comme nous l'avons annoncé dans le chapitre 1, nous verrons que ces niveaux de mesure diffèrent tant dans leur contenu que dans leurs principes d'élaboration1. Cela nous amènera à compléter les éléments de définition qualitative de la performance, abordés au chapitre 2 pour l'organisation prise globalement, par des considérations sur la performance locale des entités de l'organisation (voir chapitre 4).

1. En ce qui concerne les tableaux de bord, un certain nombre de principes et d'éléments méthodologiques s'appliquent à la fois pour le niveau global et le niveau local. Ils sont traités au chapitre 5. Le chapitre 6 est plus spécifiquement dédié à la question de l'articulation des tableaux de bord de différents niveaux hiérarchiques.

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales

La progression de la première partie sera ainsi la suivante :

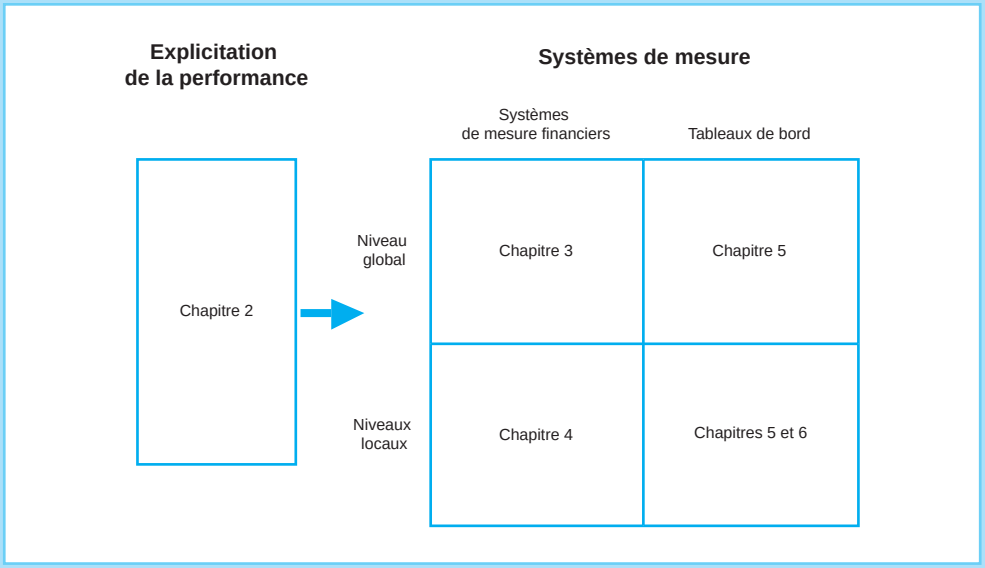

Figure I.1 – Différenciation des systèmes de mesure de la performance

© 2011 Pearson Education France – Les fondamentaux du contrôle de gestion –
Olivier Saulpic, Françoise Giraud, Philippe Zarlowski, Marie-Anne Lorain, François Fourcade, Jeremy Morales