

COORDONNÉ PAR Olivier de La Villarmois

Elisabeth Albertini, Frédéric Gautier, Nathalie Lallemand-Stempak,
Damien Mourey, Marion Soulerot

Comprendre **TOUT** le contrôle de gestion

L'essentiel pour les non-spécialistes

2^e édition

**Un ouvrage
accessible**

**Les notions
fondamentales**

**Tous les outils
illustrés par des cas
et des témoignages**



Vuibert

COORDONNÉ PAR OLIVIER DE LA VILLARMOIS

ÉLISABETH ALBERTINI

FRÉDÉRIC GAUTIER

NATHALIE LALLEMAND-STEMPAK

DAMIEN MOUREY

MARION SOULEROT

Comprendre **TOUT** le contrôle de gestion

L'essentiel pour les non-spécialistes

2^e édition

Vuibert

Composition intérieure : Caroline Delavault et IDT
Maquette de couverture : Les Paoïstes, Linda Skoropad

ISBN 978-2-311-40869-0

La loi du 11 mars 1957 n'autorisant aux termes des alinéas 2 et 3 de l'article 41, d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale, ou partielle, faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause, est illicite » (alinéa 1^{er} de l'article 40). Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles 425 et suivants du Code pénal.

Le « photocopillage », c'est l'usage abusif et collectif de la photocopie sans autorisation des auteurs et des éditeurs. Largement répandu dans les établissements d'enseignement, le « photocopillage » menace l'avenir du livre, car il met en danger son équilibre économique. Il prive les auteurs d'une juste rémunération. En dehors de l'usage privé du copiste, toute reproduction totale ou partielle de cet ouvrage est interdite.

Des photocopies payantes peuvent être réalisées avec l'accord de l'éditeur.

S'adresser au Centre français d'exploitation du droit de copie : 20, rue des Grands-Augustins, F-75006 Paris.
Tél. : 01 44 07 47 70

© Magnard-Vuibert – août 2022 – 5, allée de la 2e-DB, 75015 Paris
Site Internet : <http://www.vuibert.fr>

Table des matières

<i>Préface</i>	11
Un ouvrage pour les managers et les futurs managers	11
Organisation de l'ouvrage	12
Les spécificités de cet ouvrage	13
 <i>Chapitre 1. Introduction au contrôle de gestion</i>	15
Cas introductif : l'acquisition de WMF par le groupe Seb	15
Synthèse du cas et introduction du chapitre.....	16
1. L'émergence du contrôle de gestion	16
1.1. Le système Sloan chez General Motors	17
1.2. Du contrôle (de gestion) au pilotage de la performance.....	18
1.3. Le management de la performance	19
2. La fonction de contrôleur de gestion	21
2.1. Les types de fonctions.....	21
2.2. Les compétences du contrôleur de gestion	22
2.3. Trajectoires professionnelles	25
2.4. Contrôle de gestion et audit.....	26
3. Un modèle discuté ou le contrôle de gestion critiqué	30
3.1. Les déviations du modèle traditionnel	30
3.2. L'approche contingente de William Ouchi.....	31
3.3. La relation stratégie/contrôle	33
3.4. Un courant de recherche critique	35
Résumé	37
S'exercer	38

PARTIE I. LA COMPTABILITÉ DE GESTION

Chapitre 2. Connaître ses coûts pour définir sa stratégie	40
Cas introductif : Caisse d'Épargne Nord Europe	40
Synthèse du cas et introduction du chapitre	41
1. Une comptabilité pour les managers	41
1.1. Aux origines : la comptabilité industrielle	42
1.2. Comptabilités financière et de gestion	42
1.3. Des finalités multiples	45
2. Concepts fondamentaux : prix, coût, marge	47
2.1. La dimension temporelle du coût	47
2.2. Le contenu du coût	50
2.3. Autres critères	55
3. Du compte d'exploitation à la définition du modèle économique	59
3.1. Le compte d'exploitation	60
3.2. Analyser sa performance	62
3.3. Coûts et <i>business model</i>	64
Résumé	67
S'exercer	68
Chapitre 3. Les coûts partiels ou la prise de décision à court terme	71
Cas introductif : Zein	71
Synthèse du cas et introduction du chapitre	72
1. La méthode des coûts variables ou le modèle coût-volume-profit	73
1.1. Le seuil de rentabilité	74
1.2. L'indice de sécurité et le levier opérationnel	78
2. La méthode des coûts directs et des coûts spécifiques	84
2.1. La méthode des coûts directs	85
2.2. La méthode des coûts spécifiques	86
3. Pour aller plus loin	89
3.1. L'allocation de ressources rares	89
3.2. La prise en compte de la rémunération des capitaux propres	90
Résumé	91
S'exercer	92

Chapitre 4. Les coûts complets ou la prise de décision à long terme	95
Cas introductif : Zein	95
Synthèse du cas et introduction du chapitre	97
1. Des méthodes simples d'évaluation des coûts complets	98
1.1. La méthode du pool unique	98
1.2. Les méthodes d'équivalence	99
2. L' <i>Activity-Based Costing</i> , méthode de référence d'évaluation de coût complet	101
2.1. Le modèle fondamental	101
2.2. Les apports de l'ABC	103
2.3. Les limites de l'ABC	104
2.4. Les coûts des fonctions supports	105
2.5. Une application de la méthode des centres d'analyse	108
3. Pour aller plus loin	113
3.1. La méthode des unités de valeur ajoutée (UVA)	113
3.2. Le <i>Time-Driven Activity-Base Costing</i> (TDABC)	116
Résumé	119
S'exercer	121
Chapitre 5. Le pilotage par les coûts	126
Cas introductif : la <i>Cantina</i>	126
Synthèse du cas et introduction du chapitre	128
1. Coûts standards et analyse des écarts	128
1.1. Les différentes notions de standards	128
1.2. Le cas d'un écart sur coûts directs	129
1.3. Un modèle général de décomposition	130
1.4. L'écart sur chiffre d'affaires	135
2. La problématique des coûts de capacité	136
2.1. L'imputation rationnelle des coûts fixes	136
2.2. Des approches alternatives	138
2.3. Intérêts et limites de ces méthodes	139
3. La gestion stratégique des coûts	141
3.1. Un ensemble de pratiques	142
3.2. Le <i>target costing</i>	144
3.3. Une grille d'analyse pour dépasser l'analyse des marges	146
Résumé	149
S'exercer	151

PARTIE II. LE PROCESSUS BUDGÉTAIRE

Chapitre 6. La structure de gestion et les prix de cession interne	155
Cas introductif : Lactobon	155
Synthèse du cas et introduction du chapitre	156
1. La notion de centre de responsabilité	157
1.1. Les centres de coûts	157
1.2. Les centres de revenus	158
1.3. Les centres de profit	159
1.4. Les centres d'investissement	160
2. Les prix de cession interne	161
2.1. Pourquoi mettre en place une facturation interne ?	162
2.2. Les règles de fixation d'un prix de cession interne	164
2.3. Les dérivés	168
3. Les spécificités des prix de transfert	171
3.1. Les enjeux fiscaux des prix de transfert	171
3.2. La réglementation française	172
3.3. La réglementation internationale	173
Résumé	174
S'exercer	175
Chapitre 7. Le budget	178
Cas introductif : mon premier <i>business plan</i>	178
Synthèse du cas et introduction du chapitre	179
1. Le processus budgétaire	180
1.1. Les rôles des budgets	180
1.2. Les liens stratégie-budget	182
1.3. Le calendrier budgétaire	183
2. Le budget d'une start-up de service	185
2.1. Les budgets opérationnels	187
2.2. Les états de synthèse prévisionnels	190
3. Le budget d'une entreprise manufacturière	195
3.1. Le budget de production	197
3.2. Achats et consommation de composants	198
3.3. Le budget des frais de personnel	199
3.4. Le coût de production prévisionnel	200
3.5. Le compte de résultat prévisionnel	200
Résumé	202
S'exercer	203

<i>Chapitre 8. Le budget en action</i>	207
Cas introductif : SpecChem	207
Synthèse du cas et introduction du chapitre.....	209
1. Le budget, une application de la direction par objectifs (DPO).....	210
1.1. Les fondements de la DPO	210
1.2. Les conditions de bon fonctionnement.....	211
1.3. Le bilan de la direction par objectifs	213
2. Les limites de la démarche budgétaire	214
3. Les ébauches de solutions	215
3.1. Le budget base zéro (BBZ)	215
3.2. Le <i>beyond budgeting</i>	219
4. Pour aller plus loin : la participation au processus budgétaire	223
Résumé.....	224
S'exercer	225
 <i>Chapitre 9. Indicateurs, tableaux de bord et reporting</i>	228
Cas introductif : Lift	228
Synthèse du cas et introduction du chapitre.....	232
1. L'indicateur de performance.....	233
1.1. Le concept de performance.....	233
1.2. La notion d'indicateur.....	235
1.3. La question de la mesure.....	235
2. Le tableau de bord de gestion	237
2.1. Les trois principes	237
2.2. La méthode OVAR	239
3. Le <i>balanced scorecard</i>	242
3.1. Caractéristiques essentielles	243
3.2. Un modèle flexible.....	245
3.3. Les limites de l'outil.....	247
4. <i>Reporting</i> et <i>business review</i>	248
4.1. Une tentative de définition du <i>reporting</i>	248
4.2. La <i>business review</i>	249
Résumé.....	252
S'exercer	253

PARTIE III. SPÉCIFICITÉS SECTORIELLES ET FONCTIONNELLES

Chapitre 10. Le contrôle de gestion des projets	256
Cas introductif : Videogames	256
Synthèse du cas et introduction du chapitre	258
1. Les systèmes traditionnels de contrôle des projets	259
1.1. La planification du projet	259
1.2. Le suivi de l'exécution du projet	264
1.3. La post-évaluation du projet	266
1.4. Les différences entre le contrôle de gestion des projets et le contrôle de gestion des activités permanentes	267
2. Du contrôle budgétaire au pilotage des projets	268
2.1. Des systèmes traditionnels de contrôle fondés sur des hypothèses organisationnelles fortes	268
2.2. Le caractère interactif du pilotage des projets	271
2.3. Un pilotage adapté aux risques du projet	273
3. Le management de projet dans un contexte innovant	275
3.1. L'importance de l'avant-projet, la phase exploratoire des projets	276
3.2. L'articulation stratégie-projet, le portefeuille de projets	278
Résumé	279
S'exercer	280

Chapitre 11. Les spécificités du contrôle de gestion dans les activités de service	283
Cas introductif : La Pirogue Verte	283
Synthèse du cas et introduction du chapitre	285
1. Les spécificités des services par rapport à la production industrielle	286
1.1. Le client : un « employé partiel »	287
1.2. Les lieux de la production et de la consommation d'un service	288
1.3. Le modèle de la « servuction »	288
1.4. Le <i>revenue management</i> ou l'ajustement capacité-charge par les prix et les systèmes de réservation	289
2. L'arbitrage coût-valeur dans les services	291
2.1. Le concept de « valeur nette » perçue par le client du service	292
2.2. Les objectifs du projet de caisses automatiques	293
3. Une application pratique du contrôle de gestion dans les services	294
3.1. L'hôtel Nassau	294
3.2. Une demande ponctuelle : l'accueil de l'équipe nationale d'Australie	296

3.3. La mise en place d'une politique de <i>revenue management</i>	297
3.4. Évaluer l'intérêt de la prestation supplémentaire.....	298
4. L'exercice du métier de contrôleur de gestion dans les services.....	302
Résumé.....	304
S'exercer.....	305
 <i>Chapitre 12.</i> Le contrôle de gestion sociale et environnemental.....	307
Cas introductif : Xorex.....	307
Synthèse du cas et introduction du chapitre.....	308
1. Le suivi et le <i>reporting</i> des activités RSE.....	309
1.1. Les contraintes institutionnelles.....	309
1.2. La grille de <i>reporting</i> des informations RSE.....	313
1.3. <i>Reporting</i> RSE et système d'information.....	316
2. Le contrôle de gestion sociale.....	316
2.1. Le contrôle de gestion de la masse salariale.....	317
2.2. Le budget des frais de personnel.....	322
2.3. Les tableaux de bord sociaux.....	323
3. Le contrôle de gestion environnemental.....	324
3.1. Les caractéristiques particulières du contrôle de gestion environnemental.....	324
3.2. Un système de contrôle de gestion de type diagnostic.....	325
3.3. Un mode de contrôle interactif.....	327
Résumé.....	329
S'exercer.....	330
 Index.....	333

Préface

Le choix fort d'ouvrir chaque chapitre de cet ouvrage par un cas vise à confronter le lecteur au terrain, lui permettre de saisir les contributions des outils et autres cadres d'analyse proposés. Le contrôle de gestion, bien qu'appartenant aux sciences de gestion comme toutes les disciplines du management, n'est pas une science mais un ensemble de techniques, de savoir-faire. Cet ouvrage propose de nombreuses illustrations dans le corps du texte (encadrés, témoignages) et, en fin de chapitre, des cas dont les corrigés sont disponibles sur le site www.vuibert.fr. Il n'y a pas de réponse idéale, mais seulement des propositions plus ou moins pertinentes. Il s'agit de caractériser le problème de gestion, identifier le concept ou la méthode à mobiliser afin de susciter le débat et le dialogue, tel l'outil interactif de contrôle de Simons (qui sera évoqué à plusieurs reprises), pour converger vers une solution. Il en est de même dans nos enseignements lorsque nous échangeons sur la pertinence de propositions afin d'aboutir à des solutions qui diffèrent d'un groupe à l'autre. Dans les organisations, entreprises, associations, services publics... qui vous accueillent aujourd'hui ou vous accueilleront demain, un coût, un budget ou un tableau de bord sont autant d'outils qui doivent être construits avec leurs utilisateurs et adaptés.

La première édition de cet ouvrage a été utilisée systématiquement et intensément pendant quatre années par nos étudiants. Leurs remarques nous ont conduits à repenser des présentations (méthode des centres d'analyse, décomposition des écarts et méthode OVAR) et à apporter quelques précisions. Qu'ils soient tous ici remerciés pour leurs contributions, et tout particulièrement les étudiants de MBA (à Paris, Maurice et Alger) et des masters CGAO (Contrôle de gestion et audit organisationnel), MPC (Marketing et pratiques commerciales) et QSE (Qualité Sécurité Environnement).

Un ouvrage pour les managers et les futurs managers

Cet ouvrage s'adresse aux managers et aux futurs managers pour qu'ils appréhendent les enjeux des outils et mécanismes auxquels ils sont ou seront confrontés et contribuent à leur conception. La financiarisation de l'économie se traduit pour la majorité des managers par une évolution des outils de contrôle de gestion qu'ils utilisent. Ils ont pour finalité d'opérationnaliser ces contraintes financières, sans oublier les préoccupations sociales et environnementales plus récentes.

Le contenu de cet ouvrage a donc été conçu pour les étudiants :

- de MBA (Master of Business Administration) d'écoles de commerce et d'IAE (Masters Administration des Entreprises) qui après une formation d'ingénieur, de juriste, de médecin... souhaitent développer leurs compétences managériales ;

- de Master de management général, marketing, ressources humaines pour développer des relations constructives avec les fonctions financières ;
- enfin, de Master en contrôle de gestion (CGAO – Contrôle de gestion et audit organisationnel –, CCA – Comptabilité contrôle audit) afin de disposer d’une synthèse des problématiques de sa discipline, pour en maîtriser les notions fondamentales, avant de s’engager dans un cursus d’approfondissement et mieux comprendre la vision des autres fonctions.

Il a également été conçu pour les praticiens et plus particulièrement :

- tout manager, pour développer des échanges riches avec son contrôleur de gestion afin de saisir les enjeux des informations demandées et transmises, ainsi que contribuer à développer de nouveaux outils plus adaptés au contexte opérationnel ;
- le dirigeant d’organisations (ou ses équipes) qui, compte tenu de leur taille, ne disposent pas de contrôleur de gestion, qui y trouveront les outils leur permettant de suivre l’activité, de diffuser et d’affiner leur stratégie.

Organisation de l’ouvrage

Après un chapitre introductif (chapitre 1) qui développe le contenu de la fonction contrôle de gestion et la diversité des outils à sa disposition, cet ouvrage est organisé en trois parties.

La première partie est dédiée à l’évaluation des coûts et à la comptabilité de gestion. Le chapitre 2 définit les notions fondamentales et décrit la grande diversité des utilisations des coûts. Le chapitre 3 porte sur les méthodes les plus simples, les coûts partiels, orientées vers la prise de décision de court terme (à quelle condition de prix accepter une commande ?) alors que le chapitre 4 est consacré aux coûts complets, méthodes généralement plus sophistiquées, permettant la prise de décision de long terme, la définition de la stratégie (dans quelles conditions lancer un nouveau produit ?). Le chapitre 5 présente certaines utilisations des coûts comme outil de management en comparant les réalisations aux prévisions ou en s’interrogeant sur la contribution des consommations de ressources à la création de valeur.

La deuxième partie est dédiée au processus budgétaire. Le centre de responsabilité, unité de base du processus budgétaire, et l’organisation de leurs transactions avec les prix de cession interne et de transfert sont décrits dans le chapitre 6. Le budget, ses finalités et son processus d’élaboration sont l’objet du chapitre 7 alors que le chapitre 8 s’attarde sur les modalités d’utilisation efficace du budget et les principales propositions d’améliorations. Enfin, les tableaux de bord et les *reportings*, outils centraux de suivi des prévisions budgétaires, sont exposés dans le chapitre 9.

Finalement, la dernière partie s’attache à développer des spécificités fonctionnelles ou sectorielles. Trois thématiques sont analysées : le contrôle de gestion des projets (chapitre 10), des services (chapitre 11) et le contrôle de gestion sociale et environnemental (chapitre 12).

Les spécificités de cet ouvrage

Les auteurs possèdent, pour la plupart, une expérience du contrôle de gestion et/ou de l'audit et ont évolué vers l'enseignement et la recherche. Leur enseignement est essentiellement dispensé à un public expérimenté, en formation continue. Cela permet de tester en permanence la pertinence des évolutions techniques tout en bénéficiant des expériences et des illustrations proposées par ces étudiants. Un important travail éditorial d'homogénéisation a été effectué afin d'obtenir une cohérence des contenus, de la pédagogie et de l'organisation de l'ouvrage tout en tirant profit de la diversité de ces expériences. Les spécificités suivantes méritent d'être soulignées :

- Sans concession sur l'évocation des cadres théoriques, c'est un ouvrage universitaire qui permet de disposer des références et sources pour approfondir les thèmes étudiés, si nécessaire.
- Les cas couvrent tous les champs de l'économie, du secteur industriel à celui des services, en passant par quelques évocations de services publics.
- L'ouvrage est conçu pour des néophytes. Le traitement du cas introductif peut nécessiter de lire le chapitre correspondant pour disposer des outils et être à même de proposer des solutions ; dans certains cas, des renvois explicites sont proposés. Ces cas introductifs ne sont pas corrigés afin de ne pas fermer le débat. Les solutions des cas figurant en fin de chapitre apportent souvent des éléments. Ces solutions sont disponibles sur le site www.vuibert.fr.
- Les applications se terminent par un paragraphe « Et dans mon entreprise » qui fournit des pistes pour s'interroger sur ses pratiques ou celles de son organisation. Il convient de noter que le terme « entreprise » est générique. Il correspond à la situation rencontrée le plus fréquemment mais il faut l'entendre au sens organisation ; il peut aussi désigner une association, un service, une administration...

Les auteurs

Chapitre 1

Introduction au contrôle de gestion

Objectifs pédagogiques

1. Appréhender la diversité des leviers de contrôle
2. Comprendre les fonctions du contrôleur de gestion
3. Positionner le contrôle de gestion par rapport à l'audit
4. Dépasser les critiques du contrôle de gestion

Cas introductif : l'acquisition de WMF par le groupe Seb

En ce début d'été, Thierry de La Tour d'Artaise regarde se coucher le soleil sur le parc de la Tête d'Or avec le sentiment du devoir accompli : il vient de boucler la plus grosse acquisition de l'histoire du groupe familial. Il pense à cet entretien téléphonique pour valider le recrutement d'un conseiller (vous). Curieux, vif, (trop ?) impertinent, pourquoi ne pas lui confier le dossier de l'intégration de WMF dans le groupe ?

Le groupe Seb

Avec un effectif de plus de 25 000 salariés, le groupe Seb a réalisé 4,8 milliards d'euros de chiffre d'affaires, en croissance de 12 % par rapport à l'année précédente, pour un résultat opérationnel de 428 millions d'euros (+16 %).

Le groupe s'est développé au moyen d'acquisitions de leaders dans les pays émergents, tel Imusa, le numéro un colombien des articles culinaires. L'entreprise compte une trentaine de sites dans le monde, dont dix en France. L'innovation est l'autre puissant levier de croissance du groupe avec, par exemple, la friteuse sans huile.

L'acquisition de WMF

Seb achète pour 1,6 milliard d'euros l'allemand WMF, spécialiste des ustensiles de cuisine et des machines à café professionnelles. La dernière opération significative était l'acquisition du chinois Supor en 2007 pour 240 millions d'euros.

Grâce à cette opération, Seb élargit son portefeuille de marques haut de gamme, comme Lagostina, et prend une position forte sur le marché des machines à café professionnelles. Ce dernier marché est très rentable avec des marges de l'ordre de 20 %, nettement supérieures à celles du petit électroménager, et un taux de croissance du chiffre d'affaires de l'ordre de 8 %.

Votre mission

Après 10 années d'expérience réussie dans un cabinet de conseil en organisation, vous rejoignez le groupe Seb. Vous serez amené à diriger à moyen terme une unité opérationnelle du groupe mais occupez, pour l'instant, un poste de conseiller spécial du président. Afin de prendre connaissance du groupe – et de mettre en pratique vos capacités managériales –, vous supervisez l'intégration des filiales nouvellement acquises.

Question 1 : Proposez un ensemble d'outils afin d'assurer le contrôle de WMF. Des managers sont en place ; il s'agit d'orienter leurs comportements. Le contrôle de gestion est fondamentalement associé à la délégation de responsabilités. Pour orienter vos réflexions, en voici une bonne définition : « c'est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (Anthony, 1988, p. 10).

Question 2 : En vous appuyant sur la typologie des moyens de contrôle proposée par William Ouchi (contrôle par les résultats, les comportements et la culture ; voir section 3.2), enrichissez votre proposition. ■

Synthèse du cas et introduction du chapitre

Le contrôle de gestion moderne est apparu aux États-Unis sous la dénomination de *management control*. La traduction « contrôle de gestion », bien que passée dans le langage commun, est approximative car il s'agit non pas de contrôler dans le sens de vérifier, mais de maîtriser.

Afin d'éviter cet écueil, et la mauvaise image associée au contrôle/vérification, les expressions « pilotage de la performance » ou « management de la performance » sont parfois utilisées : elles présentent néanmoins l'inconvénient de placer la performance au centre du dispositif alors qu'il existe une diversité de moyens de contrôle.

L'objet de ce chapitre est d'appréhender la diversité de ces moyens dans un souci de cohérence et d'efficacité du système de contrôle avant de s'attarder plus spécifiquement sur les missions du contrôleur de gestion.

Ce chapitre est organisé autour des thématiques suivantes :

- Les conditions dans lesquelles le contrôle de gestion est apparu (section 1).
- La fonction de contrôleur de gestion (section 2).
- Un modèle discuté (section 3).

1. L'émergence du contrôle de gestion

Les outils et techniques de management sont développés afin de répondre à **des enjeux propres à des environnements singuliers**. L'évaluation des coûts, amorce du contrôle de gestion moderne, est apparue avec l'accroissement de la taille des entreprises. À partir du moment où des opérations qui faisaient l'objet de transactions ont été intégrées dans la même organisation, il est devenu utile de déterminer des coûts internes afin de fiabiliser la prise de décision dans un contexte d'accroissement

de la concurrence. Ces évolutions sont caractéristiques de la révolution industrielle. Les coûts sont un outil d'expertise indispensable, mais ils ne permettent pas d'animer les très grandes organisations ; ce n'est pas un système de management.

1.1. Le système Sloan chez General Motors

Le contrôle de gestion moderne est apparu chez General Motors (GM) avec une nouvelle forme d'organisation, la structure divisionnelle, dans les années 1920, aux États-Unis. Alors que la stratégie de Ford repose sur la standardisation (modèle T noir), GM résume sa stratégie de diversification dans son rapport annuel de 1924 par « une voiture pour tous les budgets et toutes les utilisations » (Sloan, 1966). Les constructeurs Chevrolet, Buick, Cadillac et Olds, mais aussi des fabricants d'accessoires tels que Delco ou Klaxon constituent des divisions de GM.

Alfred Sloan développe alors chez GM un système résumé par la formule : « centraliser en décentralisant ». Les responsables de divisions s'engagent, en échange d'une certaine autonomie, à atteindre les objectifs définis avec des moyens spécifiés. Ils doivent chaque mois établir un *reporting* et transmettre une mise à jour de leurs prévisions. Alors que les responsables de divisions sont en charge de la gestion des opérations, la direction de GM se concentre sur les décisions stratégiques (choix d'investissement et allocation de ressources).

L'alignement du système de gestion avec la stratégie est frappant. La délégation de responsabilités permet aux divisions de GM d'adapter leur offre au marché, alors que le principal concurrent, Ford, opte pour la standardisation. Les conséquences sont radicales : alors que les parts de marché de Ford et de GM étaient en 1921 respectivement de 55 % et de 12 %, les positions s'inversent en 1940 à 19 % et 48 %.

Encadré 1.1 – Le contrôle de gestion dans les petites organisations

Comme l'illustre le cas de General Motors, le contrôle de gestion est fondamentalement associé à la grande entreprise et aux délégations de responsabilités induites. Alors qu'un des enjeux majeurs de la gestion des organisations de taille moyenne est la délégation de responsabilités, ce contexte est peu propice au déploiement d'un système de contrôle intégré. Par contre, des outils peuvent être déployés en fonction d'objectifs particuliers, tels que :

- un budget pour faire des prévisions de trésorerie ;
- un tableau de bord pour diriger un centre de responsabilités ;
- un modèle de calcul de coûts pour valider les tarifs ou faire des devis.

Il existe un certain consensus autour de la définition d'Anthony (1988) : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation afin de mettre en œuvre les stratégies de l'organisation ». Anthony situe le contrôle de gestion à l'interface du contrôle stratégique, dont la mission est d'appuyer le processus de définition de la stratégie, et du contrôle opérationnel, qui définit les conditions d'exécution des tâches.

Bouquin (1996) précise la définition d'Anthony en présentant le contrôle de gestion comme un ensemble de processus qui visent :

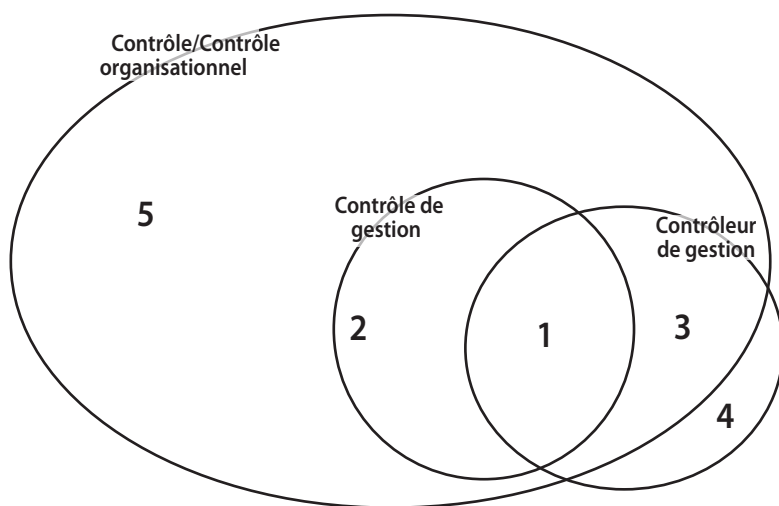
- 1) à orienter le comportement des acteurs ;
- 2) pour interconnecter la stratégie et le quotidien ;
- 3) à travers une modélisation des relations entre les ressources et les finalités.

Si les deux premières finalités sont directement liées à la définition d'Anthony, cette présentation offre l'intérêt de mettre l'accent, au travers de la troisième finalité, sur les **moyens mobilisés par le contrôle de gestion**. En effet, ce dernier est fréquemment appréhendé au travers de ses outils ; la modélisation renvoie aux outils tels que les modèles d'évaluation des coûts, les budgets ou les tableaux de bord.

1.2. Du contrôle (de gestion) au pilotage de la performance

Comme l'illustre l'introduction de ce chapitre, avec le cas de la prise de contrôle de WMF par le groupe SEB, il existe une grande diversité de dispositifs de contrôle qui dépassent largement le cadre du contrôle de gestion, comme le système d'information et la formation. Par ailleurs, si le contrôleur de gestion est, naturellement, en charge du contrôle de gestion, il peut être assisté par d'autres fonctions tout en étant en charge de missions connexes. La figure 1.1 résume ces situations.

Figure 1.1 – Le contrôle de gestion, le contrôleur de gestion et le contrôle organisationnel



Si le contrôleur de gestion est en charge de développer, de maintenir et d'animer des outils de contrôle de gestion (zone 1), d'autres managers font du contrôle de gestion lorsqu'ils établissent leur budget (zone 2), le contrôleur de gestion ne faisant que la synthèse. C'est aussi le cas du service ressources humaines qui rédige des clauses de rémunération variables fondées sur des indicateurs de performance développés et suivis par le service de contrôle de gestion.

Dans les groupes de taille intermédiaire (ETI dont l'effectif est compris entre 250 et 4 999 salariés), le contrôleur de gestion est de fait en charge du contrôle interne

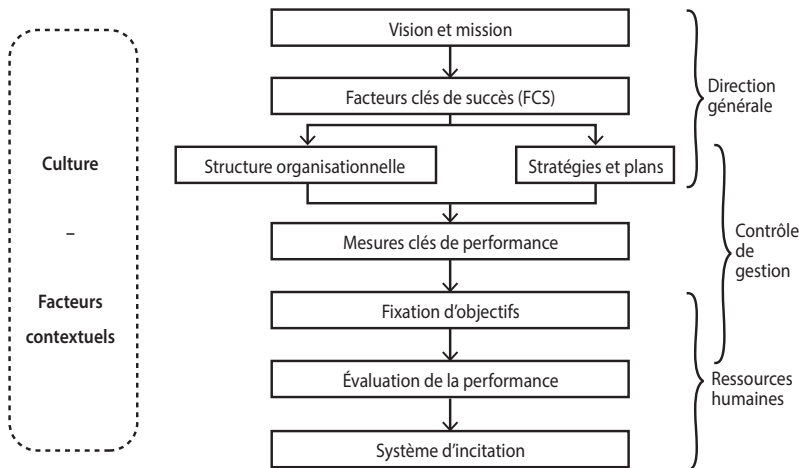
(zone 3) avec, par exemple, la formalisation de procédures propres à son périmètre de responsabilités (c'est-à-dire une usine, une filiale). Il doit, en outre, assurer d'autres missions relevant notamment de la comptabilité (zone 4) en constituant les dossiers d'immobilisation en cours ou en valorisant les stocks. Enfin, comme cela a été souligné, il existe de nombreux autres dispositifs de contrôle (zone 5) tels les systèmes d'information ou le contrôle social qui contribuent à influencer les comportements.

Cette vision plus générale du contrôle, qui dépasse le périmètre de la fonction contrôle de gestion, conduit à s'interroger sur la cohérence du système de contrôle. De plus, elle souligne la diversité des leviers d'action, qui dépasse le seul management de la performance.

1.3. Le management de la performance

Si le contrôle de gestion est parfois réduit au seul pilotage de la performance, il convient de reconnaître que le management de la performance occupe une place centrale dans les missions du contrôleur de gestion. La figure 1.2 illustre le système de management de la performance (*performance management system*) tel que schématisé par Ferreira et Otley (2009).

Figure 1.2 – Le performance management system, d'après Ferreira et Otley (2009)



Le processus de management de la performance débute par la clarification de la mission, qui met en ligne les objectifs ultimes de l'organisation avec les valeurs ou les attentes de ses parties prenantes, pour se conclure par l'évaluation de la performance et l'attribution de récompense (système d'incitation). Les acteurs du processus sont multiples.

En amont du processus, la direction de l'organisation joue un rôle moteur, avec l'appui du contrôle de gestion. Celui-ci peut collecter les informations nécessaires à la formalisation des plans opérationnels et diffuser les orientations au travers des lettres de cadrage propres au processus budgétaire. En aval du processus, les interac-

tions avec les ressources humaines sont fortes de sorte à fixer les objectifs, évaluer la performance et animer le système de rétribution. La mesure de la performance apparaît comme une compétence centrale du contrôle de gestion.

Si le management de la performance est ici présenté comme un processus, avec un début et une fin, il s'agit en réalité d'une représentation simplifiée d'un cycle, les évaluations de la performance pouvant donner lieu à une redéfinition des plans, voire à une mise à jour des missions. À titre d'illustration, prenons le cas d'un distributeur qui prend conscience de l'accroissement de la concurrence des opérateurs en ligne et qui développe ce nouveau canal ou envisage une alliance stratégique.

La figure 1.2 ne reprend pas quatre fonctions supports de ce processus, fonctions dédiées au contrôleur de gestion :

- déployer le système d'information visant à soutenir ce processus ;
- dynamiser le système de contrôle en trouvant un équilibre entre contrainte et stimulation ;
- adapter le système de management de la performance au changement ;
- évaluer le système pour apprécier l'opportunité de le faire évoluer.

Ces dernières missions révèlent la richesse des missions confiées à un directeur/responsable de contrôle de gestion.

Encadré 1.2 – Une critique de la métaphore du pilotage de la performance

Burlaud (2012) critique avec une certaine virulence la métaphore du pilotage appliquée au contrôle de gestion.

Le rapprochement des fonctions contrôle de gestion et pilotage sous-entend qu'une organisation est pilotée comme un avion ou une voiture de course. On valorise ainsi le manager, qui serait compétent et expérimenté, tout en légitimant l'exigence d'obéissance. En effet, seul le commandant de bord a accès à l'information (au tableau de bord) et dispose des capacités à l'interpréter. La métaphore recèle cependant une limite importante : le pilote interagit avec une machine, un ensemble d'organes dénués d'intentions.

Si la mesure d'un paramètre physique fournie au pilote peut être faussée (appareil de mesure déréglé), le seul fait de mesurer une performance organisationnelle modifie l'objet de la mesure (manipulation d'indicateurs comptables servant de base à l'attribution d'un bonus). Les passagers, en faisant confiance au pilote, se mettent en état de dépendance. Cependant, le manager mérite-t-il la même confiance ? Alors que la machine réagit aux décisions du pilote, les effets de la décision managériale sont plus incertains. Si le plan de vol matérialise les modalités d'atteinte de l'objectif du pilote, le manager a des incertitudes quant aux objectifs qui lui sont assignés.

Alain Burlaud résume : « Le manager peut se prendre pour un pilote, l'organisation ne se prendra pas pour une machine ! »

2. La fonction de contrôleur de gestion

L'objet de cette section est de se focaliser sur le contrôle de gestion, le contrôleur de gestion et son rôle en évoquant la diversité des fonctions, les compétences requises et les trajectoires professionnelles y afférentes. Enfin, le contrôle de gestion étant fréquemment associé à l'audit, nous proposons une comparaison avec les métiers de l'audit, en accordant une place particulière à la question éthique.

2.1. Les types de fonctions

Lambert et Sponem (2009) distinguent quatre types de fonctions contrôle de gestion en mobilisant deux critères : l'autorité de la fonction (faible ou forte) et son client (local ou direction générale).

Tableau 1.1 – Les idéaux types des fonctions contrôle de gestion, d'après Lambert et Sponem (2009)

		Client	
		Local	Direction générale
Autorité	Faible	Discrète	Garde-fou
	Forte	Partenaire	Omnipotente

Les situations décrites sont des types idéaux qui sont donc, par définition, caricaturaux.

2.1.1. Une faible autorité

Les fonctions contrôle de gestion discrètes, prioritairement orientées vers les opérationnels, sont observées dans des organisations dans lesquelles les fonctions marketing et d'innovation produit sont prédominantes. Le contrôle de gestion ne doit pas inhiber l'innovation. Celui-ci étant relativement déconsidéré, les analyses du contrôle de gestion sont ignorées, voire rejetées. Le contrôle exerce finalement un rôle de surveillance limitée des opérations. Il assure en outre un mandat discret de vérification du respect des règles.

La fonction contrôle de gestion garde-fou, plus orientée vers la direction générale, est concomitante à une suprématie des ingénieurs et des commerciaux. Dans ce contexte, les fonctions supports sont déconsidérées. Une place majeure est accordée au respect des budgets avec un rôle central donné à la validation des engagements de dépense ; les relations avec les opérationnels sont médiocres, le contrôleur de gestion est perçu comme un agent de surveillance du siège. Ces fonctions sont occupées de manière transitoire avec, pour effet induit, des méthodologies sommaires. Cette expérience permet d'être sensibilisé aux problématiques économiques, expérience perçue comme utile dans le cadre d'une carrière.

2.1.2. Une autorité forte

Le contrôle de gestion partenaire – ou *business partner* – est orienté prioritairement vers le management local. Une vraie complémentarité s'instaure dans la prise de décision. En effet, bien qu'étant une fonction support, le contrôle de gestion est perçu comme participant à l'action au travers de relations privilégiées avec les opérationnels. La complicité est telle que le contrôleur de gestion peut devenir complice de manipulations (par exemple, anticipation de marge en cas de difficultés ou report de marge vers les périodes futures si la performance est plus élevée qu'attendu) visant à conserver des marges de manœuvre ; le contrôle de gestion risque ainsi d'être confronté à des dilemmes éthiques. Le contrôle de gestion *business partner* est observé dans les organisations dans lesquelles la prise en compte de la question financière dans les opérations est stratégique.

Le contrôle de gestion omnipotent est présent dans les organisations pour lesquelles la focalisation sur les coûts est imposée à l'ensemble de l'organisation. Il existe un puissant réseau de contrôleurs dont les perspectives d'évolution sont grandes ; l'organisation est dirigée par un directeur financier. Ce contrôle est adapté au suivi des activités récurrentes, mais pose de vraies questions dans une perspective plus stratégique et d'innovation. Un management par les chiffres est instauré, le contrôle de gestion est un outil de pouvoir au service de la direction générale.

Le contrôle de gestion de type *business partner* apparaît comme une forme d'idéal à poursuivre. À cet effet, il allie autorité et utilité pour les opérationnels, en gardant une forme d'autonomie par rapport à un management par les chiffres au service de la direction générale. Comme l'illustrent les trois autres types de fonctions contrôle de gestion décrits précédemment, il ne s'agit cependant que d'une modalité d'organisation parmi quatre autres – qui ne sont pas toutes aussi valorisantes pour la fonction. Enfin, le rattachement du service de contrôle de gestion à la direction générale ou à la direction financière a un effet sur les priorités du contrôleur de gestion. Il en est de même de la nature des rattachements hiérarchiques et fonctionnels des contrôleurs de gestion décentralisés, le rattachement hiérarchique devant normalement indiquer le client prioritaire.

2.2. Les compétences du contrôleur de gestion

Les compétences désignent la capacité à mobiliser une variété de ressources dans des situations réelles. Le contrôleur de gestion doit être en mesure de mobiliser des compétences et des connaissances dans de nombreux domaines.

2.2.1. Les compétences relationnelles

Les différentes formes de contrôle de gestion soulignent l'importance de la qualité de la relation entre le contrôleur de gestion et ses interlocuteurs, que ce soient les managers opérationnels ou la hiérarchie. Les capacités à établir un rapport avec son interlocuteur, à l'écouter, à appréhender les différences de points de vue ou à convaincre garantissent un recueil d'informations de qualité. Les informations qualitatives sont notamment susceptibles d'expliquer les écarts de performance, tels que

l'absence d'un opérateur, une matière défectueuse ou un incident machine. Le contrôle de gestion doit également faire preuve de pédagogie pour présenter ses analyses (par exemple, différence entre un écart sur volume et un écart sur quantité).



Témoignage 1.1 – Les compétences relationnelles du contrôleur de gestion.....

Si en tant que contrôleur de gestion je vais voir les opérationnels uniquement quand ils rencontrent des difficultés afin de leur demander des explications, ils ne m'accorderont jamais leur confiance. Il m'a fallu six mois pour le comprendre.

Depuis que j'ai pris mon nouveau poste, la première chose que je fais en arrivant le matin, c'est traverser l'usine pour dire bonjour à tout le monde. On ne peut plus dire que je viens uniquement quand il y a des problèmes !

*Mathieu N., contrôleur de gestion opérationnel,
biens de consommation courante*

.....

Ainsi, le contrôleur joue-t-il un rôle d'interface entre les attentes des dirigeants souvent formalisées en termes d'objectifs financiers et les opérationnels plus préoccupés par les questions propres à leur métier.

2.2.2. La connaissance des outils de contrôle

De nombreuses compétences techniques sont requises, allant de l'évidente maîtrise des outils du contrôle de gestion aux techniques quantitatives. Comme nous le développerons dans les prochains chapitres, il existe une diversité d'outils de contrôle de gestion (par exemple, coûts, budgets, *reportings*, tableaux de bord). Il convient alors d'identifier les solutions les plus appropriées au contexte et d'en adapter le modèle (perspective contingente). La perspective technique doit être complétée par une appréhension des effets induits des outils, tels les contournements d'indicateurs ou les conséquences de l'asymétrie informationnelle sur les négociations budgétaires.

2.2.3. Une culture comptable

Si le contrôle de gestion opérationnel traite majoritairement des indicateurs physiques (par exemple, temps passé, cadences ou consommations), les contrôleurs de gestion centraux sont, eux, confrontés à une majorité de données financières. Cependant, dans un contexte de centralisation des fonctions comptables, le contrôleur de gestion local est confronté à des problématiques comptables au travers de tâches telles que la participation aux clôtures comptables, la valorisation de stocks ou le suivi des dossiers de production d'immobilisations. Au niveau central, la maîtrise des référentiels comptables locaux (par exemple, PCG français, UK GAAP) et internationaux (c'est-à-dire IFRS, voire US GAAP) est indispensable. À titre d'exemple, une notion aussi fondamentale que le chiffre d'affaires n'est pas déterminée de la même manière en normes françaises, normes utilisées par des entités locales, et en normes IFRS,

référentiel applicable pour établir les comptes de groupes et vecteur principal de communication avec les investisseurs.

2.2.4. Une culture financière

Une robuste culture financière permet d'orienter les choix d'investissement en mobilisant les divers critères d'évaluation : par exemple, valeur actuelle nette (VAN), délai de récupération, ou *payback*, taux interne de rentabilité (TIR). Elle permet, en outre, d'appréhender les conséquences des décisions opérationnelles sur les agrégats financiers : par exemple, résultat opérationnel/non opérationnel, besoin en fonds de roulement (BFR), trésorerie, rentabilités économique et financière.

2.2.5. Une culture de contrôle interne

À l'exception des grandes organisations qui disposent de leur service de contrôle interne, le contrôleur de gestion est sollicité pour pallier cette absence. Il formalise les procédures, participe à l'évaluation des risques ou encore met en place des contrôles – ici, dans le sens de vérifications.

Définition – Le contrôle interne de l'IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle internes)

Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au *reporting* et à la conformité.

2.2.6. Une sensibilisation aux systèmes d'information

Le contrôleur de gestion produit de l'information à destination des managers opérationnels et de la hiérarchie ; à cette fin, il mobilise les systèmes d'information de l'organisation qu'il alimente également en données. Cette place centrale fait que le contrôleur de gestion est systématiquement intégré aux groupes de projet en charge du déploiement de nouveaux systèmes d'information, qu'il s'agisse de solutions transactionnelles (traitement des opérations) ou décisionnelles (aide à la décision). Il doit aussi être en mesure de développer des requêtes pour automatiser ses traitements.

2.2.7. Une maîtrise des outils statistiques

Avec le développement des systèmes d'information intégrés, des capacités de stockage et de traitement associées, il est fréquent de relever l'accroissement considérable du volume de données disponibles. Des compétences permettant de représenter et d'analyser ces données pour en extraire des connaissances et des bonnes pratiques sont aujourd'hui relativement rares et très recherchées. Pour un opérateur téléphonique, comment analyser pour ses quelques millions de clients les milliers de variables disponibles sur des périodes longues ? En faisant un parallèle avec le métier de *data analyst*, on appelle parfois *business analyst* le contrôleur de gestion en charge de telles missions.

Illustration 1.1 – Contrôle de gestion et big data

De nombreux équipements disposent aujourd'hui de capteurs mesurant, selon des fréquences régulières, quantité de paramètres (par exemple, pression, vitesse, température ou viscosité). Le déploiement de solutions d'agrégation et d'analyse de ces données permet d'identifier des règles visant à améliorer la performance. La société Braincube a développé une telle solution. Elle propose l'illustration suivante.

Quand on fait un gâteau au chocolat, on s'en tient toujours à la même recette avec les mêmes ingrédients, le même moule et le même four. Pourtant, il arrive que le gâteau soit plus ou moins réussi. Quelles en sont les raisons : ordre des ingrédients, temps de mélange, température du four, cuillère en bois, en métal ?

L'intelligence artificielle se nourrit de toutes les données de fabrication, même les plus subtiles, les plus invisibles. Elle est alors en mesure de déterminer les éléments requis afin de réussir assurément le gâteau.

De même, dans un processus de fabrication de pâte à papier, il est apparu que la réduction du temps de stockage intermédiaire diminuait le taux de casse du papier dans la suite du processus. La mesure a été mise en œuvre, sans en comprendre les raisons, et le taux de casse du papier a été très fortement réduit. Par curiosité, une étude a été menée pour comprendre le phénomène à l'œuvre ; il s'est avéré que si le temps de stockage intermédiaire dépassait quelques heures, le développement d'une bactérie fragilisait le papier.

2.3. Trajectoires professionnelles

Dans le cas de l'audit légal, la plupart des associés ont débuté comme auditeur junior puis senior, avant d'être promus chef de mission et de se voir proposer une association ou prise de participation dans le cabinet. Pour le contrôle de gestion, les carrières sont plus diverses, même s'il convient de distinguer celles dédiées au contrôle de gestion de celles où il ne constitue qu'une étape.

2.3.1. Les carrières en contrôle de gestion

Les formations menant spécifiquement aux carrières en contrôle de gestion sont variées :

- les bachelors universitaires de technologie (BUT) en gestion des entreprises et des administrations (GEA), option gestion comptable et financière ;
- les masters comptabilité contrôle audit (CCA) ou contrôle de gestion et audit organisationnel (CGAO) ;
- les options/majeures d'écoles de management en contrôle/audit ou en finance d'entreprise.

Le premier poste tenu est souvent celui d'assistant de gestion. Il constitue un tremplin vers ceux de contrôleur de gestion junior, senior puis directeur du contrôle de gestion, voire vers une direction financière. Des comptables ou des chefs comptables qui souhaitent produire de l'information à plus forte valeur ajoutée pour l'organisation peuvent aussi évoluer vers ce type de carrière tout comme des auditeurs légaux qui, après une expérience en cabinet, souhaitent exercer dans un environnement plus stable.

2.3.2. Le contrôle de gestion comme passage obligé ou tremplin

Pour les ingénieurs, par exemple, accepter un poste de contrôleur de gestion constitue fréquemment un moyen d'évoluer vers des fonctions de management en s'initiant aux problématiques financières. Après avoir été en charge de problématiques techniques, un ingénieur doté d'une expérience en contrôle de gestion renforce sa légitimité avant d'occuper un poste de responsable d'unité.

Il existe également des spécificités sectorielles, des contextes dans lesquels les activités sont si complexes que seul un ingénieur est en mesure de les appréhender, comme dans le cas d'une raffinerie de pétrole. Dans la grande distribution, l'organisation est très pyramidale. Une des seules perspectives d'évolution pour un chef de rayon est de devenir chef de secteur ; un poste de contrôleur de gestion opérationnel peut constituer une alternative.

Notons que les liens entre les ingénieurs et le contrôle de gestion sont forts. De nombreux promoteurs d'outils sont ingénieurs (Bouquin, 2005), tels que le polytechnicien Émile Rimailho, qui a développé la méthode des centres d'analyse, le centralien Georges Perrin, qui est à l'origine de la méthode UVA (unités de valeur ajoutée), ou Robert Kaplan, ingénieur du MIT (Massachusetts Institute of Technology) et promoteur des méthodes ABC (*Activity-Based Costing*) et TDABC (*Time-Driven ABC*). Ces techniques seront exposées dans le chapitre 4.

2.4. Contrôle de gestion et audit

Le contrôle étant associé à la vérification, il existe une certaine cohérence à rapprocher contrôle de gestion et audit. Dans le langage commun, l'audit fait principalement référence à l'audit légal, le commissariat aux comptes, dont la mission principale est la certification des comptes annuels. Les principaux acteurs du marché sont aujourd'hui appelés Big Four : Deloitte, EY, KPMG et PwC.

Tableau 1.2 – Typologie des formes d'audit

Audit externe	Légal (commissariat aux comptes)
	Contractuel (par exemple, de qualité, stratégique)
Audit interne	

L'audit légal est une forme d'audit externe au même titre que l'audit contractuel. Des auditeurs sont parfois missionnés pour renforcer l'expertise interne ou apporter un regard complémentaire. Il existe des intervenants spécialisés, tels SGS dans le domaine de la qualité ou BCG dans le domaine stratégique. Enfin, rattaché à la direction générale, l'audit interne entretient une relation étroite avec le comité d'audit en lui apportant une assurance sur l'efficacité des systèmes de gestion des risques et de contrôle interne.

Encadré 1.3 – Le contrôle interne

Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au *reporting* et à la conformité (Coso, 2021). L'audit interne évalue donc le contrôle interne, mais de manière périodique. Ainsi, le contrôle interne est-il aussi appelé contrôle permanent par opposition à l'audit externe qui est un contrôle périodique. Cette distinction entre l'audit et le contrôle interne n'est effective que dans les très grandes organisations ou dans certains secteurs d'activité, tels les secteurs de la banque et de l'assurance.

Dans la suite de cette section, nous ferons essentiellement référence à l'audit interne. Les points de convergence et de divergence avec le contrôle de gestion seront successivement passés en revue avant d'aborder la question de l'éthique dans ces deux fonctions.

2.4.1. Des points de convergence

Lorsque la question de la formation du contrôleur de gestion a été évoquée, les intitulés des cursus évoqués associent fréquemment audit et contrôle de gestion. Cela révèle des compétences requises proches dans les domaines relationnels, comptables et des systèmes d'information notamment.

Dans les organisations de taille moyenne, le contrôleur de gestion est associé au contrôle interne. Il met en place des procédures de manière à fiabiliser ses données ; ses compétences sont également mobilisées pour des domaines qui n'ont pas de lien direct avec ses travaux (gestion des stocks, approvisionnements). Pour reprendre la terminologie employée précédemment (voir encadré 1.3), nous dirons que le contrôleur de gestion est fréquemment impliqué dans les dispositifs de contrôle permanent. En ce qui concerne le contrôle périodique (associé à l'audit interne), le contrôleur de gestion ne pouvant pas être indépendant, il lui est impossible de remplacer un auditeur. C'est la raison pour laquelle de nombreuses entreprises de taille moyenne externalisent leur audit interne.

D'un point de vue purement théorique, il est délicat de dissocier la performance du risque. En effet, un même niveau de performance est apprécié différemment selon le risque pris. De plus, la multiplication des contrôles – de gestion, de qualité ou internes – induit des lourdeurs et un rejet des managers opérationnels. Dans ce contexte, certaines organisations créent un système intégré de management de la performance et du risque.

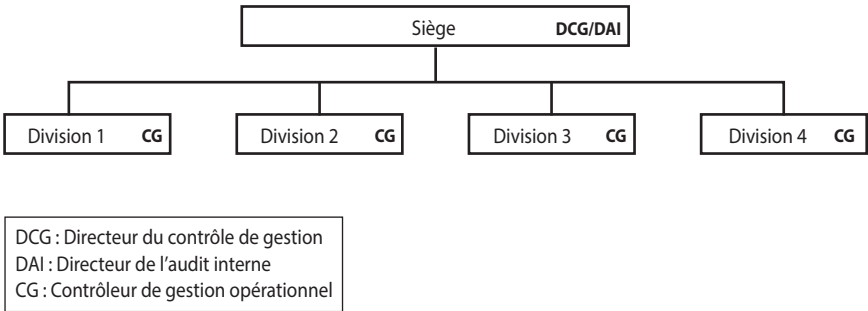
Ces proximités expliquent l'évolution professionnelle de nombreux auditeurs légaux juniors vers des fonctions de contrôleur de gestion.

2.4.2. Les différences

Alors que le contrôleur de gestion est soumis à un réseau complexe de responsabilités hiérarchiques et fonctionnelles assurées par les directions locales et du contrôle de gestion, la situation de l'audit interne est beaucoup plus limpide puisqu'il ne dépend que de la direction générale.

Les périmètres d'intervention diffèrent également. Alors qu'un contrôleur de gestion junior intervient dans une entité (usine, filiale, direction commerciale), un auditeur junior peut être affecté à des missions se déroulant dans l'ensemble de l'organisation, c'est-à-dire dans le monde entier pour une multinationale.

Figure 1.3 – Position dans l'organisation des contrôleurs de gestion et des auditeurs internes



Le périmètre d'intervention a un effet direct sur la permanence de la mission. Il est courant d'affirmer que le contrôle de gestion assure un suivi dans le temps des actions alors que l'audit est ponctuel. Néanmoins, les auditeurs arguent de la permanence de leur mission, qui se traduit par exemple par le suivi des recommandations.



Témoignage 1.2 – Le suivi des recommandations de l'auditeur.....

Afin d'améliorer la perception de l'audit [interne] au sein du groupe, nous insistons énormément sur le suivi des recommandations. C'est un moyen de valoriser nos missions.

Il faut cependant reconnaître que nous n'y passons pas assez de temps. Je viens de finir le rapport d'activité annuel de l'équipe ; il s'avère que nous n'y avons passé que 2 % de notre temps l'année dernière.

Yannick S., directeur adjoint de l'audit interne, compagnie d'assurance

Le contrôle de gestion est encore associé au périmètre d'intervention. C'est pourquoi différentes formes de lassitude s'installent selon les fonctions :

- Le contrôleur de gestion est toujours confronté au même périmètre avec une certaine répétitivité des analyses menées.
- L'auditeur interne doit faire face à une succession de missions d'une à deux semaines, avec de très nombreux déplacements qui entraînent une autre forme de lassitude.

La question de l'éthique constitue un autre point de divergence entre l'audit interne et le contrôle de gestion.

2.4.3. L'éthique dans les métiers du chiffre et le contrôle de gestion

Dans le type idéal de contrôle de gestion *business partner*, il existe un risque de manipulation des comptes favorisé par la proximité entre le manager opérationnel et son contrôleur de gestion.

Les codes éthiques ou déontologiques sont inhérents aux professions réglementées du chiffre : commissaires aux comptes et experts-comptables. Il convient de relever que ces professions disposent d'une indépendance (acceptation ou non de la mission ou du mandat) qui leur donne plus de faculté d'exercer leur libre arbitre.

Cependant, des fonctions – par opposition aux professions – disposent aussi de leurs propres codes comme les ingénieurs ou les auditeurs internes. La charte d'éthique de l'ingénieur l'oblige, par exemple, à prendre en compte toutes les contraintes que lui imposent ses missions. Il doit respecter particulièrement celles qui relèvent de la santé, de la sécurité et de l'environnement. Pour les fonctions d'auditeur et de contrôleur internes, l'IFACI a repris le code déontologique de l'IIA (*Institute of Internal Auditors*) qui s'articule autour de quatre règles de conduite : intégrité, objectivité, confidentialité et compétence.

En ce qui concerne le contrôle de gestion, la question de l'éthique est plus rarement abordée. Le CIMA (*Chartered Institute of Management Accountant*), organisme britannique fédérant les contrôleurs de gestion, dispose d'un code éthique et propose de nombreuses formations. Merchant et Van der Stede (2017) illustrent l'importance des questions éthiques dans le domaine du contrôle par quatre situations :

- la constitution de matelas budgétaires (demander des moyens excédant les besoins) ;
- la gestion des résultats (anticiper ou reporter des produits ou des charges) ;
- les effets induits par des indicateurs inappropriés (par exemple, une prime fondée sur la baisse du nombre de réclamations clients conduit à traiter moins de réclamations, ce qui dégrade l'image de l'entreprise) ;
- les utilisations inappropriées des technologies de contrôle telle la multiplication des capteurs.

Pour chacune de ces situations, ces auteurs proposent des questions afin de déterminer la conduite à tenir. Notons qu'ils mettent résolument de côté les interrogations sur les fondements du contrôle de gestion qui poussent (*empowerment*) les managers à prendre des décisions dans la seule perspective économique.

Le courant de l'éthique des affaires fournit un premier cadre de réflexion. Ainsi, le NBES (*National Business Ethics Survey*) identifie-t-il six outils principaux :

- le code de conduite formalisé ;
- des formations ;
- des mécanismes d'information et de conseil ;
- un outil de révélation anonyme des fraudes (à l'origine très anglo-saxon, mais aujourd'hui imposé dans de nombreuses entreprises par la loi 2016-1691, dite loi Sapin II) ;
- la sanction des employés qui ne respectent pas les normes ;
- une évaluation des salariés incluant la dimension éthique.

Le peu de place accordée aux questions éthiques dans le contrôle de gestion, au moins en France, révèle une certaine jeunesse de la discipline.

3. Un modèle discuté ou le contrôle de gestion critiqué

Alors que le contrôle de gestion et les techniques associées n'ont pas encore été décrits, il peut sembler surprenant d'évoquer dès à présent les critiques du modèle. L'objectif est de prendre dès le départ du recul par rapport aux techniques présentées, plutôt que de les exposer de manière naïve en expliquant ensuite qu'elles dysfonctionnent. Cela permet également d'accorder une attention particulière à ces déviations de sorte à les dépasser.

Après avoir développé les dérives du modèle traditionnel, nous exposons la nécessité d'une perspective contingente. Ensuite, la complexité de la relation stratégie/contrôle sera discutée ; il apparaît qu'un contrôle efficace n'est pas seulement contraignant, mais qu'il constitue un équilibre entre contrainte et stimulation. Pour conclure, nous présenterons un courant de réflexion proposant une vision singulière sur les pratiques managériales en général, mais également sur le contrôle, le courant critique.

3.1. Les déviations du modèle traditionnel

Bouquin (1996) définit tout d'abord le contrôle de gestion comme un ensemble de processus qui visent à orienter le comportement (A) des Acteurs pour (I) Interconnecter la stratégie et le quotidien à travers (M) une Modélisation des relations entre les ressources et les finalités. En outre, il met en exergue différentes formes de déviation, des situations dans lesquelles certaines des finalités – voire toutes – ne seraient pas remplies. Elles sont décrites dans le tableau 1.3.

Tableau 1.3 – Les déviations du modèle traditionnel de contrôle

Type de contrôle	A	M	I
1. Contrôle de gestion « idéal »	x	x	x
2. Modèle déviant du contrôle de gestion classique (hypertrophie de la comptabilité)	x	x	
3. Comptabilité stratégique à vocation technocratique		x	x
4. Soft management	x		x
5. Contrôle idéologique	x		
6. Dimension calculatoire du contrôle de gestion		x	
7. Contrôle stratégique			x
8. Le contrôleur de gestion exerce une autre fonction			

La place accordée aux outils est telle que nous n'évoquerons que les situations dans lesquelles le contrôleur de gestion développe des modélisations (M), c'est-à-dire, outre le contrôle de gestion idéal (1), les contrôles de type 2, 3 et 6.

Le type 2 correspond à la déviation la plus fréquemment rencontrée, un contrôle de gestion dont les outils contribuent à orienter les comportements sans toutefois prendre en considération la question stratégique.

Le type 3 est un contrôle de gestion uniquement orienté vers la prise de décision stratégique. Si les outils conventionnels ne sont pas utilisés pour assurer la délégation des responsabilités, il est possible d'imaginer un recours massif aux règles. La légitimité de ce contrôle est son soutien à la stratégie ; c'est un outil d'expertise permettant par exemple de gérer le portefeuille de produits/services (abandons, développements, lancements) de clients ou de fiabiliser les décisions d'investissement.

Enfin, le contrôle 6 modélise indépendamment de la stratégie et des acteurs. Notons le cas particulier du *soft management* (4), le contrôleur influençant les comportements pour mettre en œuvre la stratégie sans mobiliser les approches conventionnelles.



Témoignage 1.3 – Le contrôle de gestion m'a tué.....

Jean-Pierre M. nous reçoit dans son bureau. Il nous montre avec fierté les photos de ses clientes et la dernière édition de son catalogue avant de lancer : « Le contrôle de gestion m'a tué. »

Il a dirigé la filiale de la maison mère dans un grand pays européen et a vu son groupe périliter. Il se souvient du temps où sa douche matinale était accompagnée d'une publicité de son groupe ; chaque matin, ses clients pensaient à son entreprise. Pour des raisons d'économie, cette politique de communication a été abandonnée. De même, la taille de son catalogue papier a été réduite (non pas le nombre de pages mais le format, ce qui implique un même volume d'informations sur un espace condensé) ; des clients lui ont demandé si son entreprise faisait faillite.

Il revit aujourd'hui la même situation dans la start-up, créée au sein du groupe, dont il assure la direction générale. Il a développé un catalogue moyen, haut de gamme – il propose la robe que la cliente portera lorsqu'elle sera invitée à la table du capitaine –, avec un catalogue (papier épais et glacé, des photos en extérieur). Sa vision et son ambition pour son catalogue sont clairement définies.

Il rencontre cependant d'importantes tensions avec les contrôleurs de gestion du groupe. Les propositions formulées sont :

- offrir davantage de cadeaux aux clientes ;
- proposer plus de réductions ;
- faire les photos en studio ;
- présenter plus d'articles par page.

En bref, il ne s'agit que d'actions qui dégradent l'image de l'entreprise. Les contrôleurs de gestion n'ont-ils pas tout simplement oublié la stratégie de l'entreprise ?

Jean-Pierre M., directeur général, distribution non alimentaire

3.2. L'approche contingente de William Ouchi

Selon l'approche contingente, il n'existerait pas une solution idéale ; celle-ci devrait être adaptée au contexte. Ouchi (1979) tente de répondre aux questions suivantes : quels sont les mécanismes qui permettent à une organisation d'atteindre ses

objectifs ? Comment ces systèmes peuvent-ils être améliorés ? Quelles sont leurs limites ? Les mécanismes de contrôle recommandés dépendent des contextes, refusant ainsi l'idée d'un système idéal.

Deux paramètres sont croisés : la connaissance du processus de production et la capacité à mesurer la performance. Pour ces deux paramètres, on distingue deux états (fort et faible) qui permettent la construction d'une matrice à quatre cases (voir tableau 1.4).

Tableau 1.4 – Les éléments explicatifs de l'utilisation des systèmes de contrôle par les comportements et par les résultats, d'après Ouchi (1979)

		Connaissance du processus de transformation	
		Parfaite	Imparfaite
Capacité à mesurer la production	Forte	Contrôle par la production ou par le comportement (programme Apollo)	Contrôle par la production (boutique)
	Faible	Contrôle par le comportement (usine de boîtes de conserve)	Contrôle par le « clan » (laboratoire de recherche)

Les exemples cités entre parenthèses sont ceux proposés par l'auteur. En vue de contrôler une organisation, les leviers mobilisables sont limités aux résultats ou aux comportements des employés. Lorsque la technologie est parfaitement maîtrisée, il est possible de contrôler à partir des comportements. S'ils sont conformes aux recommandations, les résultats obtenus seront également conformes aux prévisions. La spécification de règles de comportement et de production entraîne la mise en place de ce que l'auteur appelle un mécanisme de contrôle bureaucratique ou contrôle par le comportement.

Pour contrôler l'activité d'une boutique, il est impossible d'envisager la rédaction de règles qui assureraient un succès certain aux vendeurs. En revanche, le suivi des marges par vendeuses et celui de la rotation du stock permettent de surveiller efficacement l'activité ; il s'agit d'un contrôle par la production. Il s'agit aussi d'un système bureaucratique dans lequel le supérieur hiérarchique suit les différents indicateurs pour chaque vendeuse et use de son autorité pour corriger les écarts. Ce contrôle par la production est aussi appelé contrôle par le marché ou par les résultats.

Le cas du programme Apollo (lancé en 1961 par la NASA avec pour objectif d'envoyer des hommes sur la Lune) est particulier puisque le résultat est mesurable (succès ou échec de l'opération) et que le *process* est parfaitement connu. Il y a donc un choix entre le contrôle par les comportements ou par les résultats. Cependant, le coût d'un échec serait si élevé qu'il est préférable d'opter pour un contrôle par le comportement, ce qui se traduit par des centaines de contrôleurs au sol qui suivent l'opération pas à pas.

Le suivi d'une activité de recherche ne peut être assuré par les deux techniques exposées précédemment ; une suite de règles aboutissant à la création d'un nouveau produit ne peut être établie rigoureusement et la mesure par les résultats n'est pas pertinente puisque les « résultats définitifs » d'une découverte ne pourront être tirés qu'après de nombreuses années. Le clan proposé par Ouchi n'est pas une forme rationnelle de contrôle, mais un contrôle qui repose sur des rites et des coutumes. Une telle

Comprendre **TOUT** le contrôle de gestion

Issu d'une longue expérience pédagogique et professionnelle des auteurs, ce livre présente **toutes les notions du contrôle de gestion indispensables au non-spécialiste**.

- **L'évaluation des coûts et leurs utilisations** : les coûts partiels, les coûts complets, les comparaisons entre le prévisionnel et le réel, la gestion du couple coût/valeur.
- **Le processus budgétaire** : les centres de responsabilité, les prix de cession interne, les modalités d'utilisation efficace du budget et les améliorations possibles, les tableaux de bord et les reportings.
- **Les spécificités fonctionnelles ou sectorielles** : le contrôle de gestion des projets, des services, le contrôle de gestion sociale et environnemental.

Abondamment illustré, le livre propose de **nombreux cas** pour se confronter aux problématiques de terrain, des **encadrés** variés et des **témoignages**.

Cette nouvelle édition intègre des **développements** sur la méthode des centres d'analyse, la décomposition des écarts et la méthode OVAR. Elle inclut également des **cas enrichis ou renouvelés**, et des **données actualisées**.

En bonus : les corrigés des cas de fin de chapitre sont disponibles sur le site vuibert.fr.

Les **auteurs** sont professeurs ou maîtres de conférences à l'IAE de Paris (université Paris 1 Panthéon-Sorbonne). Leurs enseignements sont essentiellement dispensés à des étudiants en formation continue. La majorité d'entre eux possède une expérience significative en contrôle de gestion et/ou en audit.

Public :

- Étudiants en MBA
- Étudiants en écoles de management et IAE (Master administration des entreprises, management général, marketing, ressources humaines, contrôle de gestion)
- Managers en activité et cadres dirigeants

ISBN 978-2-311-40869-0



9 782311 408690

www.Vuibert.fr

