

LE CONTRÔLE DE GESTION : REPÈRES PERDUS, ESPACES À RETROUVER.

Henri Bouquin, Michel Fiol

► **To cite this version:**

Henri Bouquin, Michel Fiol. LE CONTRÔLE DE GESTION : REPÈRES PERDUS, ESPACES À RETROUVER.. “COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT ”, May 2007, France. pp.CD-Rom. halshs-00543107

HAL Id: halshs-00543107

<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00543107>

Submitted on 5 Dec 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

LE CONTRÔLE DE GESTION : REPÈRES PERDUS, ESPACES À RETROUVER.

Henri BOUQUIN
Professeur
Université Paris IX Dauphine
CREFIGE (DRM)
Place de Lattre de Tassigny
F - 75775 Paris Cédex 16
Tél : (33) 1 44 05 43 42
Fax : (33) 1 44 05 40 31
E-mail : bouquin@crefige.dauphine.fr

Michel FIOLE
Professeur
HEC Paris
F-78351 Jouy-en-Josas Cedex
Tel: (33) 1 39 67 72 81
Fax: (33) 1 39 67 70 86
E-mail: fiol@hec.fr

Résumé

Face aux évolutions des périodes récentes, qu'advient-il du contrôle de gestion. Alors que, dans ses fondements, la discipline fait le lien entre une approche financière et opérationnelle et une orientation organisationnelle et managériale, elle devient de plus en plus technique dans la pratique et se fait marginaliser dans le champ de la recherche. Plusieurs réponses sont apportées par les théoriciens du contrôle de gestion pour faire face à cette problématique. Ces contributions sont, à notre avis, de fausses réponses. Cinq scénarios de redéploiement sont ensuite proposés. Ne s'excluant pas mutuellement, ils se fondent sur l'hypothèse que le contrôle de gestion n'est pas seulement fait pour accompagner l'action, il l'est aussi pour stimuler la réflexion. Il nous semble urgent que la discipline recrée des espaces pour que les managers puissent penser.

Mots-clés

Contrôle de gestion, management, constats, fausses réponses, scénarios possibles

Abstract

In the face of recent developments, what is the future of management control? Although this discipline is fundamentally meant for linking an operational and financial approach to an organizational and managerial orientation, it is increasingly technical in practice and isolated in the research field. Theoreticians in management control have several suggestions about how to handle this problem. However, we think that those contributions are misleading. We propose five redeployment scenarios. They are not mutually exclusive and are built around the assumption that management control is designed to support not only action, but also thought. We believe that the discipline urgently needs to create new spaces, in order to allow managers to think.

Key-words

Management control, management, statements, misleading answers, possible scenarios

Face aux évolutions des périodes récentes, on peut se demander ce qu'il adviendra de la discipline de contrôle de gestion dans les organisations.

Appréhendée comme la courroie de transmission de la stratégie, elle s'est dévalorisée en accentuant son rôle de reporting. Face à une focalisation excessive de l'attention des Directions Générales sur le positionnement de leur entreprise dans leur environnement, sur leur marché, elle a souffert du moindre intérêt porté au management interne. Trop orientée vers la division des décisions le long des lignes hiérarchiques, elle a laissé échapper la gestion des processus transversaux au niveau opérationnel au bénéfice de la démarche qualité. Au moment où elle s'interrogeait sur la pertinence de résultats exclusivement financiers et sur la nécessité de recourir à des indicateurs plus qualitatifs et plus opérationnels, des ERP sont apparus pour organiser la collecte la transmission et l'analyse des données. Portant une attention excessive à la réduction des coûts, elle a transformé les managers en simples responsables de moyens, c'est-à-dire en exécutants.

On peut aussi s'interroger sur l'avenir de la discipline dans nos universités et écoles de gestion. Aux Etats Unis, de nombreuses universités ont déprogrammé la matière ou ont réduit son périmètre au calcul et à la gestion des coûts. Alors que la discipline présente cette fantastique vertu de faire le lien entre une approche financière et opérationnelle et une orientation organisationnelle et humaine, elle se fait marginaliser dans le champ de la recherche car insuffisamment sous-tendue par des modèles statistiques. Et le nombre de doctorants qui s'orientent vers le contrôle de gestion décroît régulièrement.

Notre discipline a-t-elle encore un avenir ? Face au malaise des managers qui se sentent de plus en plus seuls et abandonnés, à la crise du management interne, à la perte de prestige de la finance d'entreprise, à la course sans fin à la réduction des coûts, nous soutiendrons la thèse qu'un vide entier s'est créé dans les organisations et qu'il ne demande qu'à se remplir.

Les réflexions développées dans ce papier se fondent sur nos expériences de professeur-chercheur et de conseiller dans de nombreuses entreprises françaises et étrangères, en contrôle de gestion ou en management. Elles entrent en résonance avec nos différents travaux d'observation, de formation-action et de recherche-action menés pendant des années dans ces mêmes entreprises.

Ce papier tout d'abord de dresser quelques constats sur l'état actuel de la discipline de contrôle de gestion. Il s'interroge ensuite sur quelques problématiques soit-disant salvatrices, mais qui conduisent, selon nous, à de fausses réponses. Enfin, il suggère quelques pistes de réorientation possible qui nous semblent gratifiantes.

1. Les constats

Au long de ces dernières années, le contrôle de gestion s'est trouvé à la fois malmené et reconnu plus nécessaire que jamais. Cette situation paradoxale en apparence n'a été favorable ni aux contrôleurs de gestion dans les entreprises, ni au contrôle de gestion comme champ académique d'enseignement et de recherche. Cette évolution a été renforcée, d'un côté, par le manque d'intérêt des dirigeants pour les opérations et le management interne et, d'un autre côté, par le manque d'ampleur des perspectives académiques. Les péripéties de la gouvernance, la remise à l'honneur du contrôle interne ont encouragé encore plus les dirigeants à se détourner du management intermédiaire. Le retour des outils de gestion

modernisés a renforcé une conception classique du leadership et pesé dans le même sens. Trop souvent, le « comment ? » a remplacé le « pourquoi ? ».

1.1 L'évolution de la discipline

Il est bien connu que le contrôle de gestion est une discipline non dépourvue d'ambiguïtés, peut-être parce que, au service du management, il lui appartient de gérer des paradoxes et des contradictions. Pour tenter une mise au point, il semble utile de distinguer la perspective que les enseignants et chercheurs ont construite et celle que les entreprises ont développée.

1.1.1 Dans les entreprises

Les pionniers que furent GM et Du Pont firent du contrôle de gestion la clé de la gouvernance par la simulation d'un marché interne de la création de valeur. De ce fait, ils l'ont financiarisé. Les mémoires de Sloan (1963, chap. 8) ne mentionnent pas le « *management control* » mais les « *financial controls* », mais leur auteur ne cache pas l'enjeu de gouvernement derrière l'instrument de management : on connaît son expression récurrente « *decentralization of responsibilities with co-ordinated control* ». Un paradoxe dont lui-même s'amuse (*ibid.* p. 53) en soulignant que c'est là « le nœud du problème ». C'est bien une contribution à la maîtrise financière du gouvernement des entreprises que construisent Sloan et Brown, laissant les managers intermédiaires libres de leur style (Drucker, 1946). Sloan, il est vrai, a cru à l'invariance à l'échelle des systèmes d'organisation. La vision de la comptabilité de gestion, dont il a fait un instrument de surveillance (généalogie taylorienne) plus que de réduction des coûts y encourageait aussi.

Le *controller*, responsable de la comptabilité, présent bien avant l'invention du contrôle de gestion (Bouquin, 2005), fut un facteur d'enracinement du modèle de contrôle financier de délégation verticale. La tradition française semble différente : absence de corps social de contrôleurs voire même de comptables de gestion (alors que 1919 voit leurs organisations se fonder aux États-Unis, en Grande-Bretagne, au Canada). Le contrôleur de gestion à la française, responsable fonctionnel (*staff*) à la différence du *controller*, s'est parfois construit contre le comptable, appuyé par les « tableaux de bord » des ingénieurs, doté d'une comptabilité de gestion sans doute plus tournée vers les coûts des produits que vers la surveillance des personnes. L'existence de deux modèles qui en résulte ne doit pas être oubliée pour juger les évolutions.

C'est dans ces racines, en effet, que les facteurs de l'évolution récente peuvent se voir : si la logique du contrôle financier s'est imposée comme moyen de gouvernement, son extension à l'identique vers les activités opérationnelles a été progressivement critiquée. La financiarisation a, en effet, imposé au sommet un modèle de mesure de performance actionnariale qui n'était autre que celui du ROI de GM, parfois revisité (EVA). Les normes comptables IFRS, la réglementation (SOX ou LSF) ont renforcé la tendance. En revanche, l'hyper compétition, la construction des partenariats, ont fait passer à la base la logique des processus avant celle des centres de responsabilité, concept des années 50 selon Drucker, territoire générique du management et du manager. Une mutation de certaines logiques de management devrait en résulter, mais elle est loin d'être perceptible aujourd'hui.

En revanche, un mouvement s'annonce car la mutation de certaines fonctions d'appui au management est claire : qualité, contrôle de gestion, *risk management*, aujourd'hui, GRH demain peut-être, disposent du référentiel commun des processus. Il s'étendra rapidement au contrôle interne. Cela comporte sans doute deux conséquences : implosion et fusion. Implosion : la tendance est déjà d'intégrer le contrôle de gestion dit « opérationnel » aux opérations, alors que le contrôle de gestion pour les dirigeants est vu comme un simple reporting financier. Fusion d'autre part : une grande fonction d'ingénierie du management se profile, synthèse lente et douloureuse de ce que Mintzberg nommait la technostructure. Partitionné dans ses processus, condamné à fusionner sur le terrain avec d'autres expertises fonctionnelles, le contrôle de gestion peut-il survivre dans la cohérence ?

1.1.2 Au plan académique

L'observation des pratiques académiques n'est pas rassurante. Certes, l'histoire du contrôle de gestion comme discipline académique reste à faire. Quand apparaît-elle ? Quand s'est-elle imposée comme un processus de management et non comme une simple collection d'instruments comptables de prévision et de suivi (comptabilité de gestion, contrôle budgétaire) ? Les académiques, dans leur enthousiasme, sous l'influence majeure d'Anthony, n'ont-ils pas créé une réalité (*management control*, le contrôle de gestion) qui n'était pas celle des entreprises (*controlling*, *controllership*, le contrôleur de gestion) ?

On peut suggérer l'évolution suivante. La première phase, avant 1940, fait du contrôle de gestion l'instrument du management des marges voire de la rentabilité (Glover et Maze, 1937 ; Mareuse, 1938). La modélisation progresse après guerre (recherche opérationnelle) de sorte que les ouvrages de *management control* tendent à intégrer les instruments mathématiques et les références cybernétiques. Dans les années 60, la typologie adoptée par Anthony (1965), mais ignorée par lui jusqu'en 1964 et identifiable chez d'autres auteurs, refonde une discipline.

L'évolution des années récentes a tendu à la scinder en deux composantes, à l'instar de la pratique des entreprises. Au « sommet », le contrôle de gestion, instrument de gouvernance, a été occulté par la notion de création de valeur « actionnariale », jusqu'à ce que les académiques s'aperçoivent que des indicateurs de création de valeur ne peuvent tenir lieu de théorie de création de valeur : les actionnaires perçoivent ce qui reste de la performance financière après distribution aux autres parties prenantes, d'où l'importance d'en faire la théorie. On l'attend toujours. A la base, l'approche processus a ancré le contrôle de gestion dans les opérations, le ramenant du même coup à ses outils, scindés entre les départements de comptabilité et ceux que les universités américaines nomment « OPIM » (*Operations and Information Management*), qui fédèrent déjà les utilisateurs des approches processus.

Le contrôle de gestion souffre spécialement de la dualité des paradigmes qui traversent les sciences de gestion : sociologique ou, plus largement, comportemental, d'un côté, économique, d'un autre. Les tenants du paradigme comportemental se sont effacés devant les théoriciens des organisations et n'ont pas marqué suffisamment l'appartenance du contrôle de gestion à des problématiques de gouvernance. Le paradigme économique (théorie de l'agence) ne permet pas d'identifier un champ spécifique au contrôle de gestion. Celui-ci, marqué par la modélisation des processus, qui, vus comme une technique, n'appartiennent à aucun des deux paradigmes précédents (sauf à mentionner de rares exceptions comme les travaux de Lorino) s'est dès lors condamné à sortir du champ de la recherche académique visible. La situation est particulièrement claire aux États-Unis, comme mentionné plus haut, et

ce n'est pas un hasard, puisque le paradigme économique s'y est imposé. Ce n'est que dans certains pays européens, à commencer par le Royaume Uni (mouvance AOS) que le paradigme sociologique reste vivace et la situation moins dégradée.

1.2 Contrôle interne, gouvernance, contrôle de gestion : l'occasion manquée

Il n'y a pas si longtemps, certains s'interrogeaient sur la différence entre contrôle interne et audit interne, et se demandaient si le contrôle de gestion se situait dans le contrôle interne, bien que la définition adoptée par l'Ordre fût claire en apparence (OECCA, 1977). Le débat surprendrait aujourd'hui. Il reflétait sans doute la césure faite en France entre la comptabilité (et son organisation) et le contrôle de gestion. Pourtant, les définitions du contrôle interne retenues par les organisations professionnelles de culture anglo-saxonne n'étaient pas ambiguës, elles visaient bien les systèmes de contrôle de gestion. Pourtant, le débat maintenant tranché, des ambiguïtés subsistent, et elles ne sont pas nécessairement à l'avantage du contrôle de gestion. Le COSO (1992), puis les propositions de l'IFACI pour l'AMF (2006), indiquent que le contrôle interne vise la qualité des informations financières et la cohérence entre les opérations et les politiques adoptées (efficacité des opérations, efficience de l'emploi des ressources, indique l'IFACI). Le contrôle de gestion se trouve donc enserré dans un cadre conceptuel pas très éloigné de celui d'Anthony. Mais, tout comme ce dernier, celui du COSO affecte de laisser à part le processus de choix des stratégies, certes du ressort du conseil d'administration, mais dont on sait que l'émergence est souvent une caractéristique. Ainsi, l'élaboration des objectifs d'ensemble de l'organisation, de ses missions, le chiffrage des performances et les plans stratégiques ne relèvent pas du contrôle interne (COSO, 1992, 1994, p. 33). Le fait peut s'expliquer par la perspective retenue à l'époque (1992), qui fait du contrôle interne un instrument du conseil d'administration et du management, se limitant à l'assurance dont ils ont besoin d'être obéis. Mais, surtout, le COSO est soucieux de réserver un traitement à part aux « opérations » (par opposition à l'information financière), puisqu'à leur égard il n'est pas possible d'obtenir « l'assurance raisonnable » que les objectifs seront atteints, en raison du risque des affaires. N'ayant pas retenu de norme pour le processus de fixation des objectifs (au prétexte que des « normes externes » n'existent pas dans ce domaine, le COSO est contraint de marquer en conséquence sa réticence quant à la réalisation des objectifs en cause : outre le poids des aléas externes, que sait-on de leur réalisme (COSO, 1992, 1994, p. 57). L'assurance raisonnable de réalisation des objectifs n'étant pas possible, on s'en tiendra à l'assurance raisonnable « d'être alertés lorsque la réalisation des objectifs est compromise » (*ibid.* p. 58).

Le texte de l'IFACI, plus récent, ne constitue pas un progrès. Il est ironique d'y lire aussi que la stratégie et la fixation des objectifs est exclue du contrôle interne. Ce texte exclut aussi « le suivi des performances » (IFACI, 2006, p. 14). Par ailleurs, le texte du COSO fait du contrôle de gestion un sous-processus de la gestion financière (au sens du département du *controller* anglo-saxon).

D'autre part, ce cadrage tend à renforcer la fonction de reporting du contrôle de gestion et à l'aligner sur le reporting externe. Les normes IFRS (après FASB) vont dans le même sens (IFRS 14, notion d'UGT). La mise en cohérence des informations financières rend indirectement le contrôle de gestion plus dépendant de l'information financière externe et de la finance en général. Cette situation n'est sans doute pas faite pour lui rendre sa place au sein des dispositifs de management interne.

1.3 La faible importance accordée par les dirigeants au management interne.

Selon la thèse de Hirschman (1972), le déclin d'une organisation est dû à la dégradation des relations que l'entreprise entretient avec son environnement et ses acteurs. Cette évolution est mesurée par de nombreux indicateurs qui affectent l'existence même de l'organisation et sont suivis en priorité et de très près par les dirigeants. Mais, rappelle Hirschman, les organisations se détériorent également à cause de la dégradation de facteurs internes, rassemblés habituellement sous l'expression « mauvais climat de management ». L'évolution de ces facteurs n'est généralement pas le premier souci des dirigeants. Préoccupés par le positionnement de leur entreprise sur le marché, soumis aux attaques venant de l'extérieur, ils ne veulent voir en interne qu'une seule tête, qu'une loyauté sans faille. De plus, les organisations manquent d'indicateurs fiables sur ces causes internes de dégradation. Certes, il existe bien des enquêtes de climat social ou des questionnaires « 360° ». Mais les premières concernent souvent l'ensemble du personnel et ne sont pas focalisées sur l'encadrement. Les seconds n'appréhendent pas les contradictions inhérentes au management.

Selon Hirschman, deux signaux peuvent néanmoins alerter les dirigeants sur un possible malaise de l'encadrement : les démissions (*Exit*) et les manifestations orales d'insatisfaction (*Voice*). Or, les causes de défection sont rarement étudiées dans les organisations. Et les managers qui osent élever la voix et défendre des points de vue contraires aux positions officielles sont pris pour des opposants, des ingrats ou des « empêcheurs de tourner en rond ». En outre, comme les dirigeants vivent mal les démissions et les prises de parole décalées par rapport au discours officiel, ils cultivent la loyauté de leurs cadres (*Loyalty*), empêchant ainsi les deux signaux de malaise de jouer leur rôle.

A cette cécité des dirigeants au malaise possible du management interne, s'ajoute le sentiment d'iniquité éprouvé par les managers occupant des fonctions à vocation interne (ressources humaines, contrôle de gestion, etc.). Considérés comme des générateurs de coûts et des exécuteurs de tâches moins nobles, à la différence de leurs pairs chargés de fonction à vocation externe perçus comme des créateurs de valeur, ils sont-ils souvent sacrifiés. Ce biais a été documenté par Miller (1990), qui fonde son diagnostic sur la tendance des entreprises à caricaturer leur propre modèle économique, rompant ainsi l'équilibre des dispositifs de management qui conditionne la pérennité. « *Les héros qui ont forgé la formule gagnante d'une entreprise se voient adulés et dotés d'une autorité absolue, alors que d'autres tombent dans une citoyenneté de troisième zone* » (Miller, 1990, p. 4).

Cette faible considération pour le management interne a un double impact négatif sur la cohérence au sein des équipes de direction. D'une part, les inégalités dans le traitement des managers sont contraires à l'intégration de toutes les fonctions dans un ensemble cohérent. D'autre part, la tendance à plutôt sacrifier les managers générateurs de coûts lors de licenciements collectifs ou de départs en retraite anticipée réduit paradoxalement le nombre de promoteurs et de développeurs de la cohérence au sein même des organisations.

Le cadre conceptuel proposé par Simons (1995), qui distingue quatre leviers du contrôle, et notamment « le contrôle interactif » et le « contrôle diagnostique », comme ses constats de terrain, va dans le même sens. Selon lui, les dirigeants s'engagent personnellement dans le contrôle interactif, suivi des « incertitudes stratégiques » qui déterminent le sort des stratégies engagées. En revanche, le contrôle diagnostique, formé d'indicateurs qui déclenchent une action corrective relativement standardisée, est délégué aux contrôleurs de gestion et managers intermédiaires. On retrouve chez Simons une direction tournée vers l'extérieur et la

réussite des « paris » pris sur la stratégie, délaissant volontiers le management interne. On pourrait avancer l'hypothèse que, lorsque de tels paris sont très risqués, le succès donne la conviction d'avoir construit de nouvelles compétences et encourage à les surestimer au détriment des équilibres nécessaires jusqu'au « *momentum* » (perte de contrôle) décrit par Miller (voir aussi Miller et Friesen, 1980). Tous les modèles économiques ne sont pas équivalents devant ce type de risque.

Les appréhensions de Hirschman sont confirmés par les résultats de recherche de Probst et Raisch (2004, 2005). Ces chercheurs ont essayé de comprendre pourquoi cent grandes entreprises très connues (Arthur Andersen, Marks et Spencer, Vivendi, Swissair, World Com, Enron, Daimler Benz, etc.) ont disparu ou vu leur valeur boursière s'effondrer alors qu'elles étaient au sommet de leur gloire. Selon eux, ces entreprises peuvent se classer en deux catégories. Les unes ont eu une croissance démesurée, ont activé des processus de changement effrénés et donc destructeurs d'identité, ont été dirigées par un leader autiste divisant pour régner, et ont vu leur culture interne se détériorer au point de disparaître. Les autres, à l'inverse, ont connu une croissance insignifiante en cherchant à se consolider, ont recherché la stabilité au mépris du changement, se sont donné un dirigeant ne s'entourant que de clones et ont cultivé le concept de communauté à outrance en niant toute différenciation. Dans les deux cas, les dirigeants se sont désintéressés du management « interne ». Les uns ont sous-estimé les besoins de convergence des buts au sein de leur entreprise en altérant la cohérence et la cohésion "managériales". Les autres ont négligé la première au profit de la seconde.

En résumé, il semble que l'on puisse faire aujourd'hui un double constat dans les grandes entreprises. D'abord une faible attention portée au management interne par les plus hauts dirigeants et une tentation de ces derniers à exiger de leurs managers qu'ils s'alignent sans discuter sur la stratégie et les objectifs généraux de l'entreprise, avec toute l'ambiguïté liée au terme d'alignement. Mais aussi un déficit non négligeable de cohérence interne accentué par le « chacun pour soi » que génère aux niveaux hiérarchiques supérieurs la mesure de performance individuelle¹.

1.4. Des postulats de base des instruments de gestion qui ne sont plus acceptables

La Direction par Objectifs ou DPO (Drucker, 1954, Odiorne, 1965), un des fondements du contrôle de gestion, peut se définir comme une démarche de mise en cohérence des différentes parties qui composent une organisation. Le triptyque – définition des objectifs globaux, organisation des chaînes fins-moyens, répartition des sous-objectifs entre les différents responsables – est loin d'être démocratique dans les organisations. La formulation des objectifs pourrait se faire du bas vers le haut de la hiérarchie ; elle opère habituellement dans le sens inverse. Il pourrait y avoir négociation des objectifs entre chaque supérieur et ses subordonnés ; celle-ci est pratiquement inexistante. Il est possible de rajouter des objectifs propres à ceux communiqués par les échelons supérieurs de la hiérarchie, mais ceux communiqués par la hiérarchie apparaissent si importants qu'ils évincent les autres. Rappelons le titre d'un article célèbre de Levinson (1973) : *La direction par objectifs ? Mais les objectifs de qui ?*

¹ Ce constat est peut-être moins vrai au niveau de l'encadrement intermédiaire, où la démarche de qualité totale a tout de même contribué à s'intéresser aux relations latérales et à tenter de les renforcer.

La DPO repose sur un grand nombre de postulats² (Simon, 1947, Papandreou, 1952, Cyert et March, 1967) : la stratégie de l'organisation est rationnellement définie, clairement expliquée, connue de tous et acceptée par tous au sein de l'entreprise ; plus on est haut hiérarchiquement, plus et mieux on voit les situations organisationnelles ; face à une même situation, les membres de l'équipe de direction partagent les mêmes chaînes de causalité entre objectifs et moyens ; la structure de l'organisation est dénuée d'ambiguïté et transparente ; l'organisation est un ensemble de parties qui s'emboîtent hiérarchiquement et sont juxtaposables ; les membres de l'organisation adhèrent aux objectifs organisationnels et font leurs ceux qui leur sont alloués ; les faits et les valeurs sont facilement dissociables. On peut donc ne travailler que sur les faits (Simon, 1958) ; subdiviser un objectif en plusieurs sous-objectifs est un exercice réversible ; définir et subdiviser des objectifs est un exercice naturel et facile à mettre en œuvre ; tout objectif doit être observable ou mesurable ; etc.

Ces postulats sont nombreux, discutables, voire simplistes. Ainsi, par exemple, la stratégie n'étant que rarement explicitée et communiquée de façon claire, elle est peu ou mal perçue par les collaborateurs de l'entreprise. La structure organisationnelle est souvent floue et sujette à diverses interprétations ; chaque acteur a une représentation de sa fonction qui est loin de coïncider avec celles que s'en font les autres acteurs au sein de l'équipe de direction. Les faits et les valeurs sont si fortement intriqués qu'ils sont souvent difficilement dissociables ; isoler un fait le rend parfois peu interprétable. Face à une même situation, les chaînes de causalité varient d'un individu à l'autre ; il arrive parfois qu'elles soient contraires. Enfin, il est toujours difficile d'affirmer que la formulation d'un objectif se réfère à une fin. Ces postulats étant facilement oubliés par les promoteurs et les utilisateurs de la DPO, les effets induits par leur acceptation naïve peuvent être dévastateurs. Ainsi, par exemple, la finalité se dilue et ne fait plus sens, la cohérence est imposée du sommet et donc subie, les relations latérales sont sacrifiées au profit des relations hiérarchiques. Mais, le pire est que le « pourquoi » est sacrifié au bénéfice du « comment » ; les objectifs se transforment ou bien en résultats à atteindre ou en consignes de mise en œuvre et les managers deviennent de simples exécutants.

2. Des problématiques qui conduisent à de fausses réponses

Plusieurs réponses sont apportées par les théoriciens du contrôle de gestion pour faire face aux problématiques précédentes. L'une d'elles est la « complexification » des instruments de gestion pour sortir du piège de la simplification et mieux appréhender la complexité. Une autre est de faire passer le contrôle de gestion d'un rôle de courroie de transmission de la stratégie à celui de gardien de la gestion des processus. Une autre encore consiste à renforcer encore plus le rôle de générateur de performance des managers. Une quatrième est de transformer les managers en des créateurs de savoir afin de mieux reconnaître leur environnement et « coller » davantage à ses évolutions. Ces quatre contributions sont, à notre avis, des fausses réponses.

² La liste qui suit est loin d'être exhaustive.

2.1. Le dilemme de la complexité et de la simplification

Le contrôle de gestion – et plus généralement le management – en tant que science de l'action, est pris dans une dialogique opposant la dérangeante complexité des situations à l'indispensable simplification pour l'action (De Geuser et Fiol, 2002). Confrontés à des situations complexes, les managers ont tendance à recourir immédiatement à des solutions sans avoir cerné les problèmes auxquelles elles sont censées répondre, à focaliser leur attention sur un périmètre limité de la situation à laquelle ils ont à faire face en appauvrissant leur champ de vision, à se réfugier derrière leurs certitudes sans se rendre compte que ce ne sont que des croyances et, plus généralement, à simplifier leur monde de manière inconsciente.

Cette tendance à la simplification, qui s'explique par le besoin de passer rapidement à l'action, s'apparente à de la déformation professionnelle dans la mesure où les managers n'en sont pas conscients. Elle se manifeste par des réflexes mentaux simplificateurs (repli sur les certitudes, mentalité solution, vision étroite des situations, refuge dans le mythe du réalisme, logique de conflits d'opinions, fuite dans l'action, recherche de consensus, etc.) qui présentent tous deux facettes, l'une formatrice (l'aide à la prise de décision), l'autre déformatrice (l'oubli qu'il y a eu simplification). En conséquence, un manager déformé n'est pas quelqu'un qui simplifie les situations auxquelles il se confronte, mais celui qui oublie qu'il les simplifie.

Pour Fiol et De Geuser (2005), cette dialogique entre simplification et complexité a toujours constitué un des principaux défis du contrôle de gestion. Pendant longtemps, la discipline a reposé sur des postulats, pas toujours conscients, d'approche exclusivement « réaliste » des situations (pour reprendre le terme utilisé par d'Espagnat, 1981) – il existe une réalité extérieure, c'est-à-dire un environnement, auquel les entreprises doivent toujours plus et toujours mieux s'adapter pour survivre – et de simplification conséquente des modes de management – organisation de la division des décisions verticales le long des lignes hiérarchiques, remplacement du concept d'efficacité « sociale » de Barnard (1938) par celui d'efficacité « économique » de Simon (1948), séparation entre les niveaux de la stratégie, de la gestion et des opérations (Ansoff, 1965), séparation entre faits et valeurs (Simon, 1948), limitation volontaire de l'incertitude (Cyert et March, 1963), direction par objectifs et autocontrôle (Drucker, 1954), motivation de l'individu à travers la mesure de sa performance (Vroom, 1964) –. En résumé, la Direction Générale, qui « voit » mieux au sens réaliste du terme dans le temps et dans l'espace, se charge de sélectionner la « bonne » stratégie ; les collaborateurs ont la responsabilité de « bien » la mettre en œuvre selon un processus de coopération consciente (Papandreou, 1952). Pour cela, le contrôle de gestion a proposé des modèles relativement simples de structure en centres de responsabilité, d'organisation des chaînes fins-moyens, de formalisation des relations objectifs-ressources-résultats, de calcul des coûts, de suivi de l'activité périodique et d'évaluation de la performance, qui ont aidé à orienter les décisions et les actions dans la « bonne » direction.

Pour faire face à une complexification croissante des situations de gestion, de nouveaux instruments comme ABC, le balanced scorecard ou Six Sigma sont apparus. Dans leur raison d'être et leur définition, ils visent tous à s'adapter à la complexité de plus en plus avérée des situations. Comme leur fonction de représentation se veut homologique, ils augmentent leur complexité interne pour prendre en compte celle des situations. Ainsi, quand ils tentent par exemple de multiplier les axes d'analyses (ex : les 4 axes du balanced scorecard), ils sont supposés « monter en complexité ».

Pour nous, cette référence à la complexité de la part des nouveaux instruments de gestion est une fausse solution. D'abord, parce la complexité devient la condition de leur acceptabilité ainsi que leur objectif. En cela, ils cèdent à *une idéologie de la complexité* (Fiol et De Geuser, 2005), c'est-à-dire un système de croyances partagées, non ré-interrogées et mobilisées comme justification légitimante. C'est ce rôle incantatoire de l'idéologie que l'on retrouve chez les défenseurs du *balanced scorecard* pour dénigrer le tableau de bord. Ensuite, cette idéologie s'avère parfois contre-productive. Comme la complexité est la science des limites (Girin, 2000), c'est-à-dire la reconnaissance d'une impossibilité à tout savoir, à tout prévoir et à tout maîtriser, elle fonde une conception limitée de l'homme, incapable de saisir la totalité du monde qui l'entoure. Le danger repose alors sur la tendance que peut engendrer cette science des limites à ne plus permettre que le scepticisme ou le relativisme (Le Goff, 2002).

En outre, les instruments de gestion, compte tenu de leurs postulats fondateurs « simplistes », se sont donc davantage technicisés qu'adaptés à la complexité des situations de gestion, au risque de se voir dévalorisés comme mode de représentation simple des situations de management. Enfin, le fait que les situations de gestion soient complexes semble être indéniable. Les instruments de contrôle de gestion, en tant que système de représentations, doivent en tenir compte et chercher à augmenter leur représentativité de cette complexité. Mais le fait que l'action, rapide, efficace, repose sur une simplification de cette situation est autant indéniable. Les instruments de contrôle de gestion, en tant que système d'action, doivent contribuer à cette simplification. On comprend alors le paradoxe interne de ces instruments, porteurs à la fois d'un impératif de complexité cognitive et de simplification pragmatique.

2.2. Du suivi de la stratégie à la gestion par les processus

Selon Zaleznik (1976), les dirigeants peuvent se classer en deux catégories – les leaders et les managers –, qui diffèrent dans leur vue du monde. Les leaders sont des personnes de vision, d'audace, de rupture, de changement, de création, de risque, de danger et d'intuition ; dotés d'une forte personnalité, ils sont résistants, émotifs, empathiques, actifs, foisonnant d'idées. A l'inverse, les managers se caractérisent par la régulation de l'ordre existant, le conservatisme, la continuité, la stabilité, la routine, l'instinct de survie, le compromis et la démarche essais-erreurs : ce sont des gestionnaires impersonnels, rationnels, besogneux, suiveurs, voire « *impénétrables, sans préjugés et manipulateurs* »³. Pour Zaleznik, un dirigeant est soit leader, soit gestionnaire ; il ne peut pas être les deux à la fois. Cette vision manichéenne des dirigeants a certes été atténuée par Kotter⁴ en 2001 : les entreprises auraient autant besoin de leaders que de managers car les premiers sont nécessaires dans les phases de changement, alors que les seconds sont indispensables dans celles de stabilité. Il n'en reste pas moins qu'il ressort de l'approche de Zaleznik une figure noble et une autre qui l'est moins.

Pour nous, cette appréhension duale du dirigeant n'est pas dénuée d'influence sur l'image de la discipline de contrôle de gestion. Les leaders définissent la stratégie globale de l'entreprise, les managers sont des gestionnaires chargés de la mise en œuvre, de « l'intendance ».

³ Dans la traduction française de l'article de Zaleznik, « Dirigeants : Leaders ou Gestionnaires, Harvard L'Expansion, été 1978, p. 21.

⁴ Selon Kotter, « *Les managers promeuvent la stabilité alors que les leaders insufflent du changement. Seules les organisations qui adoptent les deux côtés de cette contradiction peuvent réussir dans des périodes de turbulence* » (2001, p. 85).

L'approche taylorienne de la séparation entre la prise de décision et l'exécution est ainsi maintenue ; elle sous-tend depuis longtemps bien des cadres conceptuels. Ainsi, Anthony (1965), dont l'œuvre est ambiguë et comporte des contradictions, mentionne que le contrôle de gestion, à la différence de la stratégie, ne demande aucune créativité. Il reprend ainsi une distinction faite par Ralph C. Davis, un important auteur académique d'entre les deux guerres, qui distingue « *creative planning* » et « *routine planning* » et qui considère que la planification de routine est une phase du processus de contrôle (Davis, 1940, p. 43). Si la créativité n'est pas un attribut du manager dans la phase de contrôle de gestion, le *slack* doit être exclu des budgets. Anthony (1965, p. 64) cite une note de travail de Zaleznik : « Dans les conditions présentes, les individus sont créatifs en dépit des systèmes d'organisation plutôt que grâce à eux. Je suis entièrement convaincu que les organisations d'aujourd'hui pèsent lourdement dans le sens du contrôle et ont peu d'impact positif sur le processus créatif ».

Néanmoins, cette vision du leadership n'est pas partagée par tous. En effet, de nombreux théoriciens du management ou du leadership retiennent à peu de choses près la même définition pour les deux concepts, à savoir « *l'art de faire faire des choses par d'autres* »⁵, et associent étroitement les deux fonctions à l'image des deux faces d'une même monnaie (Anthony, 1965, Ansoff, 1965 ou, plus récemment Helfer, Kalika et Orsini, 2006). En outre, pour Selznick (1957) ou Larçon et Reitter (1979), des dirigeants s'affirment comme leaders dans des situations données, mais ne le restent pas à vie ; quand la situation change, ils partent ou sont remplacés. Enfin, pour des experts du leadership comme Mary Follett (1932) ou Enriquez (2006), le leadership peut s'apprendre en partie et des leaders se trouvent à tous les niveaux de l'organisation.

Pour résumer, définir le contrôle de gestion comme la courroie de transmission au quotidien de la stratégie revient à allouer au contrôle de gestion un rôle relativement pauvre de mise en œuvre à court terme par des *managers*, d'une stratégie conçue à long terme par des *leaders*. Ce qui contraint le contrôle à accepter implicitement le postulat de différence d'envergure et de statut entre les leaders et les managers, proposé par Zaleznik. Aux leaders, le choix brillant intellectuellement des intentions stratégiques, aux managers les déboires de la mise en œuvre d'une stratégie non discutable et la vérification de sa bonne exécution.

Ce point mérite un commentaire. L'idée même selon laquelle le contrôle de gestion met en œuvre des stratégies a pu paraître provocatrice quand elle a été redécouverte dans les années 80. Le cadre conceptuel le plus utilisé sans doute, celui d'Anthony, n'allait pas contre cette idée mais n'établissait aucun lien clair entre la stratégie (faite par ailleurs selon le modèle Zaleznik) et le contrôle de gestion. En outre, il jouait (jusqu'au début des années 2000) bizarrement sur l'ambiguïté : le « *strategic planning* » qu'il distinguait comme orientant les systèmes de contrôle devait s'entendre comme « *formulation de la stratégie* » (expression récemment adoptée) et non comme « *planification stratégique* », partie du contrôle de gestion. La coupure de fait entre contrôle et stratégie a conduit à ignorer celle-ci, au profit du processus de contrôle. Lorsque Anthony lui-même, au début des années 80, a modifié sa définition de 1965 pour rappeler que la mission du contrôle de gestion⁶ est « *d'influencer d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies* » le changement a été accueilli comme une importante évolution. Mais ce changement recelait un piège : comment

⁵ Donnée par Simon au début de son livre *Administrative Behavior* (1948).

⁶ Rappelons que pour Anthony le « *management control* » est exercé par les managers, et pas seulement par les contrôleurs. Il maintient l'expression selon laquelle le contrôle de gestion (*management control*) est le processus par lequel les managers... » aussi bien dans la première que dans la deuxième des définitions (1965, 1988).

décliner la stratégie ? A travers les centres de responsabilité ? Sa décomposition en facteurs clés de succès conduit souvent à en localiser plusieurs dans un même centre, ou à en partager certains entre plusieurs centres, ce qui manifeste une difficulté méthodologique. D'ailleurs, la définition classique des centres de responsabilité est comptable (centres de coût, de chiffre d'affaires, de profit) et non stratégique. A l'évidence, un chaînon manquait.

Ce chaînon va être trouvé assez rapidement, mais il va, paradoxalement, contribuer à écarter le contrôle de gestion des logiques de gouvernement d'entreprise. Ce chaînon, c'est la notion de processus.

L'approche par les processus est devenue une référence. Elle donne une méthodologie au contrôle de gestion, elle constitue le chaînon manquant entre la stratégie et les centres de responsabilité. Mais, en même temps, elle entraîne des conséquences ambiguës pour le contrôleur dans les entreprises et pour le contrôle dans le champ académique. Elle ne donne aucune légitimité nouvelle au contrôleur. Certes, la littérature professionnelle (Strategic Finance, par exemple, pour l'IMA) veut faire de lui un *business partner*, l'architecte d'une amélioration des processus. Bien des questions restent pourtant ouvertes : les contrôleurs comptables, puissants dans le modèle classiques, sont-ils ici légitimes ? Si les centres de responsabilité subsistent, un modèle managérial par projets, matriciel, reste à concevoir. C'est au chef de projet de se saisir de la performance, plus au contrôleur. Il entre en pleine concurrence avec les autres fonctionnels utilisant les mêmes concepts. Et quelle réalité l'approche par les processus connaît-elle dans la pratique ? Quelle légitimité, assise sur une efficacité démontrée, peut-elle obtenir aujourd'hui ? En se consacrant aux opérations, tandis que le reporting financier tient lieu de contrôle de gestion dans les directions générales, les contrôleurs de gestion, loin d'être business partners, se positionnent comme techniciens de la ressource financière.

Au plan académique, bien rares ont été les réflexions sur un nouveau modèle managérial adapté au nouveau modèle de contrôle (Lorino, 1997). Simons (1995) a pensé que le schéma d'Anthony s'en trouvait déstructuré, car principalement justifié par une vision verticale de l'organisation – ce qui reste pourtant à prouver. Cette déstructuration, jointe à la montée du modèle des parties prenantes (*stakeholders*), qui prive le contrôle de gestion de sa base classique, décrit pour le moment un contrôle de gestion (appellation d'ailleurs abandonnée par Simons) sans contrôleur, pur et simple processus de management qui reste à organiser. On dira, il est vrai, que cette déstructuration ne touche pas que le contrôle de gestion. Il reste que cette discipline doit être replacée dans ce champ bouleversé. Elle ne l'est pas. La notion d'OPIM répond à ce vide.

Dans une grande entreprise diversifiée, l'analyse des processus concerne le niveau infra-divisionnel. La coordination entre divisions n'en relève pas, elle reste liée à la régulation de ce que Thompson (1967) appelait une interdépendance de communauté (*pool*) gérée par les plans et les budgets. Le contrôle de gestion se trouve ainsi écartelé entre sa composante qui sert à la direction générale (une approche financière) et celle qui régule « le terrain » et ses processus. Il est clair que c'est à ce deuxième niveau que se perçoit la valeur ajoutée du contrôle, l'autre niveau le réduisant à un simple reporting. De surcroît, la logique de gestion des processus, si elle a fourni au contrôle de gestion un cadrage méthodologique, l'a placé dans une logique technicienne retrouvée et a doté les contrôleurs de nouveaux concurrents.

En conclusion, l'exigence de toujours plus d'efficacité et d'efficience face à la concurrence conduit les dirigeants à imposer à leurs collaborateurs des résultats à atteindre de plus en plus contraignants. Les managers se voient cantonner dans des rôles de plus en plus étriqués

(Kanter, 1989),. Ils deviennent en conséquence de simples exécutants. Ayant de moins en moins de marge de manœuvre sur les fins, ils restent au mieux responsables de la mise en oeuvre des moyens ; mais certains se plaignent de jouir de moins en moins de ce dernier pré-carré d'autonomie.

2.4. Préparer les managers à être des créateurs de savoir

Dans notre société, la seule certitude, nous dit Nonaka (1991), est l'incertitude. Il va donc falloir apprendre à vivre avec elle. L'auteur japonais ajoute que l'unique source d'avantage concurrentiel durable est aujourd'hui le savoir, et rappelle que « *de Frederick Taylor à Herbert Simon, la conception de l'entreprise en tant que machine à "traiter l'information" est profondément ancrée dans les traditions de management occidentales* »(p. 96). Cela devrait nous rassurer. Pour réduire l'incertitude, le contrôle de gestion n'a-t-il pas toujours eu comme finalité de fournir aux dirigeants et managers l'information dont ils avaient besoin pour mieux gérer leur entité et prendre des décisions plus éclairées ? Hélas, peu après dans le même article, Nonaka nous met en garde en soulignant les limites de la collecte et du traitement de l'information dans le monde occidental : « *Selon cette vision, seul le savoir formel systématique est utile : des données dures quantifiables, des procédures codifiées, des principes universels. Et les mesures pour évaluer la nouvelle connaissance sont également dures et quantifiables : efficacité accrue, coûts réduits, meilleur retour sur investissement* ». Ce sont aussi les reproches que feront l'année suivante Kaplan et Norton (1992) aux instruments traditionnels du contrôle de gestion. Afin de mieux s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie, il est indispensable de disposer de l'information pertinente. L'information collectée était essentiellement interne ; grâce au balanced scorecard, elle inclut aujourd'hui des données sur l'environnement, les concurrents, les clients, les fournisseurs, etc. Elle était financière ; elle s'étend maintenant aux données opérationnelles et sociales. Elle était quantitative ; elle est aussi devenue qualitative. Elle était spécifique à chaque entité ; elle est aujourd'hui partagée par l'ensemble des acteurs au sein de l'entreprise.

Certes, les auteurs du contrôle de gestion ont modifié les sources, le périmètre et la nature des informations, mais ils ne sont pas sortis du paradigme réaliste, c'est-à-dire de celui qui postule l'existence d'un environnement qu'il faut toujours plus et mieux connaître pour qu'il puisse s'y adapter, comme si celui-ci était indépendant de l'œil de l'observateur et s'imposait à lui. Ils sont donc restés sourds aux leçons de Nonaka, qui ne se contente pas de critiquer l'approche occidentale de l'information mais souligne la finesse de l'appréhension du savoir qu'ont les japonais. « *La grande force de la démarche japonaise, c'est d'avoir compris que la création de nouveaux savoirs n'est pas juste une question de traitement de l'information" objective. Elle dépend également de la capacité à capter les points de vue, les intuitions et les pressentiments tacites et éminemment subjectifs des salariés pris individuellement et à les mettre à la disposition de l'ensemble de l'entreprise pour qu'elle les teste et les utilise. Au cœur du processus, se trouve l'engagement personnel et le sens de l'identité de l'entreprise et de sa mission* » (p.97). Pour le théoricien japonais, le savoir tacite est éminemment personnel et difficile à codifier et à diffuser. Il est à relier à l'analogie et à la métaphore et non à la logique rationnelle. Il est fait de schémas mentaux, de croyances et de points de vue qui sont si profondément enracinés en nous qu'ils sont difficiles à codifier et même à exprimer. Il concilie les contradictions. Il énonce la vision du monde de chacun.

Certes Nonaka n'élimine pas le savoir explicite du domaine de la connaissance ; il souligne le caractère essentiel du savoir tacite et les possibles passages de l'un à l'autre. « *Considérer la création de savoir comme un processus rendant le savoir tacite explicite, comme une histoire de métaphores, d'analogies et de modèles*, conclut Nonaka (p. 101), *a des incidences directes sur le mode d'organisation et de conception des rôles des responsables dans l'entreprise* »

Ce détour par ce qu'on a pris l'habitude d'appeler le « knowledge management » est porteur de plusieurs leçons pour le contrôle de gestion :

- l'information n'est pas seulement objective, explicite, logique, mesurable, donnée, programmable et impersonnelle. Elle est aussi, et surtout dirions-nous, subjective, tacite, analogique, floue, construite, aléatoire et personnelle.
- l'essence de l'innovation vient de l'ouverture de possibles jusqu'ici impossibles ou impensables ; elle est de recréer le monde en fonction d'un ensemble de visions et d'idéaux disséminés dans l'entreprise et non d'une stratégie descendante selon laquelle le savoir est concentré au sommet.
- Le fondement de la création de savoir est plus de nature humaine que technique. Goleman ou Bayatsis, qui affirment l'importance de l'intelligence émotionnelle, sont loin de penser différemment.
- Ce que Nonaka appelle le « chevauchement » ou la « redondance », c'est-à-dire la constitution d'équipes générant le dialogue, la communication directe et la confrontation de points de vue et le recoupement délibéré de l'information et des responsabilités pourrait s'interpréter comme un gaspillage de temps ou d'argent. C'est une manière d'inciter les salariés à réexaminer, voire remettre en cause ce qu'ils prennent pour acquis. Le changement n'est pas dans l'environnement, mais dans le têtes de tous les membres de l'entreprise, sans discrimination de statut ou de niveau hiérarchique.
- Si la vision de l'entreprise se contente d'être une stratégie dépourvue d'ambiguïté, c'est-à-dire assimilable à un impératif, elle a peu de chance à inciter chacun à un niveau d'engagement personnel élevé. Paradoxalement, une vision plus équivoque donne aux salariés plus de liberté et d'autonomie pour se fixer leurs propres objectifs. la stratégie Donner du sens à son travail reviendrait pour les membres de l'entreprise à établir des critères pour évaluer un savoir qu'ils créent constamment, prendre en mains son destin.

3. Quelles pistes pour le futur ?

Face à ces fausses réponses, quels scénarios restent possibles pour le contrôle de gestion ? On peut en recenser au moins cinq, et les croiser avec les deux questions posées. La logique du démantèlement de l'entreprise en centres de profit, et surtout en pseudo centres de profit, cessera-t-elle ou sera-t-elle maintenue ? Par ailleurs, assistera-t-on à une hégémonie renforcée des directions financières, qui ont compris que les indicateurs non financiers étaient la clé qui leur manquait, ou la recherche du co-alignement des comportements empruntera-t-elle d'autres voies ? Les scénarios présentés ci-après ne sont pas mutuellement exclusifs.

3.1. Le scénario de rupture de l'invariance à l'échelle

La phrase célèbre et apocryphe de Charles E. Wilson devant une commission d'enquête sénatoriale en 1953 : « Ce qui est bon pour General Motors est bon pour le reste des États-

Unis »¹ cache aussi une croyance en matière d'organisation. Celle d'invariance à l'échelle : Sloan indiquait avoir organisé GM en s'inspirant de la constitution américaine. D'où la subdivision de centres de profit en centres de profit toujours plus petits... et toujours plus éloignés de la notion de domaine d'activité stratégique. Drucker (1964, p. 20) dénonçait ce simplisme dès les années cinquante : dans une entreprise, il n'y a que des centres de coût.

Les évolutions récentes du contrôle de gestion ont mis en évidence un réel malaise à l'égard du postulat d'invariance. Les entreprises japonaises, Toyota en tête, n'ont pas hésité à instaurer une rupture entre la logique financière du siège et la logique opérationnelle des unités, centres de coûts chargés de la politique de *kaizen*, la réduction des coûts variables directs (Tanaka, 1994). Cette situation fait des budgets un instrument de planification pour la direction générale, la base opérationnelle s'inscrivant dans une logique d'indicateurs physiques. Le rôle du contrôle de gestion devient charnière : il lui revient de traduire en coûts, puis en flux financiers, les améliorations de processus, ce qui n'est possible qu'en modélisant économiquement les processus en question. Une expertise visible est ainsi l'attribut indiscuté du contrôle de gestion. Le fossé entre l'équipe dirigeante et les managers opérationnels se comble du fait même de cette traduction des faits en flux. On peut se demander si tel n'est pas le véritable objectif de Hope et Fraser dans leur critique du budget « classique » (Hope et Fraser, 2003).

Dans la configuration de l'entreprise en centres de coûts, le contrôle de gestion peut ainsi évoluer vers une expertise en efficacité renouvelée, le contrôleur devenant l'expert économique de l'efficacité des processus, dans une approche de coûts cibles permanente.

Une variante de ce modèle pourrait aussi surgir des pratiques et des travaux divers induits par la notion de gouvernement d'entreprise : contrôle interne, risk management. Il y a là, avec les réserves mentionnées plus haut, une véritable remise en cause du rôle de la technostucture et une possibilité de la voir s'unifier autour du concept de processus.

3.2. Le scénario du *business partner* pour professionnaliser les managers

Le maintien de centres de profit peut, soit conduire au statu quo, celui d'un contrôle de gestion financier, soit élargir le rôle du contrôleur issu du modèle des centres de coûts. L'expert économique étend alors sa compétence au domaine d'activité dans son ensemble et non aux seuls coûts. On voit apparaître ce rôle dans les appellations de *business analyst*, de *business partner*. C'est, semble-t-il, celui dont rêvent les professionnels du contrôle de gestion, à travers les manifestes et les témoignages que contiennent leurs organes de communication comme les revues *Strategic Finance* aux États-Unis et *Echanges* en France, par exemple.

Si le scénario précédent rapproche le contrôle de gestion de la gestion de production, et débouche, comme on 'a mentionné, sur la fédération « OPIM », celui-ci fait du contrôleur un généraliste très au fait des compétences nécessaires pour comprendre l'environnement des domaines d'activité de l'entreprise. La stratégie et le marketing entrent nécessairement dans les connaissances et démarches qu'il doit maîtriser. On peut même aller plus loin : un tel scénario place le contrôleur de gestion dans la position d'un expert en ressources clés, capable

¹ « Et vice versa » avait-il ajouté. Président de GM, il venait d'être nommé secrétaire à la Défense par Eisenhower et il était questionné sur un éventuel conflit d'intérêts.

d'identifier celles qui sont à la base de la maîtrise des facteurs clés de succès et des facteurs stratégiques de risque de l'entreprise et de ses domaines d'activité. Il a ainsi vocation à aller jusqu'au bout de la démarche décrite par le *balanced scorecard* : jusqu'aux ressources humaines. Il n'y a rien de choquant à affirmer, dans ce scénario, que la gestion des compétences et de la connaissance (*knowledge management*) font partie des domaines dans lesquels le contrôleur de gestion doit proposer expertise et appui. Il est à peine nécessaire de dire, pourtant, que rares sont sans doute les esprits qui y sont prêts.

Cette hypothèse, comme, à un degré moindre, la précédente, suppose que le contrôleur de gestion devienne un catalyseur et un expert, un analyste, une ressource de connaissances, pas un simple pourvoyeur d'informations de reporting. Les profils à rechercher ne sont évidemment pas les mêmes dans les deux cas et ce simple fait rend la transition problématique en soi. Mais des signes forts existent aussi. La restructuration de la fonction (prélude peut-être à la grande restructuration de la technostucture) a permis, dans certains cas (voir celui d'IBM²) de centraliser des processus jadis confiés aux contrôleurs locaux, pour les libérer de tâches redondantes et les pousser vers un rôle d'analyste. Les techniques d'outsourcing ou encore de centres de services partagés ont touché la fonction contrôle de gestion dans les entreprises mondialisées, désireuses de piloter certains processus supports au niveau mondial. La technologie de l'information et des communications a rendu possible des organisations mondiales de processus. Il en a résulté un accroissement des données consolidées disponibles au niveau mondial, et un allègement de certaines tâches des contrôleurs. De producteurs de rapports ils sont devenus destinataires de l'information produite ailleurs. Ils se rapprochent des opérationnels de ce fait même.

Le contrôle de gestion devient ainsi le gage de professionnalisation des managers. Il exprime le sens de leur mission, les place en position de pilotage des résultats afin de permettre aux dirigeants de construire un vivier de futurs dirigeants. Il est la partie clé du contrôle interne oubliée par certains, qui le réduisent à une conversation entre actionnaires et dirigeants, l'organisateur de la zone sensible qui sépare équipes dirigeantes et management intermédiaire.

3.3. Le scénario du super directeur financier

Ce scénario résulte du précédent et il est aussi compatible avec celui des centres de coût. Les directeurs financiers, portés par la vague de la gouvernance et du contrôle interne, se sont rendu compte de l'importance du contrôle de gestion et, plus généralement, de l'intérêt majeur que représente le contrôle du contrôle interne. Les discours sont très explicites³, le lauréat du Trophée du directeur financier de 2006 plaçant d'ailleurs pour que le directeur financier, « qui doit jouer à tous les postes sur le terrain »⁴, co-signe un rapport sur le contrôle interne beaucoup plus analytique que celui prévu par la LSF.

D'un autre côté, la financiarisation du contrôle de gestion ne se dément pas, au moins au sommet des organigrammes. Les normes comptables légitiment les concepts financiers, elles placent les approches actuarielles au sein des raisonnements courants, au détriment des coûts historiques. Les comptables sont colonisés par les financiers, et la finance d'entreprise se tient pour le nouveau langage commun aux managers.

³ Voir notamment les interviews des candidats au titre au « Trophée de directeur financier de l'année » dans *Echanges*, décembre 2006, hors série.

⁴ Par ailleurs directeur du développement, il indique superviser la *supply chain*, les achats et l'informatique.

Ce scénario est peut-être un piège. Au moment où les fusions-acquisitions survalorisent le rôle du directeur financier en le situant comme expert de choix stratégiques, membre de plein droit de la direction générale tout en étant le gardien d'une technicité sévère, la main mise par le même personnage sur le contrôle interne, certes plaidable, peut effrayer. Une féodalité, une direction générale bis, risque sans doute de se construire. Cela peut conduire les dirigeants à hésiter à instaurer de telles solutions. Le contrôle de gestion peut en ressortir renforcé et autonome par rapport à la finance

3.4. Le scénario du contrôle de gestion garant d'une cohérence interne volontaire dans l'organisation

Un autre axe de revitalisation du contrôle de gestion est de redonner du sens à sa finalité première de convergence des buts allouée par Anthony (1965), c'est-à-dire de rendre notre discipline responsable de la *cohérence volontaire et partagée* des responsabilités, des décisions, des actions et des résultats entre les différents acteurs au sein de l'organisation. Paradoxalement, le concept de cohérence est très présent dans la littérature de contrôle. Mais, il est utilisé pour évaluer la relation entre environnement et stratégie de l'entreprise ; il s'agit alors d'une cohérence que l'on pourrait qualifier d'« externe ». Il est aussi associé à l'adéquation entre la stratégie et le contrôle de gestion ; il reflète alors une vision seulement instrumentale de la cohérence. Il s'applique enfin à la qualité de l'alignement des managers sur les objectifs généraux de l'entreprise ; dans ce dernier cas, le concept s'assimile à une cohérence forcée.

Pour définir ce que nous entendons par cohérence, il convient de le distinguer du concept voisin mais différent de cohésion⁷. La *cohésion*, expression du sentiment communautaire au sein d'une organisation, peut se définir comme la capacité de celle-ci à former un tout, une unité fondée sur un idéal, des valeurs communes et des émotions partagées. Portée à ses extrémités, une organisation cohésive court le danger de devenir une sorte de secte dans laquelle la personnalité individuelle est annihilée au bénéfice de l'idéologie du groupe ou du leader. C'est pourquoi une organisation ne peut pas se contenter de promouvoir seulement la cohésion en son sein. La *cohérence* reflète l'état de coordination et de coopération au sein d'une organisation. Elle peut se définir comme une double capacité : celle de faire en sorte que les responsabilités, les décisions et les actions des membres de l'organisation soient les plus différenciées possible de façon à ce que chacun puisse assumer son rôle individuel et mesurer sa propre performance ; et celle de créer les conditions pour que les unes et les autres s'intègrent de façon harmonieuse et efficace en vue d'atteindre ensemble les objectifs globaux communs. La cohérence s'apparente donc à la gestion d'une tension vécue par les acteurs entre deux forces : une *différenciation* des fonctions et une *intégration* des différents couples « rôle-responsable » et de leurs interrelations. Les deux forces sont, l'une et l'autre, opposées et complémentaires à la fois. La cohérence est *verticale* ou hiérarchique, mais aussi *latérale*. Les organisations semblent avoir relativement peu de difficultés à différencier. Les efforts de délégation et d'exercice autonome des responsabilités ainsi que les tentatives de délimitation des performances individuelles des collaborateurs contribuent à promouvoir cette différenciation. Il n'en est pas de même pour l'intégration : la verticale est habituellement subie et ressentie comme imposée par la Direction Générale ; l'horizontale est faible, voire très faible. En d'autres termes, les dirigeants auraient plus appris à déléguer qu'à diriger. Le contrôle de gestion n'a pas à assumer la responsabilité de la cohésion. Mais, il doit veiller à la bonne cohérence interne, en particulier au sein de l'équipe de direction. C'est l'enjeu de

⁷ Pour une définition plus ample des concepts de cohésion et cohérence, voir Pech Varguez (2003), Fiol, Jordan et Sulla (2004) et Fiol et De Geuser (2007)

l'activité de direction interne dans son ensemble de faire tenir ensemble l'exigence de cohésion et celle de cohérence. Les travaux de recherche de Pech Varguez (2003) et Fiol, Jordan et Sulla (2004) mettent en évidence que :

- L'absence de cohésion inhibe le travail sur la cohérence.
- Dans la mesure où les équipes de direction promeuvent la différenciation des rôles joués par les uns et les autres, le renforcement de la cohérence repose essentiellement sur l'amélioration de l'*intégration* des responsabilités, des décisions et des actions.
- Très rares sont les organisations au sein desquelles règnent de fortes incohérences. Il y a toujours un minimum de cohérence forcée. C'est plutôt un manque de cohérence volontaire et partagée entre les activités de leurs différents acteurs qui les caractérisent.

On comprend alors à quel point l'activité interne de direction doit intégrer ces deux dimensions. Le contrôle de gestion joue, à notre avis, le rôle essentiel de veiller au maintien ou au renforcement de la cohérence verticale et latérale, en particulier aux plus hauts niveaux hiérarchiques des organisations.

3.5. Le scénario d'une prise en compte des contradictions inhérentes au management.

Taylor, Barnard, Follett, Thompson, Drucker, entre autres, ont défini le management comme la capacité à harmoniser des composantes en tension et à adopter des attitudes opposées, mais complémentaires. Cette nécessité de faire face aux dualités du management n'a pas échappé à quelques-uns des pères fondateurs du contrôle de gestion (Cordiner, 1956, Rose, 1958, Bonini et alii, 1964, Anthony, 1965). Néanmoins, par la suite, les références à ces tensions ont disparu de la littérature de contrôle de gestion. Il a fallu attendre quelques années pour que l'on s'intéresse de nouveau à ces tensions. Pour Simons (1995, p. 4), le contrôle de gestion ne peut plus ignorer certaines tensions : liberté et contrainte, être responsable de ses actes et rendre des comptes, orientations top-down et créativité bottom-up. Il est même fondé sur une tension : « *Gérer la tension entre l'innovation créatrice et l'atteinte d'un but prédictible est l'essence même du contrôle de gestion* » (p. 91); Il n'a pas à choisir entre les deux pôles de ces tensions, mais à les tenir ensemble. Bouquin (2001, p. 12) adopte une position semblable quand il déclare : « *Au fond, le contrôle de gestion est par excellence une technique de gestion des paradoxes et c'est pour cela qu'il faut être prudent avant de parler de ses 'effets pervers'. Intégrer, mais différencier. Favoriser l'excellence dans les processus de mise en œuvre de la stratégie, mais ne pas stériliser l'innovation, la créativité* ».

Bourguignon (2003) soutient que la relation autonomie-conformité agit comme une double contrainte du « nouveau » contrôle de gestion et qu'il y a contradiction entre ces deux pôles. Pour Fiol, Jordan et Sulla (2004), le fait que les managers soient confrontés à de multiples couples d'attitudes contradictoires (c'est-à-dire opposées et complémentaires) et n'y fassent pas face de la même façon génère des fractures hiérarchiques et transversales qui affectent le maintien d'une cohérence adéquate dans les organisations. Cette tendance à prendre en compte les tensions, les paradoxes ou les contradictions nous paraît incontournable. Elle doit se poursuivre, entre autres au niveau de la recherche. Elle exige que ces concepts, qui sont différents, soient définis avec davantage de précision. Elle requiert que les instruments de gestion en tiennent compte et se présentent davantage comme des heuristiques, certes plus difficiles à mettre en œuvre mais moins simplistes. Bouquin (2001, p. 421) a montré que les contradictions inhérentes au management et exacerbées par la décentralisation des pouvoirs de décision appellent des dispositifs de contrepoids et de contrepouvoirs qui font du contrôle de gestion un ensemble qui relève plus de la logique des mobiles de Calder que de celle de l'alignement pur et simple d'objectifs supposés décomposables. On rejoint là le thème

développé par Miller, selon lequel les systèmes complexes se dégradent, mais en raison d'une dynamique sur laquelle bien peu de recherches ont, en réalité, été menées jusqu'ici, peut-être parce qu'elle n'entrent que difficilement dans les paradigmes dominants et les approches quantitatives. Le défi est ainsi posé à la recherche en contrôle.

En conclusion, le décalage existant entre la façon dont nous enseignons le contrôle de gestion et celle dont les managers le vivent dans les entreprises est souvent souligné. Notre vision académique n'est-elle pas trop enjolivée alors que la pratique du management est de plus en plus aléatoire et stressante ? Nos références à une mesure de performance gratifiante et à un pilotage stimulant ne sont-elles pas excessives alors que bon nombre de managers sont tout simplement devenus des exécutants ? Néanmoins, il est deux points sur lesquels il n'y a pas l'ombre d'une différence entre les théoriciens et les praticiens du contrôle de gestion. Tout d'abord, ils continuent, les uns et les autres, à proposer des mesures d'écart entre ce qui est demandé aux managers (l'atteinte des objectifs) et ce qu'ils produisent (les résultats obtenus). Mais – les ergonomes qui s'intéressent au travail des managers nous le rappellent – le contrôle de gestion ne prend jamais en compte ce que « ça demande » aux managers pour donner les résultats attendus, c'est-à-dire l'épuisement de leurs réserves sur le plan physiologique, psychologique, voire éthique, pour ne pas faillir, la perte de sens au travail, les choix éprouvants face à de multiples dilemmes, l'engluement dans des doubles contraintes. Autre point d'accord, la signification économique donnée par Simon au concept d'efficience. En le définissant comme la satisfaction collective ressentie par les membres de l'organisation et mesurable seulement par eux, Barnard tournait le dos à une dégradation des membres de l'entreprise au rang d'automates. Le contrôle de gestion a voulu se départir d'une vision trop taylorienne des tâches et des coûts ; mais il continue à entretenir la fracture entre ceux qui dirigent et ceux qui exécutent. Il n'est pas seulement fait pour agir, il l'est aussi pour penser, notait Follett. Recréons ces espaces pour que les managers puissent penser.

Références bibliographiques

Ansoff I (1965), *Corporate Strategy*, McGraw-Hill, New York.

Anthony R.N. (1965), *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Division of Research, Harvard Business School, Boston.

Barnard C. (1958), *The Functions of the Executive*, Harvard University Press, Cambridge, Ma. (1ère éd. 1938).

Bouquin H. (2001), *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris (5e éd.).

Bouquin H. (2005), *Les fondements du contrôle de gestion*, 3^e éd. Paris, PUF, « Que sais-je ? » n° 2892.

COSO (1992), *Internal Control Integrated Framework*, AICPA, New York. Trad. Française : *La nouvelle pratique du contrôle interne*, présentation par Coopers & Lybrand et IFACI, éd. d'Organisation, Paris, 1994.

Cyert R. et March J.G. (1963), *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J.,

Davis R.C. (1940), *Industrial Organization and Management*, Harper & Brothers, New York, (1^{ère} éd. 1928).

De Geuser F. (2006), *Travail du manager et ergonomie des instruments de gestion*, Thèse de doctorat, Groupe HEC.

De Geuser F. et Fiol M. (2002), "Faire face à des situations complexes. La blessure narcissique des managers", in Moingeon B. (Ed), *Peut-on former les Dirigeants ? L'apport de la recherche*, L'Harmattan, Paris,.

Drucker P. (1954), *The Practice of Management*, Harper and Brothers, New York.

Drucker P.F. (1964), *Managing for Results*, New York, Harper and Row. Trad. Fr. : *Bien connaître votre affaire et réussir*, Paris, éd. d'Organisations et éd. Eyrolles, 1970

- Espagnat Bernard d', 1981, A la recherche du réel. Le regard d'un physicien, Bordas, Paris.
- Fiol M. et De Geuser F. (2005), "Are they really too simple? Management Control Systems face the Ideology of Complexity", in Ajamai R., Arrington C.E., Mitchell F. y Nørreklit, H. (Eds.), Globalization, Management control and Ideology, DJØF Publishing, Copenhagen.
- Follett M.P. (1949), "The essentials of leadership", in Urwick L., Freedom and Coordination, Lectures in Business Administration by Mary Parker Follett, Management Publications Trust, Londres, pp. 47-60.
- Girin J., 1990, "L'analyse empirique des situations de gestion : éléments de théorie et de méthode", in Martinet A.C., Epistémologie et sciences de gestion, Economica, Paris, pp. 141-182.
- Helfer J.-P., Kalika M. et Orsoni J. (2006), Management. Stratégie et Organisation, Vuibert, Paris.
- Hirschman A.O. (1972), Face au déclin des entreprises et des institutions, Editions Ouvrières, Paris. 1^{ère} éd. en anglais : (1970), Exit, Voice and Loyalty, Response to Decline in Firms, Organizations and States, Harvard University Press, Boston, Ma.
- Hope J., Fraser R. (2003), *Beyond Budgeting*, Boston, Harvard Business School Press IFACI (2006), Le dispositif de contrôle interne : cadre de référence, présentation des travaux du Groupe de Place, 9 mai 2006, Paris.
- Kanter R. (1989), "The New Managerial Work", Harvard Business Review, Vol. 67, N° 6, pp. 85-92.
- Kotter J. (2001), "What Leaders Really Do? ", Harvard Business Review, Vol.79, N°11, pp. 85-92.
- Larçon J-P. et Reitter R.(1979), Structures de pouvoir et identité de l'entreprise, Nathan, Paris.
- Le Goff J., (2002), La démocratie post-totalitaire, La Découverte, Paris.
- Levinson H (1973), The Great Jackass Fallacy, Harvard Business School, Cambridge, Ma.
- Lorino P. (1997), Méthodes et pratiques de la performance, éd. d'Organisation, Paris.
- Miller D. (1990), The Icarus Paradox, How Exceptional Companies Bring About Their Own Downfall, Harper.
- Miller D., Friesen P.H. (1980), "Momentum and Revolution in Organizational Adaptation", Academy of Management Journal, vol. 23, n° 4, p. 591-614.
- Nonaka I. (1991), "The Knowledge-Creating Company", Harvard Business Review, Vol.69, N°6, pp. 96-104.
- Odiome G. (1965), Management by objectives, A system for Managerial Leadership, Pitman Publishing Corporation, Londres,.
- Ordre des Experts Comptables et des Comptables agréés (1977), Le contrôle interne, étude présentée à l'occasion du XXXII^e congrès national, OECCA, Paris.
- Papandreu A. (1952), "Some Basic Problems in the theory of the Firm", in Haley B. (Ed.), A Survey of Contemporary Economics, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Ill, Chap. 5, pp. 183-222.
- Probst G. et Raisch S. (2004), "Crash d'entreprise : la logique de l'échec", L'Expansion Management Review, Juin, pp. 33-40.
- Probst G. et Raisch S., "Organizational crisis: The logic of failure", Academy of Management Executive, 2005, Vol. 19, N°1., pp. 90-105.
- Selznick P. (1957), Leadership in Administration, Harper and Row, Publishers, New York,
- Simon H. A. (1958), Administrative Behavior, 2^{ème} édition, The Mc Millan Company, New York. 1^{ère} édition : 1947.
- Simons R. (1995), Levers of control, Harvard Business School Press, Boston.
- Tanaka T. (1994), Kaizen budgeting : Toyota's cost-control system under TQC, Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry, fall, p. 56-62.
- Thompson J.D. (1967), Organizations in Action, Mc Graw-Hill Book Company, New York.
- Vroom V. (1964), Work and Motivation, John Wiley and Sons, New York.
- Zaleznik A. (1978), "Dirigeants : leaders ou gestionnaires ? ", Harvard Expansion, été, pp.15-24.