



INTRODUCTION AU MODULE D'ENSEIGNEMENT CONTRÔLE DE GESTION (APPROFONDI & STRATEGIQUE) M1 professionnel Comptabilité

Cette introduction a pour objectif de positionner le contrôle de gestion (CG) par rapport à la stratégie et de montrer l'intérêt de la modélisation en contrôle de gestion.

Dans cette perspective, un bilan historique (section 1.), une tentative de définition (section 2.), un essai de différenciation du contrôle de gestion par rapport au contrôle interne (section 3.) s'imposaient de façon à extraire plus clairement l'objectif ultime du contrôle de gestion (section 4.) et les modélisations de l'organisation qui concourent à cet objectif (section 5.).

Section I : Historique du CG : une mutation du contrôle au pilotage

Le CG est né à la fois d'un environnement qui l'a rendu nécessaire ou utile et d'outils disponibles qui l'ont rendu possible. L'apparition du CG s'inscrit dans une évolution du monde technique, économique et social.

A la fin du XIX^{ème} siècle, Taylor a développé un système d'information spécialisé, dit « comptabilité taylorienne ou comptabilité en coûts standards ou en coûts préétablis ». Ce système vise l'optimisation des tâches élémentaires qui conduisent au produit final. Avec ce système, et dans une organisation où toutes les tâches répétitives sont soumises à des normes de temps et de consommation, il n'est pas nécessaire de calculer tous les mois combien ont coûté les produits, mais d'identifier les anomalies, les écarts par rapport aux normes. Ce système permet de payer des primes gagnées par les ouvriers et surtout d'informer les dirigeants des causes des écarts survenus, des responsabilités mises en jeu et des conséquences monétaires induites

.

Comme cela a été largement démontré à travers de multiples analyses critiques du taylorisme (Bernoux, 1990 ; Lorino, 1995), au-delà d'un certain seuil de complexité et d'instabilité, le paradigme mécaniste du contrôle, largement développé dans le modèle de l'organisation scientifique du travail, devient inopérant pour fonder la conduite de l'entreprise. Il devient alors nécessaire de passer à un paradigme ouvert, qui convient mieux à l'organisation aujourd'hui, celui du pilotage.

La figure ci-dessous (cf. figure 1) montre la différence entre les deux paradigmes. Le paradigme du contrôle se fonde sur une conduite externe pure c'est-à-dire que la conduite de l'activité est totalement transparente et contrôlable par l'observateur/modélisateur. « *L'acteur n'est plus qu'un rouage mécanique* » (Lorino, 1995, p. 18). Le paradigme du pilotage se fonde quant à lui sur la conduite externe et la conduite interne. Il prend en considération ce que l'acteur fait et sait faire pour maîtriser son activité¹.

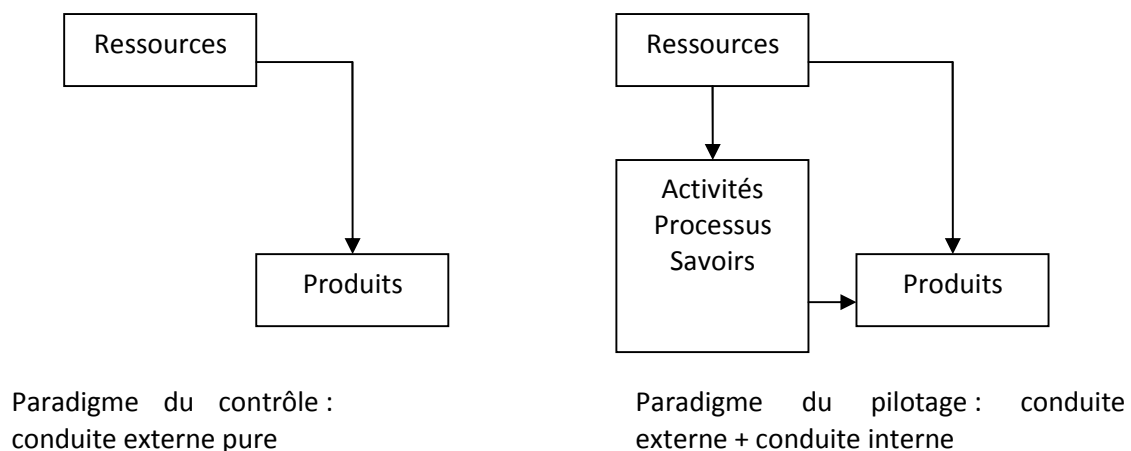


Figure 1. Du contrôle au pilotage, d'après Lorino (1995)

Le « pilotage » est ainsi opposé au contrôle de gestion traditionnel qui véhicule une gestion dite « au rétroviseur », qui s'intéresse plus à expliquer et justifier les résultats passés que d'anticiper des actions correctives (Malo et Mathé, 1998).

Dans le champ du management, l'usage du mot « pilotage », emprunté à l'univers du transport, est métaphorique² (Bourguignon, 2003). Le terme du « pilotage » est plus séduisant que le terme du « contrôle » en France. En effet, le contrôle évoque spontanément la surveillance plutôt que la maîtrise alors que le pilotage permet de rompre avec la traduction française de l'expression anglaise *management control* (« contrôle de gestion ») et de s'affranchir de la dimension négative et suspecte du contrôle.

Selon Bourguignon (2003), la métaphore peut induire des représentations positives (*pathos*), mais aussi biaiser la perception, ce qui s'assimile à une argumentation douteuse (*logos*). Autrement dit, pour aller de l'avant (métaphore du pilotage), il faudra impérativement connaître le passé (métaphore du rétroviseur). Donc pilotage (« nouveau » contrôle de gestion) et « ancien » contrôle de gestion ne s'opposent pas mais il y a complémentarité et extension du périmètre du contrôle³. Cette extension du périmètre vient, entre autres, de

¹ Une activité est un ensemble de tâches élémentaires

² Lorino (1995) nous invite à mettre la métaphore au centre du discours sur la gestion. En effet, selon Morgan (1980), la métaphore enrichit notre compréhension de la réalité. Elle correspond à un mode de communication et de transmission d'une connaissance théorique.

³ Dans le même sens Bouquin (1995, p. 74) note que « *le contrôle, c'est-à-dire la maîtrise des événements, des comportements, des actions. Il s'agit bien ici d'avoir le contrôle, donc de maîtrise, et pas simplement de contrôler-vérifier, ce qui n'est cependant nullement exclu* ».

l'irruption de la transversalité et des nouvelles modèles organisationnelles (organisation par projet, par processus, en réseau, etc.).

Section II : Essai de définition du CG

L'examen de la littérature spécialisée dans le domaine du contrôle de gestion nous permet de constater que ce dernier a été différemment défini et interprété. Le contrôle de gestion n'a pas cessé de se conceptualiser et d'évoluer. Au commencement, le contrôle de gestion était considéré comme un contrôle de l'utilisation des ressources allouées aux différentes divisions d'une organisation. Actuellement il est considéré comme une fonction indispensable au pilotage de la performance. Le « pilotage de la performance » tend à se substituer à l'expression de « contrôle de gestion », jugée dépassée comme en témoigne le titre de plusieurs ouvrages ou articles scientifiques (Lorino, 1991⁴, 1995⁵, 2003⁶ ; Bescos et Mendoza, 1994⁷ ; Vlasselaer, 1995⁸ ; Berland, 2004⁹).

A travers cette évolution, nous pouvons distinguer deux familles de définitions : la première se fonde sur une approche technique du domaine et le réduit à sa dimension utilitaire, tandis que la seconde s'inscrit dans une vision plus élargie, plus attachée aux dimensions stratégique et comportementale du contrôle. Les deux familles de définitions du contrôle de gestion ne s'excluent pas mais se complètent.

Pour présenter ces deux familles de définitions, nous tentons de recenser les définitions les plus usitées du contrôle de gestion.

1- DEFINITIONS S'INSCRIVANT DANS UNE APPROCHE TECHNIQUE

1-1 La définition de Anderson (1947)

Anderson définit la fonction essentielle du contrôle de gestion comme étant « l'enregistrement de tous les faits pertinents concernant une entreprise :

- protéger les actifs de l'entreprise,
- se conformer aux exigences légales de conservation des enregistrements et de publication des rapports financiers,
- communiquer à la direction les informations qui l'aideront dans la planification et le contrôle».

Cette première conception (contrôle coercitif) réduit le contrôle de gestion à son aspect comptable et technique et lui procure une simple mission de surveillance et de vérification.

Dans le même sens aussi, Danziger (1995, p. 99) note que « *l'évolution des organisations oblige le contrôle de gestion à s'adapter : autres tâches, autres comportements. Mais il est question de ne renoncer ni aux anciennes attributions ni aux qualités traditionnelles considérées comme évidentes mais désormais insuffisantes* ».

Dans le même sens aussi, Lorino (1995a, p. 19) note que « *Nous faisons (..) l'expérience d'un basculement épistémologique : le basculement d'un paradigme, celui du contrôle, (..), à un autre, celui du pilotage, dont le contrôle ne constitue qu'un cas particulier* ».

Nous notons bien qu'il y a un dualisme hiérarchique entre l'ancien contrôle et le « nouveau » et non une rupture.

⁴ Lorino P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*, Paris, Dunod, 207 p.

⁵ Lorino P. (1995), *Comptes et Récits de la performance : essai sur le pilotage de l'entreprise*, Paris, les Editions d'Organisation, 288 p.

⁶ Lorino P (2003), *Méthodes et pratiques de la performance*, Paris, les Editions d'Organisation, 521 p.

⁷ Bescos P. L. et Mendoza C. (1994), *Le management de la performance*, Paris, Edition comptables Malesherbes, 287 p.

⁸ Vlasselaer M. (1995), *Du contrôle de gestion au pilotage d'entreprise*, Louvain la Neuve, Academia – Erasme, 218 p.

⁹ Berland N. (2004), *Mesurer et piloter la performance*, Editions de la performance, 240 p.

1-2 La définition d'Anthony (1965)

Anthony est considéré comme le premier à avoir théorisé le contrôle de gestion. Il énonça pour la première fois la notion de « management control » dans une typologie formalisée du contrôle organisationnel. Le contrôle organisationnel est représenté par trois sous ensembles de contrôle (la planification stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel) qui correspondent respectivement à trois niveaux de responsabilité (la direction générale, les gestionnaires et les exécutants). Le contrôle de gestion joue alors le rôle de charnière entre la planification stratégique et le contrôle opérationnel.

Anthony (1965, p.17) définit le contrôle de gestion comme « *le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* ».

Gervais (1994) a ajouté le critère de pertinence à la définition d'Anthony : « *Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace, efficiente et pertinente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* ».

☞ Dans cette définition :

- on s'adresse aux managers c'est-à-dire aux personnes qui peuvent obtenir des résultats grâce au travail d'autres personnes,
- le contrôle de gestion est subordonné à la stratégie : le contrôle de gestion prend en charge la réalisation de la stratégie dans le cadre de politiques qui ont été définies,
- le contrôle de gestion se fonde sur une approche technique,
- les critères importants sont l'efficacité, l'efficience et la pertinence.

2- DEFINITIONS S'INSCRIVANT DANS UNE APPROCHE COMPORTEMENTALE ET STRATEGIQUE

En 1988, **Anthony** a modifié sa définition, ce qui lui permettait de sortir de son cadre trop comptable : « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* » (p. 10). Cette définition prend en compte la dimension humaine et explicite clairement l'orientation stratégique du contrôle de gestion.

Dans le même ordre d'idée qu'Anthony, Burlaud et Simon (1997) et Bouquin (1998) proposent les définitions suivantes du contrôle de gestion.

Burlaud et Simon décrivent le contrôle de gestion comme « *un système de régulation de comportements de l'homme* » (p.8).

Selon **Bouquin**, « *c'est un ensemble de processus et de dispositifs qui, dans les organisations, orientent les décisions, les actions, les comportements pour les rendre cohérents avec des objectifs à moyen et long terme et qui s'appuient sur des systèmes d'information. Leur finalité est d'organiser la performance de l'entreprise et, si possible, d'en identifier les causes et d'en effectuer la mesure* » ou bien encore le contrôle de gestion est « *formé des processus et de système qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents, notamment grâce au contrôle de l'exécution* » (p.37).

Plus encore, le cloisonnement entre stratégie et contrôle caractéristique de l'ancien contrôle de gestion s'estompe. Le contrôle n'est plus simplement un instrument de la stratégie. Le contrôle de gestion est proactif, c'est-à-dire qu'il contribue à l'amélioration de la stratégie. Pour **Simons (1995)**, « *le contrôle de gestion est l'ensemble des processus et des procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* » (p.5).

Simons adopte une approche en termes de processus stratégiques « *strategizing and controlling* » et met en exergue le rôle du contrôle de gestion dans les processus de formation et de mise en œuvre de la stratégie. Il prône un renversement de la relation stratégie – contrôle comme le montre la figure ci-dessous.

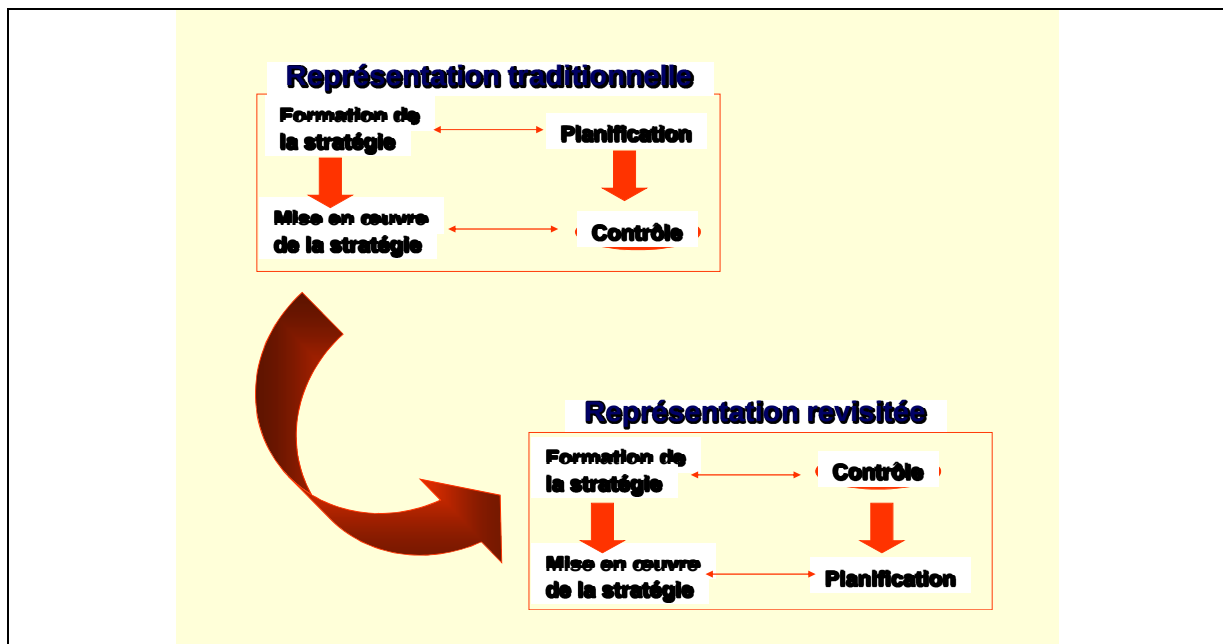


Figure 1. Inversion de la relation stratégie/contrôle (Simons, 1995, d'après Naro¹⁰)

Section III : Contrôle de gestion, contrôle interne, gouvernance

Le développement et la généralisation du contrôle de gestion depuis son émergence nécessitent de clarifier son positionnement par rapport au contrôle interne.

Le contrôle interne concerne la fixation des règles, des procédures et le respect de celles-ci. Il se caractérise par son aspect formel, technique, normatif et par son formalisme bureaucratique fondé sur les données historiques fournies essentiellement par le système comptable classique.

L'ordre des experts-comptables et comptables agréés (1977) en donne la définition suivante : « *c'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation et la mise en place des méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci* ».

¹⁰ gerald.naro.free.fr/cariboost_files/DSCG3.ppt

Pour l'American Institute of Certified Public Accountants (1949), le contrôle interne comporte deux catégories de sécurités :

- sécurités comptables : elles comprennent les plans d'organisation et les procédures et documents qui intéressent la sauvegarde des actifs et la fiabilité des états financiers ;
- sécurités administratives : elles comprennent les plans d'organisation et les procédures et documents qui intéressent les processus décisionnels conduisant à l'autorisation des transactions de la part de la direction.

Bouquin¹¹ offre une carte de contrôle interne fondée sur la typologie de R.N. Anthony (1965) comme le montre la figure ci-dessous.

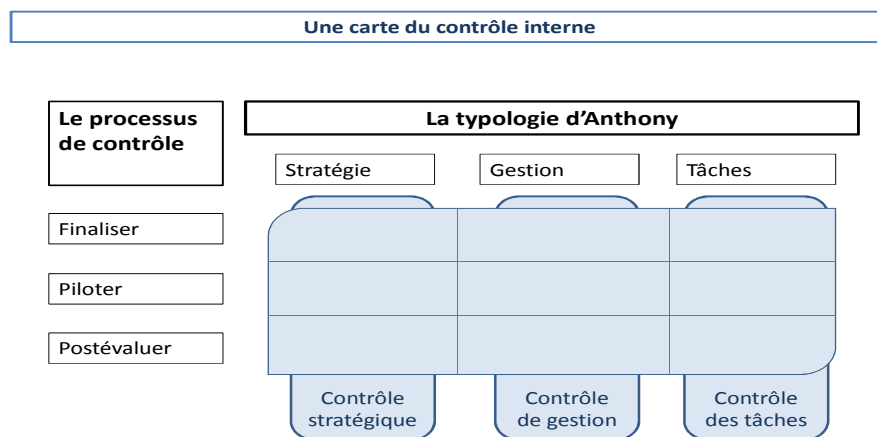


Figure 2. Carte de contrôle interne (d'après Bouquin)

Le contrôle de gestion et les audits financiers ou opérationnels forment une partie intégrante du dispositif global du contrôle interne.

La relation entre le contrôle interne et le contrôle de gestion est double :

- un contrôle de gestion efficace ne peut fonctionner sans qu'un contrôle interne minimum n'assure la fiabilité des informations utilisées par celui-ci.
- d'autre part, un contrôle de gestion performant fait partie intégrante du dispositif de contrôle interne.

L'utilité du contrôle interne pour le contrôle de gestion est montrée dans le tableau ci-dessous.

¹¹ <http://www.crefige.dauphine.fr/pedagogie/poly/UV13-1.pdf>

Eléments de contrôle interne	Intérêt pour le contrôle de gestion
Point 1 : une organisation adaptée	
Un organigramme clair, Des fiches fonction respectant la séparation des fonctions opérationnelle, comptable ou de contrôle ou alors celle de protection	Aide pour le découpage en centres de responsabilité et pour l'élaboration des tableaux de bord. La fiabilisation de l'information en provenance : de l'inventaire permanent, du contrôle de la production, de la paie, de la comptabilité.
Point 2 : un système de documentaire et d'information efficace	
Un plan comptable adapté Un manuel comptable : fonctionnement des comptes et méthodes comptables en vigueur Un manuel de procédures Des tableaux de bords	Une fiabilité des informations issues de la comptabilité générale surtout dans le cas d'une comptabilité intégrée. Chaque pièce fait l'objet d'une saisie simultanée en comptabilité générale et comptabilité analytique.
Point 3 : Des procédures de contrôle systématique	
Concernant la réalité : des contrôles physiques (immobilisation, stock, personnel, paie), validation des recoupements (créances, banques, stocks). Concernant l'exhaustivité : pré numérotation et contrôle des séquences numériques, rapprochement des documents, existence de fichiers avec un système de classement prédéfini.	La mise à jour du fichier immobilisation (répartition des amortissements) pour identifier les mises en rebuts, les transferts en centre de responsabilité. L'examen de la fiabilité de l'inventaire permanent (repérer les écarts dus à un mauvais contrôle des entrées et des sorties). Une prise en compte des charges réellement engagées et des produits réalisés, dans le respect du principe de séparation des exercices.
Point 4 : Des moyens matériels de protection	
Permettant une limitation de l'accès aux biens et aux valeurs. Assurant une protection efficace de l'information	La fiabilisation de l'inventaire permanent et un meilleur contrôle des flux d'entrées et de sorties. La protection des données informatiques de gestion contre le piratage et les erreurs de manipulation et les virus.
Point 5 : Un personnel compétent, actif et intègre	
Assuré par des procédures de recrutement, une politique de formation et de rémunération adaptée et aussi un contrôle rigoureux de l'activité	Un personnel mieux formé aux outils de gestion (informatique) et sensible aux problèmes de contrôle.
Point 6 : Un système de supervision	
Prévoyant des procédures d'autorisation : visas, signatures. Incluant un système de supervision : assurée par la direction, relayée par les chefs de service, complétée par les auditeurs internes et les contrôleurs de gestion.	La limitation des dérapages budgétaires par un contrôle a priori des engagements importants et un suivi a posteriori mais des consommations budgétaires avec procédures d'autorisation pour les dépassements.

Tableau 1. L'utilité du contrôle interne pour le contrôle de gestion (d'après Bouberbala¹², inspiré de Fabre et al, 2008, p.8-9)

Etant partie intégrante du contrôle interne, le contrôle de gestion hérite des principes de celui-ci, comme¹³ :

a- **le principe d'organisation** il faut éviter l'empilement des outils et adapter le système de contrôle avec la structure de l'entité. L'organisation du système de contrôle doit être

¹² Cours de R. Bouberbala (master professionnel CCA, 2012/2013)

¹³ R. Bouberbala, op.cit.

formalisée et vérifiable. Ceci passe, entre autre, par l'établissement d'un manuel de procédures relatives à l'établissement des budgets, de la comptabilité de gestion et des tableaux de bord.

b- **le principe d'universalité** : Le système de contrôle de gestion doit concerner l'intégralité de l'entité contrôlée et inclure dans le périmètre de contrôle toutes les unités même celles externalisées.

c- **le principe d'intégration** : le système de contrôle doit inclure et intégrer des procédures d'autocontrôle qui permettent de détecter les erreurs ou les anomalies dans les informations recueillies.

d- **le principe d'harmonie** : le système de contrôle doit être adapté aux caractéristiques de l'organisation, à celles de son environnement et aux missions et objectifs qui lui sont impartis.

e- **le principe de permanence** : les méthodes et procédures du contrôle de gestion doivent être appliquées de façon permanente de manière à permettre la comparaison inter-temporelles et de garantir une certaine objectivité.

f- **le principe d'information** : le contrôleur de gestion ne peut se contenter d'une information utile, il doit vérifier sa pertinence. Elle doit être adaptée à son objet et son utilisation et disponible dans le temps et les lieux voulus. L'information doit être objective, communicable et vérifiable.

g- **le principe d'indépendance** : les objectifs du système de contrôle de gestion sont atteints indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l'organisation. De ce fait, le contrôle de gestion doit s'adapter à de nouveaux procédés pour garder sa fiabilité.

Le contrôle de gestion « appartient » donc au contrôle interne. Ce dernier est un élément clé de la **gouvernance**.

Le contrôle de gestion prend donc toute son importance en tant qu'outil de la bonne gouvernance, car il constitue une pièce centrale du contrôle interne.

La notion de gouvernance s'est développée dans un cadre plutôt socio-politique, lié à la pertinence des actions d'un gouvernement d'Etat mais elle s'étend de plus en plus au gouvernement d'entreprise. Rappelons que, la **gouvernance**, désigne « *le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées. Il spécifie la répartition des droits et des responsabilités entre les différents participants, comme le conseil d'administration, les dirigeants, les actionnaires et autres parties prenantes. Il détermine la structure par laquelle les objectifs de l'entreprise sont choisis, par quels moyens ils sont atteints et comment sont pilotées les réalisations vers ces objectifs* » (OCDE 2004).

Selon l'IT Governance Institute, la gouvernance a « *pour but de fournir l'orientation stratégique, de s'assurer que les objectifs sont atteints, que les risques sont gérés comme il faut et que les ressources sont utilisées dans un esprit responsable* ». Elle veille en priorité au **respect des intérêts des "ayants droits"** (citoyens, pouvoirs publics, partenaires, actionnaires...) et à faire en sorte que leurs voix soient entendues dans la conduite des affaires.

Initialement utilisé pour désigner la manière dont un gouvernement exerce son autorité économique, politique et administrative et gère les ressources d'un pays en vue de son développement, le concept de "gouvernance" a ensuite été étendu à la **gestion des entreprises**.

Issu de la théorie micro-économique et de la science administrative anglo-saxonne, la notion de "**bonne gouvernance**" a été diffusée dans les années 1990 par la Banque Mondiale, comme la condition nécessaire des politiques de développement.

Le renforcement général de la gouvernance d'entreprise accroît de ce fait l'importance d'un système de contrôle performant qui intègre tous les domaines de l'entreprise.

Section IV : Objectif ultime du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour vocation d'aider l'organisation à « **créer la performance** » (Ardoin, 1994, p. 39). Au vue des développements précédents, la performance n'est plus contrôlée mais pilotée (Lorino, 1995).

Qu'est ce que la performance ? Le terme de la performance connaît un usage surabondant. L'usage de ce mot va de pair avec l'imprécision et le flou des définitions proposées (Bessire, 1999). La performance recouvre des concepts aussi divers que l'efficience, l'efficacité, la pertinence, l'économie¹⁴, l'effectivité¹⁵, la productivité, la création nette de valeur¹⁶, les objectifs stratégiques¹⁷, etc..

Chacun de ces termes ayant une acception théorique précise bien que souvent des ambiguïtés puissent exister autour de certains écrits et exposés. Par exemple la performance, selon Bouquin (2001), se décompose en efficience, efficacité et économie. Pour d'autres la performance englobe l'efficience, l'efficacité et la productivité (alors que la productivité est considérée par les économistes comme un indicateur d'efficience).

On assiste aujourd'hui à un usage renouvelé de ce concept. Depuis quelques années, l'organisation tend à devenir transversale en mettant en place une gestion par les processus. Ces processus impliquent différentes personnes qui doivent travailler ensemble pour partager leurs domaines de compétences. Ainsi, par exemple, une personne chargée du lancement d'un nouveau produit devra travailler en étroite collaboration avec une personne chargée de la qualité. Mais, chacune des personnes impliquées dans les processus a ses propres buts et finalités. Ainsi, n'y a-t-il pas de consensus sur la définition de la performance. Selon Morin (1989), la performance ne peut avoir de signification en soi, elle ne peut en avoir que pour ceux et celles qui y réfèrent dans leur rapport avec l'organisation. Ainsi, la performance est relative et serait en partie fonction de la représentation de la réussite variable selon les organisations et selon les acteurs (Bourguignon, 1996).

Cette absence de consensus sur la définition du concept de performance laisse le champ libre à des jeux de pouvoirs entre les différents partenaires de l'entreprise. Cette absence a conduit à multiplier les représentations de ce concept dont le sens s'est élargi en lui donnant une multitude de dimensions (Saulquin et Schier, 2005). Ainsi, la performance est multidimensionnelle à l'image des buts organisationnels (Bourguignon, 1997).

¹⁴ L'économie consiste à se procurer les ressources à moindre coût.

¹⁵ L'effectivité se prononce sur le triptyque objectifs/ moyens/ résultats. C'est-à-dire en remontant jusqu'aux finalités qui sont à l'origine de l'activité dont on cherche à juger la performance. Selon Le Moigne (1989), il s'agit de vérifier si l'on fait effectivement ce qu'on veut faire. Le Moigne montre qu'avec l'efficacité on raisonnerait sur un seul critère qui est le rapport entre les ressources consommées et les ressources produites et qu'avec l'effectivité, on raisonnerait sur plusieurs critères qui sont les finalités du système. Par conséquent c'est l'effectivité qui est adaptée aux systèmes complexes (Pesqueux, 2002).

¹⁶ Selon Lorino (2003, p. 23) est « *donc performance dans l'entreprise tout ce qui et seulement ce qui contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur (a contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément, si cela n'améliore pas le solde valeur-coût ou le ratio valeur/coût)* ».

¹⁷ Selon Lorino (2003, p. 23) « *est performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques* ». Cette définition a une implication évidente : les systèmes de pilotage ne peuvent en aucun cas être déconnectés de la stratégie, mais doivent au contraire être reliés à elle par des liens explicites et systématiques (Bouquin, 1991).

Section V : Contrôle de gestion et modélisation de l'organisation

1- MODELISATION ET OUTILS DE PILOTAGE

Pour piloter cette performance multidimensionnelle et multiforme, nous assistons aujourd'hui à des modélisations de l'organisation qui permettent de répondre à cet objectif et qui produisent des outils comme :

- comptabilité financière ;
- comptabilité de gestion (coûts complets, coûts partiels, imputation rationnelle des charges fixes). La comptabilité de gestion servira au contrôleur de gestion à calculer le coût des produits. Elle permet de modéliser les relations existant entre les ressources consommées par l'entreprise et sa production de biens ou de service ;
- comptabilité à base d'activité (ABC/ABM¹⁸), se fondant sur une modélisation de l'organisation par processus et activités qui contribuent à la création de valeur ;
- prix de cession interne (PCI) : les prix de cession interne vont permettre d'isoler les performances de chacune des unités et de les mettre dans une situation proche de celle qui serait la leur si elles étaient indépendantes ;
- comptabilité budgétaire (budgétisation et contrôle budgétaire). Le budget projette sur des sous-unités les impératifs financiers de rentabilité de l'entreprise. L'agrégation de l'ensemble des budgets doit fournir un compte de résultat prévisionnel. Chaque sous-unité de l'entreprise se voit alors demander d'indiquer quelles actions elle compte lancer durant l'année pour contribuer à la stratégie et quelle sera sa contribution au chiffre d'affaires et au résultat. La déclinaison de la stratégie est évaluée de manière exclusivement financière et comptable. En cours d'année, un suivi des écarts du réel par rapport au budget est réalisé et doit donner lieu à des ajustements. A la fin de chaque exercice, une évaluation globale est réalisée sur la situation budgétaire de chaque unité ;
- Tableaux de bord ;
- *Kaizen costing / Target costing* : méthode des coûts cibles : c'est une méthode d'évaluation des coûts de production qui s'appuie uniquement sur une analyse des fonctions attendues par les clients d'une entreprise ;
- *Benchmarking*¹⁹, EVA/MVA²⁰, *Reengineering*²¹, *Balanced Scorecard*²² : outils de la création de valeur

¹⁸ Activity Based Costing / Activity Based Management

¹⁹ Le **benchmarking** est une technique de marketing (mercatique) ou de gestion de la qualité qui consiste à étudier et analyser les techniques de gestion, les modes d'organisation des autres entreprises afin de s'en inspirer et d'en tirer le meilleur. C'est un processus continu de recherche, d'analyse comparative, d'adaptation et d'implantation des meilleures pratiques (références) pour améliorer la performance des processus dans une organisation.

²⁰ Economic Value Added / Market Value added

²¹ Le Reengineering (réingénierie) est la réorganisation d'un processus industriel ou d'un système d'information existant, généralement afin de le rendre plus efficient.

²² Tableau de bord prospectif (ou équilibré). Le balanced scorecard est utilisé par les managers afin de s'assurer que l'action de leur entreprise est conforme aux objectifs fixés sur le long terme. Plutôt que de se focaliser uniquement sur des enjeux financiers, il permet de gérer la performance globale d'une société en s'appuyant sur quatre grandes perspectives : la perspective financière (analyse des bénéfices financiers et des pertes), la perspective client (analyse de l'impact de l'entreprise auprès de la clientèle), la perspective processus interne (analyse de l'efficacité des processus internes à l'entreprise) et la perspective apprentissage et développement (analyse de la politique RH de l'entreprise).

- Etc..

Nous nous focalisons dans ce qui suit sur la modélisation de l'un des indicateurs de performance le plus utilisé à savoir **le coût**.

2- MODELISATION DES COÛTS

« Un coût est une construction, il n'a de sens que dans un scénario donné...d'où l'importance de disposer de concepts clairs » (Bouquin, 2008). Or toute construction nécessite une modélisation qui est une représentation simplifiée et finalisée d'une entité à partir d'un ensemble de caractères.

Le plan comptable français a manifesté une volonté d'harmonisation pour définir les coûts. Il a mis en place un système d'information se chargeant du calcul des coûts. Ce système d'information, c'est la comptabilité de gestion. Mais, à l'inverse de la comptabilité générale, il n'y a pas de normes. Le plan comptable privilégie le contenu des coûts.

☞ Le plan comptable français définit un **coût** comme étant la **somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable**. Un coût est défini par les trois caractéristiques suivantes :

- le **champ d'application du calcul** : un moyen d'exploitation, un produit, un stade d'élaboration du produit etc.
- le **contenu** : les charges retenues en totalité (coût complet) ou en partie (coût variable, coût direct) pour une période déterminée,
- le **moment du calcul** : antérieur (coût préalable) ou postérieur (coût constaté) à la période considérée.

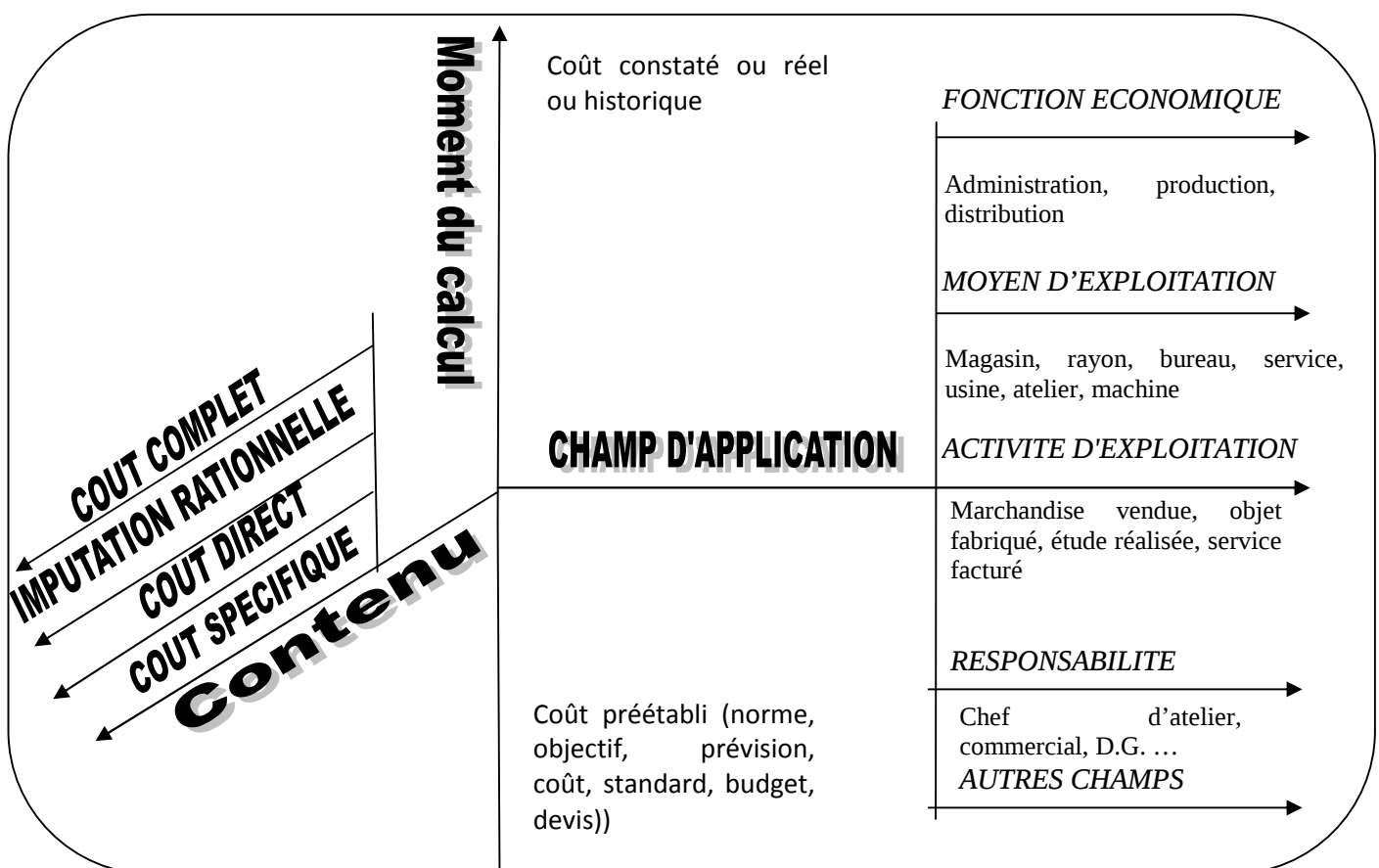


Figure 3. La problématique des coûts selon le plan comptable français

La construction d'un système de coût appelle trois phases (Mévellec, 2005) :

- la première étant la définition des principes généraux,
- la deuxième est consacrée à la création de l'architecture interne, et
- la dernière sert à la mise en place des procédures de calcul utiles à la qualification du système.

La modélisation d'un système de coût s'appuie sur les paramètres suivants (Mévellec, 2005) :

- **le choix du langage** : il est en priorité monétaire mais aussi physique prenant en compte les préoccupations environnementales. « *De ce fait, les système de coûts se nourrissent à la fois de comptabilité financière, qui leur fournit les bases d'évaluation, et d'autres systèmes, riche en données physiques comme la gestion de la production, la gestion commerciale, la recherche développement, l'analyse de la valeur ; etc ; l'aide à la décision fournie par les systèmes de coûts s'exprime aussi bien dans le registre physique que monétaire, le physique étant supposé anticiper le financier* » ;

- **le périmètre** : de prime abord un système de coût est délimité par la frontière juridique de l'entité considérée. Or la complexité accrue des organisations, oblige à redéfinir le périmètre d'analyse par rapport à son objet (client, zone géographique, domaine stratégique, etc.) Idéalement le périmètre se définit par son contenu. Face aux risques de changements, il est préférable de se contenir à la source des données comptables qui n'est autre que l'organisation juridique. Toutefois, selon l'objet du système de coût, la couverture de l'organisation peut être partielle ou globale. Alazard & all (2007) identifie le périmètre au champ d'application pouvant être : une fonction, un moyen d'exploitation, une activité ou un centre de responsabilité ;

- **le statut** : les dirigeants d'une entreprise ont le choix entre la construction d'un système unique ou d'un système de coût parallèle à celui qui est reconnu légal. L'avantage est de disposer d'informations pertinentes pour la gestion locale. L'inconvénient est le risque de voir se développer des comportements opportunistes face à des signaux différents émanant de chaque système ;

- **la maille d'analyse** : elle correspond à la définition des éléments à partir desquels le système se construira soit le produit (ou service) ou alors la structure de l'organisation. Dans le premier cas, le suivi de la consommation sera privilégié. En revanche, dans le deuxième cas, il sera question de la répartition des responsabilités.

Le gestionnaire face aux coûts

Le gestionnaire doit choisir un coût en fonction du critère de pertinence et d'opportunité.

◆ La pertinence du coût

Pour qu'un système d'information soit efficace, les résultats du traitement doivent être en adéquation avec les objectifs et les besoins de l'utilisateur.

Le meilleur coût est celui qui apparaît au bon moment et à la bonne place, qui parvient au bon utilisateur avec la précision souhaitée par ce dernier.

Remarque : La notion de pertinence est subjective : elle est différente selon les entreprises en fonction de leur facteur de contingence.

◆ Le coût d'opportunité

C'est un manque à gagner résultant d'un renoncement imposé par le choix. C'est une perte de ressources probable.

La comptabilité de gestion néglige le coût d'opportunité. On retrouve cette notion dans les modèles de gestion de stocks, dans le calcul de pénurie.

◆ **Le pouvoir du gestionnaire sur les coûts**

On distingue:

- ❶ Le *coût irréversible*: il n'est plus possible de revenir sur la décision d'engagement.
- ❷ Le *coût contrôlable* : dans ce cas le décideur a un pouvoir total sur l'apparition de ces coûts (exemple l'embauche d'un salarié). Il est dit administré quand il est imposé par l'extérieur : exemple les taux de cotisations sociales.
- ❸ Le *coût dit déterminé* lorsqu'il a une relation claire avec l'effet obtenu.
- ❹ Le *coût discrétionnaire* lorsque la relation est plus diffuse (ou coût programmé ou planifié) C'est un coût dont la fixation du montant est laissée à la discrétion d'un responsable en raison de l'inexistence d'une relation de causalité avec le niveau d'activité du centre de responsabilité concerné.
- ❺ Le *coût caché* provoqué par un élément connu mais dont les charges qu'il génère ne sont pas isolées pour le calcul. Exemples : la non qualité, les délais d'attente des clients.
- ❻ Les *coûts externes* ou coûts transférés à des tiers extérieurs à l'entreprise.

Exemple : frais de stockage de marchandises chez un fournisseur.

❼ Le *coût non contrôlable* ou coût administré est un coût qui ne varie pas proportionnellement au niveau d'activité et concerne essentiellement les services fonctionnels d'une entreprise qui ne peuvent être tenus pour responsables (Ex : Coût administré ou imposé par l'Etat tel que les impôts et taxes et les charges patronales).

❽ Le *coût d'opportunité* (ou coût d'option ou coût de renonciation) est constitué par le manque à gagner causé par la renonciation à une décision. C'est le cas de la privation de production qu'entraîne le fait de ne pas utiliser un facteur de production donné. Il est évalué par le manque à gagner déterminé par la différence entre le résultat d'une décision et le résultat généré par la meilleure décision possible.

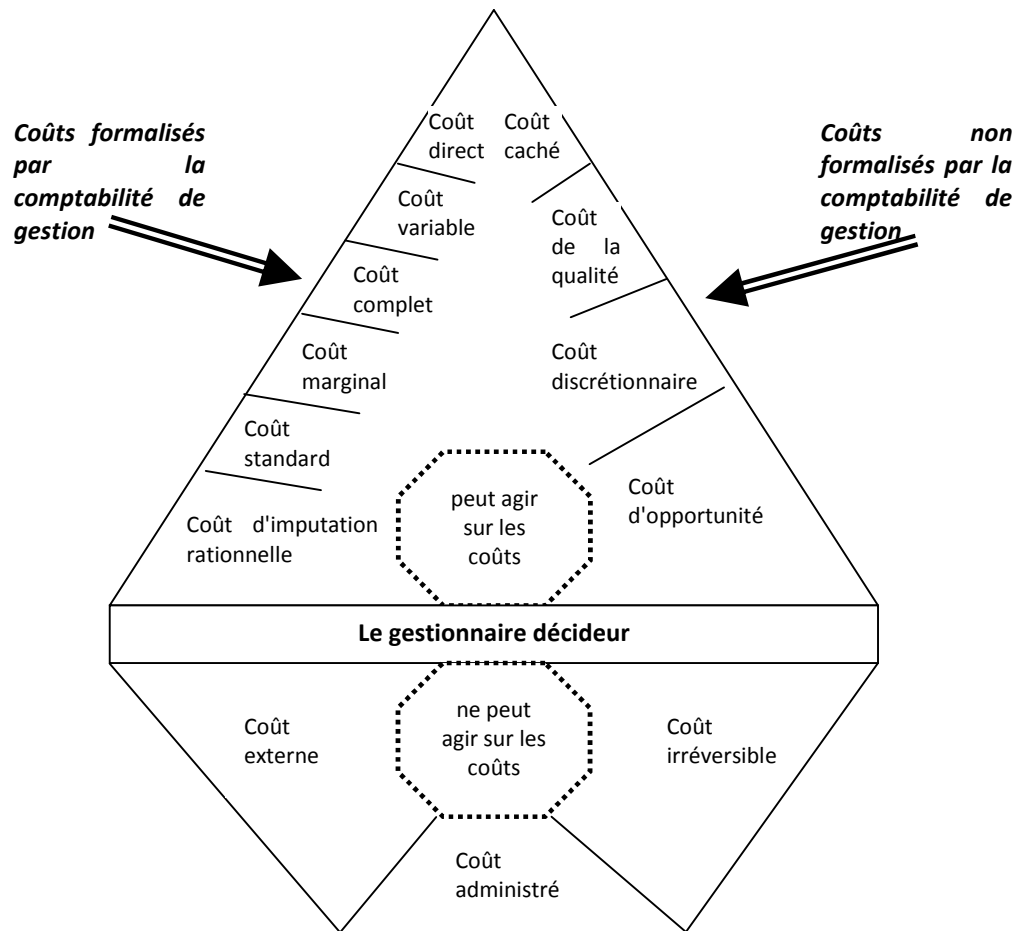


Figure 4 : Le gestionnaire face aux coûts

En conclusion, le contrôle de gestion apparaît comme une étape charnière entre la définition stratégique et sa mise en œuvre. La modélisation de l'organisation et par voie de conséquence, des outils de contrôle est l'interprétation de la vision que l'on se donne du contrôle de gestion. De ce fait, le choix entre les types de modélisation dépend des besoins des décideurs et des contraintes issues de l'environnement.