

Sara Jouven
Amélie Goncalves
Xavier Capronnier

A l'attention de :
Monsieur Berland

LE CONTROLE DE GESTION CONTRIBUE-T-IL A
AMELIORER LE MANAGEMENT DE L'ENTREPRISE ?

DESS Contrôle de Gestion Sociale
Année 2002-2003

SYNTHESE

Au terme de notre étude, il apparaît que le contrôle de gestion, même s'il est bien défini de façon conceptuelle, est dans son application opérationnelle beaucoup plus large et floue qu'il n'y paraît. Nous nous interrogeons alors sur l'influence concrète et réelle du contrôle de gestion et de ses acteurs sur le management au sein des organisations.

On s'aperçoit que suivant la structure organisationnelle dans laquelle le contrôleur de gestion évolue (structure fonctionnelle, hiérarchico fonctionnelle ou matricielle définies par Mintzberg), sa mission, son rôle et les outils qu'il utilise, sa fonction et son influence sur le management varient significativement.

En effet :

Suivant son rattachement hiérarchique, son influence sur le management sera directe ou non allant d'une mission de simple aide à la décision à celle d'un réel manager opérationnel.

Suivant les jeux de pouvoirs des actions et des niveaux d'intelligence émotionnelle de l'organisation ainsi que de son histoire, sa place sera plus ou moins contrôlée et importante (son autonomie en tant que cadre en sera modifiée). Le choix des outils sera donc primordial pour occuper une réelle place au sein de l'organisation. De la compréhension des facteurs de contingence dépend la légitimité et la reconnaissance du contrôleur de gestion.

La place du contrôleur de gestion, même si elle tend à subir autant de facteurs d'histoire, individuels et collectifs de contingences, semble tout de même entrer dans une phase de mutation profonde affectant et formalisant sa mission. Le développement de l'activité de contrôle fait émerger des métiers différents au sein même du contrôle de gestion. Les réglementations et normes actuellement mises au point sont renforcées par les procédures de benchmarking. De ce fait, le rôle du contrôleur de gestion et son influence sur le management semblent sensiblement s'accroître au sein des organisations gérées de façon matricielle ou par processus.

SOMMAIRE

INTRODUCTION :	4
-----------------------------	----------

PREMIERE PARTIE : LE CONTROLE DE GESTION, UN DES ASPECTS DU MANAGEMENT....	5
-----------------------------------------------------------------------------------	----------

<i>I - Management & Manager :</i>	5
----------------------------------------------------	----------

A/ Présentation	5
-----------------------	---

B/ Le comportement des managers :	6
-----------------------------------------	---

1) Pouvoir et autorité.....	6
-----------------------------	---

2) Plusieurs types de managers	6
--------------------------------------	---

<i>II - Missions et rôles du Contrôleur de Gestion :</i>	7
-----------------------------------------------------------------------	----------

<i>III - Profil du Contrôleur de Gestion :</i>	8
-------------------------------------------------------------	----------

DEUXIEME PARTIE : L'INFLUENCE VARIABLE DU CONTROLE DE GESTION SUR LE MANAGEMENT.....	10
---------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

<i>I - Structures organisationnelles et place du Contrôleur de Gestion:</i>	10
------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

A/ Place et rôle du contrôleur de gestion en fonction de son rattachement hiérarchique :	10
------------------------------------------------------------------------------------------------	----

1) La direction générale.	10
--------------------------------	----

2) La direction financière.....	10
---------------------------------	----

3) Le rattachement au directeur général :	11
-------------------------------------------------	----

4) Le rattachement au directeur financier :	11
---------------------------------------------------	----

5) Autre positionnement : le rattachement en réseau	12
-----------------------------------------------------------	----

B/ Les trois grands types de structures organisationnelles	12
------------------------------------------------------------------	----

1) Structure fonctionnelle simple:	12
------------------------------------------	----

2) Structure hiérarchico fonctionnelle ou décentralisée verticalement: « staff and line »	13
-------------------------------------------------------------------------------------------------	----

3) Structure décentralisée horizontalement : « matricielle »	13
--------------------------------------------------------------------	----

<i>II – Le jeu des acteurs.....</i>	14
--------------------------------------------------	-----------

A/ Les jeux de pouvoir.	14
---------------------------------	----

1) Influence des acteurs sur l'environnement :	14
------------------------------------------------------	----

2) Influence de l'environnement sur les paramètres de conception :	16
--------------------------------------------------------------------------	----

B/ ...Et leurs influences sur la structure	16
--------------------------------------------------	----

<i>III - Le choix et la pertinence des outils.....</i>	18
---------------------------------------------------------------------	-----------

A/ Des outils indissociables des acteurs et des structures.....	18
-----------------------------------------------------------------	----

B/ Les outils de contrôle de gestion.....	19
-------------------------------------------	----

C/ La diversité des outils et leur utilisation	21
------------------------------------------------------	----

CONCLUSION	23
-------------------------	-----------

BIBLIOGRAPHIE	24
----------------------------	-----------

MOTS CLES.....	25
-----------------------	-----------

TABLE DES ANNEXES :	26
----------------------------------	-----------

Introduction :

Le contrôle de gestion tel que les ouvrages le définissent actuellement semble de plus en plus s'éloigner de son rôle antérieur de support du service comptable. Relayé jusqu'alors à effectuer le reporting financier et à trouver les clés de répartition analytiques, son rôle évolue considérablement. Le contrôle de gestion est né du besoin de maîtriser des unités décentralisées, de répartir et de contrôler les filiales de groupes de plus en plus complexes et dématérialisés. Son rôle actuel est de plus en plus basé sur une notion de qualité et de benchmarking.

Ainsi, au sein de la réorganisation générale des firmes et de leurs niveaux de délégation, apparaissent de nouveaux managers qui n'étaient jusqu'alors reliés qu'aux fonctions de support ; c'est à dire en dehors des lignes hiérarchiques, dans la technostructure. Au milieu de cette réorganisation, apparaissent de nouveaux types de délégation directement liés au besoin de compréhension et de maîtrise des activités déléguées.

Le contrôleur de gestion prend ainsi une dimension à la fois plus opérationnelle et plus stratégique selon le service et la structure dans laquelle il travaille. Il réintègre, dans un certain nombre de cas, les lignes hiérarchiques. Sa fonction elle même mute de part la nouvelle place que jouent ou peuvent jouer les acteurs.

Ayant connaissance de ces faits, on est alors en droit de se demander si le contrôle de gestion contribue à améliorer le management de l'entreprise.

Afin d'y répondre, nous nous attacherons, dans une première partie, à définir les termes du sujet, puis nous verrons, dans une seconde partie, les paramètres agissant sur l'influence que peut avoir le contrôle de gestion sur le management.

Afin de mettre en lumière la pluralité de leurs incidences sur le contrôle de gestion, l'exposé sera enrichie par les résultats de l'enquête réalisée à cet effet.

PREMIERE PARTIE : LE CONTROLE DE GESTION, UN DES ASPECTS DU MANAGEMENT

Le contrôleur de Gestion dispose d'un éventail de chantiers et d'actions à mener qui peuvent énormément varier selon les situations et influencer de façon directe ou non, et concrète ou non, sur les modes de management. Comme le montre notre étude, cela dépend de façon cruciale de la place du contrôleur de gestion dans la ligne hiérarchique.

De même, le style de management de part son effet d'histoire, va avoir une influence déterminante sur l'organisation, comme sur le style de manager qu'elle abrite.

I - Management & Manager :

A/ Présentation

Le management se définit comme un style de direction qui régule l'organisation fonctionnelle. Le management influe et découle à la fois des objectifs et de ceux qui les mettent en place. Suivant la volonté des dirigeants, ou l'effet d'histoire de l'organisation, il s'impose dans le temps et sur les managers proprement dit comme un élément à la fois incontournable et en perpétuelle évolution.

Longtemps résumé en terme d'efficience, le management prend de plus en plus en compte la dimension sociale et les paramètres de l'efficacité comme étant des facteurs déterminants de la pérennité de l'entreprise. La performance alliant efficience et efficacité sur le long terme crée son mode de régulation. Loin de l'approche mécaniste de Fayolle et Taylor où la motivation des agents au travail se résumait à la rémunération, on intègre désormais les travaux de Mayo, Crozier et Simon, afin de mieux agir sur les paramètres de motivation individuelle, et de permettre l'adéquation entre les intérêts individuels des agents et collectifs de l'organisation.

Le contrôleur de gestion agit désormais également à un niveau opérationnel par le biais de la gestion des interfaces et le contrôle des systèmes d'information. Le développement des services et de l'informatique en est la principale cause. Se faisant le champion des coûts cachés, le Contrôleur de Gestion interagit sur le management

proprement dit. Il instaure les outils de feedback et de contrôle des autres cadres opérationnels en charge d'activité.

Nous allons à présent passer en revue les différents types de managers afin de mieux appréhender la dimension comportementale du manager sur la structure dans laquelle il exerce son pouvoir.

B/ Le comportement des managers :

1) Pouvoir et autorité

Il ne faut pas confondre pouvoir et autorité. Le manager doit être conscient qu'il doit agir, sur la partie formelle comme informelle de l'organisation, s'il veut pouvoir réguler son activité. Certaines personnes savent maîtriser les informations et se rendre incontrôlables (comme les commerciaux aux grands comptes). Ainsi elles peuvent jouir d'une certaine autorité au sein de l'organisation, sur elles-mêmes comme sur les autres.

L'autorité est la capacité à faire respecter volontairement les ordres donnés. Elle s'apparente au charisme. Le subordonné pense alors que l'ordre est légitime.

Le pouvoir est donné de façon formelle par l'organisation à une personne à qui on délègue une responsabilité sur la mise en place d'actions ou de résultats.

Il est primordial de ne pas confondre ces deux notions, car il arrive assez régulièrement au sein des organisations, de constater que celui qui exerce le pouvoir n'a pas suffisamment d'autorité ou que l'un de ses subordonnés en a plus que lui.

On touche dans ce cas aux problèmes de délégation et de contrôle sur lesquels le Contrôleur de Gestion doit se pencher afin de gérer efficacement les interfaces.

2) Plusieurs types de managers

D'après la grille Black & Mouton, il existe 5 types différents de managers selon qu'ils privilégient ou non l'aspect social ou financier de leur service :

Le Bienveillant ne s'intéresse qu'à l'aspect social de son service. Il est très peu efficace, très paternaliste et peu enclin à la délégation de pouvoir. Il évolue au sein des petites structures : PME-PMI ou services de production en niche et de recherche

et développement. On le trouve chez les ingénieurs où la standardisation des qualifications est la seule référence de productivité par exemple.

L'explosif ne s'intéresse à l'instar du bienveillant qu'au côté efficient de son service. Il ne tient pas compte du côté social de son travail de manager. S'il est mauvais gestionnaire de façon technique, ce qui se retrouve être le cas assez rapidement tant les jeux individuels se mettent en place au mépris de la production, il devient réellement despotique.

Le consultatif comme le Participatif essaient de s'intéresser à tout en même temps. Ils ne privilégient ni le financier, ni le social. Suivant le mode de régulation hiérarchique et leur charisme naturel, ils vont aller jusqu'à prendre leurs décisions de façon collective en faisant participer chacun, ou simplement consultative en interrogeant chacun avant de prendre leur décision finale.

En considération de notre étude, on se rend effectivement compte qu'à certaines fonctions équivalentes, les contrôleurs de gestion ont des fonctions et une influence sur le management qui ne peuvent s'expliquer que part des facteurs individuels ; comme c'est le cas entre Monsieur Henri JOUVEN et Monsieur Sébastien JACQUEY. Monsieur Henri JOUVEN travaille au Siège Social du CRESERFI (Organisme financier) dans un mode de fonction hiérarchique. Il définit son rôle comme celui de conseiller qui permet la remonté d'information et anticipant sur la base de différents scénarios possibles. Monsieur Sébastien JACQUEY, au siège social d'ISS France, travaille sur le budget et le contrôle des coûts et considère que les décisions sont prises de façon bilatérale avec le service du contrôle de Gestion.

II - Missions et rôles du Contrôleur de Gestion :

Le contrôleur de gestion est souvent rattaché à la direction financière ou au directeur du contrôle de gestion, voire à la direction générale en structure moyenne.

Au siège, il a en charge un ou plusieurs centres de profit ou unités de production, ou domaine d'action (l'ensemble s'il est contrôleur central). Son rôle d'interface avec le terrain est assez prégnant.

En petites structures (PME), sa fonction est souvent cumulée avec les missions finances et comptabilité, mais dans les grands groupes, elle est assurée par divers postes comme :

Le contrôleur - assistant (ou contrôleur junior) : a la responsabilité d'un ou deux domaines d'activités (tableaux de bord, analyse des stocks, frais généraux, etc.) ;

Le contrôleur budgétaire élabore et contrôle les prévisions et réalisations budgétaires ;

Le contrôleur de gestion industrielle : rattaché au directeur du site, il exerce la fonction de contrôleur de gestion central, responsable de l'analyse des prix de revient, des coûts de production, etc. Il intervient activement dans l'amélioration de la rentabilité en plus de ses missions de contrôle budgétaire et du reporting ;

Le contrôleur de gestion commercial : élabore les tarifs et les marges, analyse la rentabilité des produits par marché, par zone, et contrôle les coûts de distribution. Il intervient, en collaboration avec le directeur commercial, sur la prévision des ventes et la définition des objectifs.

III - Profil du Contrôleur de Gestion :

Le contrôleur est en quelque sorte le navigateur de l'entreprise. Il doit connaître les objectifs (qu'il aide en général à définir), mettre en place les plans d'action tout en s'assurant du bon suivi de l'activité de l'organisation. Il crée les outils permettant d'exercer un réel feedback sur l'activité et définit les critères de performance liés aux différents responsables de ces activités. Il est souvent considéré comme :

Le conseiller économique de l'entreprise, dans les structures fonctionnelles lorsqu'il est placé au sein de la technostructure ou au siège d'une multinationale (c'est-à-dire de tous les responsables). C'est le cas de Monsieur Sébastien JACQUET, consultant chez CAPGEMINI, qui travaille à la direction générale du siège de France Télécom dans un service de plus de dix personnes et qui a pour mission de mettre à disposition de la direction des outils de pilotage.

Le « mécanicien » du système budgétaire (il conçoit, anime et entretient le système). Son rôle initial est celui du reporting financier, il choisit les clés de

répartitions et les suit. C'est le cas de Monsieur Sébastien JACQUEY, salarié d'ISS France qui travaille au contrôle des coûts et sur le budget annuel au sein de son siège social. Il explique que son rôle est formalisé et que les choix des clés, un fois entérinés par la direction générale, s'imposent à tous, y compris à son propre service.

Et l'« animateur » du système de contrôle de gestion. Il joue ce rôle lorsqu'il est implanté dans une structure matricielle. Dès lors, il peut dans certains cas être chef de projet et jouer un réel rôle de manager. C'est le cas de Monsieur Philippe LAMOTTE travaillant au siège Social de la COGEMA Deutschland – UG. Il définit son organisation comme matricielle et explique travailler à la fois pour le siège et la direction financière. Il définit son rôle à long terme comme celui d'un conseiller et celui à court terme comme celui du décideur, y compris dans le cadre de son comité de direction. Par contre, son service est inférieur à 5 personnes, ce qui montre bien le côté matriciel de l'organisation.

Après avoir présenté les termes du sujet, nous allons étudier dans une première partie les raisons pour lesquelles l'influence du contrôle de gestion sur le management est à géométrie variable.

DEUXIEME PARTIE : L'INFLUENCE VARIABLE DU CONTROLE DE GESTION SUR LE MANAGEMENT

I - Structures organisationnelles et place du Contrôleur de Gestion:

Nous allons voir de façon plus précise l'importance du système organisationnel sur la fonction et l'influence du Contrôleur de Gestion sur le management de l'organisation.

Selon Mintzberg, il existe différentes structures organisationnelles qui influencent directement le type de régulation hiérarchique et le jeu des acteurs entre eux, comme le démontre les études de Crozier. L'adéquation des objectifs en découle de façon directe.

A/ Place et rôle du contrôleur de gestion en fonction de son rattachement hiérarchique :

Dans ces structures classiques et de petites tailles, le contrôleur de gestion est très souvent rattaché à la direction générale ou à la direction financière.

1) La direction générale.

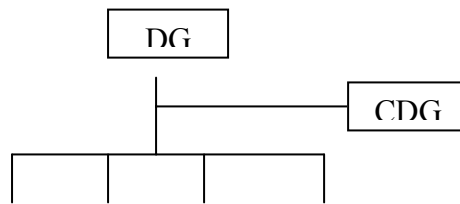
Elle définit la stratégie et oriente souvent l'action du contrôleur de gestion, même si avec le temps, on se rend compte que le choix des indicateurs en collaboration avec le contrôle de gestion finit par orienter également la stratégie. En effet, les systèmes d'information et de tableaux de bords orientent bien évidemment à long terme comme à court terme les choix stratégiques.

2) La direction financière.

La complémentarité est évidente avec le contrôle de gestion qui a pour particularité d'avoir une mission plus transversale.

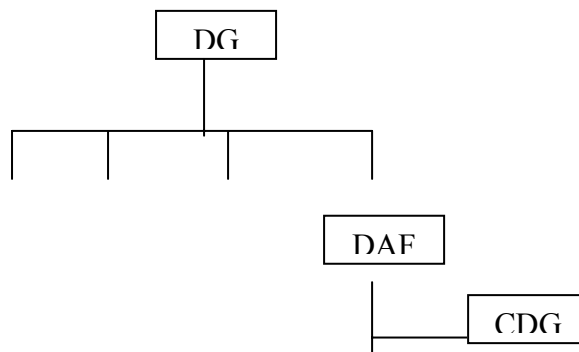
Sa place au sein des petites structures comme au sein des grandes va dépendre de son positionnement hiérarchique et de son rattachement direct ou indirect à la direction générale ou à certains services de sa structure.

3) Le rattachement au directeur général :



C'est la solution qui apporte le plus de légitimité au contrôleur de gestion lorsqu'il ne dispose pas de pouvoir hiérarchique. Ce pouvoir est souvent informel ; il s'appuie sur l'influence dont le contrôleur de gestion dispose sur l'élaboration de la stratégie. Il assure alors souvent la cohérence du niveau de contractualisation avec la stratégie et l'exploitation, jouant ainsi le rôle de consultant interne et de formateur auprès des opérationnels.

4) Le rattachement au directeur financier :

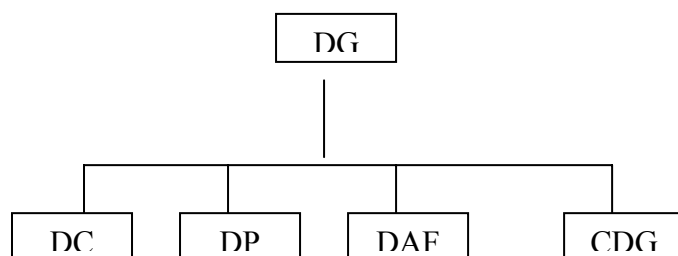


Cette solution présente plusieurs inconvénients. Elle diminue l'influence du contrôleur de gestion sur la direction financière (« écran » plus ou moins opaque pouvant être généré aussi bien par son étiquette de financier que par la personnalité du directeur financier). Ceci peut rendre plus difficiles ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leurs responsables, car il est à la fois juge et partie. C'est ce que montre notre étude avec le cas de Monsieur Henri JOUVEN, rattaché directement en n+1 au directeur financier, qui explique que l'on ne peut être à la fois juge et parti et que son rôle ne peut par le fait être opérationnel. Il exerce exclusivement une fonction de support et permet de faire remonter les informations

utiles afin d'aider à la décision la direction générale, mais le lien ne semble effectivement pas être direct.

Enfin, les sources d'information seront prioritairement de natures économique et financière au détriment de données physiques opérationnelles (volume, qualité, délai, etc.).

5) Autre positionnement : le rattachement en réseau



Certaines organisations ont placé la fonction au même niveau que les principaux responsables de l'entreprise, ce qui peut faciliter les communications.

B/ Les trois grands types de structures organisationnelles

1) Structure fonctionnelle simple:

La forme fonctionnelle est souvent considérée comme hiérarchique car le directeur général s'entoure de spécialistes qui, par affinité et complémentarité, l'aident de façon directe. Le contrôleur de gestion est rattaché à la technostructure et conseille le directeur générale de façon directe. Dans ces petites structures, le rôle du contrôleur de gestion est ouvert: il s'étend de l'activité extra comptable à la mise au point de procédures concernant la gestion des interfaces entre les services. La faible formalisation de la structure et de son fonctionnement laisse à la personnalité de chacun une place déterminante.

Quand l'activité s'étend, le système fonctionnel simple laisse souvent place à une organisation bureaucratique du fait des procédures mises en place pour faire face au changement. Le directeur général, le plus souvent, ne souhaitant pas déléguer son

pouvoir, risque de faire apparaître des luttes internes qui risquent de compromettre les objectifs de l'organisation.

2) Structure hiérarchico fonctionnelle ou décentralisée verticalement: « staff and line »

La délégation des pouvoirs est réelle et les décisions sont prises le plus souvent par mode consultatif. La place accordée à la technocratie est prédominante. Les services sont responsables de leurs activités ainsi que du maintien et de l'atteinte de leurs objectifs. La technocratie aide toute l'organisation par le biais du recours aux experts envoyés par le siège afin d'aider les managers opérationnels.

Le contrôleur de Gestion, comme tous spécialistes, ne possède qu'un rôle consultatif au sein de l'organisation. L'imposition d'application ne peut se faire que par la voix de la direction générale. Ce système nuit directement au rôle opérationnel et à l'influence possible du contrôleur de gestion sur le management. Effectivement, les managers opérationnels les voient alors comme le risque d'un contrôle du siège, ce qui conduit à pratiquer des politiques d'éviction et à générer une réelle rétention d'informations. La place du directeur général est alors primordiale dans le succès ou l'échec de la mise en place d'outils au sein des unités décentralisées ou services autonomes. Se pose alors le problème général de ce type de services qui agissent indépendamment les uns des autres et peuvent développer des objectifs parallèles ou contradictoires aux réels objectifs de l'organisation.

3) Structure décentralisée horizontalement : « matricielle »

Cette structure favorise la décentralisation et non plus la délégation du pouvoir. On y instaure pour les managers des directions générales un système de standardisation des résultats. Cette forme d'organisation prend souvent la forme matricielle. C'est au sein de ces structures rattachées et contrôlées par des holdings que se mettent en place des formes de gestion transversales par projets ou par processus.

Le seul inconvénient de ce système est qu'il donne dans certains cas aux managers, notamment par le biais du benchmarking, l'impression d'un contrôle constant et pesant, générateur également de stratégie d'asymétrie de l'information

Le service de contrôle de gestion dans ce type de structure se divise en deux pôles :

- Les contrôleurs de gestion situés dans la technostructure ont travaillé sur l'activité du siège et la coordination des entités décentralisées inférieures
- Les contrôleurs de gestion situés dans les unités décentralisées doivent assurer la remontée de l'information et ont un rôle opérationnel au sein de leur entité propre.

Tel est le cas de Monsieur LAMOTTE.

Ainsi, la place du contrôleur de gestion au sein de l'organisation est loin d'être figée. Elle semble dépendre à la fois de son rattachement à sa hiérarchie, de son domaine d'activité, de sa mission, du type d'organisation dans lequel il évolue et du niveau de structure dont il dépend (siège ou unité décentralisée). Maintenant que nous venons de mettre en lumière un à un les leviers influençant son rôle et sa place, nous allons essayer de déterminer et de relier ces différents facteurs afin de mieux comprendre son rôle réel (de façon générique).

II – Le jeu des acteurs

A/ Les jeux de pouvoir...

« Tout système de contrôle est l'expression d'une attitude à l'égard du pouvoir. » (H. Bouquin, 2001)

1) Influence des acteurs sur l'environnement :

Jean Nizet et François Pichault ont critiqué et approfondi la théorie de Mintzberg sur les configurations organisationnelles.

Pour H. Mintzberg, la coexistence de mécanismes de coordination différents (colle de la structure, élément fondamental qui maintient ensemble les parties de l'organisation) vient des injonctions divergentes de l'environnement.

Or, pour J. Nizet et F. Pichault, leur coexistence provient des jeux de pouvoir. Ils l'ont montré à travers les quatre dimensions caractéristiques du marché pour Mintzberg :

La stabilité : Elle peut également résulter de l'action des membres de l'organisation et ainsi revêtir un caractère politique du fait de ses retombées sur l'organisation concrète du travail. Renforcer ou diminuer la stabilité de l'environnement conduit à privilégier des paramètres de conception opposés tels que la standardisation progressive des procédés et l'ajustement mutuel par exemple.

La complexité du marché : L'enjeu est une plus ou moins grande centralisation de la prise de décision. Une grande complexité assurera une grande marge de manœuvre à ceux qui possèdent un savoir-faire important au sein de l'organisation. Ils ont donc intérêt à la renforcer pour échapper au contrôle et à la centralisation émanant de la hiérarchie pour conserver, voire renforcer, leur pouvoir.

L'hostilité du marché : Le renforcement de l'hostilité permet d'imposer une plus grande discipline de travail, la compétence ne suffit pas, et de ne pas déléguer le pouvoir.

L'hétérogénéité : La différenciation entre unités et niveaux hiérarchiques permet de limiter les jeux politiques car « elle légitime les positions que l'on occupe à l'intérieur de l'organisation, dans un contexte de lutte permanente visant à obtenir les ressources organisationnelles pertinentes. »

Les acteurs de l'organisation ont donc intérêt à influencer les quatre dimensions caractéristiques du marché pour influencer sur le contrôle dont ils pourraient faire l'objet, et ainsi disposer d'une plus grande liberté.

Le risque est inhérent aux organisations décentralisées par exemple. Elles vont tendre à être plus autonomes dans leurs prises de décision, sous couvert d'être plus performantes à travers la prise en compte de leur environnement proche dans la stratégie du groupe. De cette façon, le siège aura moins de contrôle sur les actions de l'unité décentralisée ; actions qui pourront ne pas correspondre à l'intérêt général de l'organisation mais seulement à celui de l'unité.

2) Influence de l'environnement sur les paramètres de conception :

Le choix des paramètres de conception (moyens formels et semi formels que les organisations utilisent pour diviser et coordonner leur travail) correspond au choix d'une forme de contrôle donc à un acte de pouvoir. Les acteurs se servent donc de l'interprétation des caractéristiques du marché pour légitimer leurs choix de mécanismes de coordination du travail.

Une organisation du travail se partage entre la mise en place de mécanismes par les responsables managériaux (idée de Mintzberg) et la stratégie de réappropriation par les opérateurs pour en substituer d'autres, plus conformes à leurs intérêts.

Cédric Lomba justifie la pluralité des modes d'engagement des acteurs dans le processus décisionnel par l'interdépendance entre pratiques décisionnelles et configurations d'acteurs, l'indétermination des frontières décisionnelles (il n'existe pas de séparation entre l'entreprise et son environnement) ainsi que l'intérêt personnel des acteurs, et non par leurs objectifs communs professionnels.

Cela s'explique par le caractère essentiellement opportuniste des stratégies humaines et la part irréductible de liberté qui existe dans toute relation de pouvoir dont parlent Crozier et Friedberg.

Ainsi, selon Henri Bouquin, pour « superposer à un processus une structure organisationnelle conçue de telle sorte que la performance attendue du processus (compétitivité, création de valeur, pérennité) soit optimisée, l'enjeu est d'instaurer un découpage de l'organisation et des critères de comportement tels que le pouvoir, et la responsabilité qui en résulte, soit donnée à celui qui est le mieux placé dans le processus pour agir ou réagir dans le sens attendu. »

B/ ...Et leurs influences sur la structure

Ainsi, l'autonomie exagérée recherchée par tous les acteurs opportunistes est déplorable alors que les interdépendances entre les activités et entre les personnes, au sein des firmes et entre celles-ci, ne cessent de croître. Et alors même que les

performances techniques et économiques reposent de plus en plus sur la qualité des relations établies au sein de chaînes d'acteurs toujours plus longues.

Eugène Enriquez revient sur l'explication de l'évolution des méthodes de consultation et d'intervention visant à favoriser le changement au sein des organisations.

Les organisations ont longtemps été envisagées comme des ensembles opératoires ayant pour but la production de biens ou de services. Plus tard, sous l'impulsion de la psychosociologie et de la sociologie des organisations, elles ont été considérées comme des systèmes sociaux et humains posant des problèmes de liaison, de décision, de pouvoir et de contrôle des activités.

Et depuis quelques années, une autre approche a vu le jour : celle qui appréhende l'organisation comme un système « culturel, symbolique et imaginaire, lieu où s'entrecroisent fantasmes, désirs individuels et collectifs, projets conscients ». Une telle vision implique que l'organisation soit perçue comme un tissu vivant en transformation constante.

En plus de cela, chacune des cinq structures telles que décrites par Mintzberg se distingue des autres « par le type de contexte dans lequel elle est envisageable, mais aussi par des différences fondamentales dans le style de contrôle qui s'y exerce et dans la nature et la localisation des pouvoirs des cinq catégories d'acteurs ».

De par ses spécificités, chaque structure n'est pas adaptée pour recevoir un contrôle de gestion de la même façon. Le contrôle de gestion s'avérera alors plus ou moins performant pour l'organisation qui le met en place.

Henri Bouquin nous en propose une classification :

Type d'organisation	Rôle probable du contrôle de gestion
Structure simple (PME en réseau)	Ne sert pas à déléguer, outil de gestion prévisionnel à l'usage du dirigeant. Le contrôleur est polyvalent, s'il existe.
Bureaucratie mécaniste (administration, entreprises publiques caricaturales)	Rôle de gestion prévisionnelle notamment vers les fonctionnels. Marginalisé et technocratique.

Bureaucratie professionnelle (hôpital, université)	En général, à nouveau peu de rôles dans l'animation : problème de légitimité, de compréhension mutuelle. Mais sa situation dépend de la répartition du pouvoir entre les opérationnels et les fonctionnels administratifs, et du talent du contrôleur pour faire comprendre les processus transversaux.
Structure divisionnelle (grandes entreprises diversifiées)	Rôle fondamental, cette structure repose sur la délégation en objectifs-moyens que permet le processus de contrôle de gestion, "inventé" dans sa forme actuelle en même temps que cette structure par produits et marchés (Alfred Sloan, Donaldson Brown, Pierre Du Pont pour GM et Du Pont dans les années 1920, Pennsylvania Railways au milieu du XIX ^e , selon la description de A. D. Chandler).
Adhocratie (gestion par projets)	Rôle fondamental de délégation et suivi dans les projets. Mais il a des concurrents pour la coordination surtout si le contrôle est très comptable et que le contrôleur s'isole.

Hormis les jeux d'acteurs et les différents types de structure, un troisième grand facteur vient remettre en cause l'influence du contrôle de gestion sur le management : le choix et la pertinence des outils mis en place.

III - Le choix et la pertinence des outils.

On entend par pertinence : une bonne articulation entre les objectifs assignés et les moyens pour y parvenir.

A/ Des outils indissociables des acteurs et des structures

Tout contrôleur de gestion doit s'assurer :

D'une part que les responsables opérationnels aient une vision claire des missions et des objectifs qu'ils ont à atteindre, qu'ils disposent des instruments de mesure et de suivi leur permettant de comprendre l'origine des erreurs et qu'ils engagent des actions appropriées sur la base des dérives constatées.

Et d'autre part que les dirigeants disposent d'une information claire, précise et synthétique pour prendre des décisions.

Ainsi, pour mener à bien sa mission, le choix des outils sera une étape primordiale.

Or l'outil choisi par le contrôleur de gestion, ne pourra être pertinent qu'en fonction de la structure et du comportement des acteurs qui l'entourent. En effet, un outil de gestion est conçu, utilisé, interprété par des décideurs aux caractères très différents et ne peut s'analyser en dehors de ce cadre.

Tant pour l'environnement économique, technologique que pour l'entreprise, il faut donc tenir compte des facteurs de contingence propres à chaque organisation, à chaque moment.

Les outils de gestion ne sont plus perçus comme des réponses uniques, universelles, plaquées de la même manière sur toutes les entreprises, mais comme des propositions satisfaisantes, à un moment donné, dans un contexte donné et spécifiques à chaque organisation.

Ainsi, plusieurs facteurs de contingence peuvent influencer les techniques de contrôle de gestion mises en place : la taille et l'âge de l'entreprise, la structure et le style de direction des acteurs, les contraintes de l'environnement.

Il appartient donc au contrôleur de gestion de bien appréhender ces différents facteurs de contingence avant de choisir l'outil pertinent.

B/ Les outils de contrôle de gestion

Pour bien analyser la définition et l'utilité des outils de gestion, il est important d'identifier deux principes fondateurs :

- La construction d'outils de gestion au sein d'une entreprise se fait à partir de la représentation faite de l'organisation. La vision plus ou moins réelle de la structure, de la hiérarchie, des processus décisionnels, des zones de pouvoir, va conditionner l'élaboration et l'utilisation des outils de gestion.
- Aucune construction d'outils n'est statique. Elle évolue en fonction de l'environnement. Le gestionnaire a besoin de nouvelles informations, de nouvelles analyses de données, de nouveaux domaines d'interprétation qui nécessitent l'amélioration des outils existants ou l'élaboration de nouveaux outils.

Ainsi, il existe de fortes corrélations entre l'évolution du modèle de l'organisation tel qu'il est perçu et géré par les acteurs et les évolutions dans la construction d'outils qui s'appuie sur cette représentation.

Liées à ces évolutions diverses et conjointes, il est possible de repérer plusieurs sources de construction de nouveaux outils de contrôle de gestion.

A titre d'exemple, est reprise plus bas l'analyse proposée par le Commissariat général du plan.

ANALYSE PROPOSEE PAR LE COMMISSARIAT AU PLAN :

1- Des outils liés à une vision de la réalité économique :

A partir d'une représentation économique de l'entreprise, fondée sur un concept précis, des outils sont élaborés pour mesurer et piloter la performance de l'entreprise au travers de ce concept

- le concept de productivité globale
- le concept de valeur ajoutée

2- Des outils liés aux évolutions de technique comptables et de management :

Avec de nouvelles représentations des entreprises (structure aplatie, décentralisée, transversale) apparaissent de nouvelles techniques comptables qui intègrent de nouvelles dimensions ou variables. Ainsi le découpage de l'organisation en activités, processus, projet, conduit à de nouveaux outils de calculs de coûts ou de nouvelles démarches de management :

- comptabilité par activités
- gestion par processus, par projet

3- des outils construits pour des problèmes spécifiques, sur mesure :

Dans le cas de contexte très contingent d'entreprise, dans lequel les outils classiques ne peuvent s'appliquer, les gestionnaires conçoivent des techniques spéciales correspondant à une seule situation d'entreprise :

- un modèle mathématico logique pour un choix d'investissement, par exemple, des compagnies pétrolières en avenir incertain
- un modèle de planification et de contrôle décentralisé mis en place pour la RATP

C/ La diversité des outils et leur utilisation

De nombreuses typologies des outils du contrôle de gestion peuvent être présentées selon divers critères : mise place historique, objectifs visés, horizon temporel, fonction ou service utilisateur.

C. ALAZARD et S. SEPARI proposent une typologie des outils du contrôle de gestion selon leur ordre d'apparition en montrant l'évolution des besoins qu'ils doivent satisfaire, et pour quel champ d'action ils se situent : la stratégie, le suivi opérationnel des fonctions et la structure. Il est alors possible de croiser les outils et les niveaux d'action pour dresser un essai de panorama de l'utilisation du contrôle de gestion.

Ainsi apparaissent trois grands types d'outils : le calcul des coûts, le calcul budgétaire et les indicateurs de performance qui répondent à plusieurs objectifs évolutifs et plusieurs niveaux de décisions de la stratégie, de la structure, du suivi des fonctions.

Outil	Coûts	Budget	Indicateurs
Champ d'utilisation			
Stratégie	X		X
Suivi opérationnel des fonctions	X	X	X
Structure organisationnelle		X	X

Ce tableau peut être confirmé par certaines réponses issues de notre questionnaire.

En effet, pour M. JOUVEN, responsable du contrôle de gestion pour la société CRESERFI, les outils relevant du domaine des indicateurs (tableau de bord) et des coûts (comptabilité analytique, méthode ABC) sont privilégiés lorsque le champ d'action est stratégique.

Quant à M. JACQUET, consultant de la société CAPGEMINI ERNST AND YOUNG, et M. JACQUEY, contrôleur de gestion de la société ISS FRANCE, l'outil indicateur reste le plus utilisé pour chaque niveau de décision (stratégique, opérationnel et structurel).

Pour finir, il est intéressant d'évoquer que le contrôleur de gestion gravite autour de hauts responsables auprès desquels il devra communiquer, exhorter, inspirer, critiquer, persuader et conseiller. Autant de compétences nécessaires à maîtriser par le contrôleur de gestion s'il veut influencer le management. Car il ne suffit pas d'avoir les outils adéquats pour mener à bien sa mission, encore faut-il qu'il soit capable de transmettre, de façon claire et précise, les bonnes informations.

Conclusion

Comme nous venons de le démontrer, il semble ne pas encore exister de standard en la matière du contrôle de Gestion. La contingence, tant au niveau des jeux de pouvoirs des acteurs, que des structures ou du rattachement hiérarchique semble avoir des influences non négligeables sur la place et l'influence du contrôle de gestion sur le management des organisations. Actuellement le contrôleur de gestion semble se définir lui-même dans la majorité des cas comme un générateur d'indicateurs facilitant la prise de décision des managers opérationnels. Seules certains managers au sein de structures, dites matricielles, dans le cas de rattachement à la direction générale, semblent donner un pouvoir de réel manager aux contrôleurs de gestion.

Mais la mise au point actuelle des normes européennes dans le domaine de la Gestion (I.A.S.) va amener d'ici quelques années une plus grande formalisation de la mission et du rôle du contrôleur de gestion, reconnaissant ainsi sa réelle influence sur les structures et leur management. En effet, de part son étendue croissante d'activité (contrôle des coûts, suivi budgétaire, gestion opérationnelle des interfaces, reporting financier, choix des clés de répartitions, analyse des choix et risques et opportunités liés aux nouvelles activités), le contrôle de gestion se spécialise et regroupe plusieurs métiers. La différenciation des différents cadres permet déjà à l'heure actuelle de mieux positionner la place du contrôleur de gestion au sein de sa structure et fait apparaître cette spécialisation grandissante des savoirs et des savoir-faire. De ce fait l'interaction entre le contrôle de gestion et le management risque d'évoluer tout en se formalisant de façon grandissante. Tendence renforcée par l'approche de benchmarking des services du tertiaire qui permet aux professionnels du contrôle de gestion d'échanger et de comparer missions, rôles et rémunérations au sein de leurs différentes structures.

Il ne faut pas oublier que le contrôle de gestion est un domaine en pleine expansion sur le marché depuis une dizaine d'année. De ce fait, comme pour toute activité en phase de décollage, les pionniers et les leaders marquent le territoire de leur emprunts en la matière. Le rôle du contrôleur de gestion tel que le définit Henri BOUQUIN, est la maîtrise et la cohérence d'ensemble du contrôle d'entreprise. Chose qui risque de se mettre en place parallèlement à la spécialisation des contrôleurs de gestion, et à la compréhension profonde du besoin de relier l'ensemble de ses acteurs.

Bibliographie

Alazard C. et Sépari S., (1998), *Contrôle de gestion DECF épreuve n°7, quatrième édition*, DUNOD

Bouquin H., (2001), *Le contrôle de gestion*, cinquième édition, gestion, PUF

Mintzberg H., (1990), *Le pouvoir dans les organisations*, Les Éditions d'Organisation.

Politiques générales de l'entreprise, Stratégor, (1997), troisième édition, Dunod

<http://www.unige.ch/fapse/SSE/groups/life/livres/organisations.html>

Mots clés

Asymétrie de l'information : p.14

Autorité : p. 6

Contingence : p.2, 19, 23

Contrôle de gestion

Environnement : p. 14-16, 19

Jeux d'acteurs : p. 14-18

Jeux de pouvoir : p.2, 14-16, 23

Management : p. 2, 4, 5-7, 9-10, 13, 18, 22-23

Pouvoir : p. 6, 11, 13-19, 23

Structures organisationnelles : p. 10-14

Table des annexes :

Annexe 1 : Tableau récapitulatif des interviews

Annexe 2 : Interviews des contrôleurs de gestion (par ordre alphabétique)