

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE**

**UNIVERSITE MOULOUD MAMMARI DE TIZI OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION**

**DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION
COMITE SCIENTIFIQUE DU DEPARTEMENT**

**HABILITATION UNIVERSITAIRE EN SCIENCES ECONOMIQUES,
OPTION GESTION DES ENTREPRISES**

L'INTITULE DU COURS :

CONTRÔLE DE GESTION

**COURS ELABORE PAR M. SADOUD AHMED
MAÎTRE DE CONFERENCE CLASSE B**

**Cours destiné pour les étudiants(es) du Master
Management Stratégique**

Année 2024-2025

TABLE DES MATIERES

CHAPITRE 01. FONDEMENTS DES SYSTEMES DE CONTROLE

SECTION 01. CONDITIONS D'EMERGENCE ET L'APPLICABILITE DES SYSTEMES DE CONTROLE

- A. LES FACTEURS INSTITUTIONNELS
- B. LES FACTEURS SOCIAUX ET CULTURELS
- C. LES FACTEURS TECHNIQUES

SECTION 02. LES SYSTEMES CLASSIQUES DE CONTROLE

- A. LE CONTROLE ORGANISATIONNEL DANS LA PENSEE DE F.W. TAYLOR
- B. LE CONTROLE DE GESTION DANS LA VISION DE R. ANTHONY
- C. LES FONDEMENTS DES SYSTEMES CLASSIQUES DE CONTROLE

SECTION 03. LE CADRE THEORIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION

- A. CONTRÔLE DE GESTION ET LA THEORIE NEOCLASSIQUE
- B. LE CONTRÔLE DE GESTION ET LE COURANT DE L'AGENCE
- C. LE CONTROLE DE GESTION ET LA THEORIE DES COÛTS DE TRANSACTION.

CHAPITRE 02. SYSTEMES DE CONTROLE. CONCEPTION ET MISE EN ŒUVRE

SECTION 01. LES MODALITES DE MISE EN ŒUVRE D'UN SYSTEME DE CONTROLE

A. LES PRINCIPES DIRECTEURS D'ELABORATION ET DE MISE ŒUVRE

B.

SECTION 02. SYSTEMES DE CONTROLE : ORIENTATIONS ET ENJEUX

A. LES GRANDES ORIENTATIONS DES SYSTEMES DE CONTROLE

B. LES DIFFERENTS ENJEUX DE CONTRÔLE

CHAPITRE 03. LES SYSTEMES DE CONTROLE A BASE D'ACTIVITE

SECTION 01. INTRODUCTION AU CONTROLE A BASE D'ACTIVITES

- A. LE CONTEXTE D'APPARITION
- B. LES FONDEMENTS THEORIQUES ET CONCEPTUELS
- C. LES DIFFERENCES AVEC LES SYSTEMES DE CONTROLE CLASSIQUE

SECTION 02. LES DEMARCHES DE CONTROLE DANS LES SYSTEMES A BASE D'ACTIVITES

- A. LA DEMARCHE DE JOHN SHANK
- B. L'ABC (ACTIVITY BASED COSTING) ET L'ABM (ACTIVITY BASED MANAGEMENT)
- C. L'ACTIVITY BASED COSTING ET L'ACTIVITE BASED MANAGEMENT (ABC/ABM)

SECTION 03. LA MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE ABC

- A. QUELQUES NOTIONS DE BASE**
- B. DEMARCHE DE MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE DE CONTROLE A BASE D'ACTIVITES**

ETUDES DE CAS

CHAPITRE 04. LES PRIX DE CESSION INTERNE : OUTIL DE CONTROLE ORGANISATIONNEL

SECTION 01. LES CENTRES DE RESPONSABILITE

- A. DEFINITION D'UN CENTRE DE RESPONSABILITE**
- B. LES PRINCIPAUX CENTRES DE RESPONSABILITE**

SECTION 02. LES PRIX DE CESSION INTERNE.

- A. LES FONDEMENTS DES PRIX DE CESSION INTERNE**
- B. LES MODALITES DE FIXATION DES PRIX DE CESSION INTERNE**
- C. LES DETERMINANTS DES CHOIX DES PCI**

ETUDES DE CAS

CHAPITRE V. LE TABLEAU DE BORD PROSPECTIF (BALANCED SCORECARD)

SECTION 01. LES FONDEMENTS DU BALANCED SCORECARD

SECTION 02. LA STRUCTURE DU TABLEAU DE BORD PROSPECTIF (TBP).

SECTION 03. TABLEAU DE BORD STRATEGIQUE. AVANCEES ET LIMITES

- A. LES PARTICULARITES DU TABLEAU DE BORD PROSPECTIF (TBP).**
- B. LES LIMITES DU BALANCED SCORECARD**

INTRODUCTION : PROBLEMATIQUE DU COURS

Le champ d'application et de pensée du contrôle de gestion est traversé par des ambiguïtés voire de clivages. Comment peut-on justifier cette situation positionnelle ?

1. Le contrôle de gestion est débusqué par le forcing d'intrusions de démarches qui lui disputent des espaces qui relèveraient naturellement de son champ d'action (les démarches de qualité, d'audit, ...). Les risques d'assimilation ou de confusion s'accroissent sous l'effet de recettes ou de courants à effet de mode (le courant de l'excellence, de la qualité totale, de reengineering, ...).
2. Le degré d'implication du contrôle de gestion dans la maîtrise du fonctionnement ou de la performance des firmes est difficile à situer. D'une part, parce que les effets sur la performance peuvent être le propre d'outils et de modes de management ou d'organisation.
 - Exemple 01. Une stratégie d'intégration ou d'échelle pourrait avoir une influence sensible sur les coûts.
 - Exemple 02. Une meilleure maîtrise des capacités de production est de nature à améliorer nettement la situation de l'entreprise au niveau des coûts.D'autre part, parce que le contrôle n'est rien sans les choix stratégiques et sans les dispositifs organisationnels.
 - Exemple 01. La maîtrise des relations entre le marketing et la R&D est un gage de succès aussi bien sur le plan des coûts que de la différenciation.
 - Exemple 02. L'implication des agents est en principe le facteur d'amélioration de la réactivité de la firme.
3. Le contrôle de gestion est d'un point de vue sémantique fluctuant et confus. Celui-ci vacille entre une acception de tradition managériale française de « vérifier » et une acception anglo-saxonne de « maîtriser ». Les oppositions entre les deux orientations ne sont pas de simples différences sémantiques : les différences de vocabulaires dissimulent des désaccords flagrants d'ordre épistémologique.

Les clivages qui traversent les approches dans le domaine du contrôle de gestion traduisent des séparations sur différentes questions :

Clivage 01. Le contrôle de gestion est-il une discipline englobée dans le management ou au contraire un « méta-outil » d'une vision englobante ? Le contrôle de gestion est-il une technique ou une discipline à part entière ? Pour Henri BOUQUIN et Yvon PESQUEUX, il y a une

tendance expansionniste du contrôle (Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline, Revue Comptabilité », Contrôle, Audit, N° spécial, mai 99).

Clivage 02. Le contrôle de gestion est-il localisable ou non localisable ? Peut-on établir des lignes de démarcation entre les actes de gestion et les actes de contrôle ? Peut-on se contenter d'une prise en charge fonctionnelle ou en faire une préoccupation de tous les intervenants de l'espace organisationnels ? Quelle frontière établir entre le contrôle et le non-contrôle, entre le contrôle interne et le contrôle externe ?

Clivage 03. Le contrôle de gestion est-il spécifique ou universel ? Existe-il un modèle de contrôle valable en tous les temps et tous les espaces ? (Voir l'article d'Henri BOUQUIN, Contrôle de gestion : l'Allemagne et la France face au modèle anglo-saxon, In Michel KALIKA, Management européen et mondialisation, Dunod, 2005).

Clivage 04. Le contrôle de gestion est-il finalisé ou non finalisé ? S'exerce-t-il a priori ou a posteriori au processus managérial ? Le contrôle peut-il se dérouler entre les deux extrêmes ? Quel rapport de l'agent à la finalité de l'entreprise ou de celle qui se donne ? Quelle place pour la négociation et quelle limite pour le volontarisme ?

Clivage 05. Le contrôle de gestion est-il unidimensionnel ou multidimensionnel ? Le contrôle est-il quantitatif ou qualitatif ? Quelle légitimité pour les approches qualimétriques dont parle Henri SAVALL ?

Le contrôle de gestion comme maîtrise des différents enjeux managériaux et organisationnels suppose un mode de structuration qui combine plusieurs niveaux :

1. La définition de la pertinence du contrôle de gestion. Elle consiste à délimiter le champ de l'exercice du contrôle et/ou des liens de contrôle. Par exemple à quel niveau de la hiérarchie s'exerce le contrôle ? Comment s'articule le contrôle de gestion avec les choix stratégiques et organisationnels ?

Exemple 01. Le choix d'une structure de gestion en termes de centres de responsabilité répond au choix d'une structure divisionnelle et donc d'un contrôle à distance.

Exemple 02. Les structures décentralisées rendent possibles des contrôles à distance nécessaire dans une stratégie de multinationalisation.

2. La définition des enjeux ou des objets de contrôle. Les enjeux de contrôle à considérer sont multiples : marketing, techniques, organisationnels et relationnels. Cette vision en termes d'enjeux de contrôle est au dépassement du contrôle classique à dominante

financière. En fait, il faudrait reconsidérer la question de la contrôlabilité. Celle-ci regroupe formellement les variables contrôlables (vision classique).

3. Le choix de modes de contrôle. Il consiste :

- A faire l'arbitrage entre le contrôle interne et le contrôle externe ;
- A s'interroger sur la possibilité d'une dilution de la fonction du contrôle ;
- A répartir les efforts de contrôle. Par exemple, maîtriser le couple coût/valeur en maintenant les facteurs d'unicité ;
- A reconnaître non seulement la verticalité mais aussi la transversalité du champ organisationnel ;
- A choisir un mode de contrôle qui permet de considérer les enjeux concurrentiels et environnementaux ;

4. Le choix des dispositifs et des outils de contrôle. Ce choix est commandé par la nature des enjeux à maîtriser. Il peut consister à réussir un emploi combiné et judicieux d'un ensemble d'outils et de dispositifs.

Le cours, qu'on vient de schématiser dans ses grandes lignes, s'oriente dans une perspective d'acquisition de capacités de maîtrise dans la conception et la mise en œuvre de démarches de contrôle. Comment s'y prendre ?

Première voie à explorer. Le remplacement du contrôle de gestion dans le cadre historique de son évolution. Cette inscription vise :

- A s'interroger sur les logiques d'évolution dans les pratiques et la pensée en contrôle de gestion. En général, les modèles portent les traces de leur contexte historique d'apparition.
- A s'interroger sur les conditions de fonctionnement et d'opérationnalisation des systèmes de contrôle. Comment rendre compte de l'importance des dispositifs institutionnels dans la contrôlabilité des firmes.
- A mettre en question les expériences des autres et s'interroger sur les conditions de leur mise en application en dehors de leur contexte d'apparition. Autrement dit, cette mise en question est un enrichissement pour répondre à l'impératif de la conception et de la mise en œuvre d'un système de contrôle tenant compte de la spécificité de la firme algérienne.

Deuxième voie à explorer. Le remplacement du contrôle de gestion dans le cadre théorique de son évolution. Quel est l'intérêt de cette inscription dans le champ théorique ?

- C'est de voir comment les renouveaux dans le domaine de l'analyse de la firme influence les évolutions du contrôle de gestion.

Exemple 01. Les modes de structuration du contrôle de gestion sont influencés par les visions ou les représentations de la firme.

Exemple 02. La maîtrise des schémas et des contenus théoriques sont permissifs du point de vue de la construction des capacités de contrôle.

- C'est de voir quels sont les emprunts qui ont servi directement ou indirectement à la construction des cadres théoriques en contrôle de gestion.

Exemple 01. La frontière de la firme.

Exemple 02. Les coûts de contrôle et de surveillance.

Exemple 03. Le contrôle interne/le contrôle externe.

Exemple 04. L'individualisme ou l'ultra-individualisme méthodologique ;
ETC.

Troisième voie à explorer. Le remplacement du contrôle de gestion dans le cadre d'une vision élargie et dynamique de management de la firme. Pourquoi cette inscription ?

- Le dépassement des schémas traditionnels de contrôle centrés sur les seuls variables financières. L'accroissement de la complexité du fonctionnement des firmes supposent des systèmes qui permettraient de reconsidérer les objets ou les enjeux de contrôle à maîtriser.

Exemple 01. Il est difficile de séparer ou de faire la part des choses des effets des différents facteurs qui influencent la performance de la firme.

Exemple 02. Comment repenser le contrôle budgétaire pour tenir compte des transformations environnementales ? (Voir l'article de Michel GERVAIS, Planification, gestion budgétaire et turbulence, Revue Fiance-Contrôle- Stratégie, septembre 98).

Exemple 03. Comment intégrer les liens de gouvernance aux systèmes de contrôle ?

- L'articulation des systèmes de contrôle à la stratégie de la firme. Quelle orientation au contrôle de gestion pour être en capacité de maîtriser les processus d'allocation et de réallocation des ressources, pour en faire un instrument d'identification et de sustentation d'un avantage concurrentiel ?

Exemple 01. Un modèle de gestion stratégique de coût tel que le suggère John SHANK.

Exemple 02. L'influence des capacités dynamique sur l'évolution des capacités en matière de contrôle.

- Le remplacement du contrôle de gestion dans le cadre d'une vision dynamique. L'enjeu est de reconnaître que les capacités de maîtrise en contrôle de gestion se construisent à travers le temps et de la portée de ses mouvements sur l'espace (la mondialisation).
Exemple 01. C'est d'en finir avec la passivité du contrôle cybernétique (l'apprentissage en boucles de rétroaction).
Exemple 02. C'est de permettre à la firme de fonctionner à son potentiel, c'est-à-dire que le contrôle de gestion pourrait l'aider à mieux évoluer sur sa trajectoire.

La perspective envisagée dans ce cours appelle une vigilance et un investissement en termes de lecture et pourquoi pas d'explorations empiriques. Elle n'est néanmoins dans ses promesses que si on se débarrasse de certaines idées reçues/

- Le problème de la séparation entre la théorie et la pratique. Il faut éviter de prendre les démarches de contrôle pour argent comptant. Il n'existe pas de modèles de contrôle comme panacée à tous les problèmes de contreperformances ou d'inefficiences dans les firmes algériennes.
- Le problème de désarmement face à des réalités empiriques. La démarche en contexte algérien consiste par exemple :
 - De rompre avec l'idée d'un monde empirique comme donné, c'est-à-dire prendre le contrôle de gestion comme du déjà fait ;
 - De partir à la rencontre du réel outillé (maîtrise conceptuelle et théorique). Le rapport de l'observateur au réel n'est pas direct : il se fait par l'intermédiaire de concepts, de visions théoriques, ...
 - Le problème du fatalisme. Les choses ne sont pas inéluctables. Par exemple, la firme algérienne est dans l'incapacité de se positionner sur un marché mondialisé. Les entreprises du secteur textile pourraient se redéployer sur les segments non contrôlés par les asiatiques.
 - Les problèmes de partis pris et des jugements de valeur.
Exemple. Les outils de contrôles sont inopérants dans une firme publique ou dans les PME.

CHAPITRE 01. FONDEMENTS DES SYSTEMES DE CONTROLE

SECTION 01. CONDITIONS D'EMERGENCE ET L'APPLICABILITE DES SYSTEMES DE CONTROLE

Les systèmes classiques sont rendus possibles par des évolutions de différents ordres (institutionnels, sociaux, techniques, économiques,...) qui ont affecté les économies occidentales depuis la fin du 19^e siècle. L'essor des pratiques de gestion et de contrôle trouvait ses assises dans des constructions sociales et étatiques qui ont travaillé à l'apparition, à la structuration et au développement de la firme capitaliste. Globalement, le schéma des transformations qui ont eu des effets permissifs sur l'exercice du management et du contrôle est le suivant :

A. Les facteurs institutionnels.

- **La séparation légale de la propriété des entreprises et de la propriété personnelle (familiale).** Cette dissociation va créer les conditions de contrôlabilité de plusieurs manières :
 - en consacrant le champ d'application des actes ou des pratiques de contrôle (cette séparation donne naissance à une firme en tant que lieu d'exercice de contrôle),
 - en légitimant les formes de rente en prônant le modèle de l'entreprise capitaliste comme vecteur à la recherche systématique du profit,
 - en constituant un préalable à la mise en œuvre de règles de conduites rationnelles,
 - en consacrant la pérennité des logiques d'accumulation. La séparation entre le ménage et l'entreprise est de nature à séparer les logiques de besoin fondées sur un amoncellement d'objets recherchés par leur valeur d'usage (dépenses ostentatoires des logiques d'accumulation où les richesses sont perpétuelles, voire insatiable),
 - en instituant des formes organisationnelles : les structures juridiques influencent les modes de création et d'organisation des firmes,
 - En délimitant institutionnellement l'exercice des droits de propriété.

- **L'apparition de la comptabilité à partie double.** Cette séparation entre les deux formes de la propriété n'a pas été rendue possible sans l'apparition de la comptabilité à partie double. Cette comptabilité :

- Les activités sont passibles des évaluations en capital. La comptabilité à partie double est une condition au fonctionnement d'une rationalité arithmétique et d'un contrôle basé sur les chiffres (le contrôle quantitatif : Le contrôle classique est centré sur les données comptables) ;
 - la comptabilité est instrument de spécification du patrimoine de l'entreprise. De ce point de vue, les données comptables intéressent beaucoup plus les pouvoirs publics que les entreprises. La pérennité de l'Etat dépend de la pérennité des logiques d'accumulation ;
 - L'institution du principe de la fixité du capital social. Cette fixité va renforcer les liens de confiance avec les partenaires (l'exemple de la capacité d'endettement).
- **la création de tribunaux chargés de résoudre les conflits propres à la vie des affaires.**
- L'Etat en tant que détenteur du monopole de la violence physique légitime travaille à pacifier le déroulement de l'activité économique et des échanges. L'effectivité du contrôle de gestion dépend de la légitimité des rapports concurrentiels dans l'économie ;
 - L'Etat et les institutions le composant travaillent à renforcer les liens de confiance entre partenaires et à réduire les pratiques opportunistes ;
 - l'Etat en tant que détenteur d'un capital informationnel accroît la visibilité des acteurs. Exemple de l'INSEE ;
 - L'Etat travaille à travers des instruments juridiques et réglementaires à homogénéiser les pratiques sur l'espace économique (législation sur les relations de travail, sur la fiscalité,...) ;
 - L'Etat crée les conditions de règlement de la question d'incertitude.

B. . Les facteurs sociaux et culturels.

- **Les pratiques ou les conduites rationnelles sont le produit d'un long processus d'apprentissage.** Pour M. WEBER, la rationalité économique occidentale est le produit d'une inculcation de règles de conduite rationnelles à partir du champ religieux. L'exemple de l'agriculteur Kabyle.
 - La rationalité dans l'utilisation des ressources. Pour M. WEBER, La vie économique moderne est le résultat de la soustraction des ressources à leur voie habituelle (les dépenses ostentatoires, la volonté de puissance,...) ;

- **La réussite d'un modèle de gestion ou de contrôle dépend de type d'ethos qui traverse la société et l'économie.**
 - Les pratiques de contrôle sont culturellement déterminées. Les pratiques de crédit, d'épargne, de consommation,..., ont un fonctionnement qui dépend de l'intériorisation des règles marchandes.
- **Les pratiques de contrôle et de management dépendent du degré d'autonomisation du champ économique des autres champs.**
 - L'exemple du népotisme,
 - L'exemple du pouvoir sur le pouvoir de l'Etat

C. . Les facteurs techniques

- **Les pratiques de contrôle dépendent de l'évolution technologique**
 - Les systèmes de contrôle correspondent à une certaine évolution technologique. Ils ont une opérationnalité qui dépend du cadre technologique de leur élaboration ;
 - Les systèmes de contrôle reposent sur une structure et une composition des coûts largement déterminées par les systèmes techniques en place ;
- **Les innovations technologiques se définissent du point de vue du contrôle par « la calculabilité de leur performance ».**
 - La rationalité arithmétique trouve ses effets permissifs dans la calculabilité des rendements des systèmes techniques ;
 - Le choix des investissements
 - L'établissement des budgets
 - La gestion des capacités de productions
- **Les systèmes techniques définissent les conditions d'amélioration de la production (transport, manutention, énergie) et des rendements.**
 - Le développement technologique a été le principal facteur du développement du contrôle à distance. Les contraintes imposées par l'espace physique sont maîtrisées.
 - Le développement technologique facilite la gestion informationnelle

-
- Nathan ROSENBERG et L.E. BIRDZELL, Comment l'occident s'est enrichi, éd. Fayard, Paris, 1989.
 - Karl POLANYI, La grande transformation. Aux origines politiques et économiques de notre

Temps, éd. Gallimard, Paris, 1983.

- Fernand BRAUDEL, Civilisation matérielle, Economie et Capitalisme XV-XVIII Siècle.

Les jeux de l'échange, éd. Armant Colin, Paris, 1979.

- Luc BOLTANSKI et Eve CHIAPPELLO, Le nouvel esprit du capitalisme, éd. Gallimard, Paris, 1999
- Max WEBER, L'éthique protestante et l'esprit du capitalisme, éd. Plon, Paris, 1964.
- Max WEBER, Histoire économique : esquisse d'une théorie universelle de l'économie et de la société, éd. Gallimard, Paris, 1991.

CONCLUSION : Les conditions d'exercice du contrôle dans les firmes nationales

- **La réinvention de l'entreprise nationale**
 - Réorganisation des rapports de propriété
- **L'autonomie du champ économique**
 - Une vision stratégique ouvrant des perspectives de croissance pour les entreprises
 - ✓ Réorganisation du secteur textile
 - ✓ Redéfinition des voies de croissance autour d'entreprises issues des grands monopoles et qui ont résisté aux pressions concurrentielles issues de l'ouverture économique (réorganisation en grappes). C'EST la mise en œuvre de stratégies visant à construire des logiques d'induction à l'intérieur des principaux marchés nationaux
 - Une vision stratégique pour accomplir sa mission informationnelle
 - ✓ Structuration de systèmes d'intelligence économique (de captation, de mobilisation, de diffusion de la protection de l'information)
 - ✓
 - Une vision incitationnelle pour orienter les agents vers le développement d'outils de management et de contrôle.
 - - ✓ Les domaines vers lesquels les efforts devraient s'orienter sont nombreux (la maîtrise technologique, la constitution de capacités commerciales et organisationnelles)

SECTION 02. LES SYSTEMES CLASSIQUES DE CONTROLE

Les systèmes classiques du contrôle s'inscrivent dans le cadre du courant classique des organisations, largement représenté par F.W. TAYLOR, H. FAYOL et M. WEBER.

A. LE CONTROLE ORGANISATIONNEL DANS LA PENSEE DE F.W. TAYLOR

TAYLOR établit un schéma de contrôle organisationnel dans un contexte marqué par plusieurs facteurs :

- **L'accroissement démographique.** La relative stabilité, observée dans le monde occidental durant la deuxième moitié du 19^e siècle, va changer la donne au plan de l'évolution démographique. La problématique de ce phénomène se pose en termes d'absence de rapports de proportionnalité entre les taux d'évolution des populations et les taux d'évolution des moyens de subsistance. Contrairement à son prédécesseur T. MALTHUS, F.-W. TAYLOR va centrer ses préoccupations sur les possibilités de provoquer des mutations dans l'organisation des structures productives jugées incapables de subvenir aux besoins grandissants des populations.
- **L'arrivée sur le marché de travail d'une main-d'œuvre sans qualifications.** Cette main-d'œuvre aux origines diverses (de la paysannerie, du monde de travail domestique, de l'immigration : on dénombrait 15 millions d'immigrants qui vont affluer vers les ETATS-UNIS vers la fin du 19^e siècle), est sans expérience industrielle. D'un point de vue économique, le problème était de construire une solvabilité à cette masse d'individus. Or pour TAYLOR, cette solvabilité passe par l'établissement d'un mode d'emploi ou d'intégration qui tient compte de leur problème de non qualification¹.

La problématique de base consiste donc à établir un système qui permettrait une multiplication des rendements dans un contexte de rareté des qualifications. Les principes sont les suivants :

- **La division verticale du travail.** La démarche ne consiste pas simplement à déposséder les ouvriers de leurs savoirs, mais surtout comme le souligne Philippe ZARIFIAN, à s'approprier par la direction « des mécanismes sociaux de production, de mobilisation, de transmission et de renouvellement de ce savoir ». Cette division verticale vise plusieurs intérêts :

¹ Avant lui M. MARX avait désigné ce phénomène par les termes de « l'armée industrielle de réserve », mais dans une perspective différente.

- La prescription du travail afin de l'orienter, de le contrôler et de faciliter les processus d'acquisition de l'expérience,
 - La soumission de la conception du travail à une logique économique. La performance s'établit sur des économies de temps, c'est-à-dire que la soumission du travail à la valorisation du capital s'obtient par la maîtrise sur des bases scientifiques des temps d'exécution.
 - La réduction des rapports de conflictualité. Pour TAYLOR, l'opposition supposée entre les intérêts des ouvriers et des intérêts des employeurs est à l'origine de la baisse de l'effort (de la flânerie. Selon lui, il est possible d'obtenir une renonciation des ouvriers à leur contrôle sur l'organisation du travail en contrepartie d'une garantie de salaire.
- **La division horizontale du travail.** Elle consiste à simplifier le travail par une parcellisation et une spécialisation des tâches. Pour TAYLOR, cette simplification permet, d'une part, des économies de formation et la facilitation de l'accumulation des effets d'apprentissage et, d'autre part, la réduction du coût de substitution d'un ouvrier par un autre par la standardisation des tâches. Autres intérêts visés, on peut ajouter :
- La spécialisation permet des rendements supérieurs par rapport à ceux qu'ils devraient être dans les autres modes d'organisation du travail.
 - La différenciation et l'intégration des tâches préparent les conditions de contrôlabilité.
 - La division horizontale offre les conditions objectives à la mise en œuvre d'un contrôle à base d'un référentiel (le contrôle par les procédures sur la base du principe « the one best way »).
- **Le contrôle de l'exécution des tâches et de la consommation des ressources.** Il consiste à introduire des instruments prévisionnels pour la maîtrise des temps productifs et de la consommation des ressources.
- L'introduction du chronomètre. Il permet d'élaborer des standards de temps comme des référentiels pour lutter contre les temps morts. La maîtrise des comportements passe par la maîtrise des temps de travail. La mise en œuvre du système consacre la prédominance de la main-d'œuvre directe que TAYLOR
 - L'introduction de la comptabilité industrielle. Il vise à établir des normes pour servir de standards pour la maîtrise de la consommation des ressources.

- **La mise en œuvre d'un mode rémunération fondé sur le rendement.** Les rémunérations sont soumises à l'évolution de la production.

B. LE CONTROLE DE GESTION DANS LA VISION DE R. ANTHONY

Par référence au courant classique des organisations, le contrôle de gestion est souvent pris au sens de vérifier, d'examiner : vérifier si tous les efforts fournis dans l'entreprise concourent à la réalisation des objectifs poursuivis. Dans cette acception, le contrôle ne peut intervenir qu'à posteriori. Il revêt alors un caractère passif : les correctifs interviennent après la constatation des écarts (des déviations par rapport aux objectifs prévus, des insuffisances dans les moyens déployés,...). Par contre, dans un contexte managérial anglo-saxon, le contrôle est pris dans le sens de « maîtrise », d' « orientation » ou de « pilotage ». Le contrôle est un processus qui se déroule entre deux extrêmes que représentent le contrôle a priori et le contrôle a posteriori.

R. ANTHONY définit le contrôle de gestion comme « un processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenus et utilisées effectivement et efficacement pour atteindre les objectifs de l'organisation » (1965). Dans cette vision, la performance est entendue au sens de l'efficacité et de l'efficience.

a). L'acte de contrôle est séparé de l'acte de gestion : il y a, d'un côté, ceux qui gèrent et, de l'autre, ceux qui contrôlent. Le contrôle est à la lisière des actes ou des processus de gestion.

b). Le contrôle est un processus. L'acte de contrôle ne prend pas la forme « d'un engagement direct et physique dans le suivi des opérations » R. THIETART. N'étant pas un acte isolé, celui-ci prend la forme d'un processus en trois phases :

- La sélection d'un standard et la fixation de son niveau. Par exemple, un chiffre d'affaires de 20 millions €. Un standard est un élément de référence auquel est comparé le résultat (le coût, le délai, le volume de la production).
- La comparaison entre le résultat observé et le standard.
- Les solutions correctives (modifications des objectifs, révisions des objectifs, rien faire,...).

c). Le contrôle est un moyen d'orientation des comportements. Celui-ci consiste à mettre de la pression sur les managers en leur fixant les objectifs et en établissant un suivi des réalisations. Le contrôle de gestion vise une convergence des buts à l'intérieur de l'organisation. La présentation des systèmes de contrôle comme des modes de convergence des buts semble être une réponse à l'évolution de la taille des entreprises en particulier après

la 2^{ème} Guerre : l'accroissement de la dimension des firmes a rendu nécessaire un contrôle à distance.

d). Le contrôle est foncièrement quantitatif. Le contrôleur de gestion centralise l'information, de nature comptable, l'analyse et la diffuse aux managers.

e). Le contrôle de gestion rend possible le contrôle à distance des entreprises de grande taille.

f). Le contrôle comme moyen de déploiement de la stratégie.

D'une manière générale, les hypothèses ou les principes de fonctionnement de ce type de contrôle peuvent être résumés aux présupposés suivants :

- La simplicité ou la clarté dans les structures qui peut être obtenue grâce à la parcellisation des tâches, à la distribution de l'autorité et la définition des responsabilités.
- La non-ambiguïté des objectifs, la possibilité de mesurer les résultats, la connaissance des effets prévisibles des actions correctives et la répétitivité de l'activité.
- L'établissement d'un système d'information comptable. Les observations chiffrées sont les seules considérées comme objectives être rapportées à leurs responsables

En 1988, R. ANTHONY revient sur sa définition. 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 ». A la mission d'orientation des comportements (par la fixation des objectifs et par le suivi des réalisations), il adjoint une mission d'aide à la décision, c'est-à-dire de conseil. Pour Jean-Louis MALO et Jean Charles MATHE (L'essentiel du contrôle de gestion), on passe « d'une vision par les chiffres à une vision par les comportements ».

C. LES FONDEMENTS DES SYSTEMES CLASSIQUES DE CONTROLE

Les systèmes classiques de contrôle reposent sur des postulats qu'on peut présenter comme suit :

- **Une vision fonctionnaliste de la firme.** La firme est considérée comme un ensemble de fonctions unidirectionnelles qui concourent à la réalisation d'un objectif commun, c'est-

à-dire un espace qui n'est pas traversé par des divergences ou des conflits. Cette vision fonctionnaliste suppose :

- Une fixation volontariste des objectifs. Elle consiste à soumettre les opérationnels à des niveaux d'efforts préétablis et à une logique économique.
 - Une séparation entre l'acte de gestion et l'acte de contrôle. Le système hérite du courant classique le principe de la séparation entre la conception et l'exécution des tâches.
 - Un mode de contrôle normatif. La norme est une unité de mesure pour servir de référence aux réalisations. C'est la définition des standards
- **Une vision introvertie et hermétique de la firme.** La maîtrise de la performance essentiellement productive est circonscrite à l'intérieur de l'espace organisationnel.
- La fixité de l'environnement. Le mode de raisonnement est « toute chose égale par ailleurs », c'est-à-dire que les variables qui ne sont pas prises en compte resteront inchangées pendant la période considérée.
 - Une concurrence fondée sur les prix. La maîtrise des coûts est la voie qui garantit la réussite.
 - Un contrôle focalisé sur la maîtrise des charges directes. La maîtrise de la main-d'œuvre directe et de la consommation des ressources productives est suffisante pour obtenir des niveaux de performance supérieurs.
- **une logique additive dans la détermination de la performance globale.** La détermination de la performance obéit au principe du « tout comme la somme des parties ».
- Le contrôle de gestion s'intéresse à des variables quantitatives
 - l'existence d'un indicateur commun des mesures des performances : les indicateurs financiers
- **Une logique de contrôle rétrospectif comme mode d'accumulation de l'apprentissage.** Il s'agit d'un contrôle cybernétique où les solutions correctives servent des logiques d'apprentissage.

SECTION 03. LE CADRE THEORIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION

L'objet de ce cours est d'effectuer des recoupements et des replacements de la question du contrôle dans le cadre des évolutions de la théorie de la firme et des organisations. L'intérêt recherché à travers ces inscriptions est de voir comment ces évolutions théoriques ont entraîné

des évolutions comparables en contrôle de gestion. La démarche consiste à répondre aux interrogations suivantes :

- Comment la notion de contrôle se présente dans chaque théorie ?
- Quels sont les éléments évacués du champ d'analyse des différentes théories ?
- Quelles sont les avancées réalisées et quelle leur portée du point de vue du contrôle de gestion ?
- Quels sont les éléments qui restent problématiques malgré les évolutions ?

D. CONTRÔLE DE GESTION ET LA THEORIE NEOCLASSIQUE

L'analyse néoclassique est anhistorique et asociale. Son objet est d'étudier, en régime de concurrence pure et parfaite, les conditions d'équilibre sur les différents marchés. Sa démarche normative consiste à édicter des règles qui permettraient si elles venaient à être respectées de réaliser un optimum social. L'analyse néoclassique fait de la firme une « boîte noire », au triple niveau managérial, organisationnel et technologique. Quelles sont les hypothèses du modèle ?

Hypothèse 01. La rationalité parfaite. La firme est réduite à une seule personne dotée d'une rationalité omnisciente ou complète donnée d'une façon apriori au processus économique. Cette rationalité parfaite signifie :

- Les agents peuvent utiliser au mieux les ressources dont ils disposent compte tenu des contraintes qu'ils subissent ;
- Les agents ont un comportement maximisateur : Ils cherchent à dégager le maximum de profits possibles ;
- Les conduites et les actions engagées par les agents obéissent au principe d'une « intention consciente ».

Hypothèse 02. La firme est définie comme une particule qui réagit d'une façon automatique et exclusive au jeu des forces marchandes. Cette hypothèse a des conséquences sur le management et le contrôle de gestion de la firme :

- La maîtrise des comportements est le seul fait du marché. Le management et par conséquent le contrôle de gestion n'a pas de place dans le modèle néoclassique.
- La firme n'a pas de capacités stratégiques pour modifier les règles de fonctionnement du marché ou de la concurrence : elle est « price taker » et non « price maker ».
- La firme n'a aucune inertie face aux pressions de l'environnement réduit à sa seule forme marchande.

Hypothèse 03. Les agents sont indéterminés et interchangeable. Les préférences, les goûts et les aptitudes sont universellement donnés et non historiquement construits. La mobilité signifie que les agents ont des aptitudes qui ne sont pas spécifiques à leur domaine d'appartenance.

Hypothèse 04. Les agents sont indépendants les uns des autres. Les choix des agents s'élaborent dans les mêmes conditions et en toute autonomie. Cette hypothèse signifie :

- L'espace concurrentiel est atomistique et structuré par des firmes qui ont des tailles réduites et comparables. La concurrence s'exerce d'égal à égal ;
- Les firmes accèdent dans les mêmes conditions aux ressources ;
- Les firmes ne subissent aucune influence dans leur prise de décision.

Quelles sont les implications sur le contrôle de gestion ?

Conclusion 01. Le contrôle de gestion n'a pas de place dans le modèle néoclassique.

- La maîtrise des comportements est du ressort exclusif des mécanismes marchands. Le marché autorégulateur est en phase de sanctionner toute firme qui s'écarterait des comportements maximisateurs.
- La rationalité parfaite suppose que les agents connaissent à l'avance les incidences de leurs décisions. Ce qui ne laisse aucune place aux actions correctives et donc au contrôle de gestion.
- L'universalité du modèle empêche de penser en termes de spécificités et de dynamique du contrôle.

Conclusion 02. Le contrôle de gestion avait fait néanmoins du modèle néoclassique un cadre de référence.

- Le contrôle de gestion va emprunter sa démarche normative au modèle néoclassique ;
- Le contrôle de gestion va emprunter le principe de la détermination marchande pour faire un moyen de disciplinarisation des comportements à l'intérieur de la firme (les prix de cession internes) ;
- Le contrôle de gestion finalisé est centré sur les variables financière : il va emprunter au modèle néoclassique le principe minimisateur.
- Le contrôle de gestion emprunte au modèle néoclassique le principe du « tout comme la somme des parties ».

E. LE CONTRÔLE DE GESTION ET LE COURANT DE L'AGENCE

Le courant de l'agence a pour objet d'analyser les relations contractuelles dites d'agence. La relation d'agence peut être défini comme « un contrat à travers lequel une personne ou un groupe de personnes appelé principal ou mandant engage une autre personne appelé agent ou mandataire pour réaliser en son nom une tâche déterminée qui appelle une délégation d'autorité, c'est-à-dire mon du tout ou d'une partie du pouvoir de décision ». Quelles sont les particularités des relations ?

- La relation d'agence est un mode d'approche des réalités sociales envisagées comme des relations contractuelles. Par exemple, les relations entre actionnaires et managers, les relations entre les contrôleurs de gestion et les personnes chargées de la gestion (manager) ... ;
- La relation d'agence n'a d'existence que si les intérêts du principal dépendent de l'action de l'agent ;
- La relation d'agence suppose potentiellement des situations conflictuelles ou de divergence d'intérêt ;

Quelles sont les hypothèses du modèle ? Le courant de l'agence est développé à partir d'une critique interne du modèle néoclassique, c'est-à-dire qu'il garde l'essentiel des hypothèses de dernier (rationalité des agents, individualisme méthodologique, détermination marchande, ...).

Hypothèse 01. L'utilitarisme. Les agents cherchent à satisfaire leurs propres intérêts. A la différence des théoriciens néoclassiques, qui ne reconnaissent qu'une seule fonction d'utilité, les théoriciens de l'agence admettent, à l'instar du courant béhavioriste, autant de fonctions d'utilité qu'il y a des groupes d'intérêt à l'intérieur de l'organisation. L'hypothèse de la convergence hiérarchico-fonctionnelle taylorienne et fayolienne est levée à l'heure où l'exercice d'un contrôle et de la surveillance est nécessaire pour protéger les intérêts de l'organisation.

Hypothèse 02. Le non loyauté dans les relations d'échange et de coopération. Les agents cherchent à satisfaire leurs intérêts en recourant à la tricherie, à la falsification ou à la divulgation d'informations incomplètes.

Hypothèse 03. L'asymétrie informationnelle. Elle signifie que l'agent maîtrise des ressources informationnelles que le principal ne dispose pas.

Hypothèse 04. Les coûts d'agence. Ce sont des coûts liés à la nécessité de mettre en place un système de contrôle ou de surveillance et d'incitations pour limiter les effets ou les pratiques

ou le effets des comportements opportunistes ou de la divergence d'intérêts entre les mandants et les mandataires.

- Les coûts de surveillance et d'incitation (monitoring cost)
Exemple. Les frais générés par le recours à une expertise ou un audit externe ;
Exemple 02. Les dépenses générés par la mise en œuvre de mécanismes incitatifs (les stocks options, résultat de la participation des managers au capital de l'entreprise, ou l'intéressement, résultant de la participation des managers au résultat de l'entreprise).
- Les coûts d'obligation, de signalement ou de dédouanement (bonding costs). Ils représentent les dépenses effectuées par les mandataires pour montrer la compatibilité de leur gestion avec les intérêts de leur mandant (l'entreprise ou les actionnaires). C'est l'exemple de Gillette qui avait mis sur le marché le Rasoir Sensor (à double lames). Cette innovation, qui avait coûté 2 00 millions de dollars, n'était finalement qu'un signal fort à l'endroit des actionnaires et non de la clientèle, dont la finalité était d'éviter une OPA et donc une éventuelle éviction de l'équipe dirigeante. L'innovation n'avait finalement que précipité l'entreprise dans l'échec, puisqu'il y a eu cannibalisation les autres éléments de la gamme Gillette par le Rasoir Sensor.
Remarque : Les coûts d'élaborations des rapports, ..., peuvent être aussi appelés « coûts d'obligation ».
- La perte résiduelle (residual loss). Elle représente la différence entre le résultat obtenu lorsque l'agent agit complètement dans le sens de l'intérêt de l'actionnaire et le résultat obtenu lorsque celui-ci est tenté par la valorisation de ses intérêts.

Quelles sont les implications sur le contrôle de gestion ?

Résultat 01. Le contrôle de gestion n'obéit pas, comme dans schéma classique de prise de décision, au principe de la séparation entre la conception et l'exécution des tâches, mais rapports qui s'établissent entre détenteurs des différentes ressources nécessaires au fonctionnement de l'organisation. Le contrôle est de type relationnel.

Résultat 02. La contrôlabilité des firmes dépendrait de la définition des relations contractuelles. Pour FAMA et JENSEN, les contrats ont pour objet de préciser :

- Les règles de jeu de l'organisation ;
- Les droits contractuels ;
- Les systèmes d'évaluation des agents ;
- Les systèmes de rémunération des agents.

Le contrôle de gestion est essentiellement contractuel dans l'entreprise.

Résultat 03. Le mode de contrôle contractuel se définit en croisant deux critères.

- L'affectation des créances résiduelles. Les structures ont pour rôle de réduire les risques des apporteurs de ressources, en définissant à l'avance une forme de rémunération, c'est-à-dire indépendamment des résultats de la firme. On appelle risque résiduel, la différence entre les revenus aléatoires de la firme et les niveaux de rémunération des agents précisés dans les contrats. L'assumption de ce risque est du ressort des « créanciers résiduels ».
- L'affectation des pouvoirs de décision entre les agents. Pour Jensen et Fama, le processus de décision peut être décomposé en quatre étapes : Initiative, Ratification, Mise en œuvre et la surveillance.
 - L'initiative et la mise en œuvre sont des fonctions de gestion.
 - La ratification et la surveillance sont des fonctions de contrôle.

Les deux auteurs concluent sur la séparation entre les fonctions de gestion et les fonctions de contrôle : ceux qui sont chargés de la gestion ne sont pas les mêmes que ceux dont la fonction est le contrôle. Cette séparation est aussi d'éviter tout cumul de fonctions que le poste de PDG est refusé aux yeux de Jensen et Fama.

F. LE CONTROLE DE GESTION ET LA THEORIE DES COÛTS DE TRANSACTION.

Le courant transactionnel a pour objet d'analyser les transactions sur un marché. La préoccupation principale est de tracer la frontière de la firme sur la base d'un choix entre deux modes de coordination et d'allocation des ressources : la coordination par la hiérarchie (le management) et la coordination par le marché. En effet, dans ce courant, la firme est définie comme « un arrangement institutionnel alternatif au marché » et l'utilisation de la solution marchande génère des coûts. Quels sont ces coûts ?

- Les coûts de recherche d'information exprimés en termes de temps et d'argent (téléphone, sites internet, déplacements, transport, ...),
- Les coûts de passation ou de négociation des contrats,
- Les coûts de surveillance et de contrôle,
- Les couts liés à l'opportunisme des partenaires.

A contrario, la coordination par le management comporte elle aussi des coûts, appelés des coûts d'organisation, dont la variation dépendra de la dimension de la firme. Quels sont ces coûts d'organisation ?

- Les coûts résultant de la non exploitation des économies d'échelle ;
- Les coûts des contrats des agents (coûts d'agence, ...) ;
- Les coûts de coordination des différentes activités ;
- Les coûts de contrôle et d'incitation.

Quelles sont les hypothèses du modèle ?

Hypothèse 01. La rationalité limitée. La rationalité limitée est au fondement de l'existence de la firme et donc du management. Pour Herbert SIMON, la rationalité est limitée non seulement parce que les agents sont biologiquement limités, mais aussi parce que l'information est non disponible et non gratuite. Cette hypothèse de rationalité limitée comporte une double implication :

- Les contrats conclus entre les agents sont, du fait de cette limitation, nécessairement incomplets. Les agents sont dans l'incapacité de connaître à l'avance tous les événements qui pourraient surgir et influencer les résultats d'une transaction ;
- L'incomplétude ouvre la voie aux pratiques opportunistes.

Hypothèse 02. L'opportunisme des partenaires. Pour Oliver WILLIAMSON, les agents sont des individus dont les comportements sont fondamentalement opportunistes, c'est-à-dire des individus qui cherchent à satisfaire leurs intérêts par le moyen de la ruse ou de la tricherie. En effet, ces individus peuvent, aux yeux de cet auteur, déformer, falsifier ou révéler des informations incomplètes sur leurs capacités, leurs préférences ou leurs intentions. Plus précisément, Oliver WILLIAMSON distingue deux types d'opportunismes :

- L'opportunisme ex ante. Il surgit au moment de la passation du contrat. Par exemple, un candidat au recrutement peut dissimuler des informations ou révéler des fausses informations sur ses aptitudes. A ce niveau, l'asymétrie informationnelle pourrait conduire à une « sélection adverse ». Par exemple, recruter une personne dont les compétences ne sont pas finalement celles qui sont recherchées.
- L'opportunisme ex post. Il existe lorsque la tricherie ait lieu au moment de l'exécution du contrat. Ici, l'incomplétude des contrats pourrait être à l'origine d'un problème qualifié de « hasard » ou d'« aléas moral ». Ce qui signifie que l'agent peut ne pas respecter les termes du contrat et qu'il est difficile et coûteux de le savoir.

Du point de vue du contrôle de gestion, il y a deux situations de contreperformance auxquelles pourrait se confronter une entreprise : d'une part, le coût de la non maîtrise des processus d'acquisition des ressources, les coûts de l'inadéquation des ressources mobilisées et les coûts de contrôle (soumettre le travail d'un manager à une expertise, ...).

Pour Oliver WILLIAMSON, les facteurs à l'origine des coûts de transaction sont liés non seulement aux comportements opportunistes des agents mais aussi aux caractéristiques des transactions. Il retient pour cela trois caractéristiques : la spécificité des actifs, la fréquence des transactions et l'incertitude.

- a. La spécificité des actifs. L'actif spécifique est un actif qui n'est pas redéployable. Plus un actif possède des caractères spécifiques, plus sa valeur d'échange sur le marché est réduite, plus sa reconversion est difficile et plus difficile encore est de substituer entre les échangistes. Quelles les caractéristiques d'un actif spécifique ?
 - Les actifs physiques spécifiques (les bâtiments industriels, les fours, ...)
 - Les actifs humains spécifiques (les compétences spécifiques) ;
 - Les actifs situés en un lieu spécifique (les sources de matières premières ne peuvent pas être déplacées sans subir des coûts de transports exorbitants) ;
 - Les actifs dédiés, destinés à répondre à une demande particulière non substituable. C'est l'exemple de Michelin qui s'est équipée d'un matériel spécifique destiné à produire des pneus haut de gamme pour Renault ;
 - Les actifs incorporels (les brevets, les marques, ...).

L'analyse transactionnelle s'intéresse au degré de la spécificité des actifs. Les actifs sont d'autant spécifiques que leur coût d'acquisition est irrécupérable ou irrécouvrable. Par exemple, une machine qui est parfaitement spécifique ne peut être utilisée dans une autre transaction, la dépense initiale effectuée pour son acquisition est totalement irrécupérable. La deuxième implication est que la spécificité des actifs accroît le risque de confrontation à des comportements opportunistes.

Exemple. C'est le cas d'une entreprise qui décide de sous-traiter une activité dont l'accomplissement exige l'acquisition d'une machine spéciale très coûteuse.

- 1^{er} cas de figure. Le sous-traitant peut, après une certaine période, demander de renégocier à la hausse le prix sur lequel s'est entendu au départ avec le donneur d'ordre quitte à rompre la relation avec lui.

- 2^{ème} cas de figure. Le donneur d'ordre peut être en position d'exiger de revoir à la baisse le prix initial sous menace de rompre la relation avec le sous-traitant. Le risque est que sous-traitant va perdre la dépense initiale.
- b. L'incertitude. La deuxième condition à vérifier est l'incertitude de l'avenir. L'avenir peut être certain, risqué et incertain. L'incertitude radicale est le cas où les individus ne peuvent connaître les états du monde liés à l'avenir. Par exemple, le comportement des consommateurs dans 10 ans. L'incertitude est un élément qui limite la rationalité de l'individu. Quelles sont les implications ?
 - En l'absence d'incertitude, le risque d'opportunisme est très réduit, du moins on peut prévoir le comportement opportuniste dans le contrat.
 - En présence d'une incertitude et d'actifs spécifiques, les craintes sur les comportements opportunistes sont grandes.
- c. La fréquence des transactions. Les transactions peuvent être ponctuelles (l'achat d'un bâtiment) ou récurrentes (l'achat de matières premières). Si la fréquence de la transaction est faible, l'opportunisme est réduit et l'entreprise peut utiliser la solution marchande et, en cas de problème elle pourra recourir aux instances juridiques. Si la fréquence de l'actif est forte, la solution est la création d'un comité de coordination ou une procédure d'arbitrage pour résoudre des conflits et maintenir la relation.

Risque d'opportunisme = incertitude + Fréquence des transactions + Spécificité des actifs.

Comment choisir un mode de gouvernance ou de coordination ?

Première situation. Le choix entre les deux structures de gouvernance : le marché ou l'entreprise. La gouvernance est, selon O. WILLIAMSON, est le cadre contractuel dans lequel se situe la transaction. Dans le cas où l'incertitude et la spécificité des actifs sont fortes, l'opportunisme, croissant ex post, va inciter les entreprises ex ante à adapter le choix de leurs investissements et de leurs structures de gouvernance aux circonstances. Le choix serait donc une intégration verticale pour annuler le risque d'opportunisme.

Deuxième situation. L'introduction des différences de coûts de production.

- Si la différence de coûts de production est nulle, on aura deux situations.
 - DG = Gf – Gm DG est la différence de coût de gouvernance
 - Par la firme et le coût de coordination par le marché.

$DG > 0$ Le marché est plus préférable à la firme

$DG < 0$ La firme est plus préférable au marché.

- Si la différence de coûts de production n'est pas nulle, ce raisonnement perd sa signification. Il y a les économies d'échelle ou déséconomies de gamme ou de variété (deux biens x et y auront des coûts unitaires plus faibles lorsqu'ils sont réalisés par la même unité d'entreprise (partage la même R&D, même marketing)

Pour O. WILLIAMSON, le marché est en mesure de réaliser ces économies. Supposons que les différents constructeurs automobiles achètent leurs pneus à Michelin. Dans ce cas, l'échelle de production serait au plus haut niveau, ce qui conduit ces constructeurs à préférer la solution externe pour tirer profit des économies d'échelle de Michelin. Supposons maintenant que Mercedes exige des pneus spécifiques à ces véhicules, Michelin ne pourrait agréger cette demande avec les autres demandes. Mercedes serait dans une situation d'indifférence (fabriquer elle-même ou les sous-traiter).

En règle générale, la firme doit comparer les coûts de productions et les coûts de gouvernance. $DG + DC$ (la différence des coûts de production en passant par la firme (Cf) des coûts de production en passant par le marché (Cm).

Conclusion. L'existence de structures hybrides : cela va de l'octroi d'une licence, à la participation majoritaire en passant par la sous-traitance.

Quelles sont les implications sur le contrôle de gestion ?

Conclusion 01. Les modes de contrôle (internes et externes) seront déterminés par la frontière de la firme. Le choix s'établit sur la base d'une comparaison des différences de coûts de production et des coûts de gouvernance. Le choix entre les deux modes s'établit sur la base d'un examen de trois éléments : la spécificité des actifs, la fréquence des transactions et l'incertitude.

Conclusion 02. Le courant transactionnel participe au renouvellement du contrôle de gestion :

- Le choix entre deux modes de contrôle (contrôle interne/contrôle externe) ;
- Le contrôle comme maîtrise des comportements opportunistes ;
- Le contrôle induit des coûts de contrôle ;
- Le contrôle de gestion peut s'exercer sur une base institutionnelle ou contractuelle pour annuler les effets des comportements opportunistes.

Conclusion 03. La maîtrise des comportements opportunistes passe la maîtrise :

- Des asymétries informationnelles qui conduisent à des sélections adverses ;

- Des incomplétudes de contrat qui conduisent à des situations de hasard moral.

Conclusion 04. La démarche contractuelle conduit à la définition d'un mode répartition de l'effort de contrôle selon les trois paramètres : spécificité, fréquence et incertitude.

CHAPITRE II. SYSTEMES DE CONTROLE. CONCEPTION ET MISE EN OEUVRE

Le contrôle de gestion est un système déployant un ensemble combiné de dispositifs visant à maîtriser les différents enjeux managériaux, organisationnels, techniques et relationnels déterminant la performance d'une entreprise ou d'une organisation. Cette manière d'envisager le contrôle comporte certaines implications :

- La notion de contrôle est prise dans un sens dynamique de maîtrise des différents enjeux de la performance et de construction des capacités de contrôle. Dans cette acception d'origine anglo-saxonne, contrôler n'est pas en effet synonyme de vérifier, d'examiner, ..., mais de maîtriser et d'orienter les actes de gestion et d'organisation.
- Le contrôle s'exerce à l'intérieur d'un périmètre qui déborde celui de la gestion proprement dit. Cet élargissement du champ d'application du contrôle est dicté par la dynamique contextuelle que par la diversité et l'importance des enjeux qui conditionnent la réalisation d'un niveau de performance
- Le contrôle est un système qui organise les complémentarités entre les différents modes de contrôle (le contrôle hiérarchique, le contrôle marchand, le contrôle par la culture d'entreprise, ...) et les différents outils de contrôle (Budgets, prix de cession interne, tableaux de bord stratégiques, ABC/ABM, ...) qui sont mis en œuvre dans l'entreprise.

SECTION 01. LES MODALITES DE MISE EN ŒUVRE D'UN SYSTEME DE CONTROLE

Les transformations, qui se déroulent à l'extérieur (transformation dans les jeux concurrentiels, accélération du rythme de l'innovation technologique, montée de nouveaux acteurs sur les scènes écologiques, sociales, financière, ...) et à l'intérieur de la firme (divergence d'intérêts, importance des dimensions cognitives dans la gestion, des coûts qui échappent au système comptable et de contrôle traditionnel, ...), font que la conception et la mise en œuvre de démarches de contrôle ne sont envisageables que certains choix sont conçus et résolument assumés pour être à la mesure des défis.

A. LES PRINCIPES DIRECTEURS D'ELABORATION ET DE MISE ŒUVRE

- a. Les systèmes de contrôle obéissent au double principe de la verticalité et de la transversalité.** Il s'agit d'admettre que l'espace organisationnel n'est pas un espace vide, mais un espace hiérarchisé qui est articulé d'une certaine façon sur l'extérieur.

Cette représentation de la firme fait apparaître des exigences à respecter dans la conception des systèmes de contrôle :

1. Le décloisonnement des unités. Il faut développer de nouveaux outils de contrôle qui permettent de prendre en charge la transversalité de l'organisation de la firme. Comment le contrôle de gestion va s'organiser pour prendre en charge les coopérations entre les activités, les interconnexions entre elles et les articulations avec le système concurrentiel, de consommation ou bureaucratique ? Il s'agit plutôt de mutualiser les efforts, d'articuler les fonctions entre elles que d'améliorer séparément la performance dans chacune d'elles.
2. L'élargissement ou l'affirmation de l'autonomie des acteurs. L'implication des agents est un levier de performance important. Sur ce plan, il faut distinguer deux situations :
 - La première est lorsque le sommet hiérarchique essaie de s'approprier des savoirs des opérationnels pour les formaliser au sein des différents dispositifs de contrôle ;
 - La deuxième est lorsque chaque acteur essaie de « s'approprier du contrôle de son action ».

OBSERVATION Cette autonomie vis-à-vis des centres est un choix pour opérer en mode de coordination horizontale, c'est-à-dire une manière de mieux connaître ou de révéler les potentiels, une manière d'améliorer la performance par la maîtrise des liaisons au sein de la chaîne de valeur (Michael PORTER)

3. L'identification des liens de contrôle. La problématique de contrôle consiste à repérer les principaux liens à maîtriser :
 - Les liens qui naissent des rapports de gouvernance. Ils induisent des coûts de contrôle (des coûts d'agence, des coûts bureaucratiques, des coûts de maintien des compétences, ...). Ils visent à réduire les slacks et déjouent les stratégies d'appropriation du résultat.
 - Les liens qui naissent des rapports de subordination. Ils s'intègrent dans une logique de l'élévation et du maintien de l'effort et dans une volonté de faire accepter les règles ou les choix de l'organisation.

- Les liens qui naissent des transactions internes (entre filiales) et externes (les relations d'échange et de coopération).
- Les liens qui naissent avec l'environnement concurrentiel et institutionnel. Les systèmes de contrôle s'articulent sur des systèmes d'information ou de veille pour s'informer sur le comportement des acteurs.

Exemple. La maîtrise des liens avec l'environnement peut immuniser l'entreprise contre les nouvelles stratégies visant sa réputation (cyberattaques, e-réputation, ...)

4. La construction des représentations. Le façonnement des représentations vise à asseoir les conditions de contrôlabilité de la firme, à mettre du sens dans les différentes actions des agents. Les représentations visent à légitimer et à orienter les logiques de contrôle en définissant les types de réussite ou de performance à réaliser.

Exemple 01. Les instruments linguistiques façonnent les structures mentales des individus. Le vocabulaire de la finance est développé et inculqué pour légitimer des stratégies financières.

Exemple 02. Le contrôle de gestion est un langage qui vise à homogénéiser les comportements et à centrer les préoccupations.

5. L'orientation de la performance vers l'extérieur. Le système de contrôle crée des liens entre l'espace organisationnel et l'espace des consommateurs. A titre d'illustration, le contrôle à base de la gestion des activités procède de l'amélioration du rapport coût/valeur. Il s'articule sur le maintien et le développement des facteurs clés de succès qui fondent la compétitivité des firmes.

Exemple 01. A quel niveau de la chaîne de valeur qu'on pourrait sensiblement améliorer les délais.

Exemple 02. Quel rapport de correspondance consolider entre les compétences et les exigences de la clientèle. La structure et le volume des compétences dans le secteur pharmaceutique est en correspondance avec les prescripteurs sur le marché du médicament.

b. Les systèmes de contrôle posent le problème de l'intensité de l'effort à l'intérieur de l'entreprise. Le mode de répartition, d'orientation voire de mutualisation des efforts de contrôle mettent en jeu plusieurs séries de facteurs :

01. Première série de facteurs. Les priorités stratégiques. Les systèmes de contrôle se structurent :

- Autour des facteurs clés de succès qui demandent à être maîtrisés aux différents niveaux de l'espace organisationnel ou de la chaîne de valeur de la firme.
- Autour de la structure de la distribution des ressources qui sont aux fondements de l'avantage concurrentiel de la firme.

Ces priorités stratégiques traduisent des limitations en raison de la spécificité de l'avantage concurrentiel de la firme et des limitations liées à la rareté des ressources.

02. Deuxième série de facteurs. La nature des liens de contrôle. La structure de la distribution de l'effort de contrôle peut s'établir sur la base des liens de contrôle. Le système de contrôle aurait alors comme rôle de réduire le slack ou les sources d'appropriation du surplus, d'améliorer les processus de création de valeur.

03. Troisième série de facteurs. Les caractéristiques des transactions. La spécificité des actifs, l'incertitude et la fréquence des transactions pourraient être des critères qui permettraient de répartir les efforts de contrôle.

04. Quatrième série de facteurs. Les différents enjeux de la performance. Le système de contrôle peut s'établir en fonction de la structure des différents enjeux qui définissent la performance.

Exemple 01. Les enjeux relationnels peuvent se substituer au contrôle de gestion en interne. La performance d'une entreprise peut être significativement déterminée par la maîtrise d'un réseau de relations en externe.

Exemple 02. La localisation des sources de la performance.

c. Les systèmes de contrôle ont une pertinence qui dépend aussi d'un usage approprié d'un ensemble d'outils de contrôle. Comment peut-on organiser le choix des outils de contrôle ? Quelle utilisation ferions-nous ces outils ? A quel moment de l'évolution du système organisationnel pourraient se greffer l'application du contrôle ?

En effet, les résultats attendus de l'application des outils de contrôle sont conditionnés par l'état de contrôlabilité de la firme. Cette contrôlabilité s'analyse à trois niveaux :

01. Le degré de stabilité du système économique, financier, technique et institutionnel.

Cela signifie que les systèmes de contrôle en place dans les firmes ne sont rien sans les solidarités qu'ils obtiennent du système politico-économique et financier stable. Les systèmes de contrôle pourraient recevoir l'appui de ce système en entreprenant trois manœuvres :

- L'entrée dans une sphère de négociation de la contrainte entrepreneuriale et des conditions productives. Cette sphère est le lieu d'un compromis entre agents et institutions des plus efficaces pour relever le défi de la stabilité. Comment créer et maintenir un certain climat des affaires ?
- La mobilisation d'un réseau de relations efficaces pour obtenir des institutions qu'elles agissent dans le sens des intérêts de la firme.
- La mise en place d'un système de surveillance ou de veille pour ne pas être pris au dépourvu par les changements environnementaux.

02. Le degré de structuration du système organisationnel. Les choix en matière de structuration et de coordination sont ceux de nature à construire les conditions de contrôlabilité de la firme (la division du travail, les systèmes de recrutement ou de formation, les contrats, ...). Cela signifie que :

- La défaillance dans les conditions de contrôlabilité ne pourra plus être rattrapée par l'application des outils de contrôle.
- Les choix des outils sont commandés par des choix organisationnels. La mise en œuvre de nouveaux outils dans les entreprises algériennes sont mis en échec par la survivance des modes d'organisation des années antérieures.

03. Le degré de maîtrise de la stratégie de la firme. Les systèmes de contrôle n'ont pas d'existence en eux-mêmes et pour eux-mêmes. Les choix en matière de contrôle sont déterminés par des choix stratégiques.

Exemple 01. Les tableaux de bord sont des systèmes d'indicateurs qui traduisent les facteurs clés de succès de la stratégie poursuivie.

Exemple 02. Les PCI (Prix de Cession Internes) sont des systèmes pour garantir la réussite des stratégies d'intégration de la firme. Leur importance et leur efficacité dépendraient de l'endroit de placement de la frontière de la firme.

Exemple 03. Les instruments incitatifs sont conçus pour faire accepter la stratégie à l'ensemble des agents, pour garantir la pérennité d'un avantage concurrentiel (éviter le risque de fuite des compétences).

Le choix et la mise en œuvre des outils de contrôle est une question qui dépendrait des arbitrages ou de la confrontation entre les trois niveaux. L'emploi des outils appellent les observations suivantes :

- Le choix des outils ne doit pas se plier aux effets de mode. Il s'intègre dans la stratégie de la firme et leur opérationnalité dépendrait de modes de structuration particuliers de l'espace organisationnel.
- Les outils de contrôle ne sont pas uniformes. La performance de la firme pourrait avoir plusieurs sources :
 - Elle est le résultat d'un choix combiné plusieurs outils (ABC/ABM, les budgets, les systèmes incitatifs, ...).
 - La maîtrise de certains indicateurs de performance (les économies d'échelle, les effets d'apprentissage, le progrès technique, ...).
 - La mise en œuvre de dispositifs contraignants (les contrats, ...)
 - Elle est le résultat de l'effectivité des autres modes de contrôle (le contrôle par le marché, par la culture, ...).
- Les outils de contrôle ne devraient pas être envisagés comme des outils de derniers recours ou des appendices au service de la politique managériale de la firme. Cela veut dire qu'ils pourraient exacerber les coûts de signalement ou de dédouanement.

SECTION 02. SYSTEMES DE CONTROLE : ORIENTATIONS ET ENJEUX

A. LES GRANDES ORIENTATIONS DES SYSTEMES DE CONTROLE

Au-delà des enjeux qu'ils visent à maîtriser, les systèmes de contrôle ont des utilisations qui peuvent prendre plusieurs orientations.

a. Première orientation. La maîtrise des processus d'allocation et de réallocation des ressources. En quoi consiste cette maîtrise ?

01. C'est la répartition des ressources sur les différentes activités de la firme ou ses différents DAS. Il s'agit concrètement de définir les taux d'engagement de la firme.

- 02. C'est la réorientation des ressources en les arrachant à certains DAS pour renforcer la position de l'entreprise dans d'autres DAS.
- 03. C'est l'exploitation synergique d'un portefeuille de ressources.
 - Exemple 01. C'est de faire partager la même ressource pour des activités différentes.
 - Exemple 02. C'est d'éliminer les doublons.
 - Exemple 03. C'est d'exploiter d'une façon synergique de réseaux de relations en rentrant dans des stratégies interentrepreneuriales ou partenariales. L'objectif serait de réussir un montage technologique en impliquant des fournisseurs d'origine différente.
- 04. C'est un management judicieux de ressources en luttant contre les dilutions ou des usages superflus de ressources. C'est de mettre du réalisme dans la définition des ambitions stratégiques de la firme.
- 05. C'est de faire un usage particulier des ressources.
- 06. C'est l'exploitation de ressources potentielles dans des activités complémentaires.
- 07. C'est réussir un remodelage à l'intérieur de la chaîne de valeur.

b. Deuxième orientation. La maîtrise et la sustentation d'un avantage concurrentiel. Les systèmes de contrôle sont des vecteurs pour la construction et le maintien d'un avantage concurrentiel. Ils le sont par la vue synoptique qu'ils offrent sur le système de création de valeur. Ils le sont par leur particularité fonctionnelle (les sources de l'avantage concurrentiel, l'identité des activités pertinente du point de vue de la stratégie, ...). La contribution à la sustentation de l'avantage concurrentiel se fait de différentes façons :

- 01. C'est l'identification des sources de l'avantage concurrentiel.
 - Exemple 01. C'est la maîtrise des activités qui enregistrent de forts taux de consommation de ressources.
 - Exemple 02. C'est de choisir des modes de gestion des activités qui offrent relativement plus d'efficacité et d'efficience.
 - Exemple 02. C'est la focalisation sur les sources de la différenciation.
- 02. C'est de conjurer les stratégies d'imitation ou de transfert de l'avantage concurrentiel.
 - Exemple 01. C'est la mise en place d'une stratégie de veille concurrentielle.
 - Exemple 02. C'est de réduire les vulnérabilités de l'avantage concurrentiel. Les compétences spécifiques de la firme sont convoitées par les firmes concurrentes (arrachage des compétences ou passage à la concurrence).

Exemple 02. C'est d'éviter d'être l'objet d'une stratégie de discrédit ou de dissuasion.

03. C'est le développement de l'avantage concurrentiel.

Exemple 01. C'est le choix à faire pour maintenir la firme sur sa trajectoire.

Exemple 02. C'est la bifurcation pour faire évoluer son avantage concurrentiel.

c. Troisième orientation. La maîtrise et l'orientation des comportements.

01. Ce sont les conduites à tenir pour être conforme ou en accord avec les exigences stratégiques de l'entreprise.

Exemple 01. Les règles ne sont pas synonymes de régularités. Les régularités sont des règles qui existent à l'état incorporé.

Exemple 02. Les règles ne suffisent pas pour maintenir sous tension l'organisation.

Exemple 03. Les règles ne se confondent pas avec les aptitudes à maîtriser pour faciliter la mise en œuvre de la stratégie.

02. C'est le façonnement des systèmes des perceptions et des représentations.

Exemple 01. C'est le remodelage des systèmes de croyances des clients pour obtenir qu'ils aient une perception, qu'ils différencient l'offre de l'entreprise des autres offres des concurrents.

Exemple 02. C'est de créer des conditions d'incorporation des dispositions culturelles qui particularise l'entreprise, sa stratégie, son contrôle, son organisation.

Exemple à » C'est de légitimer une stratégie d'abandon d'activités. Les agents peuvent accorder une reconnaissance à un responsable qui jouissait de valeurs personnelles distinctives, ne serait-ce que parce que en son temps certains coûts sociaux étaient pris en charge par l'entreprise (le transport, la restauration, ...)

03. C'est la maîtrise des rapports de gouvernance. Les systèmes de contrôle sont aussi orientés pour maîtriser les rapports de gouvernance à l'intérieur de la firme.

Exemple 01. Les dispositifs à mettre en œuvre pour inciter les managers à agir dans le sens des intérêts de l'entreprise.

Exemple 02. Les mesures à prendre pour asseoir l'équilibre des rapports de gouvernance à l'intérieur de la firme familiale.

Exemple 03. Les stratégies à mettre en œuvre pour stabiliser l'équipe actionnariale.

d. Quatrième orientation. La maîtrise des performances.

01. C'est la maîtrise des capacités organisationnelles. Pour Harvey LIEBENSTEIN, l'efficience allocative n'est pas explicative de la performance des firmes.
- Exemple 01. C'est la construction d'une convention d'effort pour garantir un certain niveau de performance.
- Exemple 02. C'est l'élargissement du champ d'employabilité des agents.
- Exemple 03. C'est la mise en œuvre de modes de rémunération incitatifs pour relever le niveau d'effort à l'intérieur de la firme.
02. C'est la maîtrise des sources génératives de coûts.
- Exemple 01. C'est la réalisation des économies d'échelle, d'expérience et d'apprentissage.
- Exemple 02. C'est la maîtrise de facteurs de gestion de la chaîne de valeur (les capacités de productions, la qualité totale, l'implication des salariés, ...).
- Exemple 03. C'est l'amélioration de la valeur en maintenant des taux de consommation de ressources ou les niveaux des coûts constants.
- Exemple 04. C'est la reconfiguration de la chaîne de valeur (production en mode synchrone, juste à temps, ...).
03. C'est la maîtrise des processus d'acquisition et de constitution de ressources.
- Exemple 01. C'est de jouer sur la frontière de la firme pour économiser sur les coûts de transaction ou échapper aux comportements opportunistes.
- Exemple 02. C'est de faire remonter dans les chaînes de valeur des fournisseurs pour améliorer la situation des coûts ou la qualité des inputs. C'est de rechercher des économies dans la conception des produits.
- Exemple 03. C'est l'exploitation des ressources connexes.

B. LES DIFFERENTS ENJEUX DE CONTRÔLE

Une problématique de contrôle en termes d'enjeux modifie la méthodologie et le champ d'application des systèmes de contrôle. Désormais, le contrôle s'insère dans une perspective qui n'est pas celle du finalisme. Les logiques de contrôle n'obéissent pas forcément à des référentiels et déroge à l'approche normative dans son opérationnalisation. Quelles sont les conséquences d'une telle démarche sur le management de la performance de la firme.

- a. Première conséquence. Le contrôle est orienté vers des variables autres que celles qui sont strictement financières (les délais, la qualité, la réactivité, l'intensité de l'effort, ...)

- b. Les enjeux de la performance sont le produit d'un équilibre entre ce qui est exigé à la fois sur le plan financier, environnemental et sociétal.
- c. La performance est du point de vue volumique déterminée par la structure de la distribution des ressources composant le capital global de l'entreprise (ressources financières, technologiques, organisationnelles, commerciales et relationnelles).
- d. Les enjeux de la performance sont maîtrisés par des leviers d'action spécifiques. Par exemple, les leviers d'action dans le secteur du PTP peuvent consister à agir :
 - 01. Sur les délais fournisseurs,
 - 02. Sur les conditions climatiques,
 - 03. Sur la dispersion spatiale des chantiers. La gestion peut consister à choisir un type de synchronisation en entre les travaux de viabilisation/terrassment et construction.
 - 04. Les enjeux sont déterminés par les facteurs critiques spécifiques à chaque segment d'activité stratégique.

Exemple 01. C'est la taille critique.

Exemple C'est la saisonnalité des produits.

Exemple 03. C'est la maîtrise de la logistique.

ETC.

Les enjeux à maîtriser peuvent être d'ordres financiers, technologiques, commerciaux, organisationnels et relationnels.

- a. Les enjeux financiers :
 - C'est la rentabilité économique et financière ;
 - C'est l'autonomie financière ;
 - C'est le coût de l'argent ;
 - C'est le maintien du contrôle sur les rendements des actifs ;
 - C'est l'efficacité attachée aux différentes sources de financement ;
 - Etc.
- b. Les enjeux technologiques :
 - C'est l'amélioration des performances non pas seulement en termes de coût mais aussi et surtout en termes de qualité et d'unicité ;
 - C'est la protection de la technologie en tant qu'actif spécifique ;
 - C'est la surveillance de l'environnement ;
 - C'est l'exploitation du potentiel de recherche de la firme ;

- C'est la réduction des risques et de l'incertitude par l'entrée dans des stratégies de coopération, par l'entrée dans une sphère de négociation de la contrainte technologique.
- c. Les enjeux marketing :
- C'est la maîtrise de part de marché ;
 - C'est la maîtrise d'une force de vente ;
 - C'est la réalisation d'économies de gamme ou de complexité ;
 - C'est la maîtrise de services marketing (promotion, publicité, études de marché, ...);
 - C'est le développement de l'image de marque de l'entreprise ;
 - Etc.
- d. Les enjeux d'ordre organisationnel.
- C'est la coordination horizontale pour mieux connaître les potentiels ;
 - C'est l'accroissement de l'intensité de l'effort ;
 - C'est la compression des coûts invisibles ou des coûts cachés ;
 - C'est la réduction des divergences d'intérêts ;
 - C'est le façonnement de nouveaux comportements ;
 - C'est le rajeunissement des structures ;
 - Etc.
- e. Les enjeux relationnels :
- C'est la construction et le maintien de réseaux de relations (interne et externe) ;
 - C'est la mobilisation de ressources relationnels (financières, réputationnelles, marketing, ...);
 - C'est l'intériorisation de relais ;
 - Etc.

CHAPITRE 02. LES SYSTEMES DE CONTROLE A BASE D'ACTIVITE

Le contrôle de gestion à base d'activités trouve ses bases d'inspiration dans les écrits de Michael PORTER. Globalement, les ruptures avec le système classiques et les amendements proposés s'élaborent dans plusieurs directions :

- Le développement d'une représentation de la firme qui articule l'espace organisationnel (chaîne de valeur) et l'extérieur (les forces concurrentielles) ;
- L'articulation entre le contrôle gestion et la stratégie de la firme ;
- La reconsidération du cadre organisationnel : rupture avec les conceptions hermétiques pyramidales et introduction d'une vision transversale ;
- L'élargissement du champ du contrôle et introduction de nouveaux modes et de nouveaux outils de la maîtrise de la performance.

PLAN DU COURS

SECTION 01. INTRODUCTION AU CONTROLE A BASE D'ACTIVITES

D. LE CONTEXTE D'APPARITION

E. LES FONDEMENTS THEORIQUES ET CONCEPTUEL

F. LES DIFFERENCES AVEC LES SYSTEMES DE CONTROLE CLASSIQUES

SECTION 02. LES DEMARCHES DE CONTROLE DANS LES SYSTEMES A BASE D'ACTIVITES

D. LA DEMARCHE DE JOHN SHANK

E. L'ABC (ACTIVITY BASED COSTING) ET L'ABM (ACTIVITY BASED MANAGEMENT)

ETUDES DE CAS

SECTION 01. INTRODUCTION AU CONTROLE A BASE D'ACTIVITES

A. CONTEXTE D'APPARITION

Le management fondé sur les activités ou management de la chaîne de valeur trouve sa base d'appui dans les travaux théoriques de Michael PORTER. Ce management en rupture avec les systèmes de gestion et de contrôle classique se construit dans un contexte caractérisé par des changements dans l'environnement interne et externe des firmes.

a. LA RARETE RELATIVE DES RESSOURCES. L'affaissement qui pèse sur les ressources efficaces de la firme exerce des effets restrictifs et d'orientation sur leurs choix stratégiques. Cette contraction signifie que les modes de raisonnements stratégiques tendent de plus en plus à s'établir sur la base des priorités (stratégiques). Repenser la stratégie sous l'angle des « priorités » est une vision qui permettrait de se centrer sur les sources de l'avantage concurrentiel ou des activités plus pertinentes du point de vue de la stratégie de la firme. Un management dans un contexte de rareté de ressources s'accommoderait de concepts opératoires. A cet effet, l'activité est l'échelle la plus adéquate pour la maîtrise des ressources.

La rareté de ressources stratégiques ou efficaces s'accroît dans un contexte de durcissement de la contrainte environnementale. Les choix et les modes d'emploi des ressources sont bouleversés et la performance de la firme est remise en question. Pourrait-on réussir le pari de la conciliation entre la performance financière et environnementale ?

Les efforts en management vont intégrer cette contrainte de plusieurs façons :

- Le choix d'un mode de gestion judicieux des ressources. Il signifie, d'une part, l'élimination des activités consommatrices et non créatrices de valeur et, d'autre part, la soustraction des ressources aux usages superflus pour les redéployer sur des activités ou des segments d'entreprendre porteurs.
- La reconsidération de la performance de firme. l'optique managériale fondée sur la chaîne de valeur, la performance est réorientée vers l'extérieur. Celle-ci n'est plus circonscrite dans le cadre qui lui était réservé par le modèle hermétique Fayolien-Taylorien. Les performances recherchées résultent d'un intérêt aux questions environnementales et de la recherche d'un équilibre coût/valeur.
- L'orientation des efforts vers la recherche de matériaux nouveaux ou de substitution.

b. L'INTENSIFICATION DES JEUX CONCURRENTIELS. Les transformations observées dans le champ concurrentiel sont le produit de plusieurs facteurs. L'élargissement du champ concurrentiel aux firmes issues des pays émergents est la preuve de l'accélération du processus de la mondialisation des firmes. Ces firmes ont réussi des apprentissages et développent des avantages spécifiques. Les éléments nouveaux font apparaître de nouvelles pratiques concurrentielles (l'accentuation des entrecroisements concurrentiels,

développement de stratégies de démarcation, verticalisation de la concurrence dans certains secteurs,...). Au cœur de ce jeu concurrentiel, les stratégies de concentration et de centralisation du capital y sont aussi à l'œuvre et la recherche de tailles mondiales est la préoccupation de la plupart des acteurs ou firmes..

Les préoccupations au plan du management et du contrôle s'orientent dans plusieurs directions :

- La reconsidération des modes de présence et de positionnement sur le marché de la firme. Cette reconsidération consiste à s'articuler sur son environnement en faisant en sorte que les firmes concurrentes et les consommateurs soient intégrés à la même équation stratégique.
- La reconsidération des liens entre management et contrôle. Le contrôle de gestion est articulé à la stratégie de la firme tout en s'intégrant dans une acception de maîtrise et d'orientation.
- Le développement d'outils de management de l'information. Il ne s'agit plus de collecte, de traitement, de sauvegarde et de diffusion de l'information, mais aussi de sa sécurité et de l'influence qu'elle pourrait exercer sur les acteurs cibles.

c. L'ACCELERATION DU RYTHME DE L'INNOVATION TECHNOLOGIQUE. Les transformations technologiques induisent des changements sur les systèmes de gestion et de contrôle. Quelles sont les caractéristiques principales du contexte technologique actuel ?

- La baisse du coût marginal de transaction. La baisse des coûts de transports et de communication ramène les prix des biens et services à des niveaux plus bas.
- Le bouleversement des règles de jeu dans les différents domaines de la vie économique et sociale. Par exemple un MBA peut être assuré par le réseau de l'internet d'enseignement à distance (les campus virtuels). L'essor du commerce électronique signifie que les activités d'échange électronique facilitent les relations d'échange entre des partenaires dont l'envergure est particulièrement mondiale. L'apparition d'une nouvelle catégorie d'acteurs, les infomédiaires, introduit des changements dans la gestion informationnelle des relations client-fournisseurs. On observe, en outre, une désintermédiation dans le secteur de la distribution. La suppression des distances qui sépare l'entreprise de son client permet à celle-ci de se réappropriier des activités effectuées dans le passé par le distributeur.

- La modification des frontières entre les différentes industries. Cette convergence des marchés et des industries est le produit de l'apparition d'innovations ou de stratégies technologiques de rupture. Par exemple, la numérisation de l'image et des textes est une technologie qui a aboli les frontières entre l'imprimerie, la photographie, l'informatique, la télévision et les systèmes de reproduction de l'image. Ces transformations étaient à l'origine d'une tendance vers une tertiarisation des industries (c'est la remise en cause de la classification de Colin CLARK).
- La redéfinition des marchés de référence de l'entreprise. Les marchés se définissent non pas en termes de produit ou de technologie mais en fonction des besoins génériques : ce que veut le consommateur est non pas simplement un produit mais une solution à son problème. Par ailleurs, les entreprises procèdent selon deux lignes d'action étroitement liées : elles élaborent des choix technologiques selon une logique de « l'offre créatrice » (en raison de l'incapacité du consommateur à établir une articulation entre les différents besoins). Elles inscrivent leur mode de réponse dans le cadre d'un méta-marché (élargissement du champ cognitif associé à l'offre).

Les préoccupations au niveau du management et du contrôle s'en trouvent modifiées :

- La reconnaissance de l'incertitude. Les acteurs sont enclins à rentrer dans des logiques de négociation des contraintes d'incertitude.
- La mise en œuvre d'un système de veille et d'intelligence compétitive,
- La gestion de la recherche et des connaissances de la firme,
- Le maintien des facteurs d'unicité de l'offre de l'entreprise.

d. LES TRANSFORMATIONS CONTEXTUELLES D'ORDRE ORGANISATIONNEL. Les transformations dans les modes d'organisation des firmes ont fait apparaître des changements qu'on peut présenter comme suit :

- L'aplatissement des structures. Les firmes ont tendance à s'organiser selon une orientation transversale en opérant un raccourcissement des distances ou des profondeurs hiérarchiques, en œuvrant un décloisonnement et tout en s'articulant, pour les besoins de sa réactivité ou de sa flexibilité, sur leurs environnements.
- L'élargissement ou l'affirmation de l'autonomie des acteurs. L'implication des agents est un enjeu de performance de premier plan dans l'entreprise. Cette reconsidération des

liens entre les niveaux stratégiques et opérationnels conduit à des changements dans la gestion de l'information.

- Les changements dans la structure et la composition des coûts. Les évolutions technologiques et organisationnelles ont été accompagnées, d'une part, par la modification de la structure des coûts (les charges fixes augmentent d'une façon sensible par rapport aux charges variables : le coût total est plus fonction de la diversité des produits que de leur volume) et, d'autre part, par la modification de la composition des coûts (les charges indirectes évoluent plus vite que les charges directes)

Quelles sont les implications sur le plan du management et de contrôle ?

- La mise en œuvre de mécanismes incitationnels ;
- La réduction des asymétries informationnelles ;
- L'accroissement de la flexibilité et de la réactivité de la firme ;
- La mise en place d'outils de management et de contrôle pour maîtrise des charges indirectes en constante évolution.
- L'orchestration et gestion de processus d'apprentissage.

B. LES FONDEMENT DU CONTRÔLE A BASE D'ACTIVITES. Le management fondé sur les activités est au dépassement du schéma classique du management et de contrôle. la rupture s'établit au niveau de la représentation de la firme, de son organisation, de ses relations avec l'extérieur et de la conception de l'avantage concurrentiel. On peut rendre compte de ces démarcations du schéma classique en se focalisant sur les fondements qui sous-tendent le MFA.

a. La rupture avec la vision hiérarchico-fonctionnelle du modèle classique des organisations.

- La firme est conçue comme une chaîne de valeur. L'unité d'analyse n'est plus la fonction ou le DAS,..., mais l'activité. On passe donc d'une **firme comme un ensemble de fonctions à une firme comme un ensemble d'activités.**
- La firme est envisagée à travers un angle de vision transversal. L'aplatissement des structures organisationnelles est combiné à une articulation sur l'environnement. La suppression des niveaux hiérarchiques confère des marges d'autonomie ou de manœuvre pour les acteurs. L'enjeu est d'accroître la capacité de réponse de la firme face à ses environnements.

b. La rupture avec la vision substantialiste des réalités de gestion et de contrôle.

Le raisonnement en termes d'activités créatrices de valeur donne le primat aux relations qu'elles entretiennent entre elles. On peut les situer à quatre niveaux :

- La manière qu'une activité contribue à la construction de l'avantage concurrentiel est tributaire de la façon dont les autres activités sont exercées. La coordination des activités de la firme est source d'un avantage concurrentiel.
- Les activités de support ou de soutien sont articulées aux activités principales de la chaîne de valeur. Le processus de transformation des ressources que mettent en marche les activités principales est rendu possible par les interrelations qu'il entretient avec les activités de support (les compétences de la firme).
- Les interconnexions entre plusieurs activités ou métiers sont sources d'un avantage concurrentiel. La stratégie horizontale repose sur la coordination entre des unités relevant de plusieurs métiers mais appartenant à la même firme.
- La chaîne de valeur n'est pas un espace hermétique. Elle est reliée à l'environnement en tant qu'espace des concurrents, des partenaires et des consommateurs. Les liaisons verticales (avec les fournisseurs, les distributeurs, les clients et les concurrents), par exemple, sont d'un apport décisif à la construction de l'avantage concurrentiel. La chaîne de valeur de la firme n'est qu'une partie du système de création de valeur ou de la chaîne de valeur globale.

REMARQUE. Les fournisseurs influencent d'une façon déterminante la position de la firme en matière de coût et de différenciation. Pour construire un avantage concurrentiel, la firme doit composer avec l'ensemble du système de création de valeur et non avec la partie formant uniquement sa chaîne de valeur.

c. La rupture avec la logique additive dans la considération de la performance.

La performance globale n'est pas une simple sommation de performances individuelle.

- Le principe du tout comme ensemble des parties (TOUT = ENSEMBLE DES PARTIES) est abandonné. La maîtrise des relations ou des interconnexions internes et externes sont une source incontestable pour l'avantage concurrentiel et la performance.

- Le principe du tout comme ensemble des parties est incompatible avec les stratégies de différenciation. Les logiques additives supposent l'existence d'une homogénéité sur les marchés. Ce qui est contestable en raison des stratégies de différenciation mises en œuvre à l'intérieur des différents marchés.

C. La BASE CONCEPTUELLE. Le concept de l'activité est, selon Michael PORTER, le cadre pertinent d'analyse des coûts et de l'unicité de l'avantage de la différenciation. L'entreprise est assimilée alors à une chaîne de valeur (voir le schéma ci-dessus) définie comme un « ensemble d'éléments interdépendants soumis à une exigence de cohérence commune ». cette définition appelle des précisions :

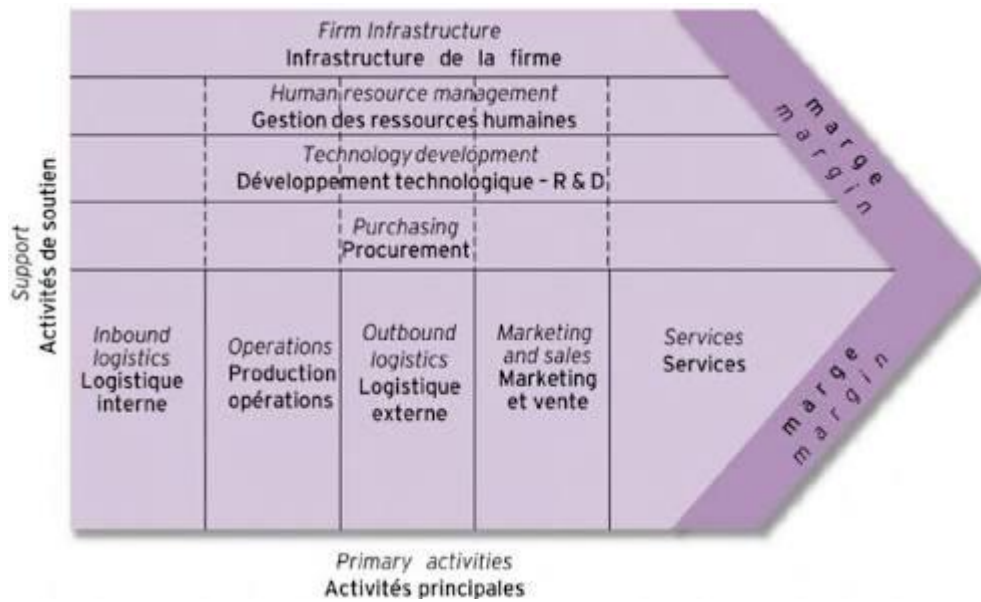
- a. Les activités relèvent du domaine de l'observable et dispose d'un caractère opératoire. Pour PORTER, les activités sont le lieu de façonnement et de mise en valeur des ressources et des compétences.
- b. La relation est la suivante :

$$\text{STRATEGIE} \implies \text{ACTIVITE} \implies \text{RESSOURCES/COMPETENCES}$$
- c. La rentabilité est fonction des sources de l'avantage concurrentiel. Les éléments conceptuels concurrents (compétences, ressources, transaction, ...) sont déconnectés de la gestion des coûts et de la différenciation.
- d. Les activités sont le lieu de déploiement des efforts et des actions de gestion et de contrôle. Le principe retenu est que les activités consomment les ressources

Remarque01. La chaîne de valeur n'atteint toute sa pertinence que lorsqu'elle est d'un emploi systématique. IL faut envisager les clients, les distributeurs, les fournisseurs et les concurrents comme des chaînes de valeur.

Remarque 02. La chaîne de valeur n'a pas d'existence réelle. Elle est un instrument d'analyse de la stratégie de la firme. Par ailleurs, le schéma que nous présente PORTER dans l'Avantage concurrentiel est un modèle moyen, réduit pour les besoins de la compréhension de son fonctionnement.

Remarque03. Pour mieux comprendre la vision de Michael PORTER et la saisir dans sa globalité, il est nécessaire et utile de reprendre l'ensemble de ses travaux, en particulier ceux figurant dans les deux ouvrages Choix stratégiques et concurrence et Avantage concurrentiel.



« Schéma de la chaîne de valeur d'une firme »

D. LES DIFFERENCES AVEC LE SYSTEME CLASSIQUE. Les systèmes de gestion et de contrôle fondés sur les activités s'éloignent sur plusieurs points des systèmes classiques. Le tableau suivant retrace les principaux points de démarcation.

Les systèmes à base d'activité	Les systèmes fonctionnels classiques
1. L'unité d'analyse est l'activité	1. L'unité d'analyse est la fonction
2. Une organisation transversale	2. Une organisation hiérarchique et fonctionnelle
3. La performance est orientée vers l'extérieur et dépend de la valeur créée pour le consommateur	3. La performance est circonscrite à l'intérieur de l'espace organisationnel hiérarchico-fonctionnel. La productivité est le seul indicateur d'efficacité
4. Les actes de gestion ne sont pas séparés des actes de contrôle et le contrôle de gestion est relié à la stratégie	4. Les actes de gestion sont séparés des actes de contrôle
5. Les systèmes à base d'activités sont construits à composer avec des	5. Les systèmes classiques supposent une stabilité de la base technique, des

<p>demandes de variétés et des marchés différenciés</p> <p>6. La concurrence s'établit sur des paramètres autres que les prix (les délais, la qualité, ...)</p> <p>7. Les systèmes à base d'activités intègrent des éléments immatériels ou intangibles (les savoirs techniques, les capacités organisationnels, les marques,...)</p> <p>8. Le contrôle s'assimile à une maîtrise des activités comme source de l'avantage concurrentiel. Le contrôle de gestion a pour objet :</p> <ul style="list-style-type: none"> - La gestion des coûts. La maîtrise des facteurs structurels et d'exécution conditionne la maîtrise d'une stratégie de domination par les coûts ou le couple coût/valeur. - De se focaliser sur les charges indirectes - Les coûts sont liés à des activités - Les coûts sont considérés dans le cadre du système de création global de la valeur 	<p>goûts et des préférences des consommateurs. Ils sont établis sur des postulats de fixité environnementale</p> <p>6. La concurrence s'établit sur le paramètre prix</p> <p>7. Les systèmes classiques évacuent les structures cognitives de leur champ de préoccupation</p> <p>8. Le contrôle est assimilé à une vérification/ surveillance des comportements. Le contrôle a pour objet :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Le calcul des coûts. Les indicateurs volumiques sont les seuls retenus dans l'analyse des comportements des coûts. - De se focaliser sur les charges directes - Les coûts sont liés à des produits - Les coûts sont circonscrits à l'intérieur de l'entreprise à l'aide d'une approche fonctionnelle dénommée
--	--

	méthode des centres d'analyse
--	----------------------------------

SECTION 02. LES DEMARCHES DE CONTROLE A BASE D'ACTIVITES

A. **LA DEMARCHE DE JOHN SHANK.** Pour John SHANK, la construction d'une démarche de contrôle dans l'optique de la chaîne de valeur peut se faire selon une démarche en trois phases :

- Identification de la chaîne de valeur et l'attribution des coûts, des produits et des actifs aux activités créatrices de valeur ;
- Identification des déterminants ou des facteurs de coût pour chacune des activités créatrice de valeur pour le client ;
- Construction d'un avantage concurrentiel durable(ACD) par la maîtrise des déterminants des coûts ou par reconfiguration de la chaîne de valeur.

a. **Identification de la chaîne de valeur.** Le travail de construction d'un avantage concurrentiel ne peut se suffire d'une analyse globale de l'ensemble du secteur. La chaîne de valeur, en tant qu'instrument de découpage du secteur en activités distinctes, accroît la visibilité stratégique de la firme. Comment décomposer l'activité globale en activités pertinentes du point de vue de la stratégie ? Pour John SHANK, l'activité à retenir peut avoir l'une ou l'autre des caractéristiques suivantes :

- L'activité qui enregistre un taux relativement important en matière de coût (celle qui consomme relativement plus de ressources,
- L'activité dont le comportement des coûts est différent (les facteurs générateurs de coût sont différents),
- L'activité qui est conduite d'une façon différente par les concurrents,
- L'activité qui renferme un potentiel de différenciation significatif.

REMARQUE : une fois la chaîne de valeur est reconstituée, le travail consistera à attribuer des coûts, des revenus et des actifs à chaque activité créatrice de valeur.

b. **Le repérage des déterminants des coûts.** Pour comprendre le comportement des coûts, il faut rompre avec l'idée largement répandue, notamment en comptabilité analytique traditionnelle, selon laquelle le coût n'est déterminé que par le seul facteur

de production. La gestion stratégique des coûts ou la comptabilité de gestion permet d'admettre que le coût peut être influencé par plusieurs facteurs. John SHANK les séparent en deux catégories : les facteurs de coût de type structurel et les facteurs de coût liés à l'exécution.

1. Les facteurs structurels. Les facteurs structurels étaient au centre des travaux des auteurs en économie industrielle (les travaux de SCHERER et de Michael PORTER). Quels sont ses facteurs ?

- **L'échelle.** Elle représente l'importance des investissements dans la production, la Recherche & Développement et la commercialisation.
- **Le champ.** Il traduit le degré d'intégration verticale et des économies connexes liées au partage de ressources et des compétences à des produits ou des DAS différents.
- **L'expérience.** Elle se résume au nombre de fois qu'on a à gérer la même activité dans le passé.
- **La technique.** Elle est liée au processus mis en œuvre dans la chaîne de valeur. Elle se rapporte aux différentes techniques employées à chaque niveau de la chaîne de valeur.
- **La complexité.** Elle traduit la largeur de la gamme des produits ou de services offerts par la firme aux consommateurs.

REMARQUE. Du point de vue du contrôle de gestion, chaque facteur pourrait faire l'objet d'une action qui aurait un impact sur le coût.

2. Les facteurs d'exécution. Ils sont liés aux différentes manières utilisées pour exercer les activités de la chaîne de valeur. Ces facteurs d'exécution se fondent sur l'idée que le jeu sur les facteurs structurels ne mène pas forcément et dans tous les cas aux résultats souhaités ou, comme le souligne John SHANK, « plus ne signifie pas mieux ».

EXEMPLE 01. Le jeu sur l'échelle de la production et sur l'intégration verticale pourrait conduire à des déséconomies d'échelle ou à des déséconomies de champ

EXEMPLE 02. Une gamme de produits plus large ne génère pas forcément des meilleurs résultats que lorsque l'ampleur de celle-ci est réduite.

EXEMPLE 03. L'accumulation d'un capital d'expérience conséquent peut s'avérer un facteur pénalisant dans un environnement instable

Parmi les facteurs d'exécution, on peut retenir :

- La participation ou l'implication des ressources humaines dans la réalisation de la stratégie,

- La gestion de la qualité totale : c'est la maîtrise de la qualité des produits et des processus de production,
- L'efficacité dans l'utilisation des capacités de production,
- L'efficacité dans l'implantation des équipements de production,
- La maîtrise de la conception des produits,
- ETC.

3. L'obtention d'un avantage concurrentiel. L'obtention d'un avantage compétitif durable peut se faire de deux manières : par une meilleure maîtrise des déterminants des coûts par rapport aux concurrents et par une reconfiguration de la chaîne de valeur.

- **Maîtriser les déterminants des coûts mieux que les concurrents.** Pour John SHANK, il faut, pour chacune des activités créatrices de valeur, envisager trois alternatives :

- Envisager la possibilité de réduire les coûts tout en essayant de garder une valeur constante ;
- Envisager la possibilité d'augmenter la valeur ou les produits en essayant de maintenir les coûts constants ;
- Envisager, enfin, la possibilité de réduire les actifs déployés en essayant de maintenir les coûts et les produits constants.

- **Reconfigurer la chaîne de valeur.** L'obtention d'un avantage concurrentiel peut se faire en opérant une reconfiguration de la chaîne de valeur. Cette réorganisation peut prendre plusieurs formes :

EXEMPLE 01. Par la réorganisation des circuits de distribution,

EXEMPLE 02. Par la réorganisation de la fonction de transport,

EXEMPLE 03. Par la mise en place d'une gestion des stocks plus adaptée à une gestion à flux tendus.

B. L'ACTIVITY BASED COSTING ET L'ACTIVITE BASED MANAGEMENT (ABC/ABM)

Les évolutions qui ont affecté la pensée et les pratiques stratégiques ces trois dernières décennies ont conduit à la remise en cause des systèmes comptables traditionnels. Cette remise en cause s'explique par le fait que les transformations auxquelles font face les entreprises (transformations organisationnelles, concurrentielles et technologiques plus principalement)

ont pris de court les modes d'allocation des coûts indirects du système de comptabilité classique. Ce déphasage s'explique par les facteurs suivants :

- Le premier facteur est lié au fait que les démarches de contrôle traditionnelles étaient construites sur la base d'une représentation fonctionnelle de la firme. Le fonctionnalisme des modes de gestion, d'organisation et de contrôle consacre une introversion qui aboutit à une coupure entre l'entreprise et ses espaces d'insertion (l'espace des consommateurs, des concurrents,...). La fonction retenue comme élément d'analyse des coûts notamment indirects manque d'homogénéité pour saisir les comportements des coûts à l'intérieur de la firme.
- Le deuxième facteur est que ces outils et démarches de contrôle classiques reposent sur une vision qui consacre la prédominance de la main d'œuvre directe. Les changements technologiques, les restructurations récurrentes et la multiplication des stratégies de rapprochements (les opérations de fusion et d'absorption, les stratégies partenariales,...) ont conduit à une inversion des évolutions des coûts (les charges indirectes évoluent plus vite que les charges directes).
- Le troisième facteur est que ces outils et démarches de contrôle classique se fondent sur des instruments de mesure de performance devenus inopérants face aux changements qu'on vient de mentionner. Ces instruments reposent :
 - Les indicateurs de productivité. Les coûts ont un comportement qui est déterminé par le seul volume de production et par les effets d'expérience et d'apprentissage de la seule main d'œuvre directe.
 - Une vision introvertie de la firme. La comptabilité traditionnelle procède d'une vision exclusivement orientée vers l'intérieur de la firme.
 - La limitation du système de mesure de la performance aux seules variables financières.
 - Sur une obligation fiscale au détriment des enjeux stratégiques. Les contraintes institutionnelles de la tenue de documents comptables sont construites dans le seul intérêt de la reproduction de l'Etat. Les firmes ambitionnent de mettre en place des systèmes d'information multifonctionnels (collecte, traitement, diffusion, sécurité et influence) qui renseignent sur les différentes évolutions de l'environnement

- Le quatrième facteur tient, enfin, au fait que ces outils et démarches de contrôle traditionnels ont été conçus sous une hypothèse d'un environnement stable et prévisible. Or, les changements en cours affectent la structure et la composition des coûts.
 - La structure des coûts des produits s'est trouvée modifier au point où les charges fixes augmente d'une façon sensible par rapport aux charges variables : le coût total est plus fonction de la diversité des produits que du volume de la production.
 - La composition des coûts des produits est également affectée à telle enseigne que les charges indirectes évoluent plus vite que les charges directes. La tertiarisation des industries est incontournable face aux besoins en matière de recherche, de service après-vente et de l'informatique.
- REMARQUE. Le contrôle rétrospectif propre au contrôle budgétaire devient inopérant face à la montée des turbulences.

Les discordances entre la comptabilité et/ou du contrôle de gestion classique (dont le contrôle budgétaire et les techniques de comptabilité analytiques traditionnelles) et les exigences du contexte industriel actuel sont à l'origine de la mise en place d'un nouveau système comptable connu sous l'appellation de **comptabilité de gestion**.

La comptabilité de gestion a connu ses premiers fondements dans le cadre du programme CMS (Cost Management System) lancé en 1986 par l'Association américaine le CAM-I (Computer Aided Manufacturing-International). Concrètement, le modèle proposé par le CAM-I se démarque de la comptabilité et du contrôle traditionnels en partant d'une représentation de la firme :

- a. d'intégrer les différents coûts de l'entreprise d'une façon plus rigoureuse et non discriminatoire. Il faut pour cela sortir de l'ancienne conception qui accorde une primauté à un seul facteur de production en l'occurrence la main d'œuvre directe. Les efforts doivent se focaliser désormais sur les charges indirectes (les charges de structure représentent en moyenne 35 % des coûts de production dans l'industrie américaine et environ 26 % dans l'industrie nipponne). La rigueur dans l'analyse des comportements des coûts dans l'allocation des coûts aident à l'amélioration de la vision stratégique et par voie de conséquence la compétitivité de la firme. Les subventionnements (entre produits) qu'autorise la comptabilité traditionnelle sont de nature à obscurcir la vision stratégique de la firme et à augmenter le risque de fausses préconisations stratégiques.

b. qui procède d'une vision intégratrice des processus. La comptabilité de gestion à base d'activité ambitionne une rupture avec la représentation économique de la firme fondée sur une vision désagrégée des processus. Dans la comptabilité traditionnelle, le calcul des coûts se fait à travers une analyse très individualisée des charges directes : lot par lot, opération par opération. Cette façon de s'y prendre s'est avérée inadaptée au contexte actuel de gestion en mode juste à temps (le JAT) caractérisé par :

- La réduction des temps de cycle,
- La réduction de la taille des lots,
- La multiplication des lots,
- La nécessité de construire des liens de solidarité avec les différents groupes humains.

Les adaptations à un tel contexte à un tel contexte appellent la définition d'un mode de pilotage de la production qui sera à la fois simplifié et globalisé.

c. Qui permet de gérer d'une façon simultanée les coûts et la valeur d'un produit. Ces deux paramètres ont des bases d'évaluation différentes. En effet, si la valeur est un paramètre déterminé par le marché, le coût est un paramètre déterminé en interne. Les difficultés à mesurer cette valeur suppose une démarche de contrôle qui procède de deux angles de vision :

- du point de vue du consommateur, la valeur d'un produit se conçoit à travers ses attributs essentiels. Elle est considérée par rapport au portefeuille de marques de l'entreprise en tant qu'ensemble de paniers d'attributs.
- du point de vue de la firme, la valeur s'envisage à travers les différentes activités qui ont permis sa création. Cet angle de vision correspond à un état d'esprit qui consiste à se demander à chaque fois si ces activités sont vendables au client.

SECTION 04. LA MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE ABC

C. QUELQUES NOTIONS DE BASE.

a. La notion d'activité. Pour les deux auteurs BERLINER et BRIMSON, une activité peut être définie comme « un ensemble d'actions et de tâches qui ont pour objectif de réaliser, à plus au moins court terme, un ajout de valeur à l'objet ou de permettre cet ajout de valeur ». en d'autres termes, et selon toujours les deux auteurs, l'activité est une combinaison de personnes, de technologies, de matières, de méthodes,

d'environnements qui fournit un produit ou un service déterminé. Cette façon de définir l'activité appelle certaines précisions :

- Une activité est un ensemble de tâches homogènes.

EXEMPLE 01. Le fraisage, le rabotage et le perçage forment trois tâches composant l'activité d'usinage.

EXEMPLE 02. Le déchargement d'un camion, la comparaison entre le bon de livraison et le bon de commande, le contrôle de la qualité et de la quantité des matières et composant à la réception, leur stockage dans les magasins forment quatre tâches composant l'activité réception des commandes.

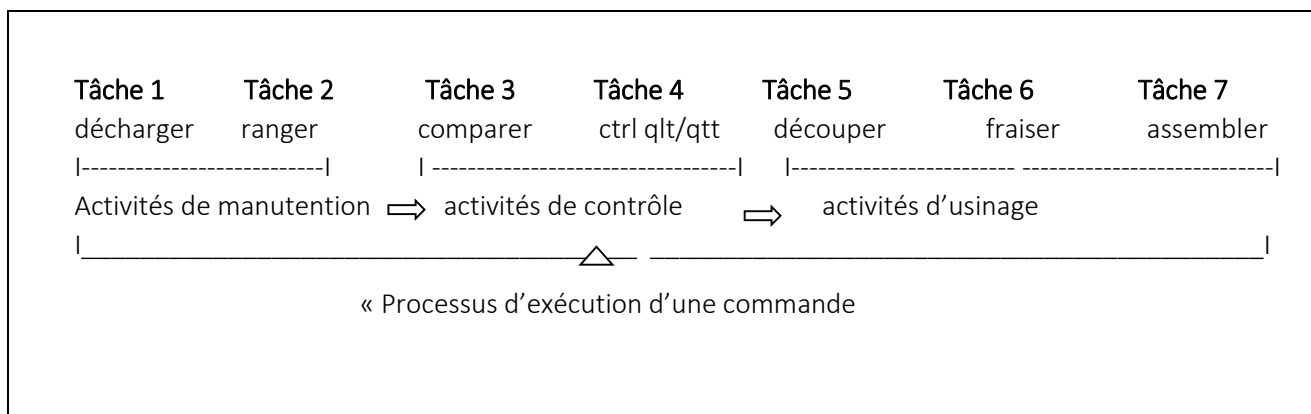
- L'activité est un élément fondamental du processus (puzzle) organisationnel. Cela signifie que les activités forment des réseaux : une activité ne peut être considérée d'une façon isolée.
- Les activités présentant le même comportement de coût (mêmes facteurs générateurs de coût) sont agrégées dans un même centre de regroupement.

EXEMPLE. L'activité de passation de commande, de réception administrative de la livraison et l'entreposage ont une seule et même source de coût (la commande) et les mêmes facteurs de coût (réduire le nombre d'erreurs et de délais).

- Le regroupement de dizaines de tâches dans une activité donnée n'a de pertinence du point de vue de l'analyse des coûts que si les différentes tâches s'exécutent dans les mêmes proportions.

EXEMPLE. La comparaison entre les bons de livraison et les bons de commandes, le contrôle de la qualité et de la quantité des matières et composants réceptionnés sont des tâches qui s'accomplissent d'une façon identique pour chaque livraison. En revanche, le déchargement d'un camion et le rangement des matières et composants achetés dans les magasins supposent des efforts qui vont varier selon le volume de la livraison.

- b. La notion de processus.** Un processus peut être défini comme une suite d'activités contribuant à la réalisation d'un but commun dont le déroulement implique l'interaction de plusieurs unités fonctionnelles (divisions, services,...). Dans cette conception, la firme peut être définie comme « un réseau de processus transversaux ».



OBSERVATION 01. La vision transversale de la firme est en opposition avec la verticalité de la vision fonctionnelle classique. Dans cette dernière, on cherche à améliorer la situation des coûts et des résultats dans chaque unité fonctionnelle (centre, atelier, service, département,...).

OBSERVATION 02. La vision transversale est incompatible avec la notion de coût fonctionnel (coût d'acquisition, de production, de distribution). La comptabilité à base d'activités permet d'obtenir un coût complet qui est un coût de revient si l'on se réfère à la terminologie française.

<p>Coût complet = Charges directes + Charges indirectes</p>
--

c. La notion de coût. Un coût peut être défini comme la valeur prise par les différentes ressources consommées dans l'accomplissement des différentes activités créatrices de valeur. Dans la comptabilité de gestion fondée sur les activités, on associe à la notion de coût celle de la gestion et non celle de calcul qui est une acception strictement comptable. L'important ne réside pas dans le calcul des coûts mais dans l'information que ce même calcul est sensé véhiculé sur la nature des ressources consommées, sur la manière avec laquelle elles sont consommées, sur les taux de leur utilisation et sur les modes de leur répartition.

Les objets des coûts sont, quant à eux, définis par les critères utilisés pour classer les consommations de ressources. Pour Michel GERVAIS, un objet de coût est « élément significatif de l'entreprise pour lequel une mesure du coût est jugée utile ».

Un objet de coût peut correspondre à un produit, un projet, une commande, une unité ou division organisationnelle (usine, activité, département,...).

L'analyse à base d'activité est un mode de maîtrise des coûts qui s'appuie sur deux éléments :

- L'identification des activités créatrices de valeur (afin de supprimer les activités non créatrice de valeur).
- L'identification des facteurs générateurs de coût. La consommation des ressources peut être déterminée par plusieurs facteurs qui ne sont pas toujours quantifiables. Comme générateur de coûts non quantifiables on a, par exemple, le niveau de qualité des matières et composants incorporés au produit, le niveau de compétence du personnel,... les facteurs générateurs quantifiables peuvent se rapporter aux facteurs comme le temps d'exécution, le nombre d'interventions, de manipulations,...

-

D. DEMARCHE DE MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE DE CONTROLE A BASE D'ACTIVITES. La mise en œuvre de la méthode des coûts à base d'activités (l'ABC) peut se faire à travers une démarche structurée autour de six étapes :

- Identification des activités de la chaîne de valeur de l'entreprise,
- Repérage des facteurs générateurs de coût ou des inducteurs de coût,
- Affectation des ressources ou des charges indirectes aux activités identifiées,
- Regroupement des activités ayant le même comportement des coûts,
- Détermination des coûts unitaires des inducteurs,
- Imputation aux produits des coûts ou détermination du coût complet ABC

a. Identification des activités de la chaîne de valeur. Le travail d'identification des activités de la chaîne de valeur doit être mené sous le respect de deux conditions. Il faut éviter, d'une part, d'établir des listes exagérément détaillées au point d'obscurcir les origines de l'avantage concurrentiel de la firme. Cette mission très exigeante en termes d'expérience et de temps ne doit pas être un facteur d'exacerbation des coûts de contrôle. Il faut, d'autre part, éviter des listes trop agrégées : les activités à retenir doivent être suffisamment homogènes et respectueuse de la loi d'équiproportionalité des ressources utilisées. Il s'agit en fait d'identifier une chaîne de valeur comme « une configuration cohérente d'activités » à laquelle est associée la stratégie de la firme.

b. Choix des inducteurs de coût. Pour chaque activité retenue, il faut retenir un ou plusieurs inducteurs de coût quantifiables. Ces inducteurs, qui permettent de mesurer ce que réalise une activité, peuvent être distingués comme suit :

- Les inducteurs volumiques,
- Les inducteurs liés au lancement des lots ou des séries,
- Les inducteurs liés à l'existence d'une référence (d'un produit, d'un composant, d'un client, d'un fournisseur, ...),
- Les inducteurs liés à une capacité de production (frais de siège, gestion des ressources humaines, recherche fondamentale,...)

REMARQUE. Contrairement à la méthode des centres d'analyse qui accorde plus d'importance aux unités d'œuvre volumiques, la méthode ABC prête beaucoup d'attention aux inducteurs liées aux lots et aux références.

c. Affectation des ressources aux activités. Dans le travail d'affectation des ressources aux activités, on peut avoir affaire à deux cas : le premier cas est l'existence d'un lien direct en la charge et l'activité. Dans ce cas l'affectation est directe. Par exemple, les frais d'un déplacement chez le fournisseur seront affectés à l'activité gestion ou suivi des fournisseurs. Le deuxième cas est la non existence d'un lien direct entre la charge et l'activité. Dans ce cas, la charge est affectée au prorata des moyens et des effectifs qui sont chargés d'accomplir les tâches de l'activité en question.

OBSERVATION 01. Les clés de répartition utilisées pour affecter les ressources aux activités sont appelées inducteurs de ressources. Par ailleurs, l'affectation des ressources aux activités prend la même signification que la répartition primaire des charges indirectes dans la méthode des centres d'analyse.

OBSERVATION 02. Les charges directes sont affectées directement au coût du produit comme dans la méthode des centres d'analyse. Les ressources consommées considérées comme indirectes aux produits dans la méthode des centres d'analyse sont considérées comme directes aux activités dans la méthode à base d'activités ABC.

d. Le regroupement d'activités. Les activités présentant le même facteur de coût sont regroupées dans une même unité d'analyse appelée « centre de regroupement ». Le regroupement par centre des activités ayant les mêmes facteurs explicatif du comportement des coûts est envisagé dans le but de les gérer ensemble.

e. Détermination du coût unitaire de l'inducteur. Il s'agit, pour chaque « centre de regroupement » :

- de déterminer les ressources consommées par le centre en procédant à la sommation des charges qui lui sont affectées.
- déterminer le volume de l'inducteur, c'est-à-dire le nombre d'unités de l'inducteur retenu dans le centre,
- de calculer le coût unitaire de l'inducteur en usant de la formule suivante :

$$\text{Coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{Ressources consommées par le centre}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

f. Imputation au coût des produits. Le coût complet, dénommé aussi prix de revient, regroupe toutes les charges directes et les charges indirectes de l'ensemble des centres de regroupement ou de l'entreprise.

$$\text{Coût complet} = \text{Charges directes} + \text{Charges indirectes}$$

ETUDE DE CAS. CONTROLE DE GESTION A BASE D'ACTIVITES

La firme privée ARDITEC fabrique des articles scolaires de conditionnement (cartables, trousse, porte-documents et classeurs). Ses préoccupations stratégiques consistent à centrer ses efforts pour mettre en place une démarche de contrôle capable d'éclairer d'une façon suffisante ses choix stratégiques. Pour cela, elle se demande si la possibilité de basculer de la méthode fonctionnelle des centres d'analyses vers une méthode de contrôle fondée sur la gestion d'activités lui permettra de se positionner d'une façon plus au moins correcte sur le marché. Les conditions d'exploitation pour les trois produits retenus sont résumées dans les différentes annexes.

Annexe 01. Tableau de répartition des charges indirectes par centre

	Appro.	Atelier 1	Atelier 2	Contrôle	Administration
Total répart. II	282 500	525 000	813 000	25 000	164 550
Unité d'œuvre	Kg acheté	Kg consommé	Heures machines	Nbre d'unités produites	Coût de x°
Nbre d'unités d'œuvre	106 500	106 500	200 000	85 000	8 830 920

Annexe 02. Les données de la production

	Produit P1	Produit P2	Produit P3
Quantités produites	40 000	30 000	15 000
Lots de 2000	10	05	00
Lots de 1000	20	15	05
Lots de 500	00	10	10
Lots de 100	00	00	50

Annexe 03. Nomenclature des produits et prix d'acquisition des composants

	Produit P1	Produit P2	Produit P3	Prix par kg ou unité achetée
Composant A	0,1 kg	0,2 kg	0,1 kg	40 DZ par kg
Composant B	--	--	0,3 kg	80 DZ par kg
Composant C	--	0,5 kg	0,6 kg	100 DZ par kg
Composant D	0,2 kg	--	0,3 kg	90 DZ par kg
Composant E	0,4 kg	0,6 kg	--	10 DZ par kg
Composant F	0,5 kg	--	--	20 DZ par Kg
Composant G	01 unité	01 unité	01 unité	30 DZ par kg
Temps Atelier 2	03 heures	01 heure +2/3 h	02 heures	

Annexe 04. Consommation de composants

	Produit P1	Produit P2	Produit P3	Total
Composant A	4 000 kg	6 000 kg	1 500 kg	11 500 kg
Composant B	--	--	4 500 kg	4 500 kg
Composant C	--	15 000 kg	9 000 kg	24 000 kg
Composant D	8 000 kg	--	4 500 kg	12 500 kg
Composant E	16 000 kg	18 000 kg	--	34 000 kg
Composant F	20 000 kg	--	--	20 000 kg
Composant G	40 000 unités	30 000 unités	15 000 unités	85 000 kg

Annexe 05. Prix de vente des produits

	Produit P1	Produit P2	Produit P3
--	------------	------------	------------

Prix de vente unitaire	89 DZ	115 DZ	175 DZ
------------------------	-------	--------	--------

Annexe 06. Activités et facteurs générateurs de coûts (les inducteurs)

Centres	Activités	inducteurs	Ressources consommées
approvisionnement	Relations fournisseurs	Nombre de références	18 000
	Contrôle réception	Nombre de lots réceptionnés	125 000
	Suivi des stocks	réceptionnés	80 000
	Logistique interne	Nombre de références	59 500
		Nombre de manipulations (1)	
Atelier 1	Ordonnancement	Nombre de lots fabriqués	25 000
	Conception production	Nombre de modèles	300 000
		Nombre de lots fabriqués	200 000
Atelier 2	Ordonnancement production	Poids des composants	213 000
		Temps machine	600 000
Contrôle	Contrôle	Nombre de lots fabriqués	25 000
Administration	administration	Coût ajouté (2)	164 550

(1) Le nombre de manipulation est égal au nombre de lots pour chacun des produits fabriqués par le nombre de composants incorporés également par chacun des trois produits.

(2) Le coût ajouté correspond à la somme des charges indirectes avant charges Administration.

NB. Le coût de gestion d'une référence est partagé en parts égales entre produits qui utilisent cette référence.

Travail demandé. Déterminez puis commentez les résultats analytiques en utilisant les deux méthodes : la méthode des centres d'analyse et la méthode d'Activity Based Costing (ABC).

Solution de cette étude de cas (voir Annexe 02)

CHAPITRE 03. LES PRIX DE CESSION INTERNE : OUTIL DE CONTROLE ORGANISATIONNEL

Le contrôle de gestion est conditionné dans sa mise en œuvre par la structure organisationnelle et la stratégie de la firme. L'apparition de la firme divisionnelle et le plein essor bien connu des stratégies d'intégration et de diversification pour lesquelles elle servait de support organisationnel ont conduit à des changements dans les modes de contrôle des firmes. L'une des réponses était de réussir une double articulation :

- Une articulation aux choix organisationnels pour des fins de valorisation des échanges ou des transactions internes à l'intérieur de la firme divisionnelle.
- Une articulation à la stratégie pour le besoin de convergence des objectifs assignés à des responsables opérationnels aux objectifs à long terme de la firme. Le contrôle est un outil de la coordination entre les différentes entités de la firme divisionnelle.

SECTION 01. LES CENTRES DE RESPONSABILITE

C. DEFINITION D'UN CENTRE DE RESPONSABILITE

Les centres de responsabilité sont le produit d'une transposition des choix organisations au domaine de la structuration et du fonctionnement du contrôle de gestion. Formellement, le découpage organisationnel de la firme se voit dupliquer au contrôle de gestion. Un centre de responsabilité, qui est une unité de découpage et d'analyse organisationnels établi à des fins de contrôle, dispose d'une autonomie de décision sur les ressources qui lui sont allouées et doter, selon les termes d'Alain BURLAUT, d'une « capacité de négociation sur les objectifs » à poursuivre.

Un centre de responsabilité est fondé sur une délégation d'autorité, accordée à des fins de responsabilisation des cadres opérationnels. Le choix d'une telle décentralisation répond à des fins de motivation dans un contexte exigeant une efficience (mieux exploités des avantages localement situés et une capacité de réactivité face dans un environnement multidomestique.

Cette logique organisationnelle d'orchestration des conditions de contrôle est fondée, selon Hélène LÖNING, sur trois principes :

- a. **Le principe « gigogne » de responsabilité.** La délégation se fait à la manière d'un emboîtement au sens où celui qui bénéficie d'une autorité est en capacité de la déléguer à son tour aux responsables qui lui sont hiérarchiquement et immédiatement inférieur.
- b. **Le principe de contrôlabilité.** Elle signifie que la mesure de la performance d'un centre de responsabilité s'opère par rapport à des éléments relevant du champ de maîtrise du centre.
- c. **Le principe d'exhaustivité.** Les indicateurs de performance, particulièrement financière, sur lesquels portera la responsabilité du centre devrait être choisi d'une façon à réduire les situations d'aléas moral. En contexte d'asymétrie informationnelle, il difficile de savoir qui des compétentes managériales du centre et qui de la part des variations conjoncturelles étaient à l'origine de ses bons ou de ses mauvais résultats. C'est le clivage qui se rencontre entre « rente managériale » et « rente providentielle » qu'analyse le courant de l'agence.

D. LES PRINCIPAUX CENTRES DE RESPONSABILITE. Les centres de responsabilité se calquent sur le schéma organisationnel d'une firme. Ils consistent à créer des entités ou mini-entreprises au sein de l'entreprise ou d'un groupe en se servant du principe de la relation client-fournisseur. L'objectif est l'intériorisation de la logique marchande et concurrentielle.

L'organisation d'un contrôle à base des centres de responsabilité pose le problème :

- de l'identification des objectifs de la firme, de leur découpage et de leur cohérence ;
 - de l'allocation des ressources déléguées ;
 - de la définition d'un système de pilotage compte tenu de la convergence à maintenir, des problèmes d'asymétrie informationnelle et les conséquences qu'ils peuvent provoquer en termes de déviations ou de divergences d'intérêt ;
 - et de la détermination des indicateurs de performance de chaque centre de responsabilité retenu.
- a. **Les centres de coût.** Les centres de coût sont les plus répandus au sein des firmes. Ils peuvent être regroupés en deux catégories : les centres de coûts productifs et les centres de coûts discrétionnaires.
 - **Les centres de coûts productifs.** Ils traduisent la relation entre la production et les ressources nécessaires à sa réalisation. Dans ce type de centres, les coûts sont aisément identifiés en se référant au volume de production réalisé. Les choses sont d'autant plus ordinaires en milieu industriel qu'il est possible de définir sans trop d'ambiguïté des

standards. Ils correspondent souvent à des ateliers de fabrication, des usines ou des divisions poursuivant des objectifs qui prennent la forme d'un niveau de coût à respecter, d'un volume de production à réaliser et d'un niveau de qualité à respecter. Les outils de contrôle et les indicateurs de performance qui y sont retenus sont les budgets flexibles, le calcul et analyse des écarts, les coûts standards, etc.

- **Les centres de coûts discrétionnaires.** Dans ces centres, la relation entre le niveau des coûts et la mesure de leur prestation est difficile à établir. La prestation n'est pas passible par une évaluation quantitative. Dans telles conditions, les niveaux de coût à engager sont déterminés d'une façon discrétionnaire par le management. Les coûts discrétionnaires sont le fait des activités de support comme la recherche et développement, l'informatique, le contrôle audit et comptabilité, les relations juridiques, la communication, la gestion des ressources humaines,... ces activités génèrent des prestations qui sont de part leur nature non répétitives et ponctuelles (elles sont à l'origine de demandes ponctuelles et spécifiques).

OBSERVATION. Comme le note Hélène LÖNING, les centres de coûts discrétionnaires posent des problèmes de contrôle et d'évaluation particuliers. De ce fait la parade consisterait à établir des budgets et des suivis des coûts de fonctionnement, qu'on peut considérer au niveau des projets ou en partant d'une méthodologie à base zéro.

- b. Les centres de profits.** Les centres de profits sont généralement des divisions, des succursales de fabrication et de la commercialisation ou seulement de la commercialisation (cas qui suppose l'accord d'une autonomie dans la gestion des marchés, des clients ou des produits). Le suivi d'un centre de profit peut se faire sur la base d'un chiffre d'affaires, d'une marge ou d'un résultat annuel. La délégation dans les centres de profit peut revêtir deux cas de figure : la délégation sur le volume d'activité (cas des centres de revenus) et la délégation sur les volumes de ventes et les conditions commerciales (prix, remises, conditions de paiement,...), qui est le cas des centres de résultat. On peut présenter ces deux types de centres de profit comme suit :
- **Les centres de revenus.** Le centre de revenus a pour objectif qui se résume essentiellement à la réalisation d'un volume de ventes (ou de chiffre d'affaires). Dans ces centres, l'attention est particulièrement accordée aux coûts commerciaux (dépenses de promotion, de publicité,...). Cependant, ces coûts sont tellement budgétés qu'ils ne

laissent pas de marge de manœuvre aux responsables du centre. Aussi, les tarifications à travers lesquelles se réalise le chiffre d'affaires du centre se définissent à un niveau central. Ce centre n'a pas également d'influences sur le taux de marge qui est un paramètre standardisé, c'est-à-dire qu'ils ne relèvent pas des paramètres sur lesquels pourrait agir un responsable. Le suivi des performances s'établit fondamentalement sur un objectif exprimé en termes du chiffre d'affaires, même si celui-ci pourrait être découpé en sous-objectifs par produits, par type de clientèle, de secteurs ou de régions,... ceci dit, au niveau du contrôle, on veille est-ce que le budget de fonctionnement et les prévisions de ventes soient respectées.

- **Les centres de résultats.** L'organisation d'un contrôle en centre de résultats (habituellement appelé centre de profit) est considérée comme une avancée significative dans la décentralisation. Dans ce type de centre, les délégations d'autorité se rapportent :
 - à la définition du niveau d'activité du centre,
 - au choix des conditions de négociations des conditions commerciales (octroi de remises, fixation des conditions de paiement,...),
 - à la détermination des charges à allouer au fonctionnement et aux différentes actions commerciales du centre (actions publicitaires, promotionnelles,...),
 - et au choix d'une politique d'achat et de fabrication des produits.

Le suivi des performances s'établit par rapport au résultat ou à la contribution attendue du centre au résultat global de la firme. Les marges de liberté d'un responsable d'un centre de résultats peuvent consister aux possibilités d'accroître le chiffre d'affaire du centre en recourant aux pratiques de remises, de limiter son niveau d'activité dans certaines conjonctures défavorables ou définir une politique commerciale en fonction des marchés qu'ils jugent attractifs.

- c. **Les centres d'investissement.** Les centres d'investissements sont des centres de profits dont la délégation conférés à un responsable d'un centre porte sur la gestion des actifs utilisés. La capacité d'arbitrage s'applique aux charges et aux recettes et la masse d'actifs à la base de fonctionnement de l'activité du centre. Dans ce centre, la délégation offre des marges de manœuvres pour agir sur le niveau d'activité et le niveau des actifs. OBSERVATION. L'autorité d'un responsable d'un centre d'investissement ne porte pas sur l'ensemble des actifs. Celle-ci s'établit souvent par rapport aux a(les actifs circulants du centre (les stocks, les créances,...) et rarement sur l'ensemble des

immobilisations(les équipements,...). Aussi, la limitation de la délégation concerne aussi les moyens de financement. Les marges de manœuvres délaissées au responsable du centre se rapportent souvent aux moyens de financement à court terme.

Le système de pilotage d'un centre d'investissement introduit une procédure d'autorisation de dépenses comme moyen de contrôle du niveau d'investissement autorisé. Ce mécanisme fonctionne à la manière des autorisations de dépenses observées dans le cas des centres de profit et des centres de coût. Certaines dépenses de ces deux derniers centres, qui ne sont pas assimilées à des investissements, sont soumises à des approbations budgétaires.

L'indicateur de performance retenu pour le cas des centres d'investissement est le ROI (Return On Investment = RSI, Retour Sur Investissement en français). La démarche consiste à choisir le ratio bénéfice ou contribution dégagé par le centre/ des actifs engagés par le centre (soit B/A)

$$B/A = B/CA * CA/A$$

B/A représente la marge moyenne réalisée par le centre (indicateur de profitabilité

CA/A représente la rotation des actifs

Ce ration, qui est le ROI, consiste pour un centre d'investissement à optimiser la marge B/A et l'utilisation des actifs engagés.

Un système de pilotage centré sur ce seul indicateur de performance financière ne garantit pas une optimisation pour l'ensemble de la firme. Par exemple, dans le cas du maintien d'une marge constante, le responsable du centre d'investissement pourrait tenter une amélioration de la contribution des actifs engagés (le ratio B/A) par une réduction des actifs circulants. Une telle décision pourrait se traduire par l'allongement des délais aux clients, par des ruptures de stock et par le refus de travailler avec certains clients en se basant sur le critère du délai de paiement. De tels procédés pourraient donc avoir des effets négatifs à moyen et long terme. En outre, la limitation du système de pilotage au seul indicateur de performance B/A pourrait mettre le responsable du centre dans une possibilité de maintien du ratio B/A par la substitution d'une décision de renouvellement ou de modernisation de son actif immobilisé par des décision de location d'actifs. Un tel choix exacerberait les frais financiers du centre.

Pour pallier aux insuffisances de cet indicateur de pilotage, les firmes ont introduit un indicateur complémentaire, appelé Bénéfice Résiduel (B.R.). Le calcul du BR consiste à diminuer la contribution des actifs engagés ou le résultat dégagé d'un taux conventionnel (r) appliqué aux actifs (A) engagés par centre.

$$BR = B - Ra$$

Le taux (r) appliqué aux actifs engagés peut correspondre au taux moyen d'endettement de la firme. Cependant, il prend la forme d'un taux d'opportunité déterminé conformément à l'objectif de rentabilité poursuivi par la firme.

SECTION 02. LES PRIX DE CESSION INTERNE.

A. LES FONDEMENTS DES PRIX DE CESSION INTERNE. Les prix de cession internes sont des outils de contrôle d'ordre organisationnels ou interorganisationnels qui sont au service des firmes organisés en centres de responsabilité. Ils sont conçus pour la maîtrise des échanges qui s'y établissent. Ils sont donc essentiellement mis en œuvre pour le besoin de la valorisation des échanges entre entités relevant d'un groupe (filiales, usines divisions,...) géographiquement dispersées ou, plus généralement, de l'organisation de leurs facturations internes.

Les systèmes de prix de cession interne se fondent sur plusieurs éléments :

- La transposition des contraintes marchandes et concurrentielles à l'intérieur de la firme. La réintroduction du marché à l'intérieur de la firme vise à asseoir une discipline dans l'acquisition, l'affectation et l'utilisation des ressources. Plus fondamentalement, ils visent à réduire tout comportement laxiste qui pourrait nuire à la performance et à la compétitivité de la firme.
- L'affirmation de l'autonomie relative des acteurs. Cette autonomie conférée aux acteurs chargés du management des entités constitutives du groupe est supposée un moyen de révéler l'information détenue au niveau opérationnel et un moyen d'exploitation des compétences qui s'y déploient. Les prix de cession interne peuvent s'avérer un choix qui est de nature à créer des conditions qui permettraient à chaque acteur de s'approprier du contrôle de son action.
- L'élévation de l'effort à l'intérieur des firmes à stratégie globale ou multidomestiques. Les marges de liberté accordées en matière d'allocation et de réallocation des ressources sont une compensation au principe de soumission à un objectif global. La manière de

réaliser un objectif, laisser au libre choix des responsables opérationnels, est une façon de le vendre aux à ces acteurs chargés de leur réalisation ou une manière de faire accepter la stratégie aux différents participants au niveau décentralisé de l'espace organisationnel de la firme.

- L'articulation du contrôle à la stratégie. Les prix de cession internes se veulent un instrument de liaison des choix stratégiques opérés au niveau des unités opérationnelles à la stratégie globale. Cette articulation est fondée sur une logique de séparation entre le travail de conception des objectifs stratégiques, dévolus au centre, et le travail de mise en œuvre de la stratégie, délaissée dans un cadre de négociations de délégations d'autorité.
- La réduction des slacks. Le système de valorisations des transferts intra-firme ou inter-filiales se substituent aux logiques altruistes bien connues des entreprises dans l'ancien système socialiste. Les PCI sont garants de la transparence dans la gestion des processus d'affectation et de transformation de ressources auxquels concurrent plusieurs sociétés d'un même groupe.
- La maîtrise de la performance. La performance dans le cadre des valorisations transactionnelles dérive d'une logique de sommation où la performance globale est prise pour la somme des performances locales. Néanmoins, cette logique additive ne doit pas être un obstacle à l'exploitation des interconnexions verticales.

Le choix d'un système de prix de cession internes comporte des implications :

- Le mode de fixation des prix de cession interne doit répondre à l'exigence du maintien de l'intérêt général et un certain niveau d'intensité de l'effort au niveau organisationnel : opérer, d'un côté, dans un cadre incitatif, et de l'autre, dans une logique de soumission à l'intérêt général pourraient paraître comme deux objectifs contradictoires.
- Le mode de fixation des prix de cession interne devrait surmonter le problème des marges de liberté en matière d'approvisionnement des unités opérationnelles. Les marges de liberté qui accompagnent la délégation de l'autorité en matière de gestion des ressources pourrait être à l'origine des clivages entre le sommet stratégique et le niveau local où s'opère la mise en œuvre de la stratégie. La décentralisation pose le problème de l'arbitrage entre acheter en interne et acheter en externe ou encore entre faire soi-même et faire-faire.
- Le mode de fixation des prix de cession interne pose le problème d'arbitrage des conflits et d'évaluation de la performance des différents centres.

Les systèmes de prix de cession interne dans les organisations décentralisées sont des outils de contrôle organisationnels qui visent à répondre à ces différentes interrogations à travers une problématique qui articule deux grandes étapes :

- La délégation de la gestion des ressources d'une façon qui permet d'orienter les choix des différents responsables opérationnels vers la réalisation de l'intérêt général ;
- La séparation des performances des unités opérationnelles impliquées dans le jeu des transferts ou des transactions internes.

L'organisation des pratiques transactionnelles révèle l'existence d'une complexité dont le traitement devrait permettre de surmonter les situations paradoxales générées par les divergences d'intérêt entre le sommet hiérarchique et la base et entre les différentes unités constitutive du groupe.

- Comment réussir la conciliation entre le tout et les parties ou entre l'intérêt général et l'intérêt local ?
- Comment réussir la conciliation entre le marché et la hiérarchie ou entre la main invisible et la main visible des managers ?
- Comme concilier entre l'exigence d'une coopération entre les unités opérationnelles, présentes sur les différentes phases du processus productif de la firme et les divergences d'intérêt qui naissent des pressions internes qui résulte de la volonté de leur mise en concurrence ?

B. LES MODALITES DE FIXATION DES PRIX DE CESSION INTERNE. Les prix de cession interne remplissent une fonction identique à celui des mécanismes des prix de la coordination marchande. Ils orientent les choix d'allocation et de réallocation des ressources dans la firme particulièrement divisionnelle. Ils peuvent, comme dans un système d'allocation engendrer des situations où les intérêts et les actions des entités qui les mettent en œuvre ne sont pas conformes à l'intérêt général.

Deux méthodes de valorisation des transferts ou des transactions des centres peuvent être utilisées : l'évaluation par référence au coût et l'évaluation par référence au prix de marché.

a. La méthode de valorisation fondée sur les coûts. La valorisation par référence aux coûts est de nature à favoriser des logiques d'intégration où les différents centres sont censés s'approvisionner en interne. La référence au coût dans la fixation des PCI intervient dans les cas suivants :

- L'inexistence d'un marché pour le bien faisant l'objet d'échange en interne (le cas des produits nouveaux, des actifs spécifiques,...) ;
 - Le marché n'est pas suffisamment concurrentiel où dans le jeu concurrentiel s'effectue sur des critères autres que les prix ;
 - Le cas des marchés où la connaissance des prix génère des coûts d'information élevés ;
 - Le cas des prestations entre deux centres de coûts ;
 - Le cas où la direction générale décide pour des raisons stratégiques de donner la priorité à des approvisionnements en interne (voir l'enquête réalisée par Alain DESREMAUX, revue Française de Gestion n° 82, pour le cas des entreprises françaises qui privilégient ce dernier mode de valorisation).
- **Les coûts complets réels.** Rarement utilisée, la méthode des coûts complets réels présente deux écueils : la répercussion des effets des décisions prises par les centres amont sur les centres aval et les lenteurs provenant de la lourdeur de sa mise en œuvre (les temps de production de l'information sont particulièrement longs).
- **Les coûts standards.** La méthode des coûts standards est justement choisie pour éviter la répercussion des situations d'inefficience des unités vendeuses en décomposant les coûts selon leur variabilité. Un coût complet standard, la couverture des charges fixes des unités amont dépendra du volume des achats des unités situées en aval. En fait, il faut distinguer deux cas de figure : le premier cas est lorsque la quantité achetée par un centre aval est inférieur à la quantité prévue. Dans ce cas, l'augmentation du coût unitaire de l'unité vendeuse va entraîner une dégradation de sa performance. Le deuxième cas est lorsque la quantité achetée par le centre aval est supérieur à ce qui a été prévu. Dans ce cas, la performance de ce centre aval va s'accroître puisque les coûts de structures sont suffisamment absorbés. Pour pallier à cette situation, il est possible de facturer les transferts à partir du centre fournisseur au coût variable standard et exiger du centre acheteur de verser une contribution ou une subvention pour couvrir les charges fixes budgétées.
- b. La méthode basée sur le prix de marché.** La valorisation des transferts au prix de marché vise à obtenir des unités ou des divisions de se comporter comme des entreprises autonomes poursuivant un objectif de profit. L'objectif est d'inciter les unités vendeuses à atteindre un niveau d'efficience égal sinon supérieur à ceux des fournisseurs extérieurs. Cependant, les écueils qu'on peut rencontrer dans sa mise en œuvre pourraient être de deux types : l'existence de liens d'interdépendance accrus entre les

unités et l'évolution sur un marché qui n'est pas suffisamment concurrentiel pour empêcher la formation de slack ou de rentes.

- **Le prix réel du marché.** La valorisation au prix réel de marché se particularise par les éléments suivants :
 - Les divisions se comportent comme des entreprises autonomes recherchant un profit maximum ;
 - Le prix réel de marché atteste les capacités des dirigeants à répondre à l'impératif de flexibilité dans un environnement turbulent ;

Cependant, la valorisation au prix réel de marché présente deux limites :

- Le prix réel de marché ne permet pas d'évaluer la rentabilité à long terme du centre (en phase de lancement d'un produit, un centre pourrait se retrouver dans une situation de déficit alors que son produit pourrait être rentable à long terme) ;
 - Le prix réel du marché ne privilégie pas les achats en interne.
- **Le prix de marché aménagé.** Il correspond au prix de marché duquel on déduit des frais commerciaux (des commissions) ou des coûts de transaction. Le prix de marché aménagé est jugé comme un instrument incitatif pour être plus compétitif et plus performant sur le marché. Il est aussi vu comme un instrument qui réduit l'autonomie d'un responsable, puisqu'il est de nature à inciter à acheter plus à l'intérieur de la firme qu'à l'extérieur.

C. LES DETERMINANTS DES CHOIX DES PCI. Les facteurs déterminants dans le choix d'un mode de fixation des prix de cession interne sont essentiellement de trois types :

a. La nature du centre de responsabilité. On peut distinguer deux situations :

- Lorsque les prestations s'organisent entre deux centres de profit, le prix réel de marché ou le prix de marché aménagé paraît le plus adéquat ;
- Lorsque les prestations s'organisent entre des centres de coût ou entre des centres de coût et des centres de profit, la référence au coût est celle qui le plus souvent utilisée.

b. La source d'approvisionnement : le modèle de John DEARDEN. John DEARDEN établit un lien entre le type de produits fabriqués par la firme et le choix de la source d'approvisionnement. Sur cette base, il distingue trois catégories de produits correspondant à trois modes de fixation des prix de cession interne :

- **Les produits de la classe A.** Cette classe regroupe les produits pour lesquels il n'existe pas de sources d'approvisionnement ou pour lesquels la firme cherche à conjurer un risque d'imitation. Dans ce cas, la valorisation des transferts se fait sur la base d'un coût plus une marge.
 - **Les produits de la classe B.** Cette classe regroupe les produits pour lesquels un changement de sources d'approvisionnement ne pourrait intervenir que dans une perspective d'une longue période. Dans ce cas la valorisation des transactions peut se faire soit au prix du marché à long terme, soit en utilisant la référence à un coût majoré d'une marge bénéficiaire.
 - **Les produits de la classe C.** cette classe regroupe les produits pour lesquels les sources d'approvisionnements pourraient être modifiées sans délais. L'existence d'un marché suffisamment concurrentiel et d'équipements non spécialisés utilisés pour leur fabrication facilite la modification des sources d'approvisionnement.
- c. La stratégie :** le modèle de Robert ECCLES. Dans ce modèle, le choix d'un prix de cession interne se fait en articulant deux dimensions stratégiques, la diversification et l'intégration verticale, et les caractéristiques organisationnelles de la firme.
- La nature de la stratégie ou du processus de planification,
 - Le type de contrôle de gestion mis en œuvre,
 - Les critères d'évaluation des performances,
 - La centralisation de la décision

Robert ECCLES distingue quatre types d'organisation auxquelles il fait correspondre quatre modes de fixation de prix de cession interne (voir le schéma ci-après).

Intégration verticale	Elevé	Coopératif Appro. interne obligatoire PCI Coût complet réel Coût complet standard Coût plus marge	Participatif Appro.. interne obligatoire PCI fondé sur le marché
	Faible	Pas de recours au PCI Collectif	Appro. libre PCI fondé sur le marché Concurrentiel

ETUDE DE CAS

Dans le cadre d'une restructuration et dans le but premier d'améliorer le système de mesure des performances, une entreprise organisée en centres de responsabilité a décidé de les transformer en centres de profit.

Elle étudie les stratégies possibles de fixation des prix de cession interne entre deux centres particuliers « A » et « B ».

Le centre « A » fabrique des pièces détachées de type « A2 ». Il en vend actuellement 900 unités par semaine sur le marché au prix unitaire de 100£.

Sa capacité de production maximale est fixée à 1200 unités par semaine. Compte tenu de cette capacité son coût complet standard s'établit à 60£ dont 40£ de charges variables et 20£ de charges fixes.

Le centre « B » fabrique actuellement des pièces détachées de type « B42 » mais le responsable technique pense qu'afin de mieux utiliser la capacité de production du centre « A », il pourrait

produire un nouveau produit XX qui aurait pour composant la pièce A2. Ce nouveau produit fabriqué par « B » serait commercialisé à 165£ l'unité.

Le contrôleur de gestion de l'entreprise a estimé les coûts additionnels de fabrication de ce produit par le centre « B » à 50£ de charges variables et 10 000£ de charges fixes pour une production de 300 unités.

Le centre « B » prévoit d'être capable de travailler à pleine capacité pour cette fabrication compte tenu des perspectives d'évolution du marché.

Travail à faire

1. Quel est le résultat actuel du centre « A » ? L'entreprise a-t-elle intérêt à produire le produit XX ?
2. Le prix de cession interne doit être égal au prix du marché. Le prix retenu permet-il d'optimiser le fonctionnement de l'entreprise ?
3. Expliquer l'origine de la différence de résultats entre les deux stratégies.
4. Déterminer les limites du prix de cession interne qui feront qu'il sera acceptable à la fois par « A » et par « B », en présentant des marges de manœuvres possibles.

Une étude de marché récente pour la pièce « A2 » montre une élasticité des quantités par rapport au prix négative et égale à $-22,5$. Pour faire face à un concurrent agressif, le centre « A » envisage de porter ses ventes de pièces détachées sur le marché extérieur à 1 062 unités en réduisant ses prix.

TRAVAIL A FAIRE

1. Quel résultat le centre « A » peut-il espérer de cette décision ?
2. L'entreprise aura-t-elle intérêt à promouvoir cette stratégie ?

LA SOLUTION

Question N°01. Quel est le résultat actuel du centre « A » ? L'entreprise a-t-elle intérêt à produire le produit XX ?

a. Le résultat actuel du centre « A »

Chiffre d'affaires $900 \times 100£ = 90\ 000£$

Charges variables	$900 \times 40\text{£} =$	36 000£
Charges fixes	$1\ 200 \times 20\text{£} =$	24 000£
Résultat du centre « A »		30 000£

b. L'intérêt de l'entreprise pour le produit XX

Chiffre d'affaires supplémentaire de XX	$300 \times 165\text{£} =$	49 500£
Charges variables du centre « A »	$300 \times 40\text{£} =$	12 000£
Charges variables du centre « B »	$300 \times 50\text{£} =$	15 000£
Charges fixes du centre « B »		10 000£
Résultat additionnel du centre « B »		12 500£

L'entreprise a vraiment intérêt à se lancer dans la fabrication du produit XX, puisque sa production et sa vente permettra une absorption des charges fixes du centre « A » et éventuellement un profit additionnel.

Question N°02. Le prix de cession interne doit être égal au prix du marché. Le prix retenu permet-il d'optimiser le fonctionnement de l'entreprise ?

a. Résultat du centre « A » en cas de vente du produit XX

Chiffre d'affaires interne	$300 \times 100\text{£} =$	30 000£
Charges variables additionnelles	$300 \times 40\text{£} =$	12 000£
Résultat additionnel		18 000£

b. Résultat du centre « B » en cas de vente du produit XX

Chiffre d'affaires externe	$300 \times 165\text{£} =$	49 500£
Achats internes	$300 \times 100\text{£} =$	30 000£
Charges variables additionnelles	$300 \times 50\text{£} =$	15 000£
Charges fixes additionnelles		10 000£
Résultat du centre « B »		(-) 5 500£

La somme des résultats des centres « A » et « B » correspond au résultat global de l'entreprise : $18\ 000\text{£} + (-5\ 500\text{£}) = 12\ 500\ \text{£}$

Le centre « A » a permis une amélioration du résultat global de l'entreprise. Par contre ce centre pourrait être amené à envisager un abandon pour la vente du produit XX si celle-ci continuera à détériorer sa performance. Il pourra donc voir qu'il est de son intérêt de réaliser une marge sur la vente du produit XX.

Question N° 03. Expliquer l'origine de la différence de résultats entre les deux stratégies.

La différence de 12 500£ est la résultante :

- Une meilleure absorption des charges fixes du centre « A » : $300 \times 20\text{£} = 6\,000\text{£}$.
- La marge additionnelle sur le produit XX
 $[165 - (60 + 50)] \times 300 - 10\,000\text{£} = 16\,500 - 10\,000\text{£} = 6\,500\text{£}$

Question N° 04. Déterminer les limites du prix de cession interne qui feront qu'il sera acceptable à la fois par « A » et par « B », en présentant des marges de manœuvres possibles.

- a. Pour le centre « A ».** Le centre « A » pourrait envisager l'éventualité d'une cession interne au coût standard complet qui est estimé ici à 60£ (40 + 20). L'objectif est d'obtenir une meilleure répartition des charges fixes. Cette éventualité suppose, d'une part, une stabilité des ventes sur les marchés extérieurs et d'autre part, elle suppose que les ventes sur les marchés extérieurs doivent garantir une meilleure répartition des charges fixes.

REMARQUE. Dans le cas où le positionnement sur le marché s'effectue selon une stratégie de domination par les coûts, l'entreprise aurait des marges de manœuvre réduites pour contrecarrer éventuellement une attaque des concurrents, c'est-à-dire une politique de baisse des prix des entreprises du secteur.

- b. Pour le centre « B ».** Le cas limite pour le centre « B » serait de vendre son produit XX à un prix de cession qui ne permettra ni gain ni profit.

Prix de vente du produit XX 165£

Les charges variables + les charges fixes $50 + (10\,000 \div 300) = 84\text{£}$

Le prix de vente minimal du produit XX 81£

L'achat du composant A2 pourrait donc se faire à 81£ l'unité.

1^{er} CAS : $165 - 50 - 34 = 81\text{£}$

2^{ème} CAS : $165 - 81 - 33 = 51\text{£}$

Question N°5. Quel résultat le centre « A » peut-il espérer de cette décision ?

Calcul du niveau de prix de vente du composant A2 sur le marché extérieur

Variation des quantités $(1062 - 900)/900 = 162/900 = +18\%$

Variation du prix de vente $18\% / (\text{élasticité quantité/prix}) = 18\% / -22,5 = -0,8\%$

Nouveau prix de vente $100\text{£} (1 - 0,008) = 99,20\text{£}$

Le résultat du centre « A »

Chiffre d'affaires externe $1062 \times 99,20 = 105\,350,40\text{£}$

Charges variables	1062×40	=	42 480,00£
Marge			62 870,40£
Charges fixes	1200×20	=	24 000,00£

Dans ces conditions les prestations avec le centre « B » vont baisser pour n'être que de $1\ 200 - 1\ 062 = 138$ pièces.

Question N°06. L'entreprise aura-t-elle intérêt à promouvoir cette stratégie ?

Chiffre d'affaires	138×165	=	22 770£
Charges variables du centre « A »	138×60	=	8 280£
Charges variable du centre « B »	138×50	=	6 900£
Marge			7 590£
Charges fixes			10 000£
Résultat			(-) 2 410£

Le résultat global de l'entreprise est positif mais largement inférieur par rapport à ce qu'il était au paravent : $(38\ 810,40 - 30\ 000) + (-2410) = 6\ 460,40£$

L'entreprise peut essayer d'inciter le centre « A » à orienter sa production vers le marché interne en s'appuyant sur les prix de cession interne :

$$900 (100£ - 60£) + 300 (PCI - 60£) = 38\ 870,40£$$

$$\text{Le PCI} = 69,57£$$

$$\text{Le résultat du centre « B »} = [165 - (69,57 + 50)] \times 300 - 10\ 000 = 3\ 599£$$

CHAPITRE V. LE TABLEAU DE BORD PROSPECTIF (BALANCED SCORECARD)

Lorsque la préoccupation est de contrôler stratégiquement au quotidien, le tableau de bord est l'instrument le plus indiqué pour le suivi ou le pilotage des actions dans une organisation. Le tableau de bord est en effet l'outil de contrôle qui reste tributaire du contexte de sa conception et de sa mise en œuvre. Par ailleurs, si des démarches sont proposées pour servir de référence pour l'élaboration des tableaux de bord, il est irréaliste de prétendre y trouver un outil valable en tout lieu et espace. En effet, les tableaux de bord ne sont pas des modèles pour faire un cas général adapté à toutes les entreprises. Ils sont spécifiques à celles-ci et choisis lorsque la réactivité se présente comme un défi à leur gestion stratégique. Les dirigeants sont dans l'exigence de s'informer à temps, c'est-à-dire au moment du déroulement des actions en entreprise.

SECTION 01. LES FONDEMENTS DU BALANCED SCORECARD

Si le tableau de bord stratégique de R. KAPLAN et de D. NORTON n'était qu'un instrument de mesure et pilotage de la performance, il est vite devenu plus un instrument pour consolider la stratégie et faciliter sa mise en œuvre.

Pour R. KAPLAN et de D. NORTON, le tableau de bord prospectif « traduit la mission et la stratégie en un ensemble d'indicateurs de performance (scorecard) qui constituent la base d'un système de pilotage de la stratégie. Ce système ne perd pas de vue les objectifs financiers, mais il tient compte également des moyens pour les atteindre. Il mesure la performance selon les quatre axes équilibrés (balanced) : les résultats financiers, la performance vis-à-vis des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel »². Cette définition appelle certaines précisions :

- Le tableau de bord est prospectif au sens d'un instrument établi pour choisir ou établir des indicateurs servant à révéler ou à appréhender le potentiel de l'entreprise ;
- Les indicateurs du TBP sont financiers et non financiers. Il est en capacité d'explorer les axes comme ceux des clients, les processus internes et les compétences spécifiques de la firme ;

² R. KAPLAN et D. NORTON, *The balanced scorecard: Translating strategy into action*, Harvard Business School Press, 1996.

- Le TBP est venu comme pour dépasser le recentrage du contrôle traditionnel sur le court terme et le sacrifice des sources de croissance au profit de rendements immédiats. Les investissements en formation pour accroître le capital des connaissances des agents, l'accomplissement d'efforts de recherche pour mettre en place de nouveaux produits, la fidélisation de la clientèle sont des perspectives d'avenir que valorise une démarche de contrôle qui est celle du TBP.

Le TBP procède d'une approche qui permet d'intégrer en seul système spécifique et équilibré des différentes dimensions du système entreprise (humaines, commerciales, financières et structurelles).

Remarque : la règle de l'équilibre, à laquelle devrait se plier le travail du choix des indicateurs, est envisagée pour éviter de privilégier un aspect ou une dimension sur une autre.

La règle fondamentale de l'exercice d'un contrôle stratégique est une articulation aux objectifs stratégiques de la firme. Il est donc établi sur une connaissance suffisante des choix stratégiques de la firme et de sa parfaite traduction en un ensemble d'objectifs précis qu'on aurait à traduire en indicateurs de performance.

Les indicateurs sont de deux ordres : les indicateurs externes réservés aux actionnaires et aux clients et les indicateurs internes dédiés aux processus internes : le processus d'innovation, le processus de développement des compétences et les processus de croissance.

SECTION 02. LA STRUCTURE DU TABLEAU DE BORD PROSPECTIF (TBP).

- L'axe financier. Il a pour objet d'évaluer la rentabilité de la stratégie de l'entreprise. Parmi les indicateurs relevant de cet axe, on y trouve : le retour sur investissement (ROI), valeur ajoutée économique (EVA), rentabilité économique, taux de croissance, chiffre d'affaires, indicateur de productivité, ... L'axe financier nous renseigne sur l'incidence de la réduction des coûts et de l'accroissement des ventes sur le résultat d'exploitation et la rentabilité financière de l'entreprise.
- L'axe client. Il vise le repérage des clients et des segments de marché faisant partie de la cible de l'entreprise. Le suivi des objectifs de croissance se fait à base d'indicateurs tels que la part de marché sur les segments, le nombre de nouveaux clients et la satisfaction de la clientèle.

- L'axe processus internes. Cet axe s'intéresse aux opérations internes dont l'effet est de créer de la valeur pour les clients et les actionnaires. L'amélioration des processus se fait à travers une démarche de benchmarking, c'est-à-dire en explorant des possibilités de rapprochements des niveaux de performance réalisés par les principaux concurrents. Les exigences de réussite d'une telle démarche sont essentiellement informationnelles. Les processus internes sont subdivisés en trois types :
- Les processus d'innovation. Dans une démarche de contrôle, qui est celle du TBP, le processus d'innovation s'envisage comme un élément crucial de la performance. Dans une perspective d'une analyse fondée sur l'exploitation des interconnexions à l'intérieur de la chaîne de valeur, l'innovation pourrait s'avérer une source non seulement de différenciation mais aussi de réduction des coûts. La conception est le lieu où les coûts peuvent échapper aux logiques de contrôle. Autrement dit, la production n'est plus le seul lieu de maîtrise des coûts. De plus, l'augmentation fulgurante des budgets de recherche place la R&D comme un facteur qui a fortement évolué la structure des coûts de l'entreprise : les charges indirectes évoluent plus vite que les charges directes avec les transformations contextuelles en cours. Il reste que l'identification d'indicateurs de mesure de la performance de la R&D est difficile à envisager.
 - Le processus de production. L'accroissement des exigences des clients en termes de qualité et de délais et de flexibilité, modifient l'ordre des priorités dans la gestion stratégique des entreprises. Parmi les indicateurs de performance, on a : l'amélioration de la qualité de la fabrication, la réduction des délais de livraison, ...
 - Le service après-vente. Les différents services après-vente (entretien, réparation, livraison à domicile, ...), la collaboration ou l'assistance au client sont des facteurs qui influencent la performance d'une entreprise. La mesure de la performance de ces activités peut se faire sur la base d'indicateurs tels que : la réactivité, la qualité et le coût.
 - L'axe apprentissage organisationnel. R. KAPLAN et de D. NORTON identifient trois composantes de l'apprentissage organisationnel : le potentiel des salariés, les capacités des systèmes d'information et, enfin, la

motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés.

- Le potentiel des salariés. Il n'y a pas que la productivité pour mesurer le potentiel d'un salarié. La fidélité des employés (estimée par le turn-over) et la satisfaction des employés peuvent être parmi les indicateurs les plus intéressants pour mesurer ce potentiel.
- Les potentialités du système d'information. Pour R. KAPLAN et D. NORTON, la motivation et le savoir-faire des employés ne suffisent pas pour atteindre les objectifs. La performance des salariés suppose la disponibilité de l'information sur les différents processus et les conséquences financières sur leurs décisions.
- La motivation, la responsabilisation des salariés et la convergence des buts. La réalisation des objectifs de l'entreprise dépendrait de la motivation et de la liberté d'initiative délaissée aux salariés.

SECTION 03. LE TABLEAU DE BORD STRATEGIQUE. ENTRE AVANCEES ET LIMITES

C. LES PARTICULARITES DU TABLEAU DE BORD PROSPECTIF (TBP).

Le tableau de bord prospectif s'est montré un outil et une vision qui est au dépassement du cadre du contrôle finalisé dominant. La logique processuelle apparaît dans les modalités de sa mise en œuvre et les initiatives qu'il préconise pour soutenir une logique d'innovation, de l'élévation de l'effort et de l'appropriation de la stratégie. D'une façon générale, on peut présenter les points de démarcations qui le séparent du contrôle classique de la façon suivante :

- a. La défonctionnalisation du contrôle de gestion. Le contrôle est plus l'affaire des équipes qu'une fonction dont le périmètre d'action et de contenu n'était pas d'une largeur et d'une mission qui mettraient l'organisation en phase avec les évolutions. Le BSC (Balanced Scorecard) échafaude la problématique de contrôle sur une logique d'implication des personnels dans la mise en œuvre de la stratégie. C'est une vision par laquelle il tente de remédier au problème de la passivité et de la lourdeur, accentué par les distances hiérarchiques. Avec la

transversalité du BSC, la performance est orientée vers l'extérieur et ne concerne plus strictement les aspects financiers.

- b. La démarcation de la logique statique et normative du contrôle de gestion. La recherche de la performance est inscrite dans l'action des agents au point de brouiller les frontières induites par la séparation, érigé en principe, entre l'acte de gestion et de contrôle. L'agent est plus tenté à rechercher sa performance dans l'accomplissement de ses actions que dans les solutions correctives. La liberté d'initiative accordée aux personnels signifie que l'appréciation au niveau des pratiques, par le moyen de l'apprentissage, produit des effets sur la performance de l'entreprise. Avec le BSC :
 - La rationalité n'est plus « substantive » mais procédurale. L'apprentissage a deux effets indissociables : l'amélioration de l'état des pratiques et l'accumulation de capacités de contrôle.
 - Le long terme n'est plus en opposition avec le court terme. La recherche d'une rentabilité à court terme n'est finalement qu'un sacrifice d'une rentabilité à long terme.
- c. La firme n'est plus un « réacteur » aux forces marchandes. Il est un espace organisationnel structuré autour de compétences et de jeux d'initiatives qui seraient en capacités de provoquer des changements dans l'environnement. Pour, le BSC, l'appréciation des performances peut se faire de différentes façons :
 - Par le moyen d'une logique de benchmarking. Les apprentissages à l'intérieur peuvent être orchestrés de façon à se rapprocher des grandes performances du secteur ;
 - Par le moyen de la recherche et de l'exploitation de solutions innovantes.
 - Par le moyen d'un changement des règles de jeu de la concurrence. Une maîtrise des délais et de la qualité est décisive au point de permettre une modification de la base concurrentielle établie sur les prix.

D. LES LIMITES DU BALANCED SCORECARD.

L'articulation du contrôle à la stratégie, la reconnaissance d'un mode d'organisation transversal et l'orientation de la performance vers l'extérieur, l'importance accordée aux logiques processuelles et donc à la dynamique de constitutions de capacités internes (réactivité,

...) ouvrent des perspectives prometteuses en matière du management de la performance. Il y a des reconsidérations et ce qui reste à faire pour se rapprocher des réalités des firmes.

- a. La recherche d'une cohérence tous azimuts. L'accent mis sur le problème de la mise en œuvre peut dissimuler celui de l'unilatéralisme dans la formulation des objectifs stratégiques de la firme. Se centrer sur l'enjeu de la cohérence avec la stratégie de la firme, c'est méconnaître l'existence de cohérences non fonctionnelles et sous-estimer les potentiels qu'on peut mobiliser aux niveaux inférieurs. L'alignement avec la stratégie est en contradiction avec la logique de l'exploitation des potentiels.
- b. L'absence d'une reconnaissance des conflits ou des divergences d'intérêt. Le travail sous une hypothèse de trêve organisationnelle conduirait inévitablement à mettre hors du contrôle les liens de gouvernance à l'intérieur des firmes. Le BSC semble ne pas échapper au biais du contrôle classique : le contrôle n'arrive pas à se libérer de l'ambiguïté qui caractérisait la conception de R. ANTHONY. R. KAPLAN et D. NORTON semblent s'inscrire dans la division de travail qui reconnaît au conseil d'administration le rôle de définition des objectifs stratégiques et au conseil de direction la réalisation de la stratégie.
- c. La mise en jachère de la performance environnementale et sociétale. L'apparition de nouveaux comportements de consommation, l'émergence de nouveaux acteurs (les écologistes, ...) sont parmi les forces dont les effets affecteraient d'une façon ou d'une autre les choix et le fonctionnement des firmes.
- d. La logique de la clarté n'est pas en principe établie pour discuter ou prendre en charge la complexité. Une démarche en termes d'indicateurs est forcément une façon de simplifier les réalités de gestion et de contrôle. On peut se demander si les performances d'une entreprise ne dépendent pas de celles de l'économie et si aussi le management global de celle-ci n'est pas de nature à influencer et même à conditionner les réussites managériales au niveau des firmes. R. KAPLAN et D. NORTON n'intègre pas l'Etat comme elle réduit les actes de gestion et de contrôle à leur juste dimension économique.

BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAPHIE CONTROLE DE GESTION

01. Jean-Luc ARREGLE(et al.), Les nouvelles approches de la gestion des organisations, éd. Economica, Paris,2000. B/0496.
02. Maurice BASLE(et al.),Approches évolutionnistes de la firme et de l'industrie : théories et analyses empiriques, éd. L'Harmattan, Paris, 1999. B/0620.
03. Philippe BATIFOULIER, Théorie des conventions, éd. Economica, Paris, 2001. A/1037.
04. Olivier BOUBA-OLGA, L'économie de l'entreprise, Les Editions du Seuil, Paris, 2003. C/0379.
05. Jean-Marie CHEVALIER (coord.par), L'économie industrielle des stratégies d'entreprise, éd. Montchrestien(EJA), Paris, 1995.
06. Benjamin CORIAT, Les nouvelles théories de l'entreprise, éd. Livre de poche, Paris, 1995. C/0910.
07. Hubert GABRIE , Jean-Louis JACQUIER, La théorie moderne de l'entreprise : l'approche institutionnelle, éd. Economica, Paris,1994. A/0002.
08. Pierre GARROUSTE (coord.par), Les frontières de la firme, éd. Economica, Paris, 1997. A/0409.
09. Samuel GRANDVAL et Richard SOPARNOT(coord. Par), Développer l'entreprise : la théorie des ressources et des compétences en perspectives, éd. Vuibert, Paris, 2006. A/3845.
10. Michel GHERTMAN, Stratégie de l'entreprise : théories et actions, éd. Economica, Paris, 2004. A/2800.
11. Patrick JOFFRE(dirigé par) et Olivier GERMAIN, La théorie des coûts de transaction : regard et analyse du management stratégique, éd. Vuibert, 2001. A/3672.
12. Gérard KOENIG (coord.), De nouvelles théories pour gérer l'entreprise du XXI siècle, éd. Economica, Paris, 1999. A/0463.
13. Gilbert KOENIG, Les nouvelles théories de la firme, éd. Economica, Paris, B/0409.
14. Hervé LAROCHE et Jean-Pierre NIOCHE, Repenser la stratégie, éd. Vuibert, Paris, 1998. A/O587.
15. Emmanuel METAIS, Stratégie et ressources de l'entreprise : théorie et pratique, éd. Economica, Paris, 2004. A/2801.
16. Nathalie MOUREAU et Dorothee RIVAUT-DANSET, L'incertitude dans les théories économiques, éd. La Découverte, Paris, 2004. C/0385.
17. André ORLEAN (coord.), Analyse économique des conventions, éd. Presses Universitaire de France, Paris, 1994. B/356.
18. Bertrand QUELIN et Jean-Luc ARREGLE, Le management stratégique des compétences, éd. Ellipses Editions Marketing S.A., Paris, 2000. A/1545.
19. Bertrand QUELIN, Les frontières de la firme, éd. Economica, Paris, 2002. A/2791.
20. Oliver E. WILLIAMSON, Les institutions de l'économie, éd. InterEditions, Paris, 1994.
21. Henri BOUQUIN, Le contrôle de gestion, éd. PUF, Paris, 1991. B/0925.
22. Henri BOUQUIN (dirigé par), Les grands auteurs en contrôle de gestion, Les Editions Management et Société (EMS), Paris, 2005. A/3496.
23. Yves DUPUY, Gérard ROLLAND, Manuel de contrôle de gestion, éd. Dunod, Paris, 1991. A/1810.
24. Pierre-Laurent BESCOS, Philippe DOBLER, Carla MENDOZA et Gérard NAULLEAU, Contrôle de gestion et management, Les Editions Montchrestien E.J.A. (2° éd.), Paris, 1993, A/2655.
24. Alain BURLAUD, Claude J. SIMON, Le contrôle de gestion, éd. La Découverte et Syros, Paris, 1997. A/1163.
26. Michel GERVAIS, Contrôle de gestion, éd. Economica (7° éd.), Paris, 2000. A/0022.
27. Michel GERVAIS, Contrôle de gestion, éd. Economica (8°éd.), Paris, 2005. A/3489.
28. Michel GERVAIS, Guy ROCHERY et Charles DUCROCQ, Contrôle de gestion : études de cas, éd. éd. Economica, Paris, 1991. A/0022 (Bis).
29. Hélène LÖNING, Véronique MALLERET, Jérôme MERIC, Yvon PESQUEUX, Eve CHIAPELLO,
30. Daniel MICHEL, Andreu SOLE, éd. Dunod (2° éd.), Paris, 2003. A/1163.
31. Yves DUPUY (coord. Par), Faire de la recherche en contrôle de gestion : de la compréhension

- des pratiques à un renouvellement théorique, Les Editions Vuibert, Paris, 1999. A/0589.
32. Michel GERVAIS (textes rassemblés par), Recherches en contrôle de gestion, éd. Economica, Paris, 1996. A/0346.
33. Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion, éd. Dunod (2° éd.), Paris, 2005. A/2810.
34. Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, contrôle de gestion : cas pratiques. Epreuve N°7, DECF, éd. Dunod (2° éd.), Paris, 2004. A/ 2810(BIS).
35. Georges LANGLOIS, Carole BONNIER, Michel BRINGER, Contrôle de gestion 2004/2005, DECF, épreuve N°7, éd. Foucher, Paris, 2004. A/0290.
36. Guy DUMAS, Daniel LARUE, Contrôle de gestion. DECF, EPREUVE N°7, éd. LexisNexis (Litec), Paris, 2005. A/3950.
37. Robert TELLER, Le contrôle de gestion : pour un pilotage intégrant stratégie et finance, Les Editions Management et Société (EMS), Paris, 1999. B/0504.
38. Yves DE RONGE, Karine CERRADA, Contrôle de gestion, éd. Pearson Education France, Paris, 2005. A/4021.
39. Philippe LORINO, Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, éd. Dunod, Paris, 1991. A/1846.
40. Philippe LORINO, Méthodes et pratiques de la performance, Les Editions d'Organisation (3° éd.), 1997, 2001, 2003. A/1374.
41. John K. SHANK, Vijay GOVINDARAJAN, La gestion stratégique des coûts, Les Editions d'Organisation, Paris, 1995. A/1472.
116. Marc INGHAM (Editeur), Management stratégique et compétitivité, éd. De Boeck Université, Bruxelles, 1995. A/2390.
43. Alain BURLAUD et Claude SIMON, Comptabilité de gestion : coûts/ contrôle, éd. Vuibert, Paris, 2003. A/3785.
44. Charles HORNGREN, Alnoor BHIMANI, Srikant DATAR, Georges FOSTER, Comptabilité de gestion, éd. Pearson Education France, Paris, 2006. A/3880.
45. Henri BOUQUIN, Comptabilité de gestion, éd. Economica, Paris, 2000. A/0472.
46. Laurent RAVIGNON, Pierre-Laurent BESCOS, Marc JOALLANT, Serge Le BOURGEOIS, André MALEJAC, La méthode ABC/ABM : piloter efficacement une PME, Les Editions d'Organisation, Paris, 1998. A/0842.
47. Jean FIEVEZ, Jean-Paul KIEFFER, Robert ZAYA, La méthode UVA. Du contrôle de gestion à la maîtrise du profit : une approche nouvelle en gestion , éd. Dunod, Paris, 1999. A/1590.
48. Patrick PIGET et (avec la collab.de) Gilbert CHA, Comptabilité analytique, éd. Economica (3° éd.), Paris, 2001. A/0068.
49. Philippe LARDY, Benoît PIGE, La gestion stratégique des coûts : consommation de ressources et création de valeur, Les Editions Management et Société (EMS), Paris, 2001. B/1241.
50. Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, Les nouveaux visages du contrôle de gestion : outils et comportements, éd. Dunod, Paris, 2004. A/2946.
51. Norbert GUEDJ, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, éd. Organisation, Paris, 1995. A/1468.
52. Alain FERNANDEZ, Les tableaux de bord des managers, Les Editions d'Organisation (3° éd.), Paris, 1999, 2000, 2003, 2005. A/2986.
53. Frédéric BUCHET, Nicolas Caron, Les tableaux de bord de la fonction commerciale, éd. Dunod, Paris, 2006. A/3440.
54. Charles HORNGREN, Alnoor BHIMANI, Srikant DATAR, Georges FOSTER, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, éd. Pearson Education France (20 éd.), Paris, 2004. A/0971
55. Charles HORNGREN, Alnoor BHIMANI, Srikant DATAR, Georges FOSTER , Contrôle de gestion et gestion budgétaire. Corrigés, éd. Pearson Education France (20 éd.), Paris, 2004. A/0971(BIS).
56. Brigitte DORIATH, Contrôle de gestion, éd. Dunod (2°éd.), Paris, 2001. B/0501.
57. Valérie BUFFE, Exercices de contrôle de gestion, éd. Dunod, Paris, 2003. B/1228.
58. Jacques ORSONI, Contrôle de GESTION. Epreuve N°7, DECF, éd. Vuibert, Paris, 1989. A/2179.
59. Roland CAMPANA, Contrôle de gestion : études de cas résolues, annales DECF, épreuve N°7,

- éd. Economica, Paris, 2001. A/0965.
60. Jean-Louis MALO, L'essentiel du contrôle de gestion, éd. Organisation, Paris, 2000. C/0341.
61. René DEMEESTERE, Le contrôle de gestion dans le secteur public, éd. Librairie Générale et de jurisprudence (L.G.D.J.) (2^eéd.), Paris, 2005. B/1597.
62. Alain BURLAUD, Robert TELLER, Stéphanie CHATELAIN-PONROY, Sophie MIGNON, Elisabeth WALLISER, Contrôle de gestion, éd. Vuibert, Paris, 2004. A/3892.
63. Bernard MARTORY, Contrôle de gestion sociale : salaires, masse salariale, effectifs, compétences et performance, éd. Vuibert, Paris, 1990.
64. Patrick IRIBARNE, Les tableaux de bord de la performance : comment les concevoir, les aligner et les déployer sur les facteurs clés de succès, éd. Dunod (2^e éd.), Paris, 2006. A/2822.
65. Robert P. KAPLAN, Le tableau de bord prospectif : pilotage stratégique : les 4 axes du succès, éd. Organisation, Paris, 2002. A/1367.
66. Jean-Emmanuel COMBES, Audit financier et contrôle de gestion : fondements et cas pratiques, éd. Publi-Union, Paris, 1997. A/0942.
67. Gérard VALIN (dir.), Controlor & auditor, éd. Dunod, Paris, 2006. A/3463.
68. Nicolas Berlant, Le contrôle budgétaire, éd. La Découverte, Paris, 2002. C/0270.
69. Pierre TABATONI, Les systèmes de gestion. Politique et structures, éd. PUF, Paris, 1975. A/0957.
70. Henri SAVALL, Maitriser les couts et les performances cachées : le d'activité périodiquement négociable, éd. Economica, Paris, 1991. A/0034.
71. John P. KOTLER, James L. HESKETT, Culture et performances : le second souffle de l'entreprise, Les Editions D'Organisation, Paris, 1993. A/1437.
72. Thomas PETERS, Robert WATERMAN, Le prix de l'excellence, éd. InterEditions, Paris, 1983.
73. Nicole AUBERT, Le cout de l'excellence, éd. Le Seuil, Paris, 1991. B/0470.
74. François JAKOBIAK, L'intelligence économique : la comprendre, l'implanter, l'utiliser, Les Editions d'Organisation, Paris, 2004. A/0004.
75. Serge PERRINE, Intelligence économique et gouvernance compétitive, éd. La Documentation Française, Paris, 2006. A/3815.
76. AFDIE (Association Française d'Intelligence Economique), Le modèle d'intelligence économique, éd. Economica, Paris, 2004. A/2275.
77. Marc AUDIGIER, Gérard COULON, Patrick RASSAT, L'intelligence économique : un nouvel outil de Gestion, éd. Maxima, Paris, 2003. A/3931.
78. Bernard BESSON, Jean-Claude POSSIN, Du renseignement à l'intelligence économique. Cybercriminalité, contrefaçon, veilles stratégiques : détecter les menaces et les opportunités pour l'entreprise, éd. Dunod, Paris, 2001. A/0693.
79. Christian Marcon, Nicolat MOINET, L'intelligence économique, éd. Dunod, Paris, 2006. C/0456.
80. Emmanuel PATEYRON, La veille stratégique, éd. Economica, Paris, 1998. A/3984.
81. Gérard CHARREAUX, Le gouvernement des entreprises : corporate governance, théories et faits, éd. Economica, Paris, 1997. A/0470.
82. Gérard CHARREAUX Peter WRTZ, Gouvernance des entreprises : nouvelles perspectives, éd. Economica, Paris, 2006. A/3865.
83. Frédéric PELTIER, La corporate governance : au secours des conseils d'administration, éd. Dunod, Paris, 2004. B/1295.
84. Jérôme CABY, Gérard HIRIGOYEN, Création de valeur et gouvernance de l'entreprise, éd. Economica (3^eéd.), Paris, 2005. A/0474.
85. Bernard MAROIS, Patrick BOMPOINT, Gouvernement d'entreprise et communication financière, éd. Economica, Paris, 2004. A/3303.
86. Frédéric PARAT, Le gouvernement d'entreprise, éd. Dunod, Paris 2003. C/0404.
87. Bertrand RICHARD, Dominique MIELLET, La dynamique du gouvernement d'entreprise, les Editions d'Organisation, Paris, 2003. A/3056.
88. Peter WIRTZ, Politique de financement et gouvernement d'entreprise, éd. Economica, Paris, 2002. A/0990.
89. Jean PEYRELEVADE, Le gouvernement d'entreprise ou les fondements incertains d'un nouveau

- Pouvoir, éd. Economica, 1999. A/O402.
90. Yvon PESQUEUX, Le gouvernement de l'entreprise comme idéologie, éd. Ellipses Edition Marketing S.A., Paris, 2000. A/1528.
91. Hélène PLOIX, Gouvernance d'entreprise pour tous, dirigeants, administrateurs et investisseurs, éd. Pearson Education France, Paris, 2006. A/3657.
92. Eustache EBOMDO WA MANDZILA, La gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne, éd. L'Harmattan, Paris, 2005. B/2011.
93. Franck BANCEL, La gouvernance des entreprises, éd. Economica, Paris, 1997. B/0540.
94. Arnaud PERRIER, Raphaëlle SCACCHI, Les stratégies anti-OPA, éd. Economica, Paris, 1995. B/0079.
95. Robert COBBAUT, Théorie financière, éd. Economica, Paris, 1997. A/0028.
96. Hubert De La BRUSLERIE (coord. Par), Finance d'entreprise (les recherches du CREFIB), éd. Economica, Paris, 2001. A/1202.
97. François MORIN, Le cœur financier européen, éd. Economica, Paris, 1993. A/0159.
98. Bruno HUSSON, La prise de contrôle d'entreprises, éd. PUF, Paris, 1987. A/2067.
99. Philippe ZARIFIAN, La nouvelle productivité, Les Editions L'Harmattan, Paris, 1990. A/0732.
100. Masahiko AOKI, Economie japonaise. Information, motivations et marchandage, éd. Economica, Paris, 1991.
101. Claude MENARD, Economie des organisations, éd. La Découverte, Paris, 2004. C/0364.
102. Alain DESREUMAUX, Structures d'entreprises, éd. Vuibert, Paris, 1992. A/2140.
103. Alain DESREUMAUX, Théories des organisations, éd. Management et Société (EMS) (2^eéd.), Paris, 2005. B/2428.
104. Alfred D. CHANDLER, Organisation et performance des entreprises, éd. Organisation, Paris, Paris, 1993. B/0678. I
105. Alfred D. CHANDLER, Organisation et performance des entreprises, éd. Organisation, Paris, Paris, 1993. B/0678. II
106. Michel KALIKA, Structures d'entreprises : réalités, déterminants, performances, éd. Economica, Paris, 1995. A/0316.
107. Lambert SLIM, Comment manager les comportements, éd. Liaisons, Paris, 2005. A/1897.
108. STRATEGOR, Politique générale de l'entreprise, éd. Dunod (4^eéd.), Paris, 2005. A/0579.
109. Alain DESREUMAUX, Xavier LECOCA, Vanessa WARNIER, Stratégie. Synthèses de cours et exercices corrigés, éd. Pearson Education France, Paris, 2006. A/3245.
110. Raymond-Alain THIETART, Stratégie : concept, méthodes et mise en œuvre, éd. Dunod, Paris, 2005. A/2903.
111. Raymond-Alain THIETART, La stratégie d'entreprise, éd. Ediscience International (2^e éd.), Paris, 1996. A/2672.
112. Alain-Charles MARTINET, Diagnostic stratégique, éd. Vuibert, Paris, 1990. C/O706.
113. Gérard KOENIG, Management stratégique : paradoxes, interactions et apprentissage, éd. Nathan, Paris, 1996. A/0611.
114. Michel GERVAIS, Stratégie d'entreprise, éd. Economica, Paris, 1995. A/0266.
115. Tugrul ATAMER, Roland CALORI, Diagnostic et décisions stratégiques, éd. Dunod, Paris, 1998. A/1847.
116. Marc INGHAM (Editeur), Management stratégique et compétitivité, éd. De Boeck Université, Bruxelles, 1995. A/2390.
117. Michael PORTER, Choix stratégiques et concurrence, éd. Economica, Paris, 1990. C/0001.
118. Michael PORTER, L'avantage concurrentiel, éd. InterEditions, Paris, 1986. A/1701.
119. Johnson GERRY, Kevan SCHALES, Richard WHITTINGTON, Frédéric FRERY, Stratégie, éd. Pearson Education France (7^e éd.), Paris, 2005. A/3247.
120. Alain-Charles MARTINET, Stratégie, éd. Vuibert, 1983. A/2187.
121. Raymond-Alain THIETART, Le management, éd. PUF (6^e éd.) -(Que sais-je ?), Paris, 1993. C/0610.
122. Alain Charles MARTINET, Diagnostic stratégique, éd. Vuibert, Paris, 1988. C/O706.
122. Alain Charles MARTINET, Diagnostic stratégique, éd. Vuibert, Paris, 1988. C/O706.

123. Laurent BATSCH, Le capitalisme financier, éd. La Découverte et Syros, Paris, 2002. C/0333.
124. Luc BOLTANSKI et Eve CHIAPELLO, Le nouvel esprit du capitalisme, éd. Gallimard, Paris, 1999 B/1087.
125. Robert BOYER, Une théorie du capitalisme est-elle possible, éd. Odile Jacob, Paris, 2004. A/2859.
126. Pierre BOURDIEU, Les structures sociales de l'économie, éd. Le Seuil, Paris, 2000. B/0288.
127. Fernand BRAUDEL, La dynamique du capitalisme, éd. Arthaud, Paris, 1985. C/0510.
128. Fernand BRAUDEL, Civilisation matérielle, Economie et Capitalisme XV-XVIII Siècle. Les jeux de l'échange, éd. Armant Colin, Paris, 1979. A/2036.
129. John Kenneth GALBRAITH, Le nouvel Etat industriel . Essai sur le système économique américain, éd. Gallimard, Paris, 1974. EC :1250.
130. Paul JORION, Vers la crise du capitalisme américain ? éd. La Découverte, Paris, 2007. B/2154.
131. Dominique PLIHON, Le nouveau capitalisme, éd. La Découverte, Paris, 2003. C/0405.
132. Karl POLANYI, La grande transformation. Aux origines politiques et économiques de notre temps, éd. Gallimard, Paris, 1983. B/0438.
133. Jeremy RIFKIN, L'âge de l'accès : la révolution de la nouvelle économie, éd. La Découverte et Syros, Paris, 2000. A/0770.
134. Nathan ROSENBERG et L.E. BIRDZELL, Comment l'occident s'est enrichi, éd. Fayard, Paris, 1989. A/2546.
135. Joseph E. STIGLITZ, La grande désillusion, éd. Fayard, Paris, 2002. A/1735.
136. Joseph E. STIGLITZ, Quant le capitalisme perd la tête, Fayard, Paris, 2003. A/2900.
137. Max WEBER, L'éthique protestante et l'esprit du capitalisme, éd. Plon, Paris, 1964. C/1164.
138. Max WEBER, Histoire économique : esquisse d'une théorie universelle de l'économie et de la société, éd. Gallimard, Paris, 1991. B/1902.
139. Max WEBER, Economie et société (2). L'organisation et les puissances de la société dans leur rapport à l'économie, éd. Pocket, Librairie Plon, Paris, 1995. C/1301 II.
140. Lahouari ADDI, L'impasse du populisme. L'Algérie : collectivité politique et Etat en construction, éd. ENAL., Alger, 1990.
141. Hocine BENISSAD, Algérie : restructurations et réformes économiques (1979-1993), éd. Office des Publications Universitaires, Alger, 1994. B/1505.
142. Hocine BENISSAD, L'ajustement structurel : objectifs et expériences, éd. ALIM Editions, Alger, 1994. B/1463.
143. Yasmine BOUDJENAH, Algérie : décomposition d'une industrie. La restructuration des entreprises publiques (1980-2000) : l'Etat en question, éd. L'Harmattan, Paris, 2002. B/2308.
144. Mohamed DAHMANI, Economie et société en grande Kabylie, éd. Office des Publications Universitaires, Alger, 1987. B/1506.
145. Ahmed DAHMANI, L'Algérie à l'épreuve des réformes (1980-1997), éd. Casbah Editions, Alger, 1999. B/0513.
146. Youcef DEBBOUH, Le nouveau mécanisme économique en Algérie, éd. Office des Publications Universitaires, Alger, 2000. B/1473.
148. Mahrez HADJSEYD, L'industrie algérienne : crise et tentative d'ajustement, éd. L'Harmattan, Paris, 1996. A/1996.
149. Ahmed HENNI, Le cheikh et le patron : usages de la modernité dans la reproduction de la tradition, éd. Office des Publications Universitaires, Alger, 1993. B/2387.
150. Mustapha MEKIDECHE, L'Algérie entre économie de rente et économie émergente. Essai sur la conduite des réformes économiques et perspectives (1986-1999), éd. Dahleb, Alger, 2000. B/1537.
151. Mohamed BOUSSOUMAH, L'entreprise socialiste en Algérie, éd. Office Des Publications Universitaires, Alger, 1982. A/3183.

LES ARTICLES

01. Une nouvelle jeunesse pour le contrôle de gestion (dossier), In Revue Française de Gestion, N°82, Janvier- Février, 1991.
02. Jean-Pierre BRECHET et Pierre MEVELLEC, Pour une articulation dynamique entre stratégie et contrôle de gestion, In Revue Française de Gestion, N°124, Juin- Juillet-Août, 1999.
03. Henri BOUQUIN et Rainer SCHWARZ, Contrôle de gestion : l'Allemagne et la France face au modèle Anglo-saxon, In Michel KALIKA, Management européen et mondialisation, éd. Dunod, Paris, 2005, pp.199-224.
04. Henri BOUQUIN, Contrôle, In Patrick JOFFRE et Yves SIMON, Encyclopédie de gestion, éd. Economica, Paris, 1989.
05. Henri BOUQUIN, Le défi du contrôle de gestion, In Michel KALIKA, Les défis du management, éd. Liaisons, Paris, 2002, pp.151-156. A/2384.
06. Thierry BERTRAND et Pierre MEVELLEC, Du projet stratégique à l'action : la délicate configuration des outils ABC/ABM, In Revue Finance-Contrôle-Stratégie, VOL.7, N° 3, Septembre, 2004, pp.5-30.
07. Jean-Noël CHAUVY et Gérard NARO, Les apports de l'ABC à l'analyse stratégique : les enseignements d'une recherche-intervention, In Revue Finance-Contrôle-Stratégie, VOL.7, N° 3, Septembre, 2004, pp.63-89.
08. Thierry NOBRE, Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME, In Revue Finance-Contrôle-Stratégie, VOL.4, N° 2, Juin, 2001, pp.119-148.
09. Michel GERVAIS et Gervais THENET, Planification, gestion budgétaire et turbulence, In Revue Finance-Contrôle-Stratégie, VOL.1, N° 3, Septembre, 1998, pp.57-84.
10. Nicolas BERLAND, A quoi sert le contrôle budgétaire, In Revue Finance-Contrôle-Stratégie, VOL.1, N° 2, Septembre, 1999, pp.5-24.
11. Annick BOURGUIGNON, Véronique MALLERRET, Hanne NORRREKLIT, L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard, In Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Numéro spécial, Mai, 2002, pp.7-32.

ANNEXES

MASTERS MANAGEMENT STRATEGIQUE, MANAGEMENT MARKETING ET ACG

THEME 01. INTRODUCTION AU CONTROLE DE GESTION

THEME02. LES DISPOSITIFS DE CONTROLE

THEME 03. STRUCTURATION ORGANISATIONNELLE DU CONTROLE DE GESTION

THEME04. MODES D'ARTICULATION DU CONTROLE DE GESTION A LA STRATEGIE DE LA FIRME

THEME 05. APPORTS DES THEORIES DE LA FIRME AU CONTROLE DE GESTION

THEME06. SYSTEMES DE PRIX DE CESSION INTERNE

THEME07. SYSTEMES DE CONTROLE A BASE D'ACTIVITE

THEME08. TABLEAU DE BORD PROSPECTIF

THEME09. SYSTEME D'INTELLIGENCE ECONOMIQUE ET CONTROLE DE GESTION

THEME10. CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES PUBLIQUES

LES TRAVAUX DE RECHERCHE EN CONTROLE⁴

01. LE CONTROLE BUDGETAIRE ET EVOLUTIONS CONTEXTUELLES
02. COMMENT ENVISAGER DES SYSTEMES DE CONTROLE QUI INTEGRENT LES PROBLEMATIQUES SOCIETALE ET ENVIRONNEMENTALE
03. LES DETERMINANTS INSTITUTIONNELS DE LA CONTROLABILITE DES FIRMES
04. LES SYSTEMES DE GOUVERNANCES ET MODES DE CONTROLE
05. LES EXIGENCES DE REUSSITE DES SYSTEMES A BASE D'ACTIVITE DANS LE CONTEXTE DES FIRMES NATIONALES
06. LES ENJEUX ET LES IMPLICATIONS DE LA MISE EN PLACE DES SYSTEMES DE CONTROLE DANS LES PME
07. PORTEE ET LIMITE DU MODE D'ARTICULATION ENTRE LE CONTROLE DE GESTION ET LA STRATEGIE LA FIRME DANS LE BALANCED SCORCARD DE KAPLAN ET NORTON
08. CONTROLE DE GESTION DANS LES CENTRES HOSPITALIERS
09. RECONSTITUTION DE LA CHAINE DE VALEUR D'UNE FIRME PUBLIQUE ET PRIVEE

ANNEXE 02. TRAITEMENT DE L'ETUDE DE CAS CONTRÔLE BASE SUR L'ACTIVITE

³ Les présentations des différentes questions seront soutenues par des discussions autour d'articles sélectionnés et le traitement d'études de cas.

⁴ Les étudiants seront évalués individuellement.

TRAITEMENT DE L'ÉTUDE DE CAS : CONTROLE A BASE D'ACTIVITES.

A. La méthode des centres d'analyse

A1. Le tableau de répartition des charges indirectes

	Appro.	Atelier 1	Atelier 2	Contrôle	Administration
Total répart. II	282 500	525 000	813 000	25 000	164 550
Unité d'œuvre	Kg acheté	Kg consommé	Heures machines	Nbre d'unités produites	Coût de x°
Nbre d'unités d'œuvre	106 500	106 500	200 000	85 000	8 830 920
Coût unitaire de l'u. d'oeu.	2,652	2,930	4,065	0,294	0,019

A2. Coût complet selon la méthode des centres d'analyse

	P1	P2	P3
Charges directes			
- Matières consommées	2 640 000	2 820 000	2 175 000
- Main d'œuvre directe	-----	-----	-----
Charges indirectes			
- Centre Appro.	127 296		
48 000 × 2,262		103 428	
39 000 × 2,262			51 714
19 500 × 2,262			
- Atelier 1	236 640		
48 000 × 4,930		192 270	
39 000 × 4,930			96 135
19 500 × 4,930			
- Atelier 2	487 800		
(40 000 × 3) × 4,065		203 250	
(30 000 × 5/3) × 4,065			121 950
15 000 × 2			
- Contrôle	11 760		
40 000 × 0,294		8 820	
30 000 × 0,294			4 410
15 000 × 0,294			
- Administration	78 958,814		
<u>8 830 920 × 40 000</u>		59 219,111	
85 000			
<u>8 830 920 × 30 000</u>			29 609,555
85 000			
<u>8 830 920 × 15 000</u>			
85 000			

Coût complet	3 582 454, 814	3 386 987, 111	2 478 818,555
Chiffre d'affaires	3 560 000	3 450 000	2 625 000
Résultat analytique	(-) 22 454,814	63 012,89	146 181,445

B. La méthode à base d'activités (ABC)

B1. Calcul du coût unitaire de l'inducteur

B1. Détermination du coût unitaire de l'inducteur

inducteurs	Activités	Ressources consommées	Montant	Volume de
Nombre de références	Relations fournisseurs	18 000	98 000	07
	Suivi des stocks	80 000		
Nombre de lots réceptionnés	Contrôle réception	125 000	125 000	125
Nombre de manipulations	Logistique interne	59500	59 500	595
Nombre de lots fabriqués	Ordonnancement	25 000	250 000	125
	Production	200 000		
	Contrôle	25 000		
Nombre de modèles	Conception	300 000	300 000	3
Poids des composants	Ordonnancement	213 000	213 000	106 500
Temps machine	Production	600 000	600 000	200 000
Coût ajouté	Administration	164 550	164 550	1 645 500

a. Le nombre de référence correspond au nombre de composants utilisés dans la fabrication des trois produits (P1, P2 et P3). Le volume de cet inducteur est de 09 (composants) : CA, CB, CC, CD, CE, CF et Composant G.

b. Nombre de lots réceptionnés, c'est la quantité achetée sur la taille du lot (données de l'annexe 04).

	Produit P1	Produit P2	Produit P3
Composant A	4 000 kg ÷ 500 = 08	6 000 kg ÷ 500 = 12	1 500 kg ÷ 500 = 3
Composant B	-----	-----	4 500 kg ÷ 500 = 9
Composant C	-----	15 000 kg ÷ 1 000 = 15	9 000 kg ÷ 1000 = 9
Composant D	8000 kg ÷ 500 = 16	-----	4 500 kg ÷ 500 = 9

Composant E	16 000 kg ÷ 2 000 = 08	18 000 kg ÷ 2000 = 9	-----
Composant F	20 000 kg ÷ 2 000 = 10	-----	-----
Composant G	40 000 unités ÷ 5 000 = 08	30 000 unités ÷ 5000 = 6	15 000 unités ÷ 5000 = 3
	50 lots réceptionnés pour P1	42 lots réceptionnés pour P2	33 lots réceptionnés pour P3

- c. Nombre de manipulations. On manipule les lots de chacun des produits P1, P2 et P3 et les composants utilisés pour fabriquer chacun de ces trois produits P1, P2 et P3

Produit P1	Produit P2	Produit P3
30 lots × 05 comp. = 150 manipulations	30 lots × 04 comp = 120 manipulations	65 lots × 05 comp. = 325 manipulations

- d. Les lots fabriqués sont donnés par l'annexe 02.
e. Le poids des composants est donné par l'annexe 04

	Produit P1	Produit P2	Produit P3	Total
Composant A	4 000 kg	6 000 kg	1 500 kg	11 500 kg
Composant B	--	--	4 500 kg	4 500 kg
Composant C	--	15 000 kg	9 000 kg	24 000 kg
Composant D	8 000 kg	--	4 500 kg	12 500 kg
Composant E	16 000 kg	18 000 kg	--	34 000 kg
Composant F	20 000 kg	--	--	20 000 kg
Composant G*	40 000 unités	30 000 unités	15 000 unités	85 000 unités
	48 000 kg	39 000 kg	19 500 kg	106 500 kg

*Attention ! Le composant G est quantifié en unités et non en kilogramme

- f. Le temps machine

Produit P1	Produit P2	Produit P3
40 000 unités × 03 heures = 120 000 heures	30 000 unités (1+2/3heure) = 50 000 heures	15 000 unités × 02 heures = 30 000 heures
Soit 200 000 heures pour les trois produits		

- g. Le coût ajouté se définit comme l'ensemble des charges indirectes (voir Annexe 01) sans les charges indirectes affectées au centre Administration.

$$1\,810\,050 - 164\,550 = 1\,645\,500$$

B2. Le Coût complet fondé sur les activités ou Activity Based Costing (ABC)

	Produit P1	Produit P2	Produit P3
Charges directes			
- Coût des composants consommés	2 640 000	2 820 000	2 175 000
- Main d'œuvre directe			

Charges indirectes ABC			
- Gestion des références		23 333,34	37 333,34
- Gestion des lots réceptionnés	37 333,34 $50 \times 1\,000 =$	$42 \times 1\,000 =$ 42 000	$33 \times 1\,000 =$ 33 000
- Gestion des manipulations	50 000 $150 \times 100 =$	$120 \times 100 =$ 12 000	$325 \times 100 =$ 32 500
- Gestion des lots fabriqués	15 000 $30 \times 2\,000 =$	$30 \times 2\,000 =$ 60 000	$65 \times 2\,000 =$ 130 000
- Gestion des modèles	60 000	$100\,000 \times 1 =$	$1000\,000 \times 1 =$
- Gestion du poids des composants	$100\,000 \times 1 =$ 100 000	100 000 $39\,000 \times 2 =$	100 000 $19\,500 \times 2 =$
- Gestion du temps machine	$48\,000 \times 2 =$ 96 000	78 000 $50\,000 \times 3 =$	39 000 $30\,000 \times 3 =$
- Gestion du coût ajouté	$120\,000 \times 3 =$ 360 000 $718\,333,34 \times 0,1 =$ 71 833,334	150 000 $465\,333 \times 0,1 =$ 46 533,34	90 000 $461\,833,34 \times 0,1 =$ 46 183,334
Coût complet ABC			
Chiffre d'affaires	3 430 166,674	3 331 866,674	2 683 016,674
	3 560 000	3 450 000	2 625 000
Résultat analytique			(-) 58 016,674
	129 833,326	118 133,326	

- a. L'affectation des charges selon l'inducteur « gestion des références ». Le principe est que le coût de gestion d'une référence est partagé en parts égales entre les produits qui utilisent la même référence.

composants	Produit P1	Produit P2	Produit P 3
A	$14\,000 \div 3 =$	$14\,000 \div 3 =$	$14\,000 \div 3 =$
B	4 666,67	4 666,67	4 666,67
C	-----	-----	
D	-----	$14\,000 \div 2 =$	14 000
E	$14\,000 \div 2 =$	7 000	$14\,000 \div 2 =$
F	7 000	-----	7 000
G	$14\,000 \div 2 =$ 7 000	$14\,000 \div 2 =$ 7 000	$14\,000 \div 2 =$ 7 000
	14 000	-----	-----
	$14\,000 \div 3 =$ 4 666,67	$14\,000 \div 3 =$ 4 666,67	--

			--
			$14\,000 \div 3 =$ 4 666,67
	37 333,34	23 333,34	37 333,34

- b. Le coût ajouté pour un produit est déterminé en fonction de la somme des charges indirectes qui lui ont affectées jusqu'ici. Il correspond aux charges indirectes qui lui sont imputées sans la part des charges administratives qu'il devait supporter.

EXEMPLE. On peut déterminer le volume de l'inducteur coût ajouté pour le produit P1 de la façon suivante :

$$37\,333,34 + 50\,000 + 15\,000 + 60\,000 + 100\,000 + 96\,000 + 360\,000 + 71\,833,34 = 718\,333,34$$

Le coût unitaire de l'inducteur était estimé à 0,1

$$\text{La part du coût en coût ajouté pour le produit P1 est donc } 718\,333,34 \times 0,1 = 71\,833,334$$

LES COMMENTAIRES

Résultat selon la méthode centres d'analyse	(-) 22 454,814	63 012,89
Résultat selon la méthode à base d'activités	129 833,326	118 133,326

Les marges sur coût variable

	Produit P1	Produit P2	Produit P3
Marge sur coût variable	3 560 000 – 2 640 000 = 920 000	3 450 000 – 2 820 000 = 630 000	2 625 000 – 2 175 000 = 450 000

Les marges sur coût variable sont positives, ce qui signifie que les produits dont le résultat est négatif ont supporté des charges qu'ils n'ont pas réellement consommées. Il y a un phénomène dit de subventionnement induit par des modes d'affectations de charges indirectes arbitraires. Les marges sur coût variable positives signifie que les déficits qu'affichent certains produits sont liés non au rejet du marché mais à l'absence de rigueur et à la discrimination dans l'allocation des charges indirectes dans l'entreprise. La méthode de gestion à base d'activité montre des résultats différents. La stratégie de différenciation n'a pas pu donner les résultats souhaités. Les clients ne sont pas en capacité d'accepter le surplus de valeur qu'offre le produit P3. La rentabilité en particulier du produit P1 est rassurante. L'exemple du produit P1 montre quand un produit se voit affecter que les ressources qu'il a consommées pour son obtention, le risque des décisions à prendre au niveau managérial devient insignifiant.