

Comptabilité, contrôle et société



Mélanges en l'honneur
du Professeur Alain Burlaud

Coordonné par :

Christian Hoarau

Jean-Louis Malo

Claude Simon

 **FOUCHER**



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

ISBN 978-2-216-12292-9

Toute reproduction ou représentation intégrale ou partielle, par quelque procédé que ce soit, des pages publiées dans le présent ouvrage, faite sans autorisation de l'éditeur ou du Centre français du Droit de copie (20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris), est illicite et constitue une contrefaçon. Seules sont autorisées, d'une part, les reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective, et, d'autre part, les analyses et courtes citations justifiées par le caractère scientifique ou d'information de l'œuvre dans laquelle elles sont incorporées (loi du 1^{er} juillet 1992 - art. 40 et 41 et Code pénal - art. 425).

© Éditions Foucher – 58 rue Jean Bleuzen, 92170 Vanves – 2011

Sommaire

➤ Avant-propos	5
➤ Préface	7
➤ Présentation des auteurs	9
➤ Biographie d'Alain Burlaud	19
➤ Introduction	27
➤ Préambule Chiffres et société	
1 • Nous avons lu... Marx et Engels ou « découverte et redécouverte du multiplicateur d'amortissement »	41
2 • Du chiffre, adoré ou exécré, au chiffrage, pratiqué	55
3 • « Le parler du chiffre, un langage légitime ? Chemins de traverse et transmission »	67
4 • Comptabilité et expertise comptable : réflexions sur un monde étrange au-delà des chiffres et des écritures	77
➤ Partie 1 Comptabilité et société	
5 • Globalisation financière et révision des cadres comptables conceptuels : a-t-on tiré les leçons de la crise du capitalisme ?	87
6 • Le cadre conceptuel de l'IASC/IASB comme instrument de gouvernance	101
7 • Tribulations de la régulation comptable européenne : petite histoire d'une construction institutionnelle	111
8 • Le SYSCOHADA à l'heure des interrogations	129
9 • Quelques réflexions sur le traitement de la valeur des actifs immobilisés dans les états financiers	145
10 • La comptabilité en IFRS est-elle utile ? Quelques réflexions autour du bilan et de son utilisation par l'analyste financier	159
11 • Le bilan d'une nation selon la Banque Mondiale, IFRS et comptabilité environnementale	171

12 • Comptables, soyons lucides, pourchassons les idées reçues !	183
---	------------

► **Partie 2 Contrôle et société**

13 • Le contrôle de gestion comme savoir légitime. Étude sur la fabrique d'un mythe rationnel	191
14 • Gérer la performance des ressources humaines : état des connaissances	203
15 • Gouvernance et contrôle de gestion	215
16 • De l'éthique du contrôle au contrôle de l'éthique	227
17 • Comment vérifier le respect de l'homogénéité dans un calcul de coût complet ?	239
18 • Coût et opinion, une relation paradoxale	249
19 • De la RCB à la LOLF, vers une révolution copernicienne de la gestion de l'État ?	259
20 • Contrôle de gestion, sociologie et marketing : histoires de rencontres	271
21 • Gouvernance et management : un pont trop loin ?	279
22 • La comptabilité d'analyse des coûts de la LOLF : petit jeu et grand enjeu	293

► **Partie 3 Profession, formation et société**

23 • Les sciences de gestion : de la démarche cartésienne à la vision systémique	307
24 • Évolution et prospective de la profession comptable française	317
25 • L'évolution de l'enseignement supérieur de gestion en France	329
26 • L'histoire du diplôme d'expertise comptable : évolution ou révolution permanente ?	339
27 • Quelle place pour les sciences de gestion dans l'université française ? Menaces et enjeux	351
28 • Le cherchant et le publieur en gestion	361
29 • Que peut-on apprendre du management chinois ?	369
30 • Les manuels américains de comptabilité de gestion	379
31 • Le projet common content : une illustration de la mondialisation de la profession comptable	393

► **Curriculum vitae d'Alain Burlaud**

15 Gouvernance et contrôle de gestion

Jean-Guy DEGOS et Didier LECLERE

Les problèmes de gouvernance ont été identifiés comme la conséquence de la relation d'agence liant les détenteurs du capital et les dirigeants professionnels. De nombreux chercheurs se sont penchés sur les questions théoriques après les travaux pionniers de Berle et Means, 1932 ; Fama et Jensen, 1983 ; Grossman et Hart, 1983 ; Pratt et Zeckhauser, 1985 ; Williamson, 1988. Parallèlement, de nombreux scandales montrant les failles de la gouvernance et du contrôle de gestion sont venus perturber le bon fonctionnement d'une économie mondialisée où la finance joue les premiers rôles (Enron, Parmalat). Privilégiés et protégés à la fois par l'asymétrie d'information et par leur capacité d'enracinement, les dirigeants peuvent développer des comportements opportunistes au détriment des actionnaires pouvant aller jusqu'au délit d'initié ou à l'abus de biens sociaux. La réponse traditionnelle visant à dissuader ce type de comportement repose sur la mise en place de dispositifs de régulation externes, organisés sur une base juridique (droit comptable, réglementation des marchés financiers, procédure pénale). L'exemple type est constitué par le durcissement des normes encadrant la mission des auditeurs légaux (loi Sarbanes-Oxley de juillet 2002 aux États-Unis¹). Elle repose sur des mécanismes d'intéressement sensés faire converger les intérêts des parties (primes, stock options), adossés aux résultats financiers.

On peut se demander si une telle approche n'a pas atteint ses limites, dans la mesure où, malgré les lois comme Sarbanes-Oxley ou la loi de sécurité financière de juillet 2003 en France, l'information ne filtre à l'extérieur de la firme qu'avec le bon vouloir des dirigeants, et fournit une image globale de la situation qui ne permet pas de se faire une idée des véritables problèmes opérationnels ou stratégiques auxquels la firme est confrontée. Par exemple les pertes dans un secteur d'activité ou dans une filiale Alpha peuvent très bien être compensées par des profits dans un autre secteur ou une autre filiale Bêta. Grâce au contrôle de gestion, les dirigeants sont au courant de la situation et peuvent censurer ou dissimuler l'information.

L'information pertinente risque donc d'être, non pas l'information financière à destination externe, précisément réglementée par la loi, mais l'information interne, plus analytique mais plus confidentielle, fournie par les systèmes de contrôle de gestion. Or, traditionnellement, le contrôle de gestion est perçu comme un outil

¹ La loi du 31 juillet 2002 (Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745) dite Sarbanes-Oxley Act a obligé les dirigeants de sociétés à certifier personnellement les comptes annuels, à nommer des administrateurs indépendants au comité d'audit, à surveiller les avantages particuliers desdits dirigeants et à les sanctionner en cas de diffusion d'informations inexactes.

purement interne, mis en place à la discrétion des dirigeants, pour leur propre information et pour leur permettre de gérer les relations d'agence qui les lient aux cadres intermédiaires à qui sont déléguées des responsabilités. C'est certainement là que se focalisent les problèmes. Les signaux explicités dans les états de contrôle de gestion ne remontent pas jusqu'au conseil d'administration, et encore moins jusqu'aux actionnaires. L'information essentielle est discrétionnaire, et elle peut donc être escamotée, permettant toutes les dérives et tous les abus. Il semble donc nécessaire de réfléchir à ce que pourrait être un contrôle organisationnel élargi, englobant le champ de la gouvernance, comportant un étage hiérarchique supplémentaire et permettant au conseil d'administration de s'assurer qu'il y a bien, dans l'organisation, non seulement un contrôle interne rationnel et efficace, mais aussi un contrôle de gestion fournissant aux cadres exécutifs de réels outils de pilotage, effectivement utilisés pour réagir au mieux, non seulement en fonction des intérêts des dirigeants, mais aussi de façon plus générale au près de toutes les parties prenantes concernées.

1 ► Deux domaines traditionnellement séparés, mais relevant paradoxalement d'une même approche

Tout semble opposer gouvernance et contrôle de gestion, alors qu'il faudrait les intégrer dans une vision élargie du contrôle organisationnel orienté vers la stratégie de la firme. R.N. Anthony, 1965 a établi le premier cadre conceptuel du contrôle de gestion, en distinguant :

- la planification stratégique, qui étudie le processus de décision permettant d'élaborer les objectifs de l'entreprise et de se référer aux ressources utilisées pour atteindre ces objectifs,
- le contrôle de gestion, qui est centré sur l'adéquation entre la satisfaction possible des objectifs et l'existence des ressources obtenues pour les satisfaire,
- et la gestion opérationnelle qui permet de contrôler que l'allocation et l'exploitation des ressources est conforme à ce qui a été prévu et dans le cas contraire à prendre des dispositions correctives.

Ce cadre a des avantages et quelques inconvénients : les rôles des différents niveaux hiérarchiques ne sont pas toujours explicités, même s'il semble que les décisions majeures (alliances, changement d'activité, innovations) sont des décisions stratégiques prises par la direction générale, élément moteur de la gouvernance, et que le contrôle de gestion concerne la direction opérationnelle. Anthony, employé au Ministère de la défense américain, n'avait de problème ni de hiérarchie ni d'environnement, et dans son analyse, ces questions n'ont pas été étudiées. La mise en évidence des liens entre l'organisation et la stratégie a beaucoup progressé grâce à H. Simon (1979, 1983) qui a perçu que le problème fondamental du management était d'organiser le système de prise de décision à plusieurs niveaux et dans plusieurs centres. Il a vu le premier que les performances de l'organisation dépendent de la qualité des relations (dans une perspective systémique) existant entre les différents

centres de décision, de la pertinence des objectifs poursuivis, de la qualité des informations transmises et du consensus assurant une harmonie des comportements. Mais il ne s'est pas non plus préoccupé des problèmes de gouvernance, qui sont venus plus tard au premier rang de l'actualité, notamment du fait de la financiarisation de l'économie.

A. Une séparation traditionnelle fondée sur un clivage externe-interne

Ce clivage repose sur la distinction, exprimée par Mintzberg (1998, 2003, 2004) dans ses trois ouvrages classiques consacrés à la structure et à la dynamique des organisations, au pouvoir dans les organisations et enfin au pouvoir et au gouvernement d'entreprise. Mintzberg analyse de façon récurrente les deux catégories de détenteurs de pouvoir (parties prenantes) : des agents internes, impliqués quotidiennement dans le fonctionnement de l'entreprise, principalement les salariés, et des agents externes qui ne le sont pas, principalement les actionnaires. Ce sont les dirigeants qui assurent la liaison entre ces deux mondes. Ils exercent en interne un pouvoir hiérarchique sur les services et l'ensemble des employés, mais doivent rendre compte de leur gestion, en externe, aux actionnaires. Les dirigeants sont en général jugés sur leurs résultats financiers globaux et sont révocables, ce qui implique que les actionnaires ne peuvent pas être juges et parties : théoriquement, les actionnaires fixent les objectifs et valident la stratégie, mais ils n'ont pas, tout comme le commissaire aux comptes, à s'immiscer dans la gestion, et les systèmes internes de pilotage mis en place restent le domaine réservé des dirigeants. D'où une séparation souvent très nette entre gouvernance et contrôle de gestion. Les dirigeants n'ont pas toujours la possibilité de choisir les structures de la gouvernance, car elle ne dépend pas seulement d'eux : la forme de la société ou du groupe leur est imposée par les propriétaires du capital, de même que l'architecture du groupe n'est pas toujours de leur ressort. La gouvernance est donc le plus souvent une donnée préalable, incontournable et rigide. Le contrôle de gestion est d'une autre nature, beaucoup plus flexible. Il est mis en place de façon discrétionnaire par les dirigeants, pour leurs besoins propres d'information, et de pilotage, et comme il est du domaine interne, il est modifiable sans intervention réglementaire : seule la réalité des performances peut inciter à le modifier.

La gouvernance se situe essentiellement dans une perspective juridique : comment faut-il organiser les relations entre actionnaires et dirigeants, préexistantes, ou difficilement modifiables (Chandler, 1962, 1977, 1990) pour obtenir une convergence d'objectifs ? La gouvernance, dans son aspect fonctionnel, peut être définie « *comme l'ensemble des mécanismes qui contribuent à aligner la réalité du fonctionnement d'une organisation sur les objectifs qui lui sont assignés. Cette gouvernance se traduit en premier lieu à travers les organes de gouvernement de chaque organisation. Ces organes sont au minimum au nombre de deux. Il s'agit des assemblées générales qui représentent les catégories de parties prenantes ayant un rôle primordial dans la gouvernance ; et des organes d'administration et de direction qui prennent actuellement la forme d'un conseil d'administration* » (Pigé, 2008, p. 41). L'approche traditionnelle semble bien montrer

que le clivage interne-externe est réel, mais l'est-il vraiment ? La direction a le contrôle de la gestion et exerce un pouvoir descendant, elle est aussi l'informateur unique du conseil d'administration². Située à un carrefour ascendant-descendant, la direction est idéalement située pour effectuer une mise sous tension facilitant l'intégration.

B. Deux éléments à intégrer dans un même système de contrôle organisationnel

En fait, les mécanismes de la gouvernance et du contrôle de gestion relèvent d'une même approche, conceptualisée par la théorie de l'agence, et articulée autour de la position centrale et singulière des dirigeants. On peut mettre en évidence dans les entreprises une relation d'agence à deux niveaux, autour des dirigeants, qui sont à la fois en position d'agent dans leur relation avec les actionnaires, et en position de principal dans leur relation avec les cadres intermédiaires.

Dans les relations entre actionnaires et dirigeants, les actionnaires jouent le rôle du principal et les dirigeants jouent le rôle de l'agent. Les actionnaires ne peuvent pas prendre en charge la gestion, ils délèguent cette responsabilité aux dirigeants, qui peuvent avoir des comportements opportunistes : il faut donc les contrôler, et mettre en place des mécanismes efficaces de gouvernance.

Mais les dirigeants ne peuvent pas tout faire et doivent déléguer une partie de leur pouvoir et de leurs responsabilités à l'encadrement. À ce niveau, le dirigeant devient principal au sens de la théorie de l'agence, les agents sont les cadres devant mettre sous tension leurs services pour atteindre des résultats permettant de satisfaire les objectifs attendus. La gestion des différents responsables opérationnels doit être contrôlée, ce qui suppose la mise en place de procédures relevant du contrôle de gestion.

Nous sommes donc en présence d'un double mécanisme de dévolution, à deux niveaux : les actionnaires délèguent leurs pouvoirs aux dirigeants, qui à leur tour délèguent leurs pouvoirs à l'encadrement.

² Sauf lorsqu'il existe un comité d'audit ou un comité des rémunérations.

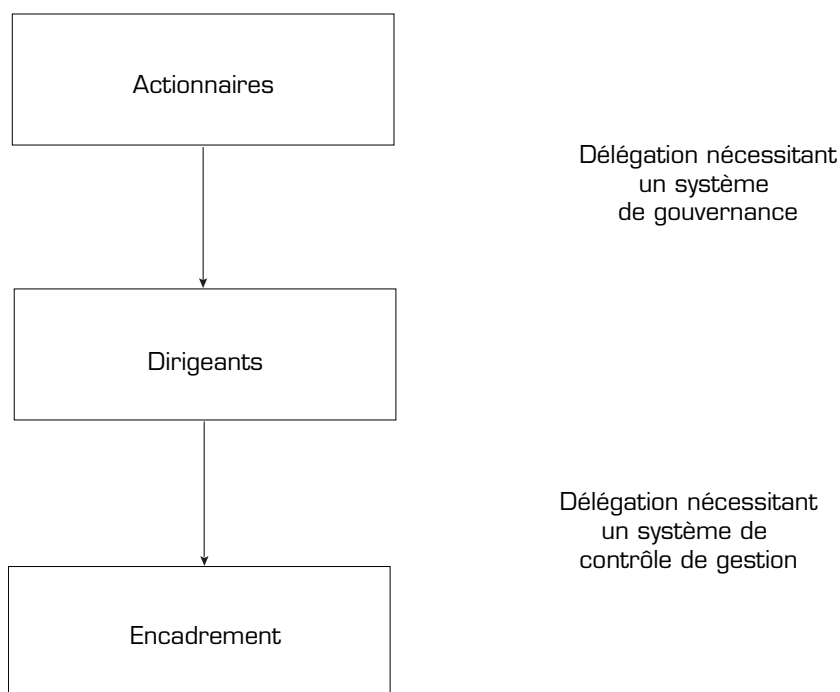


Figure 1 • Chaîne intégrée de délégation

Source D. Leclère, 2011.

Cette figure simplifiée ne met en évidence que deux niveaux. La chaîne peut être beaucoup plus longue et comporter 3, 4, n niveaux. Pour le contrôle de gestion, on peut avoir plusieurs niveaux de délégation et de contrôle : le directeur commercial peut superviser plusieurs chefs d'agences régionales, chaque responsable d'agence peut superviser plusieurs vendeurs. Et si l'on retient la conception classique très restrictive du contrôle de gestion, distingué du contrôle stratégique et du contrôle opérationnel, c'est trois niveaux de délégation qu'il faut retenir pour le contrôle entre dirigeants et exécutants. Le responsable d'une agence régionale est l'agent du directeur commercial, et le principal de ses vendeurs. Pour la gouvernance, l'exercice du contrôle des actionnaires peut également s'effectuer en plusieurs niveaux. Par exemple, dans une compagnie d'assurance mutualiste, on organise des réunions départementales dans lesquelles se discutent les orientations et envoient des représentants élus aux assemblées nationales plénières. Dans les entreprises classiques, certaines catégories d'actionnaires (les salariés possédant des titres, ou les membres de la famille fondatrice), peuvent se concerter pour parler d'une seule voix dans les conseils d'administration, on a alors un « pré-conseil » confidentiel. La chaîne de dévolution du pouvoir peut donc être de complexité variable, en fonction de la taille et des particularités juridiques. Mais il existe une sorte de continuum unifié par des relations d'agence en cascade. Les mécanismes de gouvernance et de contrôle se distribuent tout au long de cette chaîne.

Les outils d'incitation et de contrôle mis en œuvre, soit dans le cadre des mécanismes de gouvernance, soit dans le cadre des systèmes de contrôle de gestion ne doivent donc pas être considérés nécessairement comme des outils spécifiques relevant de domaines séparés, mais comme des moyens de résoudre les problèmes inhérents à une relation d'agence, quelle qu'elle soit. Ainsi, il est en général admis que pour faire converger les intérêts des actionnaires et des dirigeants, les systèmes de rémunérations tiennent une place centrale. Conceptuellement, il n'y a pas beaucoup de différence entre la prime de rendement d'un ouvrier spécialisé et le bonus d'un dirigeant.

Le système élargi de contrôle organisationnel doit intégrer la collectivité des propriétaires du capital et la collectivité des employés et services opérationnels de l'entreprise. La première de ces collectivités a pour caractère essentiel la légitimité (Pigé, 2008). Cette légitimité est d'abord historique, puisque les actionnaires ont fondé l'entreprise, mais elle est également économique, car le capital de départ a été multiplié, par des politiques de réserves et d'investissement adéquates ; elle est aussi psychologique si les actionnaires ont des motivations leur permettant de prendre en main le destin de la firme ou du groupe. L'assemblée générale a des pouvoirs qui semblent étendus, mais qui sont limités par son caractère intermittent. Elle peut nommer les dirigeants, les révoquer, prendre des décisions stratégiques, contrôler ces décisions, mais comme l'affaire Enron l'a bien montré, une assemblée sourde et aveugle ne peut pas être autre chose que muette. Les malversations attribuées aux dirigeants d'Enron, Kenneth Lay (6 chefs d'accusation) et Jeffrey Skilling (28 chefs d'accusation) et au cabinet Arthur Andersen montrent qu'il est facile à des dirigeants mal intentionnés de berner les assemblées générales, mais elles montrent aussi qu'elles ont parfois une origine dans l'absence de contrôle de gestion sérieux, absence elle-même causée par de lourdes déficiences du système d'information. La collectivité des employés et services opérationnels a aussi des pouvoirs, le plus souvent générés par l'inaction ou la non-information. Dans une organisation bien conçue, la gestion des processus et des services est correctement coordonnée et intégrée. Mais l'absence de motivation, de mise sous tension peut engendrer une passivité d'autant plus dommageable que le secteur d'activité est difficile à gérer : n'oublions pas qu'Enron était courtier en électricité, or l'achat et la vente d'électricité portent sur une matière non stockable pour laquelle toutes les décisions doivent être prises en temps réel et aucune gestion en temps réel n'est possible sans information en temps réel et sans mise sous tension de l'organisation.

L'intégration, la mise sous tension doivent passer par une double évaluation des performances. L'évaluation des performances des dirigeants est très difficile, car ils doivent anticiper et assumer les risques de l'entreprise en univers incertain, et l'évaluation des performances du système de contrôle de gestion, moins incertain sur ses options est plus délicat à gérer en raison de ses multiples relations et interrelations. Reste donc le problème essentiel : celui de la censure par les dirigeants des informations sensibles fournies par le contrôle de gestion, informations qui peuvent donc ne pas remonter jusqu'aux actionnaires.

2 ► Interface d'intégration et mise sous tension optimale

A. La perspective stratégique, condition privilégiée de l'intégration

Une fois la légitimité de la gouvernance assurée et son acceptation des risques assumée, les dirigeants doivent se prononcer sur les forces et les faiblesses de l'entreprise, mettant en lumière de façon non équivoque ses contraintes mais aussi ses opportunités. Ils auront ensuite à faire des choix cohérents, coordonnés et, enfin il faudra tirer les conséquences financières de la stratégie ou de l'ensemble des stratégies choisies.

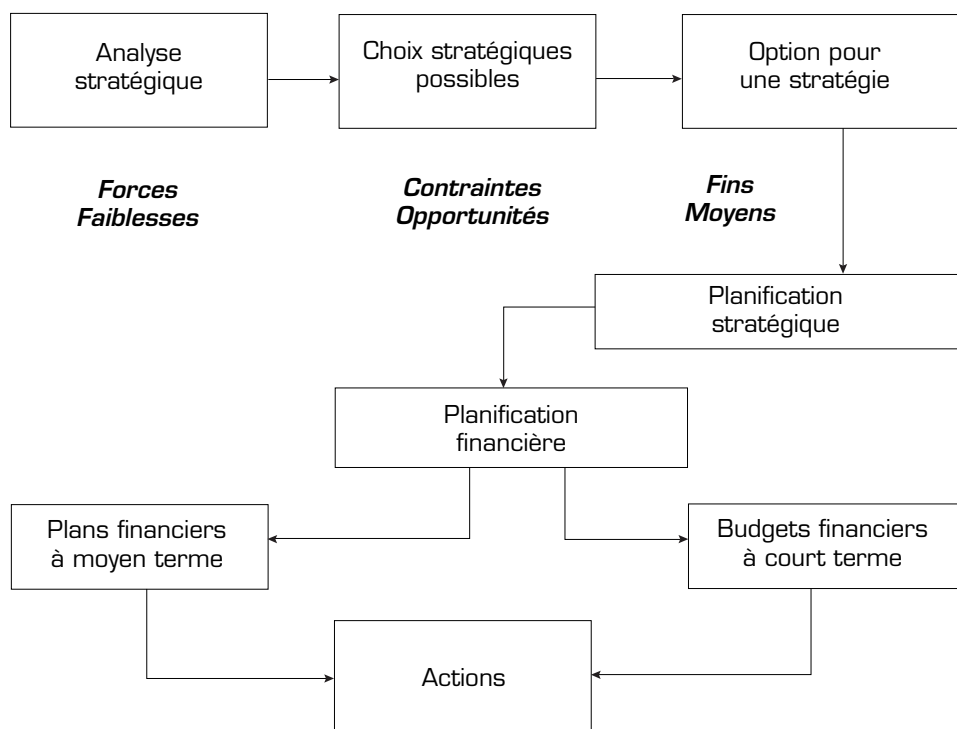


Figure 2 • Étapes de l'analyse stratégique

Source : J. G. Degos et S. Griffiths, Gestion financière, 2011.

C'est alors que se situe le choix de la meilleure stratégie possible. Nous sommes ici, dans le domaine du qualitatif. Le choix ne s'appuie pas uniquement sur des données rigoureusement chiffrées mais également sur une appréciation de ce que peut être le devenir de l'entreprise. Cet ultime choix sera en définitive négocié car il devra prendre en compte les objectifs et les aspirations de tous les individus concernés, étant entendu que les dirigeants stratégiques auront besoin de l'adhésion de tous s'ils veulent parvenir à leurs fins. La stratégie de l'entreprise devra aussi tenir compte le cas échéant de la stratégie du groupe, qui peut n'avoir ni la même vision, ni la même culture que sa filiale. La mise en œuvre de la stratégie choisie va nécessiter des moyens spécifiques et il faudra sans doute réaménager les moyens actuels et

en ajouter d'autres. Des investissements en matériel, en hommes, en communication, en recherche, appellent des supports financiers. Le choix des moyens pour atteindre des objectifs constitue la politique générale de l'entreprise. La traduction financière des choix stratégiques opérés sera apparente dans les politiques financières mises en œuvre. Choisir une stratégie financière, c'est replacer l'entreprise sur le marché des sources de financement, revoir l'attitude vis-à-vis des actionnaires, vis-à-vis des banquiers, des concurrents, voir s'il est possible d'opérer des regroupements (rachats d'entreprises, OPA, OPE, fusions). Le choix d'une stratégie financière devra donc être cohérent avec la gouvernance construisant la stratégie générale et le contrôle de gestion concrétisant cette stratégie.

Ces choix apparaîtront dans le plan de financement. Suivant le terme, suivant l'horizon du plan, on parlera de plan stratégique (à plus de cinq ans), de plan opérationnel (de deux à cinq ans) et de budgets (à un an au plus). Plus le terme est proche, plus le plan doit être détaillé. Pour les documents de synthèse financiers prévisionnels (compte de résultat, bilan, tableau de financement), la périodicité retenue est l'exercice. En effet les prévisions formalisées dans le plan de financement devront ensuite être comparées aux réalisations afin de faire apparaître les performances de l'entreprise et susciter une analyse des écarts.

Il est avant tout nécessaire d'élaborer une esquisse de plan de financement, à partir d'un modèle tenant compte des objectifs du stratège. Il faut ensuite ébaucher un compte de résultat prévisionnel et s'assurer que tous les besoins, notamment les besoins en fonds de roulement sont bien couverts. Le plan de financement définitif pourra alors être élaboré. Le plan est la conséquence directe du modèle choisi : c'est son expression, en termes financiers, pour des périodes qui ont une fréquence de cinq ans. Globalement, pour chaque année, les plans montrent les niveaux de prévision, l'impact des opérations commerciales sur les opérations de production et les résultats financiers espérés.

C'est en partant du modèle général stratégique élaboré par la direction de l'entreprise que les responsables déterminent le plan à moyen terme, en général à 5 ans, exprimé sous forme de programmes. L'ébauche des programmes et leur articulation permettent de tester le modèle, en particulier ses propriétés de récursivité. Si le modèle est parfaitement récursif, c'est-à-dire partant des hypothèses de base, on obtient alors des résultats simulés compatibles avec celles-ci, on peut considérer ce modèle comme valide et l'adopter définitivement.

Le choix définitif du modèle permet de préciser les orientations assignées à l'organisation. Ces objectifs conditionnés par les programmes peuvent jouer un rôle structurant appréciable : il est alors possible d'exercer directement un contrôle sur l'organisation et ses résultats en éclairant les secteurs où l'entreprise n'est pas aussi performante qu'elle devrait être. Les incohérences sont, à ce niveau, plus quantitatives que qualitatives.

Dans certaines entreprises, le contrôleur de gestion utilisant un manuel de procédures budgétaires est chargé de la bonne fin des opérations. Même si un tel manuel n'existe pas, il est indispensable qu'il y ait une unité d'approche et de présentation des objectifs. Ceux-ci doivent couvrir l'ensemble des aspects de la vie de l'entreprise (vente, production, approvisionnement, gestion des capitaux) et permettre de

promouvoir un dialogue entre la direction générale et les directions opérationnelles de l'entreprise. L'accord sur les objectifs permet d'entériner le choix définitif des programmes, et d'articuler vision stratégique, relevant de la gouvernance, et gestion budgétaire opérationnelle, relevant du contrôle de gestion.

B. L'intégration en pratique : l'exemple du tableau de bord équilibré

Concrètement, il faut organiser la convergence des objectifs entre les actionnaires, les dirigeants et les opérationnels. Les informations sensibles concernant le suivi de la gestion doivent pouvoir « remonter » non seulement vers les dirigeants, mais également vers le conseil d'administration.

Par exemple, le tableau de bord prospectif, *Balanced Scorecard* (Kaplan, Norton, 1996, 1998) se prête particulièrement bien à l'organisation d'une telle remontée. Il représente une approche particulièrement pertinente de la mesure des multiples activités de l'entreprise en matière de gestion et de management et des liens avec la stratégie et les budgets : « *La rencontre de la nécessité impérieuse de bâtir un potentiel concurrentiel à long terme et l'obligation de perpétuer le modèle de comptabilisation au coût historique et de présentation de l'information financière a donné naissance à une nouvelle démarche : le tableau de bord prospectif (TBP). Ce système conserve les indicateurs financiers classiques, qui expriment la performance passée. Mais ils ne sont pas adaptés pour guider et évaluer la démarche que doivent suivre les entreprises modernes, celles de l'ère de l'information, pour créer une valeur future en investissant dans les clients, les fournisseurs, les salariés, les processus, la technologie et l'innovation. Ils sont donc complétés par des indicateurs sur les déterminants de la performance future. Les objectifs et les mesures de ce système sont établis en fonction du projet de l'entreprise et de sa stratégie. Ils permettent d'apprécier la performance dans quatre domaines : les résultats financiers, la satisfaction des clients, les processus internes, l'apprentissage organisationnel. Ces quatre axes constituent l'ossature du tableau de bord prospectif* » (Kaplan et Norton, 1998, p. 20).

La finance est à la fois à l'origine et à la fin du cycle productif de l'entreprise. Le tableau de bord prospectif aide les dirigeants et les responsables financiers à cerner les paramètres essentiels, à les articuler les uns aux autres, à les comprendre par référence au milieu dans lequel vit l'entreprise en général et à la gouvernance en particulier. L'axe financier doit aussi prendre en compte les éléments essentiels de la vie de l'entreprise : elle doit fournir aux investisseurs la juste rémunération de leurs efforts et doit aussi assurer sa propre survie.

L'axe de satisfaction des clients passe par la connaissance de paramètres qui existent pour toutes les entreprises sur tous les marchés. La part de marché, qui est sans doute l'élément le plus objectif et le plus indiscutable, les méthodes à appliquer pour conserver les clients actuels, les techniques et argumentaires pour convaincre de nouveaux clients, le degré de satisfaction des clients et la rentabilité par segment de marché qui est un autre élément objectif indiscutable. La part de marché peut être exprimée en nombre de clients, en chiffre d'affaires, ou en volume ; la satisfaction des clients est plus difficile à apprécier : comme le notent Kaplan et Norton (1998, p. 89) « *Les indicateurs sur la qualité des relations avec les clients portent*

sur la fourniture du produit ou du service, avec notamment le temps de réaction et le délai de livraison, et l'impression que le client retire de son expérience avec l'entreprise ».

La chaîne des processus internes se subdivise en innovation, production et après-vente qui rythment les périodes avant, pendant et après. L'innovation permet de déterminer les besoins des clients et les moyens techniques de les satisfaire. On peut avoir une approche classique en testant des modèles et en évaluant leur coût *a posteriori*, en partant d'abord du prix terminal et en remontant vers l'origine, comme dans la méthode des coûts cibles. Ensuite, il faut passer à la production effective en grandeur et en capacité réelle. Mais la livraison du produit fini n'est pas la fin du processus. Tout doit concourir à satisfaire le client et à le faire revenir.

L'axe d'apprentissage organisationnel est le dernier des quatre, mais pas le moindre, *the last but not least*. L'utilisation d'un outil, concret ou abstrait, modifie le comportement de son utilisateur mais son utilisateur peut aussi modifier l'outil. En comptabilité, par exemple, présenter des documents en normes internationales modifie l'approche qu'on peut avoir de certaines contraintes, telles que l'analyse de la valeur, mais on peut ensuite s'en servir pour modifier les états ou les documents rétroactivement. Kaplan et Norton, 1998, ont recensé trois composantes essentielles de l'apprentissage organisationnel : le potentiel des salariés, les capacités des systèmes d'information et la motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés. Les dirigeants ne doivent jamais oublier que ce sont les salariés qui ont les tâches les plus difficiles qui sont les plus mal payés et qui sont le plus souvent en contact direct avec les clients. Le facteur humain est plus difficile à évaluer, à mesurer en pourcentages et en ratios, que les facteurs financier, commercial ou des processus internes, mais c'est un élément essentiel. Rien de sérieux ni de durable dans le temps ne peut être fait sans le personnel et son organisation.

On ne peut pas connaître une situation de gestion, qu'elle soit commerciale, financière, organisationnelle, sans disposer d'instruments de mesure, et sans l'aide de mesures pour évaluer *a posteriori* les relations de cause à effet. Mais il ne faut pas mesurer pour le plaisir de mesurer : il faut préalablement avoir une bonne connaissance des objectifs stratégiques, de leur perception par la direction et de leur répercussion auprès des employés. C'est seulement à ces conditions que l'on pourra évaluer efficacement les performances. Il faut absolument éviter la triple ambiguïté : des objectifs, de la mesure et des performances. Cette ambiguïté est d'autant plus grande que les conditions sont plus difficiles. Dans un secteur en crise, il est parfois plus louable d'avoir des résultats faiblement négatifs, que d'avoir des résultats fortement positifs dans un secteur en forte expansion. Comme le notent Kaplan et Norton (1998, p. 174) : « *Les déterminants de la performance qui ne sont pas liés aux mesures de résultats favorisent la mise en œuvre de programmes d'amélioration locale qui ne contribueront pas à accroître la valeur ajoutée de l'offre à court ou à long terme* ».

La stratégie est souvent mais de moins en moins du domaine exclusif de la haute direction et elle est considérée comme un secret absolu. « *Dans l'idéal, chaque acteur de l'entreprise, du sommet jusqu'à la base de la hiérarchie devrait connaître la stratégie et la place qu'il tient dans sa réalisation. Cet alignement est possible grâce au Tableau*

de bord prospectif » (Kaplan et Norton, 1998, p. 207). Plusieurs méthodes peuvent être utilisées avec efficacité pour renforcer les actions dans ce domaine :

- des programmes de formation et de communication destinés à faire comprendre aux salariés la stratégie et les comportements à adopter pour atteindre des objectifs clairement définis et des méthodes de définition d'objectifs. Lorsque les objectifs sont définis, chacun doit se les approprier et en tirer les conséquences à son niveau. Les méthodes classiques de contrôle budgétaire et de gestion par objectifs traditionnelles peuvent être utilisées sans inconvénient.

Dans tous les cas, la stratégie, faisant l'objet d'une communication sélective et pertinente, doit permettre de créer, s'il n'existe pas vraiment, ou de conforter, s'il est déficient, le lien indispensable entre la gouvernance et le contrôle de gestion. Traditionnellement, on met le plus souvent l'accent sur le fait que le contrôle est un outil, un moyen de « décliner » la stratégie. Mais en retour, la remontée d'information doit permettre d'alimenter le contrôle stratégique. Il est nécessaire en pratique d'organiser le partage des informations entre les différentes parties prenantes et de développer des outils de contrôle et de pilotage stratégique synthétiques, à la disposition des administrateurs. Le « tableau de bord de l'administrateur », conçu, par exemple, à partir de la grille d'analyse proposée par le *balanced scorecard*, doit venir compléter et synthétiser de façon gigogne les tableaux de bord fonctionnels et directoriaux, faute de quoi l'asymétrie d'information peut être très forte et la porte ouverte à toutes les dérives opportunistes. Ce pourrait être une des tâches majeures des comités d'audit de veiller à ce que les systèmes d'information fonctionnent correctement, non seulement au niveau de l'information financière, sur laquelle on s'est focalisé jusqu'à présent dans une approche essentiellement juridique, mais aussi au niveau de la comptabilité de gestion et du pilotage budgétaire, de sorte que les dirigeants ne puissent pas filtrer ou déformer les informations sensibles. Cela pose, par ailleurs, aux contrôleurs de gestion de redoutables problèmes d'indépendance et de déontologie...

Bibliographie

- Amann B., Couret A., « Les relations actionnaires-dirigeants selon les types d'organisation », *Revue française de gestion*, janvier-février 1992, pp. 93-102.
- Anthony R.N., « Planning and Control Systems, a Framework for Analysis », Division of Research, *Harvard Business School*, 1965.
- Baroni M., Rosenberg C., *Gestion financière de l'entreprise, logiques, politique, stratégie*, ESF éditeur, 1990.
- Berle A. A., Means G. C., *The modern corporation and private property*, Macmillan, 1932.
- Broihanne M. H., Merli M., Roger P., *Finance comportementale*, Economica, Paris, 2004.
- Chandler A., « Strategy and structures: chapters in the history of American industrial enterprises », *Harvard University Press*, 1962.

- Chandler A., « The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business », *Belknap Press of Harvard University*, 1977.
- Chandler A., « Scale and scope: The Dynamics of industrial capitalism », *Belknap Press of Harvard University*, 1990.
- Degos J. G., Griffiths S., *Gestion financière, de l'analyse à la stratégie*, 2^e édition, Eyrolles et Éditions d'organisation, Paris, 2011.
- Degos J. G., *Système budgétaire, écarts rétrospectifs et tableaux de bord prospectifs*, e-thèque, Numilog, 2010.
- Fama E. F., Jensen M. C., « Separation of ownership and control », *Journal of Law and economics*, June 1983, pp. 301-326.
- Grossman S., Hart O., « An analysis of the principal-agent problem ». *Econometrica* n° 1, 1983, pp. 7-46.
- Jensen M. C., Meckling W. H., « Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure ». *Journal of Financial Economics*, Vol 3, October 1976, pp. 305-360.
- Kaplan R., Norton D., « Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System ». *Harvard Business Review*, January-February 1996.
- Kaplan R., Norton D., *Le tableau de bord prospectif*. Les éditions d'organisation, Paris, 1998.
- Kaplan R., Norton D., « The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment ». *Harvard Business School Publishing Organization*, 2001.
- Leclère D., *Gestion budgétaire*. Eyrolles, 1994.
- Leclère D., *Gestion stratégique de l'entreprise*, Hachette, 1996.
- Mintzberg H., *Structure et dynamique des organisations*. Eyrolles, Paris, 1998.
- Mintzberg H., *Le pouvoir dans les organisations*. Eyrolles, Paris, 2003.
- Mintzberg H., *Pouvoir et gouvernement d'entreprise*. Eyrolles, Paris, 2004.
- Pigé B., *Gouvernance, contrôle et audit des organisations*. Economica, Paris, 2008.
- Pratt J. W., Zeckhauser R. J. ed. « Principal and Agents : The Structure of Business », Boston, *Harvard Business School*, 1985.
- Simon H. A., « Rational decision making in business organizations ». *American Economic Review*, n° 4, 1979, pp. 493-513.
- Simon H. A., *Administration et processus de décision*, Economica, 1983.
- Van Loe G., *Finance et théorie des organisations*, Economica, 1998.
- Williamson O. E., « Corporate finance and corporate governance », *Journal of Finance*, July 1988, pp. 567-591.

16 De l'éthique du contrôle au contrôle de l'éthique

Jean-Louis MALO et Claude SIMON

Ce que nous baptisons aujourd'hui « contrôle » (sous entendu : de gestion) est, en fait, une technique qui, comme les autres, a connu des évolutions majeures accompagnées de changements dans son appellation. Ainsi a-t-on connu notamment la comptabilité industrielle, la comptabilité analytique, l'analyse des coûts, la comptabilité de gestion ; ces différents termes ne recouvraient pas les mêmes objectifs, moyens et principes. Notre propos ici ne consiste pas à en tracer une histoire mais à questionner l'évolution que nous avons vécue à la fois dans notre expérience professionnelle et dans notre pédagogie, au cours des 40 ans qui précèdent, sous le seul angle du rapport entre la technique elle-même et l'éthique professionnelle.

Notre thèse est que la comptabilité analytique (terme le plus couramment utilisé il y a 40 ans) reposait sur une éthique du « contrôleur » (même si ce terme n'était pas alors couramment employé pour désigner l'agent qui la mettait en œuvre) alors que le « contrôle » actuel s'exerce davantage sur les comportements des contrôlés. En d'autres termes, l'éthique, en tant qu'exigence morale, s'estompe, voire disparaît, pour laisser place à un contrôle plus formel des opérationnels ; l'éthique cède la place à la déontologie du contrôle.

Avant de développer notre argumentation il nous paraît nécessaire de revenir sur les termes de déontologie et d'éthique. Ce détour est d'autant plus nécessaire que les termes anglais d'*ethics*, et de *deontology* (terme très rarement utilisé par les auteurs anglais, sauf par les philosophes) constituent des faux amis.

1 ► Éthique et déontologie : de quoi s'agit-il ?

Dans les développements qui suivent nous nous référerons, pour l'essentiel, au « Dictionnaire d'éthique et de philosophie morale »¹.

Dans cet ouvrage, Siroux (2004)² explique que la déontologie se fonde sur « *la dissymétrie initiale de la rencontre entre le professionnel détenteur d'une compétence technique qui lui confère un pouvoir exorbitant et l'usager qui, de ce fait, se trouve sous sa dépendance* » et la définit donc ainsi : « *la déontologie se présente comme un ensemble de règles exprimées de façon formelle et explicite et dont la transgression est susceptible*

¹ Sous la direction de Monique Canto-Sperber (2004), Paris : Puf, 2199 pages.

² Danièle Siroux, article « *Déontologie* », *op. cité*.

de sanctions ». Pour autant, et selon ce même auteur, il ne faut pas confondre la déontologie avec l'éthique professionnelle qui, elle, « a une fonction critique qui n'est que partiellement reflétée dans la déontologie. » et qui porte notamment sur les dilemmes moraux auxquels le professionnel peut être confronté. L'auteur cite, à titre d'exemple, que « le secret professionnel peut entrer en conflit avec les valeurs recommandées par la morale commune, si leur respect a pour effet de causer un préjudice à un tiers ou à l'ensemble de la société ». Plus loin cet auteur résume ainsi la différence essentielle : « les règles déontologiques sont des règles juridiques et non des normes morales ». Mais la déontologie ne doit pas être confondue avec le déontologisme également appelé éthique déontologique.

Selon Berten (2004) ³, « on entend par éthique déontologique, une éthique qui soutient que certains actes sont moralement obligatoires ou prohibés, sans égard pour leur conséquence dans le monde » ⁴. Selon cet auteur, Kant en est le fondateur. Dans la première section des « Fondements de la métaphysique des mœurs », Kant y expose que ce qui fonde la valeur morale d'un acte ne repose pas sur ses conséquences mais sur l'intention initiale qui a conduit à l'exécuter : « Une action faite par devoir tire sa valeur morale non du but ⁵ poursuivi mais de la maxime d'après laquelle elle se détermine à agir ». C'est donc l'intention initiale (*a priori*) de devoir qui détermine la valeur morale ; Berten fait de cette intention l'un des pré-requis du déontologisme. On voit ainsi que ce dernier constitue une éthique particulièrement exigeante et ce, bien au delà de la déontologie, laquelle s'apparente à un droit particulier, professionnel, qui ne porte pas nécessairement des valeurs morales.

Le terme d'éthique, qui recouvre un des champs fondamentaux de la philosophie, est plus ambivalent et difficile à cerner. Ricœur (2004) ⁶ distingue une éthique *antérieure* et une éthique *postérieure*. Selon lui, la première trouve ses fondements dans Kant et l'obligation morale ; si Ricœur n'en fait pas mention, on retrouve toutefois, à le lire, le déontologisme décrit ci-dessus : un acte est moral du fait de sa motivation initiale, *a priori*. L'éthique *postérieure* trouve, elle, ses fondements dans son effet, *a posteriori*, sur l'autre ou la cité. Cette dernière conception est proche du *conséquentialisme* : « théorie qui pose que, pour déterminer si un agent a eu raison d'opérer tel choix particulier, il convient d'examiner les conséquences de cette décision, ses effets sur le monde » ⁷. Rawls (1997) précise que ces effets doivent intégrer le but de justice en considérant les autres comme des fins et non des moyens. Pour lui cela implique que les décisions soient prises « derrière un voile d'ignorance » ⁸ ; et que l'agent doit se considérer comme soustrait aux effets de ses actes et décisions. Cette position le conduit à proposer le *maximin*, comme critère d'action, c'est-à-dire à privilégier les actions qui maximisent les avantages pour le moins favorisé, condition de justice.

³ André Berten, article « Déontologisme », *op. cité*.

⁴ Du point de vue étymologique le terme éthique provient du grec *ethikos*, terme lui-même dérivé de *ethos* qui désignait les mœurs ou la morale ; éthique et morale ont donc la même racine.

⁵ Souligné par l'auteur, E. Kant.

⁶ Paul Ricœur, article : « Éthique », *op. cité*.

⁷ Philip Pettit, article : « Conséquentialisme », *op. cité*.

⁸ John Rawls, « Théorie de la justice », page 38, éditions du Seuil, collection Points Essais, 1997.

Pour les spécialistes des sciences de gestion (qui ont, comme d'autres, la fâcheuse habitude de pratiquer un *franglais* souvent mal maîtrisé) il n'est pas inutile de savoir, ainsi que l'explique Berten⁹, que le déontologisme provient du terme anglais *deontology*. En fait lorsque les anglo-saxons parlent d'*ethics*, ils font, le plus souvent, allusion à notre déontologie (ensemble de règles pratiques en usage dans une profession et dont la non-application est susceptible de sanctions) et qu'inversement lorsqu'ils utilisent (de fait, exclusivement les philosophes) le terme de *deontology* ils font référence à une exigence particulièrement forte en termes de valeurs morales. Pour nous, francophones, le terme *éthique*, correspond à un comportement qui cherche ses déterminants en fonction de valeurs morales appréciées, soit par ce qui fonde l'acte de l'agent (éthique kantienne ou antérieure dans l'acception de Ricœur ou encore déontologisme), soit par ses conséquences sur les autres sans considération de l'agent qui doit opérer des choix (*conséquentialisme* ou conception *rawlienne*).

2 ► Le passé : l'éthique du contrôleur

Contrôle et éthique forment-ils un oxymore ? Autrement dit, la forme de contrôle¹⁰ que constitue celui de la gestion, entendu ici comme l'ensemble formé par la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire ainsi que certaines des formes plus modernes (tableaux de bord, ...), serait-elle incompatible avec un comportement éthique ?

L'économie de marché n'est pas morale, mais elle nécessite des règles du jeu¹¹ pour survivre, entre autres, les méthodes de management dans lesquelles s'inscrit l'esprit du capitalisme selon Boltanski et Chiapello (1999)¹². La comptabilité va fournir une représentation « objective » des relations inter et intra-organisations, utilisable par le contrôle de gestion, pour le bien (?) de l'organisation, mais aussi pour maintenir l'ordre social. Dans le contexte d'une certaine adhésion à l'organisation (et/ou d'une loyauté vis-à-vis de la direction), le comportement du contrôleur, son éthique professionnelle, sera donc de réaliser et servir au mieux cette représentation objective (A), représentation qui ne pourra cependant masquer les jeux d'acteurs, source de dilemmes pour le contrôleur (B).

A. L'éthique professionnelle dans la conception et le fonctionnement du système de contrôle

Selon Bourguignon (2005), la réification (le glissement de la subjectivité vers l'objectivité afin de préserver l'ordre social) s'effectue par la catégorisation, la traduction et la quantification. Nous avons tous appris, et fait apprendre comment « voir » une organisation selon différentes catégories (ses processus produits, ses sections, ses centres de responsabilité, ses activités), comment utiliser le bon

⁹ André Berten, article : « Déontologisme », *op. cité*.

¹⁰ Sur la place du contrôle de gestion dans les différentes formes de contrôle, voir Burlaud (2009).

¹¹ L'économie de marché repose sur les droits de propriétés et l'échange volontaire de ces droits (voir Lemennicier (2006)).

¹² Boltanski et Chiapello, 1999, p. 93, cité par Bourguignon (2005).

vocabulaire (les différents niveaux de coûts, de marges ou de résultats) et comment valider ses chiffres (justifier les différences d'incorporation avec la comptabilité générale, décomposer ou recomposer les écarts, évaluer les coûts d'opportunité, de transfert, etc.).

Le contrôleur doit donc repérer et ouvrir les boîtes noires de l'organisation (modéliser) et leur appliquer sa grille de lecture. Cette ouverture des boîtes noires implique un décodage-recodage (cryptage/décryptage) de la part du contrôleur, contrôleur qui doit respecter, selon le CIMA¹³, 5 « principes » : intégrité, objectivité, compétence (mise à jour), confidentialité, et comportement professionnel. Ces principes sont constitués surtout de valeurs morales auxquelles on pourrait ajouter : rigueur, recherche d'équité et humilité :

- dans la comptabilité analytique classique la rigueur calculatoire est particulièrement développée à la façon des teneurs de livres : chaque centime se doit d'y être traité avec le même respect que s'il s'agissait de vérifier l'égalité entre les colonnes débit et crédit d'une balance générale. Dans ses formes les plus anciennes et formelles, la somme des résultats analytiques de chacun des produits, but ultime assigné à la technique, devait correspondre au résultat de la comptabilité générale et les différences d'incorporation introduites, s'il en était, se devaient d'être justifiées,
- le vocabulaire utilisé : répartition, affectation, imputation, ...traduit une logique de recherche d'équité et de responsabilité¹⁴, logique de recherche empreinte de valeur morale,
- la multiplicité des types de coûts : complets, partiels, rationnel... utilisés – « *un coût c'est une opinion* »¹⁵ – traduit une grande humilité de l'agent qui les calcule : il ne prétend pas, malgré toute sa rigueur, dire le vrai, mais uniquement donner le plus honnêtement possible une représentation d'une réalité complexe.

Il ne peut cependant échapper à quelques dilemmes qui devraient interroger son éthique.

B. Les dilemmes

Une lecture du contrôle de gestion consiste à dire qu'il s'efforce de décortiquer la boîte noire que constitue l'entité, d'en améliorer l'allocation des ressources et de permettre à ses différents décideurs de disposer des informations les plus fiables possibles pour faciliter les prises de décisions, apaiser les dialogues ainsi que les confrontations internes qui ne peuvent manquer de se produire. De ce point de vue le contrôle de gestion constitue indéniablement non seulement un outil salubre de rationalité économique mais aussi un facteur positif dans les relations humaines.

Cependant, le contrôle de gestion ne donne qu'une *représentation partielle* de l'organisation (l'entreprise) en ignorant certaines parties prenantes. Et il est aussi un

¹³ Chartered Institute of Management Accountants: code éthique disponible à cette adresse : <http://www.cimaglobal.com/Documents/Professional%20ethics%20docs/code%20FINAL.pdf>

¹⁴ Cossu C. (1989). *Écarts*, Paris : Vuibert Gestion.

¹⁵ Heureuse formule que l'on doit à C. Riveline dans ses cours à l'école supérieure des mines de Paris.

instrument de surveillance et de mise sous tension, ce qui devrait poser quelques problèmes (éthiques) aux contrôleurs :

– *ignorance de parties prenantes* : les actionnaires et la direction sont favorisés (y compris dans les approches de type BSC¹⁶ qui insistent sur une approche client), au détriment du personnel, des fournisseurs et de la communauté en général¹⁷,

– *instrument de surveillance des comportements et de mise sous tension* : le modèle de surveillance qu'il instaure n'est pas sans rappeler le panopticon inventé par Bentham à la fin du XVIII^e siècle. Le panopticon était un modèle carcéral d'autant plus pernicieux que chaque détenu ne pouvait savoir s'il était ou non surveillé¹⁸. Les systèmes intégrés de gestion (SIG) que permettent les ERP¹⁹ ne font qu'accentuer et propager cette caractéristique²⁰. Cette surveillance insidieuse ne peut être retenue comme ayant une valeur morale positive même au nom de la rationalité économique. Le contrôle de gestion est également un instrument de mise sous tension de l'organisation par la liaison entre réalisation des objectifs et systèmes de sanctions-récompenses. Le contrôleur a un rôle pédagogique dans l'explication des objectifs de l'organisation, le dépassement des féodalités et la réduction du « slack » organisationnel. Mais la mise sous tension apportée par le contrôle de gestion peut dépasser le changement culturel²¹ et entraîner des conséquences néfastes (licenciements, surcharge de travail, baisse de qualité, etc.).

Certaines valeurs morales du contrôleur de gestion peuvent être ainsi atteintes par une ignorance des difficultés ressenties par certaines parties prenantes, ou acteurs de l'organisation du fait de l'utilisation d'un système de contrôle. Sans ignorer tout à fait ces dilemmes éthiques, le contrôleur peut se prévaloir d'une éthique conséquentialiste – voir 1^o partie – (sauver l'organisation, l'emploi, etc.) et/ou se réfugier derrière le respect de la déontologie. C'est cette dernière proposition que nous développerons maintenant, car elle nous semble se répandre.

3 ► Le présent : la mort de l'éthique et la naissance de la déontologie

Contrairement à ce que l'on avait tendance à pratiquer et surtout à enseigner il y a un demi-siècle (en résumé, le calcul des coûts et résultats des produits par la méthode des sections), les systèmes de contrôle sont multiformes :

– d'une part ils doivent s'adapter à l'objet même du contrôle (à titre d'exemple les productions en série et celles fonctionnant par projet ne peuvent s'analyser de la même façon²²) et plus généralement, à l'évolution de l'environnement (continence) ;

¹⁶ Bourguignon (2005), montre les limites de l'approche Balanced ScoreCard, p. 371.

¹⁷ Une approche « communautaire » pourrait se soucier plus de développement durable, et moins d'économies à court terme.

¹⁸ Michel Foucault l'a dénoncé dans un de ses principaux ouvrages, *Surveiller et punir*, fréquemment cité dans les cours et ouvrages de contrôle de gestion.

¹⁹ L'expression ERP provient de l'anglais « Enterprise Resource Planning » et désigne des logiciels qui intègrent et interconnectent toutes les fonctions de l'entreprise.

²⁰ Par la traçabilité (mémorisation et indexation des actions).

²¹ Burlaud et Laufer (1980) développent le rôle du contrôle de gestion dans le changement culturel du secteur public.

²² Sur ce sujet, voir par exemple Burlaud et alii (2004) et notamment les pages 269 et suivantes.

– d'autre part, ils doivent tenir compte des évolutions des techniques mises en œuvre (comptabilité, systèmes d'information, etc.).

Après avoir évoqué les principales évolutions de l'environnement au cours des dernières décennies (A), nous tenterons ensuite d'analyser les conséquences et réponses apportées par les systèmes de contrôle (B).

A. Les principales évolutions de l'environnement

Depuis le modèle fordien les modes de production ont considérablement évolué. Les fonctions de production sont devenues plus molles²³, les facteurs de production sont plus évolutifs, ce qui rend le calcul des écarts peu pertinent et moins utile.

Les produits, même concrets et matériels, sont eux-mêmes moins stables : dans la production automobile, les modèles avaient des durées de vie mesurées en décennies et par exemple entre la 2 Chevaux et la DS produites par Citroën, il y avait peu de rapport. Aujourd'hui, à la discontinuité antérieure, se substitue une continuité à la fois dans le temps (l'évolution des modèles) et dans l'espace (d'un modèle à l'autre). Mais cette continuité ne peut masquer l'évolution rapide des conditions de production (ce qui est encore plus net dans des produits de haute technologie tels que les ordinateurs ou les téléphones portables (nouveaux modèles tous les 6 ou 12 mois).

La structure des charges a également considérablement évolué : les charges sont de moins en moins variables et de plus en plus fixes, les coûts de main d'œuvre baissent au profit de ceux des investissements, les coûts de conception augmentent au détriment des coûts de production, de même que les charges discrétionnaires (RD, publicité, ...).

Ces quelques facteurs énoncés ici de façon non limitative font que le calcul rigoureux des coûts au niveau des produits et de leur contrôle par des écarts imposerait des coûts prohibitifs par rapport aux gains qui peuvent en résulter. Les méthodes ABC et ABM tentent de surmonter cet obstacle en déplaçant les objets de calculs : de celui des produits à celui des activités, comme leurs promoteurs Johnson et Kaplan l'ont bien traduit en substituant à la formule clé constamment utilisée par les cabinets conseils pour mieux vendre leurs prestations de « coût pertinent » (*relevant cost*), celle de la « pertinence perdue » (*relevant lost*).

Mais à cette mutation du monde industriel qui constituait l'essentiel du champ d'application du contrôle de gestion traditionnel, se sont ajoutées deux autres mutations fondamentales : une extension importante des activités de service d'une part et une financiarisation du système économique d'autre part.

Les activités de services, dans le cadre d'entités dont elles constituent l'objet social, mais également au sein des entreprises de production de biens matériels, ont pris le pas sur celles centrées sur les biens matériels.

²³ Sur ce sujet voir notamment : Burlaud et Malo (1988). « Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion », *Revue Française de Comptabilité* n° 17, février 1988, p. 58 à 64.

Parallèlement, la financiarisation de l'économie que l'on résumera ici par l'extension du rôle des marchés financiers dans l'ensemble de l'économie a imposé ses règles et objectifs. Il ne suffit plus d'être rentable, il faut constamment créer de la valeur pour l'actionnaire c'est-à-dire dégager une rentabilité supérieure à celle attendue par l'investisseur. Et si la rentabilité n'atteint pas les objectifs fixés (avant la crise de 2008 on citait couramment qu'un taux de 15 % pour la rentabilité des capitaux investis constituait un minimum), les marchés financiers sanctionnent les coupables par des OPA ou des dégradations de leur note les enjoignant ainsi à un renchérissement de leur coût du capital. Nous ne résisterons pas ici à rappeler que dès 1932 l'économiste Von Neumann avait démontré que dans une perspective de croissance équilibrée (c'est-à-dire maintenant un taux constant de répartition de la valeur ajoutée entre la rémunération des deux facteurs de production que sont le travail et le capital), le taux de profit était nécessairement égal au taux de croissance. Il en résulte que, si ponctuellement certaines entreprises peuvent atteindre des taux de profit élevés, les taux de profit moyens, au niveau macro-économique, ne peuvent atteindre ceux que ces marchés exigent de l'ensemble des entreprises. La formation des bulles et leur éclatement par des crises trouvent là, selon nous, l'une de leurs causes profondes. Ces modifications n'ont pas été sans répercussions sur les techniques mises en œuvre par le contrôle de gestion et ses objectifs.

B. Les évolutions récentes du contrôle de gestion

La pression financière a amené le contrôle de gestion à décliner les mesures de rentabilité financière à l'intérieur des organisations (centres de profit) (1). La recherche de la performance a conduit à un renforcement du contrôle sur les managers (2). Face aux enjeux, le rôle du contrôleur n'est plus simplement de diagnostiquer, d'éduquer, mais aussi de faire respecter les règles (comptables et comportementales), de se comporter en déontologue (3).

1. Du contrôle au *reporting* financier

L'accélération des mutations technologiques et la continuité des produits que nous avons évoquée plus haut rendent désuète la rigueur dans le calcul des coûts ; plutôt qu'un chiffre précis et garanti, mais connu longtemps après son fait générateur, on préfère une approximation obtenue sans délai. La vitesse et la réactivité priment. Ces caractéristiques sont d'ailleurs permises, ou pour le moins facilitées, par les ERP : dès qu'un événement quelconque se produit (passation d'une commande, sortie d'un produit en bout de chaîne, ...) il est saisi et traduit dans ses différentes facettes (comptabilité, gestion des stocks, ...) sans intervention humaine. Des méthodes de gestion à distance peuvent alors être développées facilement pour pister les moindres défaillances, et réduire le slack à tous les niveaux.

Ce contexte fait que le contrôle de gestion ne va plus se centrer sur les produits mais s'efforcer de mesurer si chaque unité de l'entité contribue effectivement aux objectifs de rentabilité assignés par les marchés.

En fait, dans la plupart des entités, le contrôle de gestion se limite maintenant à un *reporting* réduit à la production de comptes de résultats par centre de responsabilité.