

BIBLIOTHEQUE DU CERIST

LES OUTILS DU CONTRÔLE DE GESTION *au service de votre stratégie*

Bernard GUMB

Éditions
d'Organisation



BERNARD GUMB

LES OUTILS DU CONTRÔLE
DE GESTION AU SERVICE
DE VOTRE STRATÉGIE

Préface de
YVON PESQUEUX


**Éditions
d'Organisation**

TABLE DES MATIÈRES

PRÉFACE	9
AVANT-PROPOS	13
 CHAPITRE 1	
Introduction	15
1. <i>Un contrôle de gestion néoclassique.</i>	15
2. <i>Prémices d'une transformation</i>	21
2.1. <i>La notion d'activité</i>	21
2.1.1. <i>L'Activity Based Costing.</i>	24
2.1.2. <i>L'Activity Based Management</i>	25
2.2. <i>Le « projet produit »</i>	27
2.3. <i>La valeur actionnariale.</i>	30
2.4. <i>Intégration et ouverture</i>	33
2.4.1. <i>La synthèse</i>	34
2.4.2. <i>Pour un contrôle de gestion extraverti.</i>	36
 CHAPITRE 2	
Métiers, cloisons et chapelles	45
<i>Bon sens et comptabilité.</i>	45
<i>SITUATION n° 1 : Compagnie d'Assurances</i>	48
<i>SITUATION n° 2 : FROSTAR Mobilier</i>	54
<i>Stratégie et finances.</i>	65
<i>SITUATION n° 3 : SOPIA Machines-outils</i>	68
<i>Gestion et ingénierie</i>	81

<i>SITUATION n° 4 : CILO Matériels périphériques à l'informatique</i>	86
<i>SITUATION n° 5 : SCRIPTA AG Stylos et crayons</i>	92

CHAPITRE 3

Dynamiques budgétaires	101
1. <i>Le cœur de métier</i>	101
1.1. <i>L'allocation budgétaire</i>	101
1.1.1. <i>La gestion par objectifs</i>	103
1.1.2. <i>La rationalisation des choix budgétaires</i>	104
1.1.3. <i>Le budget base zéro</i>	105
1.1.4. <i>Le sunset concept.</i>	108
1.1.5. <i>Du dynamisme au dynamitage.</i>	108
1.2. <i>La prévision budgétaire.</i>	110
2. <i>Humilité et rationalisme</i>	113
<i>SITUATION n° 6 : CITYHOTELS chaîne hôtelière.</i>	113
<i>SITUATION n° 7 : POUCIMAGE production audiovisuelle</i> ..	121
<i>SITUATION n° 8 : SOPIA GROUP siège européen, machine – outils</i>	134

CHAPITRE 4

Les solutions informatiques	141
1. <i>Préambule</i>	141
2. <i>De nouveaux interlocuteurs</i>	144
3. <i>Le cas SAP</i>	147
3.1. <i>Présentation générale</i>	147
3.2. <i>Le contrôle de gestion en tant que partie d'un tout</i>	150
3.3. <i>Le contrôle de gestion en tant que système.</i>	155
3.4. <i>Problèmes spécifiques</i>	159
4. <i>Le cas Gescap</i>	162
4.1. <i>Le contexte.</i>	162
4.2. <i>L'articulation.</i>	165
4.3. <i>Budgets et tableaux de bord.</i>	166
4.4. <i>L'audit.</i>	173
4.5. <i>Eloge de la simplicité</i>	177

CHAPITRE 5

Difficultés de mise en œuvre et gestion du contrôle	179
1. <i>Les difficultés techniques</i>	179
1.1. <i>La collecte d'informations</i>	179
1.2. <i>Concordance, cohérence et pertinence</i>	182
<i>SITUATION n° 9 : Mystère</i>	183
2. <i>Les difficultés pédagogiques</i>	188
2.1. <i>La sensibilisation en amont des équipes de direction</i>	189
2.2. <i>La sensibilisation des responsables opérationnels ou managers</i>	190
2.3. <i>La sensibilisation des personnels</i>	190
<i>SITUATION n° 10 : Ets MORIN Transport Routier</i>	193
3. <i>Difficultés organisationnelles</i>	198
<i>SITUATION n° 11 : SA TUNESSES Volets roulants</i>	202
4. <i>La gestion du contrôle</i>	210
4.1. <i>Pour une reconnaissance du doute</i>	210
4.2. <i>Le dogme de l'entité</i>	213
4.3. <i>Un horizon nouveau : la gestion du contrôle</i>	217
5. <i>Conclusions</i>	223
Bibliographie	225
Glossaire des abréviations	230

PRÉFACE

Nombreux sont les ouvrages de contrôle de gestion qui nous offrent une intelligibilité des outils, fondés parfois historiquement, documentés par des exemples. Mais plus rares sont ceux qui mettent tous ceux-ci en perspective. C'est l'ambition de cet ouvrage.

Il nous propose d'examiner les outils de contrôle de gestion dans leur actualité la plus récente, à partir d'exemples traités dans le détail mais il en "assume" aussi l'histoire.

Même si les propos de cette préface montrent la sensibilité de son auteur à l'argumentation achevée, il faut aussi retenir la qualité pédagogique de la présentation des outils de contrôle de gestion.

Le point de départ de l'auteur est le constat de l'émergence de la grande entreprise au début du XX^e siècle et des interrogations sur le bon gouvernement de tels ensembles, un bon gouvernement qui soit celui de l'efficacité, c'est-à-dire la capacité à créer de la valeur matérielle – sans *a priori* sur les destinataires de cette valeur – avec économie des moyens. Sans *a priori* ou plutôt avec un implicite fort : cette valeur matérielle est créée pour l'entreprise et son partage est l'enjeu d'un autre univers qui n'est plus celui du bon gouvernement.

L'autre dimension de son point de départ qui sera, elle, explorée tout au long de l'ouvrage est celle d'un bon gouvernement dans un univers technique, celui du machinisme développé depuis la Révo-

lution industrielle, mais d'un machinisme qui ne peut tenir lieu, à lui seul, de bon gouvernement. A cela vient s'ajouter, « la couche du management et des managers, » pourrait-on dire à partir d'une métaphore picturale. Et c'est à l'examen de cette couche là, en tant que telle et dans les relations qui s'établissent avec le support que se consacre l'auteur. C'est en questionnant les concepts liés à cet élément-là que l'auteur construit ses développements. Il lui faut donc les examiner *a minima* afin de pouvoir les mettre en perspective.

Le projet de cet ouvrage est donc aussi celui d'une histoire évolutionniste de ces instruments-là sur la base d'une hypothèse qui dépasse celle de la perspective historique « pauvre » d'une histoire contingente aux développements de la technique même s'il en fait un point de focalisation important. Une telle conception de l'histoire est fatalement discutable mais elle présente le mérite de « fonder » les développements. En ce sens, cet ouvrage appartient à la catégorie de ceux qui militent, implicitement ou explicitement, pour que les instruments de gestion échappent à la seule catégorie de la Raison utilitaire pour trouver un sens par rapport à des fondements – et le fondement est ici un rapport à l'histoire – donc à un temps linéaire qu'il lui faut assumer pour expliquer ce qui est à l'œuvre aujourd'hui.

En sacrifiant « ce qu'il faut à la technique » qu'il investit en s'adressant à l'usage des comptables, comptables qu'il faut comprendre au sens littéral du terme – c'est-à-dire ceux qui comptent – l'auteur marque ainsi d'où l'on vient pour mieux expliquer où l'on va car l'aujourd'hui est rempli de « bruits », c'est-à-dire d'éléments qui encombrant à tort l'espace mais qui focalisent l'attention. Mais l'espace d'aujourd'hui est aussi rempli de « d'histoire », à l'explication de laquelle il nous invite, même si cette « histoire » doit tenir compte du « bruit ».

Le pari est à la fois difficile et ambitieux et saluons à ce titre le travail de l'auteur qui, par ailleurs, nous donne tous les gages de l'érudition au sens noble du terme propre à fonder les développements techniques qui sont aussi les siens.

Il les présente donc sous leur configuration actuelle dans un ouvrage qui, à la fois s'ajoute à ceux de la discipline mais, en même temps, apporte un éclairage sur l'évolution d'une discipline, dans ses fondamentaux comme dans ses techniques.

YVON PESQUEUX
Professeur au CNAM

AVANT-PROPOS

Masqué par les procédures et les paramétrages, le contrôle de gestion en devient parfois difficile à repérer. Une nécessité apparaît dès lors, et peut se poser aux managers comme aux consultants : identifier le contrôle de gestion mis en œuvre au sein d'une organisation. Rarement explicites et souvent opaques, les logiques de contrôle, pour être optimisées, doivent être caractérisées, dans leurs points forts comme dans leurs failles. Cette optique, qui relève de l'audit du contrôle de gestion, est le fil conducteur de ce livre.

Après avoir rappelé les principes fondateurs du contrôle de gestion, nous illustrerons, au cours des chapitres II et III, les logiques mises en œuvre dans les deux domaines généralement distingués : l'analyse des coûts et des performances, puis la trame budgétaire. Dans ces deux chapitres, nous évoquerons à la fois des méthodologies traditionnelles et des démarches se voulant plus adaptées à la nouvelle donne économique. La confrontation de ces deux époques exigera, bien entendu, que nous les replaçions dans leurs contextes historiques respectifs.

Dans la foulée, nous consacrerons le chapitre 4 aux applications informatiques liées au contrôle de gestion. Plutôt que de tenter d'en donner un aperçu prétendument exhaustif, nous centrerons cette analyse sur deux « solutions » qui nous en sont apparues représentatives.

Le dernier chapitre sera consacré aux difficultés de mise en œuvre du contrôle de gestion. En tant que théorie de la pratique, ce dernier ne peut échapper à cette problématique. Toutefois, loin d'être disqualifiants, ces obstacles débouchent sur des réflexions nouvelles, dont certaines transparaissent dans la littérature récente, et dont d'autres nous sont plus personnelles.

Cet ouvrage présente onze « situations » concernant le contrôle de gestion (sans compter les deux « solutions informatiques »). Ces situations

sont pour moitié véridiques, car provenant d'un vécu, et pour moitié fictives, car nécessairement romancées. Les questions qui y sont posées trouveront bien sûr des réponses. Celles-ci ne prétendent pas être des solutions toutes prêtes qui dispenseraient le lecteur de prolonger sa réflexion. Au contraire, elles visent à renforcer le lien entre les outils présentés et les enjeux stratégiques. Il importe peu d'ailleurs d'identifier les entreprises qui sont le théâtre de ces situations. C'est pourquoi nous ne parlons pas d'études de cas, approche qui consiste d'habitude à solutionner le problème de l'entreprise par la mise en œuvre d'un modèle. La réalité quotidienne ne se présentant pas sous forme de modèles, mais de situations, nous avons préféré cette optique.

Parmi les onze contextes présentés, certains requièrent des commentaires et des réflexions, tandis que d'autres seront plus exigeants en calculs. Certaines questions seront donc difficiles à traiter pour des lecteurs non exercés. C'est notamment le cas des situations numéros 3 et 8 qui font appel à des techniques purement financières. Le livre dans son ensemble n'est pourtant pas hors de portée d'une lecture rapide. Il n'est pas nécessaire de vérifier jusqu'au dernier calcul pour comprendre les logiques mises en œuvre. A la limite, un lecteur peu disponible pourra ne lire que les situations, au risque toutefois de se trouver face à des concepts qu'il ne connaît pas.

L'ouvrage contient également plus de 70 tableaux ou schémas. Les uns ont vocation à illustrer des situations, les autres ont pour but de formaliser des méthodes ou des tendances. Ils sont aussi une entrée possible pour une lecture rapide.

En aucun cas nous ne voulons nous poser en donneur de leçons, contrairement à ce que pourraient laisser croire nos «moralités». Ce sont là des approches qui illustrent et résument des réflexions plus complexes. A l'instar des réponses que nous proposons à nos propres questions, elles sont une manière, non pas de clore le débat, mais de l'enrichir ou de le susciter.

Pour ne pas encombrer le texte d'annotations () et de références bibliographiques [], nous avons reporté celles-ci en fin d'ouvrage. Le lecteur désirant approfondir les questions abordées ici y trouvera des pistes utiles. Les abréviations (inévitables dans ce domaine) sont récapitulées dans un glossaire en toute fin d'ouvrage.