

CONTRÔLE DE GESTION ET STRUCTURE ORGANISATIONNELLE

Le contrôle de gestion repose sur des structures et des responsabilités déléguées. Traditionnellement, depuis son apparition, le contrôle de gestion « régit » les relations entre un supérieur et un subordonné, et s'applique donc à la structure organisationnelle verticale classique des entreprises. Les principes fondateurs du contrôle de gestion et de la *responsability accounting* se comprennent généralement dans une logique hiérarchique verticale : *principe de délégation* qui octroie au subordonné latitude et pouvoir décisionnels assortis de ressources (moyens), en contrepartie de son engagement à atteindre des objectifs négociés avec son supérieur ; *principe de contrôlabilité* qui « garantit » au subordonné mandaté qu'il ne sera évalué par son supérieur que sur les éléments dont il a la maîtrise ; *principe « gigogne » de responsabilité* qui matérialise précisément « l'emboîtement » des différents niveaux hiérarchiques dans la structure.

Cependant, petit à petit, en particulier dans les vingt dernières années, les structures des entreprises ont évolué pour permettre à celles-ci de répondre aux défis nouveaux de la concurrence et à la nécessité de gérer la performance par une meilleure coordination horizontale. Les principes du contrôle de gestion traditionnel se voient ainsi partiellement remis en cause ou doivent du moins s'adapter aux besoins du management de la performance. La responsabilité « individuelle » des centres se mue en responsabilité partagée, parfois collective, contraire à l'autonomie de chaque centre. Les critères exclusivement financiers et économiques de la performance sont complétés par des critères plus qualitatifs et à plus long terme,

en particulier concernant les délais et la qualité. Les structures verticales se transforment ou se doublent de structures transversales, décloisonnées, horizontales ; la gestion de la performance, au-delà de la traditionnelle gestion de la relation hiérarchique, devient gestion des processus ou gestion par projets.

C'est cette évolution et ses racines que se propose de présenter cette première partie. Dans un premier temps, les deux premiers chapitres décrivent la structure organisationnelle verticale sur laquelle repose traditionnellement le contrôle de gestion, explicitent la notion de centre de responsabilité et les principes associés, montrent la portée de ceux-ci, et enfin étudient la vision « classique » des échanges entre centres de responsabilité à travers l'instauration de prix de cession interne. Dans un second temps, les troisième et quatrième chapitres introduisent une approche nouvelle et complémentaire des responsabilités et des structures, en explicitant les principaux enjeux du management des processus et de la gestion par projets.

1

LES CENTRES DE RESPONSABILITÉ

Qu'est-ce qu'un centre de responsabilité ? Un centre de responsabilité peut être défini comme un sous-ensemble de l'entreprise, correspondant à la structure, au « découpage » défini pour celle-ci et :

- possédant une délégation réelle d'autorité, assortie de moyens humains, financiers, matériels... ;
- pour atteindre des objectifs quantifiés et datés ;
- dont on procède à un suivi périodique à travers un contrôle budgétaire, un *reporting*, des rapports spécifiques.

Section 1 ■ Les principes fondamentaux : responsabilité, exhaustivité, contrôlabilité

Section 2 ■ Les centres de responsabilité

Section 3 ■ La cohérence du système de contrôle de gestion

Section 4 ■ Les critères financiers d'évaluation de la performance



LES PRINCIPES FONDAMENTAUX : RESPONSABILITÉ, EXHAUSTIVITÉ, CONTRÔLABILITÉ

L'idée sur laquelle reposent les centres de responsabilité est que la délégation d'autorité va responsabiliser et motiver davantage les hommes – en particulier les cadres et la maîtrise – au sein de l'entreprise. De cette motivation accrue (chapitre 8) vont découler en principe à la fois une plus grande efficacité économique et une plus grande satisfaction des individus. L'idée est donc de s'appuyer sur « l'humain » et sa satisfaction, non seulement à des fins philanthropiques mais aussi économiques. En particulier, la délégation d'autorité permet de situer la prise de décision « au plus près », sur le terrain ; d'une part, cela raccourcit les temps de réponse et d'autre part, c'est là que sont rassemblées les « réelles » compétences opérationnelles.

Les risques cependant de cette approche, sur lesquels nous reviendrons plus largement, sont d'exacerber les intérêts individuels de chaque centre, qui peuvent finir par primer, ou par s'appliquer de façon subjective lorsqu'il existe des échanges entre centres de responsabilité et que ceux-ci sont interdépendants entre eux. Il est essentiel que la structure et la délégation soient bâties *de façon à ce que, pour chaque centre de responsabilité, une « bonne décision » du point de vue du gestionnaire soit aussi une « bonne décision » du point de vue de l'entreprise.* Quant à la question des interdépendances et échanges entre centres de responsabilité, elle est appréhendée par la théorie classique du contrôle de gestion à travers l'instauration de prix de cession internes (chapitre 2).

Revenons aux principes fondamentaux qui gouvernent la mise en place d'une structure en centres de responsabilité.

1 Le principe « gigogne » de responsabilité

Celui-ci insiste d'une part sur le caractère « emboîté » de la délégation (un manager reçoit une délégation de son supérieur et délègue à son tour à ses subordonnés), et d'autre part sur les « droits et devoirs » qui alimentent le « contrat délégataire ». Ainsi, un manager délègue l'autorité nécessaire à un collaborateur pour atteindre un objectif, son collaborateur devient alors responsable – et comptable (*accountable for*) – devant lui, tandis que lui-même reste responsable devant sa propre hiérarchie. La délégation implique le contrôle, la responsabilité implique le « compte rendu ». Par ailleurs, la délégation d'autorité, loin de signifier la délégation de toute responsabilité, est même le contraire de la « fuite des responsabilités » : la responsabilité reste au sommet, elle se démultiplie au lieu de « se passer comme un témoin ».