



**HAL**  
open science

## Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion

Alain Burlaud, Jean-Louis Malo

► **To cite this version:**

Alain Burlaud, Jean-Louis Malo. Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion. Revue Française de Comptabilité, 1988, 187, pp.58 à 64. halshs-02145354

**HAL Id: halshs-02145354**

**<https://shs.hal.science/halshs-02145354>**

Submitted on 2 Jun 2019

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



## LES ORGANISATIONS COMPLEXES : UN DÉFI AUX MÉTHODES TRADITIONNELLES DE CONTRÔLE DE GESTION\*

**Alain BURLAUD**

Professeur à l'université de Paris XII - Val de Marne - UER de Sciences Economiques et de Gestion - Membre de l'Association Française de Comptabilité

**Jean-Louis MALO**

Professeur à l'Université de Poitiers - Membre de l'Association Française de Comptabilité

**Les outils de contrôle de gestion, en particulier les budgets, peuvent apparaître sous les mêmes formes dans des organisations simples ou complexes, mais ils n'y rempliront pas les mêmes fonctions. En effet, dans les organisations complexes, l'analyse des coûts, indispensable à l'élaboration des budgets, atteint rapidement ses limites, de même d'ailleurs que la définition des objectifs. Aussi, face à l'impossibilité de contrôler directement les étapes du processus de production, il peut sembler plus efficace de contrôler les comportements des membres de l'organisation, par l'intermédiaire d'une culture. L'outil budgétaire agirait alors de façon indirecte en faisant évoluer la culture.**

**Mots-clés :** Contrôle de gestion - Organisations - Analyse des coûts - Stratégie - Culture.

### Introduction

Peut-on utiliser les mêmes outils de contrôle de gestion dans une P.M.I., et chez I.B.M. ou à la S.N.C.F. ?

Pour répondre à cette question, nous distinguerons d'abord les deux grandes fonctions que doit remplir le contrôle de gestion dans une entreprise :

- « celle d'un système d'intégration (cohérence intra-entreprise) ;
- celle d'un système favorisant le couplage avec l'environnement (cohérence externe), ce qui suppose à la fois une différenciation des statuts et des rôles des acteurs évoluant dans l'entreprise ou l'organisation, et une vigilance vis-à-vis des évolutions de l'environnement dans toutes ses dimensions » (1).

Ces deux grandes fonctions vont être assurées à des degrés différents par les outils du contrôle de gestion, outils que l'on peut regrouper en trois sous-ensembles :

\* Une première version a été présentée au congrès de l'European Accounting Association à Londres en mars 1987. Cet article reproduit une deuxième version présentée aux 8<sup>es</sup> Journées nationales des Instituts d'Administration des Entreprises. Poitiers, novembre 1987.

(1) Henri Bouquin : « Le contrôle de gestion ». Paris, PUF, 1986, 298 p., p. 61.

— *contrôle d'exécution* : il est en charge d'une mission de cohérence interne compte tenu de la différenciation résultant de la division du travail (1) ; les outils vont poursuivre des objectifs d'économie et d'efficacité dans les tâches programmables (et répétitives) : définition de normes, de standards, respect de procédures, etc., avec système d'information adéquat ;

— *contrôle de gestion (stricto sensu)* : « il permet à la direction de s'assurer que les plans annuels des unités sont cohérents avec celui de l'entreprise, et que ce dernier est lui-même cohérent avec les choix stratégiques » (2) ; ses outils privilégiés seront le contrôle budgétaire, les procédures de planification, et les procédures d'animation et de motivation (indicateurs de performance) ;

— *contrôle stratégique* : « il permet à la direction d'appréhender la nature des hypothèses qui conditionnent de manière déterminante pour le long terme les activités et les structures de l'entreprise les plus aptes à lui permettre de réaliser ses finalités » (2). Les outils vont comprendre un système d'information de la direction et une planification stratégique, permettant d'identifier et de développer les facteurs clés de succès, et les compétences distinctives de l'entreprise.

Bien entendu, le contrôle d'exécution sera particulièrement concerné par la fonction de cohérence interne, et le contrôle stratégique par la fonction de couplage avec l'environnement, alors que le contrôle de gestion « stricto sensu » participera des deux finalités. Mais, selon la complexité de la technologie, l'incertitude de l'environnement, etc., l'une ou l'autre facette du contrôle de gestion pourra être plus ou moins développée, au point que les outils pourront apparaître comme très différents entre la P.M.I. et I.B.M. ou la S.N.C.F. Ceci nous donne de bonnes raisons de penser que la réponse à notre question de départ est très probablement négative. L'observation confirme d'ailleurs que :

- souvent, les P.M.I. s'orientent vers un contrôle de leurs coûts de production, et donc vers des outils de contrôle d'exécution,
- alors que les grandes entreprises veillent au contrôle de leurs coûts de structure et de leurs investissements ainsi que de leur adaptation aux

(2) Henri Bouquin : « Le contrôle de gestion », p. 32.

évolutions projetées de l'environnement, donc développent leurs outils de contrôle stratégique.

Remarquons cependant que d'un point de vue normatif toutes les entreprises auraient intérêt à se doter d'un système de planification et contrôle : « plus une entreprise est dotée d'un système planification-contrôle développé, plus elle atteint ses objectifs » (3).

Mais, qu'en est-il exactement des outils de contrôle de gestion « stricto sensu » ? S'ils peuvent apparaître sous les mêmes formes dans divers types d'organisation, nous pensons qu'ils ne peuvent remplir leurs fonctions de la même façon (4), en particulier dans un cas extrême : les organisations complexes (§ 1). En effet, dans ce type d'organisation l'analyse des coûts, indispensable à l'élaboration des budgets, connaît rapidement ses limites (§ 2), de même d'ailleurs que la définition des objectifs (§ 3). Pour conclure nous tenterons finalement de définir les modalités de contrôle applicables aux organisations complexes (§ 4).

La complexité, en général, est définie comme la « qualité que possède une chose d'être formée : 1/ d'un plus grand nombre d'éléments ; 2/ plus étroitement organisés entre eux. Non pas multiplicité donc, mais multiplicité organisée » (P. Foulquié, *Dictionnaire de la langue philosophique*). Nous pensons que la complexité caractérise un ensemble d'organisations ayant des caractères et des problèmes spécifiques dont nous allons tenter de faire la typologie.

## 1. Le concept d' "organisation complexe"

La complexité est habituellement définie en théorie des organisations comme le degré de différenciation structurelle à l'intérieur d'un système social. « Une organisation hautement complexe, par exemple, est caractérisée par plusieurs niveaux d'autorité, un grand nombre de fonctions, et plusieurs sous-ensembles (divisions et départements) » (5). On distingue la complexité verti-

cale : le nombre de niveaux, et la complexité horizontale : le nombre de fonctions et de sous-ensembles, la complexité horizontale recouvrant aussi quelquefois la notion de compétence ou de qualification élevée (6).

Il convient de rendre cette définition plus opérationnelle en ce qui concerne le contrôle de gestion. Nous considérons que l'organisation complexe réunit les caractéristiques suivantes :

— *une grande taille* : il n'est pas possible de fixer avec précision le seuil au-delà duquel la taille est considérée comme « grande », mais, plus qualitativement, on note que les grandes organisations sont obligées de formaliser leurs procédures, de se bureaucratiser (la coopération entre les cadres suppose la division du travail intellectuel (7)) : nous reprenons ici la notion de complexité verticale ;

— *le caractère non répétitif d'une partie ou de la totalité des tâches* : Charles Perrow (8) considère que ce caractère non répétitif est lié :

- au nombre de cas exceptionnels rencontrés dans le travail : référence à la variété des tâches, de leur incertitude, etc.,
- au caractère non analysable des problèmes posés au cours du travail : sont opposés les problèmes qui peuvent être résolus de façon logique, sur des bases analytiques, par des programmes, à ceux pour lesquels le recours à l'intuition, à l'expérience sont nécessaires ;

— *une main-d'œuvre qualifiée* : la complexité horizontale provient, non seulement de la subdivision de la grande organisation, du nombre de fonctions, mais aussi du caractère très qualifié, ou même extrêmement qualifié de la main-d'œuvre. Cette qualification est nécessaire eu égard au caractère souvent non répétitif des tâches dans l'organisation complexe, aboutissant à des productions fortement individualisées, comportant une part importante de services. Tel est le cas dans le secteur public des administrations publiques centrales, des hôpitaux, des universités et établissements d'enseignement supérieur et dans le secteur privé, des activités de service de niveau supérieur (banques d'affaires, cabinets de conseils, ou des industries de pointe (9)) ;

— *la majorité des coûts est liée à la main-d'œuvre* : cette caractéristique découle de la précédente. Même lorsque des équipements très

(3) Michel Kalika : « Contribution à la connaissance de la structure organisationnelle : essai d'analyse systémique », p. 738 ; Thèse de doctorat d'Etat, Bordeaux I, 1984, 1 146 pages.

(4) Alain Burlaud et Patrick Gibert ont étudié pour la première fois ce problème dans le cas d'organisations publiques. Nous faisons ici de larges emprunts à l'article suivant :

— Alain Burlaud et Patrick Gibert : « L'analyse des coûts dans les organisations publiques : le jeu et l'enjeu » ; *Politiques et management public*, n° 1, 1984, p.93-117.

— voir aussi : Alain Burlaud : « Management public et contrôle de gestion » ; *Formation et Gestion*, n° 39, septembre 1986, p. 81 à 90.

— sur la notion de complexité : cf. Romain Laufer : « Gouvernabilité et management des systèmes administratifs complexes » ; *Politiques et management public*, mars 1985, p. 25 à 48.

(5) James L. Price : « Handbook of Organizational Measurement » (chapitre 7 : « Complexity ») ; Heath D.C. and Co, 1972.

(6) Jerald Hage et Michael Aiken : « Social Change in Complex Organizations » (New York, Random House), p. 15-18.

(7) Michel Kalika : « Les entreprises deviennent des bureaucraties... décentralisées » ; *Les Petites Affiches*, n° 131, octobre 1986, p. 14-21.

(8) Charles Perrow : « A framework for the comparative analysis of organizations » ; *American Sociological Review*, 1967, Vol. 32, p. 194-208.

(9) Et même de la R.A.T.P. ou de la S.N.C.F., où le voyage apparemment standard vendu à un client représente en fait un produit hautement élaboré comprenant des « plus » tels que fréquence, régularité, vitesse, correspondances, sécurité (comparer un voyage Air France et un voyage Charter).

## RÉFLEXION

capitalistiques sont utilisés, les charges salariales représentent l'essentiel. Par exemple, elles s'élèvent à 55 % des charges totales à la S.N.C.F., à 60 % à la R.A.T.P., etc. <sup>(10)</sup> ;

— *la plupart des coûts sont indirects* : du fait de l'importance des détours de production (utilisation de main-d'œuvre très qualifiée et d'équipements très capitalistiques, ou polyvalents — conséquence de l'automatisation — facilitant la production de produits joints totalement ou partiellement), la proportion des coûts variables directs est de plus en plus réduite : « Aujourd'hui, il semblerait que dans de nombreuses entreprises, le coût variable direct (donc hors amortissements) représente moins de 20 % des dépenses totales d'exploitation » <sup>(11)</sup> ;

— *la fonction de production n'est plus pré-déterminée par la technique* : le choix des divers détours de production possibles va relever d'une décision de gestion (implicite ou explicite). En conséquence, la fonction de production des entreprises pour un bien déterminé apparaîtra comme « molle », d'autant plus que la production pourra quelquefois être difficile à identifier et à quantifier. Différentes combinaisons de capital/travail pourront simultanément être employées, pour des niveaux identiques d'incertitude de l'environnement, ou de complexité de la technologie disponible. Ainsi, « selon les choix faits en matière de sous-traitance, de délocalisation de certains stades de la production dans des pays à faible niveau de salaires, d'acceptation de matelas budgétaires ou en fonction du degré (difficile à déceler) de qualité ou de fiabilité du produit final, les techniques utilisées pourront être fort dissemblables » <sup>(12)</sup>.

Par exemple, si, dans le bâtiment, les fonctions de production sont sensiblement les mêmes d'une entreprise à l'autre (définition facile du produit fini, des consommations intermédiaires nécessaires et des standards de temps passé), il n'en est pas de même pour la plupart des services hautement élaborés : quelle est la production d'un magistrat, d'un conseil juridique ? Comment « produire » un diplômé expert-comptable ? Une nouvelle molécule ? Comment réaliser un accouchement « normal » : à domicile, comme dans beaucoup de pays, ou en milieu hospitalier, comme en France ?

Les caractéristiques que nous venons d'énoncer ont évidemment été observées d'abord par l'un d'entre nous dans les services publics. Ceux-ci seront souvent des organisations éminemment complexes, en raison de leur type de production (souvent immatérielle), de leur couplage très lâche avec l'environnement (favorisant les mate-

<sup>(10)</sup> Charges de personnel : S.N.C.F. : 55 % - R.A.T.P. : 60 % ; consommations intermédiaires : S.N.C.F. : 25 % - R.A.T.P. : 4 % (énergie) ; dotation aux amortissements : S.N.C.F. : 5 % - R.A.T.P. : 11 %.

<sup>(11)</sup> Vincent Giard : « Evaluation économique et prise de décisions en gestion de production » ; *Papier de recherche G 87/2*, IAE Lyon, 1987, 32 p.

<sup>(12)</sup> Marcel Capet, Geneviève Causse, Jeanne Meunier : « *Diagnostic, organisation, planification d'entreprise* », tome 1, p. 132-133, p. 161 ; Paris, Economica, 1986, 587 p.

las budgétaires) etc. Mais de plus en plus d'entreprises privées nous semblent actuellement entrer dans la catégorie des organisations complexes dans la mesure où le produit vendu est constitué d'une part sans cesse croissante de services (en fonction de la volonté de différenciation du produit et de la robotisation) ce qui permet, grâce aussi à l'incertitude de l'environnement (rythme des innovations, évolution des marchés, etc.), à différentes techniques de production de coexister.

## 2. Les organisations complexes : des organisations sans coûts ?

Un coût est l'expression monétaire de la valeur :

- a/ des consommations de facteurs,
- b/ engagés par une organisation,
- c/ pour une production,
- d/ à un instant donné.

Ce coût est recherché en vue de mieux maîtriser tant les conditions du fonctionnement interne de l'organisation que celles de ses relations économiques avec l'environnement. L'un des rôles de l'outil budgétaire du contrôle de gestion « stricto sensu » est de transformer les coûts prévisionnels d'entrée en coûts prévisionnels de sortie.

Mais chaque élément a, b, c, d, de la définition du coût que nous venons de donner va poser problème dans le cas d'une organisation complexe.

### a/ La valorisation des consommations de ressources est souvent malaisée

Un coût est le résultat d'un calcul consistant à traiter des prix. La « vérité » d'un coût ou tout au moins sa qualité dépend de la « vérité » des prix qui servent en quelque sorte de matière première, puis de la pertinence des règles selon lesquelles s'opérera la transformation des prix en coût.

Or, les organisations complexes n'ont pas toujours avec leur environnement des relations obéissant aux règles du marché de concurrence pure et parfaite (voir figure 1). Ensermés dans un réseau de relations de pouvoir (pouvoir de la maison mère sur ses filiales, pouvoir financier, pressions politiques sur les grands centres de décisions économiques), leurs échanges avec l'environnement peuvent se faire à des prix « administrés », fonction du lieu où l'on souhaite localiser les coûts et les profits (figures 2 et 3).

Cette absence de vérité des prix n'empêchera évidemment pas le processus budgétaire d'être mené à son terme, mais jettera le doute, d'une part, sur la *légitimité* des actions de l'organisation <sup>(13)</sup>, et, d'autre part, sur la précision de la fonction de production sous-jacente.

<sup>(13)</sup> Sur la notion de légitimité, voir Romain Laufer et Alain Burlaud : « *Management public, gestion et légitimité* », Paris, Dalloz, 1980, 337 p.

Fig. 1. Petite entreprise (dans le contexte économique libéral « pur »).

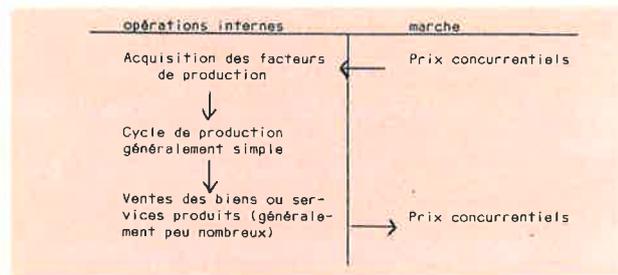


Fig. 2. Entreprise intégrée dans un groupe.

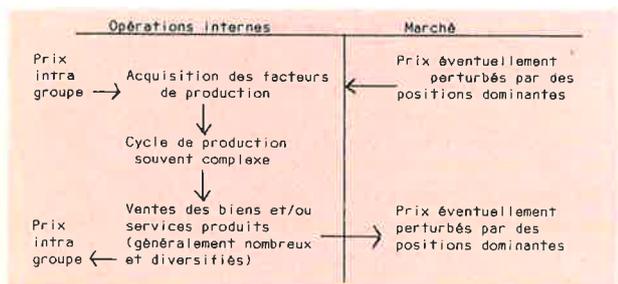
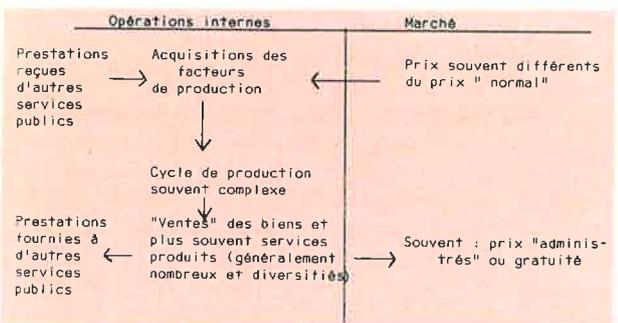


Fig. 3. Service public.



Source : LAUFER (Romain) et BURLAUD (Alain) : « Management Public - Gestion et légitimité » ; Dalloz, 1980, p. 274-275.

### b/ Les limites de l'organisation sont difficilement cernables

Il n'existe pas de coût « en soi », de coût « en général ». Le coût se rapporte toujours à une entité économique, ce qui nécessite la définition d'un critère permettant de dire :

- quels coûts seront à la charge d'une organisation,
- quels coûts seront supportés par son environnement.

Dans les grands groupes privés, on connaît les problèmes posés par la définition du périmètre de consolidation. Or, à l'intérieur de l'ensemble qu'est l'organisation complexe, le découpage juridique peut ne pas correspondre du tout à une logique économique, mais à des impératifs de partage du risque, ou à des impératifs simplement fiscaux. Comme nous l'avons vu plus haut, les prix de cession internes peuvent toujours être contestés. Lorsqu'ils sont trop faibles et font apparaître une perte dans une filiale, cette perte doit être supportée par tous les actionnaires, y

compris les minoritaires hors groupe. Faut-il calculer le prix de cession interne en fonction des intérêts de tous les actionnaires de la filiale, ou simplement au mieux des intérêts de la société mère ?

Dans le secteur public, une organisation gère souvent de nombreux effets redistributifs : celui qui consomme n'est pas toujours celui qui paie, et il existe entre les différents services de l'Etat une multitude de prestations gratuites. Il devient dès lors très difficile de répondre à la question : « qui supporte le coût de telle ou telle activité ? ».

Ainsi, les frontières de l'organisation dont on souhaite calculer les coûts sont souvent mal définies, ou bien, les frontières qui sont utilisées ne sont pas les plus adéquates.

### c/ La notion même de production est susceptible de plusieurs interprétations

Pour calculer un coût, il faut pouvoir définir « l'objet » auquel il se rapporte : un bien, un service, une activité, une fonction, etc.

Dans une entreprise industrielle, il est relativement « naturel » de calculer le coût des produits fabriqués pour le comparer au prix de vente (ou aux coûts des concurrents). Parfois, on calcule aussi le coût d'une activité, mais c'est pour incorporer ensuite une fraction de ce coût dans le coût du produit final.

La transposition de la « comptabilité industrielle », comme on la dénommait jadis, dans les entreprises prestataires de services soulevait une première difficulté : l'absence de maîtrise de l'emploi du temps des salariés due à la difficulté de les spécialiser dans une tâche (14). En fait on se retrouvait souvent devant un problème analogue à celui posé par la répartition du coût de la fabrication entre des produits joints.

A titre d'exemple, la comptabilité analytique bancaire est d'apparition relativement récente car le travail d'un employé au guichet ne correspond pas à un produit bancaire, mais à une multitude : retraits sur comptes de chèques ou sur livrets, dépôts d'espèces, encaissements de chèques, virements, opération sur effets de commerce, sur titres, achat et ventes de devises, informations diverses, etc. La répartition des charges (constituées surtout de charges de personnel) imputées à ce guichet entre les différents produits est souvent impossible (15).

Mais il y a plus grave : dans de nombreux cas, le produit ne peut être défini directement : il faut

(14) D'où l'échec de la procédure budgétaire classique pour contrôler les frais généraux et le recours au budget base zéro par exemple ou à la méthode du surplus de productivité globale ; sur cette méthode, voir :

— Centre d'études des revenus et des coûts : « Productivité globale et comptes de surplus », Cahier n° 55-56, Paris, La Documentation Française, 1980, 218 p. ;

— Jean-Louis Malo : « Les surprises des comptes de surplus » ; Annales du congrès de l'Association française de comptabilité, 1983, p. 182-205.

(15) Claude Simon : « L'analyse de la gestion bancaire. Technique et applications » ; Formation et Gestion, n° 39, septembre 1986, p. 103 à 110.

## RÉFLEXION

recourir à une notion abstraite. Par exemple, pour un hôpital, ce sera l'amélioration de la santé du malade entre sa date d'entrée et sa date de sortie ; pour un établissement d'enseignement, ce sera l'élévation du niveau des connaissances et de la capacité de réflexion entre le début et la fin de l'année universitaire. Faute de savoir mesurer (pour l'instant ?) de telles productions, on calculera simplement le coût d'une journée d'hospitalisation <sup>(16)</sup>, ou mieux, celui du traitement d'une maladie pour l'hôpital, et pour l'établissement d'enseignement, le coût d'une heure de cours, ou mieux, celui d'un diplômé.

Mais, ce faisant, on ne calcule que le *coût des moyens employés dans la production*, et non le *coût du produit* lui-même (puisqu'on ne sait pas identifier assez précisément le produit) <sup>(17)</sup>.

En caricaturant, le raisonnement implicitement adopté, aboutirait à conclure que le malade se porte d'autant mieux qu'il a passé beaucoup de temps à l'hôpital ! <sup>(18)</sup> (ou que le diplômé est d'autant plus intelligent qu'il aura mis plus de temps pour obtenir son diplôme).

### d/ La cohérence temporelle des coûts dans les « organisations complexes » laisse à désirer

Puisqu'un coût intègre des valeurs, il se rapporte nécessairement à un moment donné. Le coût de revient d'un bien n'a aucune raison d'être identique en cas de production le jour  $j$  ou le jour  $j + 1$ .

Toutefois, depuis longtemps, et pour des raisons de commodité, il est d'usage d'assimiler une période à un instant :

- soit en calculant le coût de revient *moyen* du bien ou du service au cours d'une période (le mois par exemple),
- soit en fixant tous les éléments de coûts à un niveau conventionnel qui ne sera corrigé qu'à intervalles de temps réguliers (technique des coûts standard). Il va de soi que la longueur de la période retenue devra être cohérente avec la longueur du cycle de production et la nature des décisions à prendre.

Cependant, la rapidité avec laquelle l'environnement évolue (prix, mais aussi techniques de production, de vente, etc.) impose de limiter la longueur de cette période afin que la réalité n'infirme pas trop l'hypothèse de constance des coûts à l'intérieur de l'intervalle de temps.

Se pose ainsi le problème de la répartition temporelle des coûts « de période », très importants dans les organisations complexes :

<sup>(16)</sup> Centre d'études des revenus et des coûts (CERC) : « Le coût de l'hospitalisation », Cahiers n°s 35, 36, 45, 46, 50 et 54. Paris, La Documentation Française. Sur le coût de fonctionnement des hôpitaux publics voir notamment le cahier n° 46, 4<sup>e</sup> trimestre 1978, p. 95 à 150.

<sup>(17)</sup> Daniel Bell : « Vers la société post-industrielle », Paris, Robert Laffont, 1976, p. 319-320.

<sup>(18)</sup> D'où la réforme du mode de financement des hôpitaux français en 1983-1984 ; voir Béatrice Majnoni d'Intignano et Jean-Claude Stephan : « Hypocrate et les technocrates », Paris, Calmann-Lévy, 1983, p. 194.

- du fait de l'importance des immobilisations corporelles,
- mais aussi de l'importance des dépenses de personnel engagées dans des actions commerciales, de recherche, de formation, etc.

Faut-il les immobiliser ? Si oui, sur quelle durée les amortir ?

## 3. Les organisations complexes des organisations incontrôlables ?

L'une des bases du contrôle de gestion est la définition d'objectifs, et leur rapprochement des réalisations afin de faire apparaître des écarts.

Nous venons de décrire les difficultés rencontrées dans le calcul de coûts significatifs pour les réalisations ; mais des difficultés du même ordre existent en ce qui concerne la définition des objectifs. En effet, pour pouvoir guider l'organisation, les objectifs doivent être :

- a/ hiérarchisés,
- b/ datés,
- c/ quantifiés,
- d/ décomposables en sous-objectifs.

Ces quatre caractéristiques ne seront pas toujours présentes dans le cas d'organisations complexes.

### a/ Les objectifs sont multiples et non hiérarchisés

Les organisations complexes ont des objectifs multiples, du fait de leur taille (qui rend plus sensibles leurs relations avec leur environnement), de l'évolution constante de la différenciation de leurs produits (qui fait peser une incertitude permanente sur leurs actions), et de la qualification de leur personnel (qui les conduit à tenir compte de ses suggestions ou préoccupations — qui ne sont pas uniquement d'ordre salarial).

Ainsi, une grande banque nationalisée doit réaliser un bénéfice important, d'où dividendes et impôt pour l'Etat. Mais elle doit aussi consentir des prêts à faible taux pour stimuler les investissements des entreprises et s'engager dans des affaires hasardeuses pour sauver une entreprise ou favoriser des exportations. Enfin, elle doit présenter de beaux bilans afin de bénéficier d'un bon « rating » pour accéder au marché financier à de meilleures conditions.

De même, les grandes organisations privées se donnent, outre des objectifs financiers à court et long terme, des objectifs de notoriété (à atteindre par la qualité de la production, ou le mécénat), d'acceptation par la collectivité (respect des règles anti-monopole, participation à la vie locale), d'innovation, etc.

Chaque fois qu'il y a pluralité d'objectifs se pose le problème de leur hiérarchisation. Lorsqu'ils sont incompatibles, qui osera dire lequel est prioritaire ? L'ambiguïté est souvent considérée comme une bonne façon de gouverner...

Une issue confortable consiste à ne pas expliciter tout ou partie de ces objectifs. Mais alors, quid du contrôle de gestion ?

#### b/ Les objectifs sont difficilement datés

Les organisations complexes ont des cycles de production généralement longs et sensibles aux mutations de l'environnement : rappelons qu'elles utilisent un capital technique et humain très important, et que leur production ne doit pas être confondue avec le moyen de production.

Ainsi, la production de la R.A.T.P. ne correspond pas à la réalisation d'un transport, ou à la circulation d'une rame de métro (d'une durée relativement brève), mais à sa participation à l'aménagement urbanistique de la région de Paris (le cycle de production doit comprendre l'extension du réseau et correspond à une durée de plusieurs années). De même, pour la production d'un hôpital qui ne peut être réduite à la réalisation d'opérations de quelques heures.

Cette constatation doit être généralisée à l'entreprise privée : quel est le cycle de production d'IBM ? Est-il équivalent au temps de montage d'un PC, soit quelques minutes, ou à la durée de vie du produit PC lui-même, soit plusieurs années ? La deuxième réponse est évidemment plus correcte, car elle rend bien compte de la production intellectuelle (conception de l'ordinateur, des programmes, de la publicité) sous-jacente à la fabrication de chaque PC.

Dans ces conditions, les objectifs à court terme (vente de X PC dans les 6 prochains mois) n'ont de sens que dans la mesure où ils s'inscrivent dans une perspective plus longue ; mais comment dater des objectifs correspondant à la durée de vie d'un produit ?

#### c/ Les objectifs sont difficilement quantifiés

L'organisation complexe représente un ensemble de moyens et de compétences qui peuvent s'employer dans différents domaines, et s'appliquer à différents produits (production jointe dans les limites de flexibilité de l'organisation). L'incertitude pesant sur la date de réalisation des objectifs rejailit évidemment sur leur quantification, quantification qui n'est d'ailleurs pas toujours souhaitable, pour deux raisons :

- elle peut contrarier la flexibilité,
- elle peut entraîner une confusion avec les moyens (problème déjà évoqué plus haut) particulièrement regrettable pour l'éducation, la recherche, la culture, la santé, etc.

Ainsi les objectifs de recherche pharmaceutique se mesurent-ils en nombre de brevets déposés, de revenu des licences cédées, ou... en nombre de procès pour contrefaçon et en vies sauvées ?

#### d/ Les objectifs ne se laissent pas décomposer en sous-objectifs

Même si des objectifs peuvent être définis, hiérarchisés, datés, quantifiés pour l'ensemble de l'organisation complexe, il est ensuite très difficile d'obtenir des sous-objectifs ayant les mêmes qualités.

La fonction de production étant « molle », de multiples « chemins » (ou techniques) peuvent permettre d'atteindre l'objectif (ces diverses techniques n'étant d'ailleurs pas toujours explicitées). Aussi régnera-t-il toujours un certain flou sur les techniques à employer et sur celles effectivement employées, et en conséquence sur les sous-objectifs opérationnels.

## 4. Du contrôle de gestion au contrôle des comportements

Imprécis sur les coûts, défailant sur les objectifs, le contrôle budgétaire ne semble donc pas un outil convaincant pour contrôler la gestion dans les organisations complexes.

Pourtant, il continue à y être employé (et il se développe même dans le secteur public en France), en dépit de ses imperfections, ce qui peut paraître paradoxal.

Une première explication est l'absence d'un substitut, absence que rend peut-être plus supportable l'enrichissement des méthodes de contrôle (par la prise en compte de la qualité, voir par exemple <sup>(19)</sup>).

L'adjonction d'un maillon supplémentaire dans le raisonnement fournit une deuxième explication. En effet, au lieu d'avoir le schéma :

Analyse des coûts → Contrôle de gestion → Action

on obtient :

Analyse des coûts → Contrôle de gestion → Contrôle des comportements → Action

L'articulation entre contrôle de gestion et contrôle des comportements est assurée par le concept de langage, véhicule d'une culture et instrument d'intégration. Ce langage porte en lui un système de valeurs, favorisant par conséquent certains comportements <sup>(20)</sup>. Parmi ceux-ci, nous reten-

<sup>(19)</sup> Gilbert Brennan : « L'évolution du contrôle de gestion à IBM-France » : *Formation et Gestion*, n° 39, septembre 1986, p. 27 à 32.

<sup>(20)</sup> Jeremy F. Dent : « Organizational research in accounting: perspectives, issues and a commentary », London Business School Research Paper, oct. 1985, 39 p. ; voir spécialement p. 25 et suivantes « Accounting as Power Itself » et « Accounting and Organizational Cultures : a field study of the emergence of a new organizational reality » Paper presented at the American Association Annual Convention, New York, August 1986, 62 p. Voir spécialement p. 19 : « Accounting systems in organisations embody particular assumptions about organisation, rationality, authority, time and so forth. They may communicate values ».

## RÉFLEXION

drons la sensibilisation à la rareté, l'esprit de participation et le sens de la responsabilité.

*Le contrôle de gestion est le langage de la rareté.* Il fait prendre conscience à tous les niveaux de l'organisation du coût des facteurs mis en œuvre, et exerce une pression constante en faveur d'une plus grande productivité, ce qui est évidemment souhaitable dans le cas de fonctions de production « molles ».

*Le contrôle de gestion est le langage de la participation,* tout au moins pour le personnel d'encadrement. L'élaboration des budgets par itérations est une structure de dialogue et d'intégration des différents rouages de l'entreprise. Chaque cellule prend ainsi conscience de sa participation à un tout, ce qui est souhaitable pour une organisation de grande taille, rassemblant des travailleurs qualifiés.

*Le contrôle de gestion est le langage de la responsabilité.* Chacun ressent sa responsabilité par rapport à un objectif, même s'il est mal défini, et se trouve ainsi contraint par une obligation de résultat, ce qui est souhaitable pour une organisation qui doit demeurer flexible, et s'adapter dans une production à cycle long.

## Conclusion

*Dans les organisations complexes, face à l'impossibilité de contrôler directement toutes les étapes du processus de production, il semble efficace de contrôler le comportement des membres de l'organisation par l'intermédiaire d'une culture propre à l'organisation. « Le système culturel, produit organisé d'une sédimentation de l'histoire (de l'organisation) (...) forme un ensemble de valeurs, idées, langages et rationalités qui constituent autant de normes implicites que l'individu intériorise et à l'égard desquelles il situe consciemment ses comportements. Il joue donc un rôle puissant d'intégration et d'homogénéisation*

*des conduites personnelles, en renforçant de manière plus douce et plus clandestine le système de règles imposé par la structure organisationnelle et la configuration du pouvoir »* <sup>(21)</sup>.

*Le contrôle de gestion, inefficace techniquement dans les organisations complexes, se verrait ainsi accorder un pouvoir par l'intermédiaire de son influence sur les comportements.*

*Dans cette optique, on pourrait alors avancer l'hypothèse suivante :*

— *les organisations complexes ne pourraient en fait être contrôlées qu'au plan stratégique : choix des investissements capitalistiques et humains, mise en place des structures (qui refléteraient la hiérarchisation des objectifs, comme le suggère Dent dans son étude de cas <sup>(20)</sup> <sup>(22)</sup> ;*

— *leur fonctionnement serait surtout contrôlé par la culture qui réglerait les comportements de groupes et les comportements individuels (jusqu'au contrôle d'exécution) ;*

— *mais cette culture (cette identité) doit rester en harmonie avec la stratégie de l'entreprise pour être efficace <sup>(23)</sup> ;*

— *son évolution sera alors assurée par un langage véhiculant les nouvelles valeurs importantes pour l'entreprise. Ce langage pourra être à base technique (« travail bien fait », « satisfaction du client », « zéro-défaut ») ou comptable (« rentabilité », « budget limité »), ce qui est plus souvent le cas actuellement du fait de l'évolution de l'environnement <sup>(24)</sup>.*

<sup>(21)</sup> Alain-Charles Martinet : « Stratégie », Paris, Vuibert, 1985, p. 322.

<sup>(22)</sup> Voir aussi : J.-P. Anastassopoulos : « La stratégie des entreprises publiques. L'efficacité au service de l'intérêt général », Dalloz, 1980, 222 p.

<sup>(23)</sup> Bernard Ramanantsoa : « L'identité de l'entreprise et le changement stratégique : le cas de la S.N.C.F. » in « Entreprises publiques : expériences comparées », FNEGE, 1982, p. 229 à 234.

<sup>(24)</sup> Alain Burlaud et Claude Simon : « L'évolution des systèmes coûts/contrôles : un phénomène culturel » ; *Sciences de Gestion*, n° 7, 1985, p. 107 à 127.