

# La dimension sociologique



JEAN-MARC BRUSSON

Coprésident de l'AFCEG

Directeur  
de la planification et  
du contrôle de gestion

DEXIA  
Crédit local de France

## **Le contrôleur de gestion**

*doit prendre en compte l'analyse sociologique des organisations. Le comportement humain est un facteur essentiel pour améliorer la coopération entre les acteurs et l'efficacité de l'entreprise dans un environnement concurrentiel.*

**P**OUR AIDER L'ENTREPRISE À FAIRE face aux nombreux défis qu'elle doit affronter au début de ce troisième millénaire, jamais le rôle du contrôleur de gestion n'est apparu aussi stratégique.

Si les acteurs clés restent les mêmes : le client, l'actionnaire, le fournisseur, l'Etat, le salarié et le dirigeant, la répartition du pouvoir entre eux s'est trouvée considérablement bouleversée au profit des acteurs externes à l'entreprise entraînant de facto des remises en cause profondes pour les acteurs internes.

Pour jouer son rôle de vecteur du changement, le contrôleur de gestion se doit alors d'intégrer en complément des concepts techniques novateurs comme la création de valeur ou l'ABC, des méthodes de résolution de problèmes orientées vers l'analyse sociologique des organisations.

En effet, combien d'échecs dans la mise en œuvre de plans d'actions parfaitement adaptés «sur le papier», sont dus en grande partie à une intégration insuffisante des paramètres humains propres à la structure dans laquelle le contrôle de gestion doit exercer ses compétences ?

A travers une simple modélisation du comportement des acteurs, nous pouvons mieux comprendre et donc mieux anticiper les contradictions apparentes

que font naître les différents projets que nous avons à mener dans le cadre de nos missions. Les principes généraux de la méthode proposée sont largement inspirés de l'ouvrage de François Dupuy\* : «Le client et le bureaucrate» et peuvent être résumés par trois idées forces :

1. «Tout le monde est intelligent».
2. «L'enfer, ce n'est pas les autres».
3. «Vive le flou !».

### 1. Tout le monde est intelligent .....

Illustrons ce point par un exemple emprunté au vécu d'un contrôleur de gestion bancaire. Nous sommes dans le début des années 90, cette banque qui ne disposait à l'époque que d'une comptabilité analytique sommaire voit arriver un jeune cadre dynamique plein d'idées novatrices pour mettre en œuvre un système d'information plus pertinent pour retrouver sans ambiguïté la part du résultat apportée par le département commercial et celle résultant des activités financières. Les réactions ne se font pas attendre :

■ le directeur financier : «C'est une usine à gaz !» ;

■ le directeur commercial : «Une banque c'est plus compliqué que vous l'imaginez...» (le jeune cadre en question venait d'un établissement financier spécialisé...);

“ Le modèle flou se révèle souvent moins coûteux que le modèle taylorien. ”

\*François Dupuy est professeur associé à Indiana University et professeur à l'Insead. Consultant, il mène de nombreuses missions de gestion du changement auprès d'entreprises privées et publiques.

■ le directeur des engagements : «Avant on gagnait de l'argent, maintenant avec le contrôle de gestion, on saura pourquoi on fera des pertes...».

Face à ce mur d'incompréhension, le jeune contrôleur se pose des questions légitimes : «Ma tête leur revient-elle ?» «Sont-ils compétents ?» ou «Est-ce moi qui n'ai rien compris ?».

Dans ce type de situation, le débat se placera rapidement sur le terrain de l'irrationalité, du sentiment, de l'affectif alors que plus que jamais l'analyse rationnelle doit rester la ressource privilégiée pour sortir avec succès de l'impasse.

Que veut dire l'affirmation : «Tout le monde est intelligent» ? Tout simplement que les problèmes dans l'entreprise naissent plus de l'intelligence de leurs acteurs que de leur absence ! Ainsi, ne pas accepter la «super» comptabilité analytique proposée par le jeune contrôleur de gestion bancaire, peut se révéler être en fait un comportement tout à fait rationnel du point de vue des acteurs auxquels s'adresse le changement proposé.

La simple prise en compte de l'entreprise face à son actionnaire est un modèle trop réducteur. Il faut dans le même ordre d'idée que le contrôleur de gestion accepte de voir l'entreprise dans un univers réel plus complexe que ne le

laissent apparaître la clarté et la simplicité toute virtuelle de son organigramme. Dans ce cadre, loin d'ignorer l'intelligence des acteurs, il convient au contraire de l'analyser avec soin. A cette fin, François Dupuy dans son ouvrage, propose un outil simple pour nous aider. Celui-ci se résume à une grille à compléter :

Cet outil n'a rien de mathématique dans le sens où il n'existe pas de méthode prouvée scientifiquement pour la remplir avec exactitude. Mais la réflexion sur ces cinq concepts de base permettra de mieux comprendre le problème à analyser et donc d'élaborer ensuite des plans d'actions plus efficaces pour la conduite du changement.

Ainsi, dans l'exemple cité, il est aisé en «décortiquant» la logique du comportement du directeur de la trésorerie de comprendre que la nouvelle comptabilité analytique risque de remettre en cause par exemple son système de rémunération variable en jetant par ailleurs un regard particulier sur sa gestion passée en matière de risques de taux. Fort de ce constat, le contrôleur de gestion devient son problème, l'inexpérience du contrôleur et la complexité du système proposé, ses principales ressources et donc la déstabilisation du projet, la stratégie la plus évidente !

Acteurs concernés par le changement	Problèmes à résoudre pour eux	Ressources disponibles	Contraintes à faire face	Stratégie rationnelle

## 2. L'enfer, ce n'est pas les autres.....

Face à un monde de plus en plus mouvant et incertain, quelles seront les entreprises gagnantes ? Celles qui sauront, par leur capacité à se remettre en cause de manière permanente, s'adapter aux besoins de leurs clients tout en respectant leurs engagements vis-à-vis de leurs actionnaires.

Pour cela, plus que l'adéquation de leurs systèmes d'information, la qualité individuelle de leurs collaborateurs, l'ef-

-ficacité de leur communication financière, l'élément clé pour la réussite sera leur capacité à faire coopérer entre eux les différents acteurs internes de l'entreprise, ce qui fait la différence entre deux modèles d'entreprise (*encadré*).

Voir l'enfer chez les autres est donc le réflexe naturel contre lequel il faut lutter sans cesse. Dans ce cadre, le contrôle de gestion dans sa quête de recherche permanente d'équilibre entre le client, l'ac-

“ La structure floue favorisera une ré-allocation des ressources plus radicales que dans les organisations bureaucrates. ”

-tionnaire et le salarié doit jouer un rôle clé pour favoriser la «transversalité» au sein de l'entreprise au sens de la nécessaire coopération entre ses acteurs, qu'ils soient commerciaux, administratifs ou supports. La résolution de problèmes s'opère dès lors au profit des acteurs externes qui seront vus dans ce type de démarche de moins en moins

comme externes pour peu qu'il y ait prise de conscience de leur appartenance à un même système.

### 3. Vive le flou !

Face aux bureaucraties et à la clarté trompeuse de leur organigramme, le modèle de l'entreprise moderne ne peut être qu'à l'image de la réalité de son environnement : flou et incertain.

Vouloir, à coup de procédures et de notes d'instructions, le rendre plus lisible, ne pourra que le rendre plus inefficace. L'avènement des structures matri-

cielles rend bien compte de cette nécessité d'une organisation plus souple et donc plus adaptable à un environnement sans cesse plus mouvant. Pour le contrôleur de gestion, la plus grande surprise vient du fait que le modèle flou se révèle souvent moins coûteux que le modèle taylorien pourtant beaucoup plus simple à appréhender. Il suffit pour s'en convaincre de relever que le modèle taylorien favorise la linéarité d'évolution des budgets, là où la structure floue favorise la rupture au profit du marché. Ainsi, la structure floue favorisera une ré-allocation des ressources plus radicales que dans les organisations bureaucrates.

Au début des années 80, la méthode BBZ (budget base zéro) cherchait à provoquer une rupture dans l'allocation linéaire des budgets. Malgré une approche rigoureuse et un effet de mode bien orchestré par les sociétés de conseil, elle n'a jamais réussi à s'imposer. Notre analyse est que sa principale cause d'échec est liée au modèle taylorien sur lequel elle s'appuyait et qui était en totale contradiction avec l'objectif qu'elle poursuivait. L'ABM (*Activity Based Management*), le BPR (*Business process re-engineering*) sont des approches qui par leurs concepts, répondent mieux aux nouvelles données de l'économie, pour peu qu'on ne sous-estime pas l'importance clé de la dimension sociologique du changement. ■

## Distinguer les entreprises bureaucrates des entreprises concurrentielles

L'entreprise bureaucrate organise son activité autour des tâches, là où l'entreprise concurrentielle l'organise autour de ses clients et de ses actionnaires. La bureaucratie se protège contre ses clients, ses fournisseurs, voire contre elle-même ! Ainsi tout changement provoqué par l'environnement externe (la hausse des taux, les 35 heures...) est intégralement répercuté sur un ou plusieurs des acteurs externes de l'entreprise bureaucrate, c'est-à-dire en fait soit sur le prix offert (imposé ?) au client ou sur la

rentabilité apportée à l'actionnaire voire au contribuable... L'entreprise concurrentielle, loin de subir son environnement, cherche en permanence les moyens de s'y adapter avec efficacité en faisant porter les contraintes dictées par celui-ci avant tout sur ses propres acteurs. François Dupuy cite à ce propos le pilote de ligne de cette jeune compagnie aérienne américaine qui, arrivant le premier dans l'aéroport, enregistre les voyageurs présents en respectant la règle interne qui veut que le premier arrivé s'occupe des clients. ■