



Sous la direction de
Nicolas **Berland** et François-Xavier **Simon**

Le contrôle de gestion en mouvement

État de l'art et meilleures pratiques

Regards croisés
de professeurs
et praticiens



EYROLLES

Éditions d'Organisation

Les enjeux du contrôle de gestion à l'aube du XXI^e siècle

Nous assistons depuis quelques années à un véritable renouveau du contrôle de gestion, tant au niveau des pratiques que des domaines d'intervention ou des missions et attributions. Cet ouvrage collectif, construit sous la forme de regards croisés entre universitaires et praticiens, apporte un éclairage unique sur ces évolutions.

Par le biais de rappels des fondamentaux, d'analyses, d'exemples, d'illustrations et de cas concrets, les auteurs mettent au jour les problématiques essentielles du contrôle de gestion :

- ▶ *coûts sous tension et enjeux socio-économiques;*
- ▶ *indicateurs financiers et non financiers;*
- ▶ *enjeux sociaux et sociétaux;*
- ▶ *nouvelles frontières du contrôle de gestion.*

Ce guide de référence sera utile pour les contrôleurs de gestion, les directions financières, les dirigeants et managers, mais aussi pour les étudiants.

Sous la direction de **Nicolas BERLAND**, professeur à l'université Paris-Dauphine et **François-Xavier SIMON**, directeur à la Cegos.

LES AUTEURS :
Olivier BAUDRY,
Xavier BOUIN,
Laurent CAPPELLETTI,
Eric CAUVIN,
Claire CIAMPI,
Francis CUISINIER,
Loïc DACHY,
Catherine DUBAN-DOYARD,
Dominique FERNANDEZ-POISSON,
Jean FIÉVEZ,
Pascal KEREBEL,
Olivier DE LAGARDE,
Caroline LAMBERT,
Gérald LECLERC,
Yves LEVANT,

Pascal LEVIEUX,
Hélène LÖNING,
François MEYSSONNIER,
Denis MOLHO,
Anne-Catherine MOQUET,
Damien MOUREY,
Gérald NARO,
Jean-Jacques PLUCHART,
Pierre RAGUIDEAU,
Marc SALEZ,
Alain SCHATT,
Caroline SELMER,
Marion SOULEROT,
Samuel SPONEM,
Martine TRABELSI,
Bruno VIALON.



Le contrôle de gestion en mouvement

État de l'art
et meilleures pratiques

Éditions d'Organisation
Groupe Eyrolles
61, bd Saint-Germain
75240 Paris cedex 05

www.editions-organisation.com
www.editions-eyrolles.com



Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée notamment dans l'enseignement provoquant une baisse brutale des achats de livres, au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.

En application de la loi du 11 mars 1957, il est interdit de reproduire intégralement ou partiellement le présent ouvrage, sur quelque support que ce soit, sans autorisation de l'Éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris.

© Groupe Eyrolles, 2010
ISBN : 978-2-212-54722-1

Sous la direction de
Nicolas Berland et François-Xavier Simon

Le contrôle de gestion en mouvement

État de l'art et meilleures pratiques

EYROLLES

Éditions d'Organisation

Les auteurs

Olivier BAUDRY, diplômé de Rouen Business School et de l'IEP Paris, est doctorant en sciences de gestion à l'université Paris-Dauphine. Ses recherches portent sur les dispositifs de contrôle et l'influence réciproque des formes de gouvernement politiques et managériales. Depuis onze ans, il est aussi consultant en stratégie, management, organisation et systèmes d'informations dédiés aux fonctions Finance-Gestion. Actuellement en poste chez Mazars, il est le co-fondateur d'une société de conseil en management alternatif baptisée BeBetterandco.

Nicolas BERLAND, professeur des Universités à l'université Paris-Dauphine, est responsable du CREFIGE (équipe de recherche en comptabilité-contrôle de Dauphine Recherche en Management – DRM) et du master CCA (Comptabilité-Contrôle-Audit). Son approche est résolument orientée vers l'articulation du contrôle de gestion aux processus stratégiques et aux processus de management de l'entreprise. Il assure depuis quinze ans des enseignements et des recherches sur ce thème, au plus proche des pratiques des entreprises et des organisations.

Xavier BOUIN est associé de BSP Consulting et directeur financier. Après avoir exercé au sein de grands groupes internationaux les fonctions de directeur financier, contrôleur de gestion et chef de projet, Xavier Bouin a fondé BSP Consulting pour accompagner les entreprises dans le déploiement opérationnel de leur stratégie et le management de la performance. Il anime également de nombreuses formations en entreprise et intervient en master à l'université Dauphine. Il a co-signé avec François-Xavier Simon deux ouvrages aux éditions Dunod (*Les Nouveaux Visages du contrôle de gestion* et *Tous gestionnaires*). Il partage aujourd'hui son temps entre ses activités de conseil et formation et la direction financière d'une PMI de cent cinquante personnes.

Laurent CAPPELLETTI (EDHEC, docteur en sciences de gestion) est maître de conférences à l'IAE de Lyon (ISEOR, université Lyon-III), habilité à diriger des recherches. Il est responsable du master « Consultant en management » et coresponsable du master « Management des activités libérales réglementées ». Ses recherches s'appuient sur des interventions auprès d'une centaine d'entreprises et organisations depuis quinze ans. Elles portent sur la contribution de l'audit et du contrôle de gestion aux performances durables et sur les méthodologies de recherche transformatives en gestion. Il a réalisé plus d'une soixantaine de publi-

cations sur ces sujets, distinguées notamment par l'Academy of Management (*Best Paper Award* en 2005, *Outstanding Field Report Paper Award* en 2009).

Éric CAUVIN est professeur des Universités à l'institut d'administration des entreprises d'Aix-en-Provence (université Paul-Cézanne Aix-Marseille-III) où il dirige le master « Contrôle de gestion » développé en partenariat avec la DFCG et l'entreprise CEGID. Il est par ailleurs chercheur au CERGAM et professeur affilié à Euromed Management. Il est également régulièrement invité à enseigner à l'université du Colorado à Denver (USA), ainsi qu'à HEC Lausanne. Il co-organise tous les deux ans, associé à l'European Institute for Advanced Studies in Management (EIASM), une conférence sur l'évaluation des performances et le contrôle de gestion. Il s'intéresse aux systèmes de calcul des coûts et d'évaluation des performances. Il est notamment le coauteur d'un manuel consacré à la comptabilité de gestion édité chez Gualino, intitulé *Coûts et décisions*. Il est également l'auteur de nombreux articles dans ces domaines publiés dans des revues scientifiques françaises et américaines (*Comptabilité-Contrôle-Audit*, *Finance-Contrôle-Stratégie*, *Journal of Cost Management*...).

Claire CIAMPI est chargée de cours et chercheur assistant à EM Lyon. Elle y enseigne le contrôle de gestion et le management des systèmes d'information gestion-finance. Au sein de DRM-CREFIGE à l'université Paris-Dauphine, elle prépare un doctorat sur les conséquences des systèmes d'information pour le contrôle organisationnel. Ses travaux de recherche prennent leur source dans une expérience de 12 ans en contrôle de gestion et en contrôle financier (banque, industrie, édition et ONG). Parmi les responsabilités endossées durant cette période figure en bonne place la définition des besoins fonctionnels des équipes gestion-finance lors de projets de mise en place d'ERP ou d'outils décisionnels.

Francis CUISINIER est diplômé de l'ESC Rouen. Il a publié plusieurs articles et contribué à une trentaine de conférences en Europe et aux États-Unis sur le « Corporate Performance Management ». Il a trente-cinq ans d'expérience de contrôle de gestion international, d'une part en tant que directeur financier Europe de sociétés informatiques américaines et, d'autre part, en tant que directeur financier international et directeur du contrôle de gestion groupe de Sodexo. Depuis 2009, il contribue à des groupes de travail au sein de la DFCG et à plusieurs ouvrages en particulier sur le thème de l'impact de la responsabilité sociale des entreprises (RSE) dans le pilotage de la performance. Il est par ailleurs contrôleur d'associations et d'ONG internationales au sein d'une agence de certification.

Loïc DACHY est expert-comptable et commissaire aux comptes. Il a été directeur de la consolidation du Groupe 3 Suisses International. Il est aujourd'hui associé fondateur du cabinet 7ABC, qui intervient dans des groupes de premier

plan (Tereos, Cofidis, Auchan...). Loïc Dachy est également chargé de cours à Skema business school et à l'IAE de Lille.

Catherine DUBAN-DOYARD est diplômée de l'EM Lyon, elle a eu des responsabilités en contrôle de gestion et contrôle financier, pendant plus de douze ans dans différents groupes internationaux, à la fois en France et en Italie. Aujourd'hui, consultante chez CEGOS, elle intervient dans le cadre d'actions de conseil et de formation à destination de contrôleurs de gestion et managers non financiers, sur différents thèmes liés au contrôle de gestion. Son approche vise à souligner l'importance des compétences comportementales pour renforcer les apports des différents outils (comptabilité analytique, budget, tableaux de bord...). En 2009, elle a été coauteur d'une fiche « Point de Vue DFCG » sur le « Contrôle de Gestion en temps de crise » et de l'enquête internationale DFCG CEGOS sur le contrôle de gestion.

Dominique FERNANDEZ-POISSON est associée gérante du cabinet DFP Conseil. Diplômée de l'ESSEC, elle a occupé des postes d'encadrement dans des entreprises où elle a dirigé la fonction contrôle de gestion et dans des cabinets de conseil internationaux en stratégie et management. En 2005, elle fonde DFP Conseil pour répondre aux besoins d'accompagnement opérationnel des entreprises, dans les domaines du pilotage stratégique et du management de la performance. Sur ces sujets, elle intervient également dans des programmes de formation et a effectué plusieurs publications, dernièrement le livre cosigné avec D. Molho, *Tableaux de bords, outils de performance*, paru en 2009 (coll. « DFCG », Éditions d'Organisation).

Jean FIÉVEZ, ingénieur des arts et métiers, a consacré son activité au conseil dans le cabinet Les Ingénieurs associés, dont il prit la direction en 1973. Depuis l'origine, il y a développé la méthode UVA avec Robert Zaya et en 1998 a fondé l'association UVA dont il est président. Il a été membre de nombreux groupes de réflexion (AFGI, CEREDE, ECOSIP) et est coauteur de *La Méthode UVA, du contrôle de gestion à la maîtrise du profit* (Dunod, 1999) et a publié de nombreux articles dans des revues professionnelles sur la méthode UVA.

Pascal KEREBEL est consultant manager CEGOS en charge de l'offre contrôle interne-*risk management*-conformité. Il est auteur de deux ouvrages de références : *Contrôle interne embarqué* aux éditions Afnor et *Management des risques* aux Éditions d'Organisation. Il est également membre de la commission contrôle interne de la DFCG et a contribué de façon active à la production du cahier technique sur la maturité du contrôle interne. Il réalise de nombreuses missions de conseil opérationnel et de formation dans les domaines risques et conformité tous secteurs confondus : banque, assurance, industrie, secteur public.

Olivier DE LAGARDE est directeur adjoint de l'École nationale d'assurances. Docteur en sciences de gestion de l'université Paris-Dauphine, ancien élève de l'Institut d'études politiques de Paris, il commence sa carrière au Liban comme chef de projet au sein de l'Agence universitaire de la francophonie. De 2000 à 2005, il est consultant en stratégie auprès d'organismes d'assurance et de banques avant de devenir directeur général de l'Enass-AEA en 2005, puis directeur général délégué de l'Institut de formation de la profession de l'assurance en 2008. Au sein de l'École nationale d'assurances, il occupe les fonctions de directeur des études (2005-2008) puis de directeur adjoint (depuis 2008) auprès de François Ewald. Ses recherches portent sur le contrôle des risques et la régulation. Il est l'auteur de *Piloter par les risques, une nouvelle approche pour l'entreprise d'assurance* (Vuibert, 2005).

Caroline LAMBERT est docteur en sciences de gestion de l'université Paris-Dauphine et diplômée d'ESCP-Europe. Elle est professeur associé à HEC Paris. Ses travaux de recherche portent sur les rôles des contrôleurs de gestion, les systèmes de contrôle et la carrière des femmes dans les professions comptables. Ses recherches se veulent interdisciplinaires et s'appuient sur la sociologie et les théories sociales pour comprendre la rationalité organisationnelle, la mesure et la gestion de la performance. Elle a été chercheur invitée dans diverses institutions comme la Sloan School of Business, du MIT à Boston, MA, États-Unis, la Schulich School of Business, de York University à Toronto, Canada, ou la London School of Economics and Political Science. Membre de nombreuses associations académiques, elle a reçu plusieurs prix pour ses recherches, notamment le prix AFC-FNEGE 2006 de la meilleure thèse en comptabilité–contrôle–audit et le prix du meilleur article 2006 de la revue *Comptabilité–Contrôle–Audit*.

Gérald LECLERC est ingénieur de formation. Fondateur en 1970 de FAIRTEC, société d'ingénierie environnementale qu'il a dirigée jusqu'en 1998 et qui est maintenant filiale de SITA, leader européen du traitement des déchets. Actuellement vice-président de www.salveterra.fr, Association d'accompagnement des créateurs d'entreprises, il anime avec Jean-Jacques Pluchart le séminaire « Pilotage de projet » de master 1 à Paris-I Panthéon-Sorbonne, consacré à l'entrepreneuriat. Il est co-auteur de *Parole d'entrepreneur... Choisir son activité : les métiers de demain*.

Yves LEVANT est maître de conférences, habilité à diriger des recherches à l'université des sciences et technologies de Lille et professeur associé à SKEMA Business School. Il est membre du laboratoire de recherches : Univ. Lille Nord de France, LEM CNRS 8179/, LSMRC. Ses recherches portent sur le contrôle de gestion et plus particulièrement les méthodes de calcul de coûts. Ses travaux récents sont liés à la diffusion des innovations des outils du contrôle de gestion et à l'intérêt et aux pratiques de méthodes « nouvelles » de calcul de coûts. Outre sa

participation dans des ouvrages de contrôle de gestion, il a publié de nombreux articles dans des revues tant professionnelles qu'académiques, en France et à l'étranger.

Pascal LEVIEUX possède un diplôme d'État d'expertise comptable et un diplôme d'État de commissaires aux comptes. Il a démarré sa carrière de 1980 à 1990 comme auditeur, puis associé d'un cabinet lyonnais d'audit et conseils. De 1990 à 2006, il est associé, responsable du bureau de Lyon et membre du comité de direction de BDO Gendrot. Depuis 2007, il est associé du Groupe In Extenso, leader en France de l'expertise comptable, filiale spécialisée dans le conseil aux PME et PE du Groupe Deloitte. Il est en particulier responsable de la région Rhône-Alpes In Extenso. Il est également responsable national du marché « Associations – Économie Sociale » du Groupe In Extenso.

Hélène LÖNING est professeur associé au Groupe HEC, où elle exerce son métier d'enseignant-chercheur en comptabilité-contrôle de gestion depuis une vingtaine d'années. Elle enseigne dans tous les programmes, de la Grande École, où elle a longtemps été responsable des cours fondamentaux dans sa discipline, à la formation continue (HEC Executive Éducation), où elle co-dirige actuellement l'Executive mastère en Gestion financière. Elle encadre également des thèses de doctorat. Ses centres d'intérêt en recherche et publications sont variés mais tous focalisés autour du contrôle de gestion, et sa dimension organisationnelle, comportementale et sociale : outils de pilotage, pratiques budgétaires, dimension culturelle des outils de gestion, impact des outils de gestion et de contrôle sur l'apprentissage organisationnel et, plus récemment, relations client-fournisseur. Elle a effectué plusieurs longs séjours dans des universités étrangères, notamment à la London School of Economics et à la Leventhal School of Accounting de l'University of Southern California.

François MEYSSONNIER est professeur des Universités à l'institut d'économie et de management de Nantes – IAE où il dirige le master « Contrôle de gestion ». Ancien élève de l'ENS de Cachan, il a développé ses recherches dans le champ du pilotage de la performance des organisations et l'instrumentation de gestion. Il a réalisé un grand nombre de publications relativement aux méthodes de calcul et de gestion des coûts, aux tableaux de bords stratégiques, à l'impact de la technologie sur le métier du contrôleur de gestion et plus récemment sur la gestion conjointe du triplet coût-qualité-délai et sur le contrôle de gestion dans les activités de service. Ancien secrétaire général de l'Association francophone de comptabilité, il est l'actuel président du jury de l'agrégation d'économie et gestion et expert AERES.

Denis MOLHO est diplômé de Sciences Po Paris, MBA Columbia University et de l'Institut de haute finance. Il est actuellement consultant fondateur du cabinet

DMEuropean management qu'il a créé en 1997 avec deux associés. Denis Molho a partagé sa carrière entre des activités de conseil et des postes de direction financière et de contrôle de gestion. Denis Molho intervient, principalement, dans les domaines du pilotage stratégique, du contrôle de gestion et des systèmes d'information de gestion. Il aide notamment les entreprises à élaborer leur *business model* et à mettre entre en œuvre les systèmes d'information qui les supportent. Outre ses activités de conseil, il est formateur en contrôle de gestion et systèmes d'information au sein de plusieurs organismes et animateur de groupes de recherche sur les systèmes d'information au sein de la DFCG. Denis Molho est co-auteur avec Dominique Fernandez Poisson de l'ouvrage *Tableaux de bord, outils de performance* publié chez Eyrolles en 2009, coll. « DFCG ».

Anne-Catherine MOQUET est maître de conférences en sciences de gestion à l'IAE Gustave-Eiffel de l'université Paris-Est et membre de l'Institut de recherche en gestion (IRG). Elle est notamment l'auteur d'un ouvrage, *Le Contrôle sociétal*, tiré d'une thèse réalisée au sein du Centre de recherche européen en finances et en gestion (CREFIGE). Elle codirige avec Olivier Maurel le master « Management de la responsabilité sociale de l'entreprise » à l'IAE de l'université Paris-Est et intervient dans le master « Contrôle de gestion » de l'université Paris-Dauphine.

Damien MOUREY est maître de conférences à l'Institut d'administration des entreprises de Paris où il dirige les programmes « International MBA » et master « Administration des entreprises » (MAE) délocalisé à Pékin. Ses recherches portent sur l'étude des usages sociaux des chiffres lors d'interactions en face-à-face et, plus généralement, sur le contrôle des relations interfirmes. Son travail de thèse a reçu le prix de l'Association française de comptabilité en 2009. Diplômé de l'ESCP-Europe en 1994, il a exercé différentes responsabilités pendant dix ans en tant qu'analyste financier puis en tant que contrôleur de gestion chez Indosuez, Unilever et Carrefour. Avant de rejoindre l'université, il occupait le poste de directeur du développement des performances au sein de la direction européenne du *supply chain management* du groupe Carrefour.

Gérald NARO est professeur des Universités à l'institut des sciences de l'entreprise et du management (ISEM) de l'université Montpellier-I, où il dirige, avec ses collègues de l'IAE de Montpellier (université Montpellier-II), le master « Contrôle de gestion et nouveaux systèmes technologiques ». Directeur du groupe Finance, Comptabilité, Contrôle et Stratégie au sein de Montpellier Recherche Management, laboratoire de recherche en sciences de gestion des universités de Montpellier, il conduit des recherches dans le domaine du contrôle de gestion et de son rôle au sein des processus stratégiques et organisationnels. Il a réalisé un grand nombre de publications sur le thème des tableaux de bord straté-

giques de type *balanced scorecard*, ainsi que dans les champs du contrôle de gestion des organisations publiques et du pilotage du développement durable. Membre du conseil d'administration de l'Association francophone de comptabilité, il est actuellement chargé de mission auprès du président de l'université Montpellier-I, sur la mise en œuvre du contrôle de gestion.

Jean-Jacques PLUCHART est professeur des Universités, responsable du MBA de Paris-I Panthéon-Sorbonne. Il a exercé des fonctions de direction au sein d'un groupe pétrolier européen. Il est l'auteur ou le co-auteur d'une vingtaine d'ouvrages et d'une cinquantaine d'articles sur les problématiques économiques contemporaines.

Pierre RAGUIDEAU est directeur administratif et financier du groupe « Network Related Services », coté sur Euronext Paris, qui regroupe les filiales de conseil et de service en technologies informatiques d'Orange Business Services. Il a auparavant été directeur administratif et financier d'autres groupes de service, Devoteam (Euronext Paris segment C) et Consort NT (marché libre). Diplômé de Sciences Po Paris et titulaire d'un DEA en économie, Pierre Raguideau a occupé différents postes de management financier chez IBM avant d'exercer comme DAF chez des intégrateurs et éditeurs de logiciels comme Datapoint et le groupe Riva – Anker Systems. Il est également responsable de la commission contrôle de gestion au sein du comité scientifique de la DFCG.

Marc SALEZ, ancien DAF-DRH, DESS de droit et past maître de conférences associé en sciences de gestion, enseigne au sein du Groupe HEC ; il est également membre du bureau national de la DFCG. Depuis 1998, il dirige Assemblée gestion sociale et performance, cabinet certifié ISO9001-2008 dans les métiers de l'audit, conseil et formation en paie et management de la performance RH. Ancien codirecteur du M2 Contrôle de gestion sociale de l'université de Paris-Sud, il déploie depuis plus de 15 ans des missions d'audit paie, audit des processus RH, contrôle de gestion sociale (outils de reporting et de pilotage RH). Son approche pluridisciplinaire intègre les dimensions financières, organisationnelles, informatiques, juridiques, sociales et sociétales du management de la performance RH.

Alain SCHATT, professeur à l'IAE de Dijon, est l'auteur d'une cinquantaine d'articles, dans des revues académiques et professionnelles, portant notamment sur la gouvernance et la finance d'entreprise, l'information financière et l'audit. Il est cofondateur et secrétaire général de l'Association académique internationale de gouvernance et corédacteur en chef de la revue académique *Finance-Contrôle-Stratégie*.

Caroline SELMER est associé-manager à la CEGOS. Reconnue comme experte en contrôle de gestion et finance d'entreprise, elle accompagne les entreprises au

travers d'actions de formation et d'aide à la mise en place d'outils de gestion et de pilotage. Elle enseigne également en école de commerce. Elle a occupé précédemment divers postes d'encadrement en entreprises dans la fonction finance. Elle est l'auteur de plusieurs ouvrages dans le domaine finance-gestion, et est directeur d'ouvrage aux Éditions d'Organisation.

François-Xavier SIMON est diplômé de l'ESC Rouen. Il a plus de vingt ans d'expérience en entreprise. Directeur à la CEGOS des activités conseil et formation dans les domaines de la stratégie, de la finance et de la gestion, il manage une équipe de consultants. Auteur de très nombreux ouvrages, il occupe des responsabilités au sein d'associations (DFCG, revue *Échanges*, Académie des sciences et techniques comptables, prix Turgot, Conseil d'orientation de la déontologie des dirigeants salariés...).

Marion SOULEROT est enseignant-chercheur à l'École supérieure du commerce extérieur (ESCE) où elle enseigne le contrôle de gestion et la comptabilité. Elle est titulaire d'un doctorat de l'université Paris-Dauphine au sein de laquelle elle a été membre de DRM-CREFIGE pendant six ans. Ses travaux de recherche portent sur les implications des choix stratégiques sur le management et le contrôle de gestion. Elle s'intéresse plus particulièrement à la manière dont les managers résolvent le dilemme entre une exploitation efficiente des ressources et l'exploration de nouvelles opportunités. Elle s'intéresse également aux programmes d'amélioration de la performance ainsi qu'aux processus de planification stratégique dans des entreprises évoluant dans des environnements turbulents et hyperconcurrentiels. Elle est également membre de l'Association francophone de comptabilité et participe activement à des conférences internationales.

Samuel SPONEM est professeur visiteur à HEC Montréal. Ancien élève de l'École normale supérieure de Cachan et docteur de l'université Paris-Dauphine, il a été responsable de la préparation aux examens d'expertise comptable pour l'unité d'enseignement « Management et contrôle de gestion » à l'INTEC (Conservatoire national des arts et métiers). Ses travaux portent sur l'utilisation et la diffusion des dispositifs de contrôle et d'incitation. Il a publié sur ce thème des articles dans des revues académiques et professionnelles et a codirigé avec Anne Pezet le *Petit bréviaire des idées reçues en management* aux éditions La Découverte (2008).

Martine TRABELSI est diplômée de l'école supérieure de commerce de Reims. Elle a travaillé pendant plus de dix ans comme contrôleur de gestion dans différents groupes internationaux. Elle est aujourd'hui consultante à la CEGOS où elle est spécialisée dans le contrôle de gestion, les systèmes d'information et la finance. Elle a mené de nombreuses missions de conduite de projets et intervient

dans des actions de formation pour de grands groupes en comptabilité analytique, procédure budgétaire, gestion des investissements, tableaux de bord et finance. Elle conçoit des formations avec des formats mixtes : présentiel et modules e-learning. Elle est auteur de deux ouvrages parus chez Dunod dans la collection « Gestion-Finance » et a contribué à la rédaction d'un cahier technique DFCG sur le capital immatériel.

Bruno VIALON a effectué une carrière de douze années dans le groupe Mars Inc., au département Marketing-Ventes, Achats et Logistique. À ce titre, il a été l'un des pionniers en Europe des démarches collaboratives (ECR) avec la grande distribution, qu'il décide de rejoindre en créant, au sein du département *supply chain* de Carrefour, la direction des interfaces fournisseurs en France puis en Europe. Dans ce cadre, il a créé et animé pendant six ans une association Logistique et environnement, regroupant l'ensemble des acteurs de la *supply chain* de la grande distribution. Après sept ans passés chez Carrefour, il crée VB Conseil, un cabinet de conseil en optimisation de la *supply chain* et des achats, dont il est le gérant. Outre ses activités de conseil stratégique et opérationnel, il réalise également des formations orientées *supply chain* pour les entreprises et les organismes publics.

Sommaire

Les auteurs.....	V
Chapitre 1 – Trajectoire(s) d’une pratique et d’une profession.....	1
<i>Nicolas Berland, François-Xavier Simon</i>	
PARTIE 1 – Des coûts sous tension	15
Chapitre 2 – Les méthodes UVA® et TDABC.....	17
<i>Yves Levant, Jean Fiévez, Loïc Dachy</i>	
Chapitre 3 – La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion.....	35
<i>François Meyssonier, Dominique Fernandez-Poisson</i>	
Chapitre 4 – Programmes de réduction des coûts et contrôle de gestion	47
<i>Marion Soulerot, Martine Trabelsi</i>	
Chapitre 5 – Le contrôle de gestion socio-économique : convertir les coûts cachés en performance durable.....	63
<i>Laurent Cappelletti, Pascal Levieux</i>	
PARTIE 2 – Indicateurs financiers et non financiers.....	79
Chapitre 6 – L’évaluation des performances : la préférence des managers en faveur des indicateurs financiers.....	81
<i>Éric Cauvin, Xavier Bouin</i>	
Chapitre 7 – Création de valeur : mesures et mise en œuvre	91
<i>Alain Schatt, François-Xavier Simon</i>	
Chapitre 8 – Les outils de pilotage : de la mesure au management de la performance	107
<i>Hélène Löning, Caroline Selmer</i>	

PARTIE 3 – Les enjeux sociaux et sociétaux du contrôle de gestion 125

Chapitre 9 – Le contrôle de gestion sociale en quête de fondements théoriques et méthodologiques 127
Gérald Naro, Marc Salez

Chapitre 10 – Responsabilité sociale, reporting sociétal et contrôle de l'entreprise 145
Jean-Jacques Pluchart, Gérald Leclerc

Chapitre 11 – Le contrôleur de gestion, un *business partner* ? 157
Caroline Lambert, Samuel Sponem, Pierre Raguideau

PARTIE 4 – Les nouvelles frontières du contrôle de gestion.. 171

Chapitre 12 – Le contrôle des processus interorganisationnels : enjeux et spécificités 173
Damien Mourey, Bruno Viallon

Chapitre 13 – Le contrôle interne face au contrôle de gestion 193
Olivier de Lagarde, Pascal Kerebel

Chapitre 14 – L'émergence d'un nouveau modèle de management, une opportunité pour les multinationales européennes 217
Anne-Catherine Moquet, Francis Cuisinier

Chapitre 15 – Gérer sans budget : mythes et réalités 237
Nicolas Berland, Catherine Duban-Doyard

Chapitre 16 – Le rôle du contrôleur de gestion dans l'urbanisme des systèmes d'information et le pilotage des projets informatiques 253
Claire Ciampi et Olivier Baudry, Denis Molho

Bibliographie 273

Index 291

Les bibliographies correspondant à chaque chapitre sont données en fin d'ouvrage.

Chapitre 1

Trajectoire(s) d'une pratique et d'une profession

Avant d'entrer dans une discussion sur le contrôle de gestion, sur la place du contrôleur et sur l'évolution des outils qui alimentent cette pratique, il nous a semblé nécessaire de définir plus précisément l'objet dont il est question dans ce livre. Le contrôle de gestion est en effet un ensemble de pratiques paradoxales qui ne saurait se limiter à des outils ou à une profession au risque d'en présenter une vision trop caricaturale qui ne permet pas d'en saisir la richesse et le potentiel.

Le contrôle de gestion est une pratique multiforme dont le périmètre s'est beaucoup modifié avec le temps. Ces évolutions expliquent les changements que subit la profession de contrôleur de gestion. Cette introduction a donc pour but de cerner cette pratique et son devenir. Tout d'abord, dans une première partie, Nicolas Berland mettra en perspective historique et institutionnelle le contrôle de gestion afin de tenter de comprendre les tendances de fond qui le façonnent. Dans un second temps, François-Xavier Simon esquissera, au travers de récentes enquêtes réalisées auprès de professionnels, les évolutions perceptibles du métier et de la fonction. L'ensemble permettra alors de justifier les choix de thématiques qui ont été réalisés dans cet ouvrage.

MISE EN PERSPECTIVE HISTORIQUE ET INSTITUTIONNELLE DU CONTRÔLE DE GESTION

Le contrôle de gestion s'est développé tout au long du XX^e siècle avant de connaître une importante série de remises en cause à partir de la fin des années quatre-vingt. Plusieurs facteurs institutionnels semblent agir comme autant d'explications profondes de cette évolution et permettent de l'interpréter.

Le contrôle de gestion, technique managériale du XX^e siècle

Nous pouvons distinguer trois âges de la mise en place du contrôle de gestion dans les sociétés françaises depuis la fin du XIX^e siècle.

Le contrôle de gestion se met en place dans les entreprises à partir de la fin du XIX^e siècle. À cette époque, les entreprises imaginent des techniques de calcul de coûts (Nikitin, 1992) sous la pression d'une concurrence accrue qui nécessite de calculer des coûts au plus juste. À partir des années vingt, les démarches se formalisent. Le lieutenant-colonel Rimailho produit alors dans les années trente, sa méthode des sections homogènes dont l'usage est consacré dans le plan comptable de 1947 comme la méthode de référence en matière de coûts complets (Lemarchand, 1998). Légèrement en décalage, et sans doute sous la pression du taylorisme qui se met progressivement en place (Moutet, 1992), les entreprises développent des techniques de pilotage fondées sur les écarts. Les coûts standard se mettent en place progressivement (Zimnovitch, 1997). Après 1945, le *direct costing* est importé des États-Unis, *via* les missions de productivité, et accompagne la forte croissance de l'après-guerre.

À partir des années trente, les premières expériences de budgétisation et de contrôle budgétaire sont mises en place dans les entreprises françaises (Berland, 1999). Quelques grands noms (Alstom, Pechiney, Saint-Gobain, Le Printemps...) font partie des leaders. Mais ce n'est encore qu'à partir des années cinquante, et toujours sous l'impulsion des missions de productivité, que cette technique touche un plus grand nombre d'entreprises. De même, c'est à cette époque que les entreprises développent les premières expériences de tableaux de bord (Pezet, 2009). Ces tableaux de bord, ou plutôt ces statistiques comme on les appelle souvent à l'époque, sont loin d'être de simples extraits de données budgétaires, mais incorporent déjà largement des données opérationnelles.

Il est notable de constater que les techniques de contrôle de gestion sont mises en place avant l'apparition de la fonction même de contrôleur de gestion. Cette figure d'acteurs ne semble émerger dans les entreprises qu'à partir des années soixante, quand un ensemble cohérent de techniques s'est enfin imposé. Les années soixante sont également celles de l'apparition d'enseignements structurés de contrôle de gestion. Les auteurs de livres et d'articles sont de moins en moins des praticiens d'entreprises relatant leur expérience mais de plus en plus des « intellectuels » de la gestion qui constituent l'avant-garde d'une population d'académiques spécialistes du sujet. La figure du professeur de contrôle de gestion semble donc accompagner celle du praticien du contrôle. Sur ces deux premières périodes du contrôle de gestion, notons que, contrairement à une idée répandue, l'Europe en général et la France en particulier n'ont pas particulièrement été à la traîne des États-Unis comme le montrent les études historiques comparatives menées sur ce sujet.

Les années quatre-vingt semblent correspondre à une troisième étape du développement du contrôle de gestion. C'est l'informatisation croissante des entreprises, d'abord *via* de gros systèmes, puis grâce à l'explosion des PC et d'Excel et enfin, plus proche de nous des ERP qui contribue à modifier substantiellement

l'image du contrôleur (comme l'évoque très bien Pierre Raguideau dans le chapitre de cet ouvrage consacré à la figure du contrôleur de gestion). Cette évolution technologique libère le contrôleur d'un certain nombre de ses tâches et fait ainsi évoluer la fonction.

On retrouve des traces de cette évolution dans les deux définitions du contrôle de gestion données à vingt ans d'intervalle par Robert Anthony, professeur à Harvard et grand théoricien du contrôle. Si dans les années soixante (Bouquin, 2008), le contrôle de gestion est « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation », il devient dans les années quatre-vingt, « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation ». D'une fonction de vérification, on est passé à une fonction de pilotage.

De ce rapide survol historique du contrôle, sur lequel nous reviendrons plus bas, trois figures d'acteurs ressortent clairement :

- le manager est incontestablement le client du contrôle de gestion et la première figure d'acteur autour de laquelle se construit le contrôle. Comme en rendent compte les définitions d'Anthony et les premières années de l'histoire du contrôle de gestion, celui-ci peut très bien se passer de contrôleurs. Il lui reste un client ;
- le contrôleur, qui apparaît finalement assez tardivement, est un professionnel dont les missions changent au cours du temps et dont la nature se révèle au final assez précaire, dans la mesure où il peut être remplacé dans de nombreuses activités par des systèmes d'information automatisés ;
- le contrôlé est une figure d'acteur dont l'importance ne cesse de monter. En effet, celui-ci « subit » le contrôle. Le contrôle est tour à tour, selon les cas et les époques, un facteur d'*empowerment* ou de stress, de gain ou de perte de sens. L'actualité récente et la montée des problématiques des risques psychosociaux en entreprise apportent ainsi un éclairage différent sur le contrôle. Le contrôle est un instrument d'émancipation ou de domination selon la manière dont les managers l'utilisent.

L'âge des remises en cause

Les années quatre-vingt marquent l'intensification des critiques et remises en cause du contrôle de gestion. Celles-ci avaient commencé dès la fin des années soixante, avec par exemple le développement du *budget base zero*. Mais elles n'étaient que partielles et visaient à aménager les modes d'exercice du contrôle. Avec la publication d'ouvrages tels que *Le Prix de l'excellence* de Peters et Waterman en 1982, *Le But* de Goldratt et Cox en 1986, *The Relevance Lost* de Johnson et Kaplan en 1987 ou encore pour la France de *L'Économiste et le Manager* de

Lorino en 1987 ce sont des critiques plus fondamentales qui se font jour. Certains comme Peters et Waterman vont jusqu'à suggérer que le contrôle de gestion ne sert à rien, d'autres montrent qu'il est facteur de dérives.

Les praticiens et théoriciens du contrôle ont alors réagi et les années quatre-vingt-dix et deux mille seront particulièrement riches de propositions qui, si elles ne sont pas toujours nouvelles, ont toutefois le mérite de questionner les fondamentaux du contrôle. Plusieurs innovations ou courants de réflexion sont venus alimenter ce renouveau et se retrouvent mis en perspective dans cet ouvrage :

- le développement de l'ABC/ABM (*activity-based costing* et *activity-based management*) a permis de revisiter les conditions de production de coûts pertinents ;
- l'*economic value added* (EVA) et, plus largement, toutes les réflexions autour de la création de valeur ont permis de focaliser le contrôle de gestion sur des finalités qui avaient peut-être été perdues de vue ;
- le *balanced scorecard* (BSC) n'a pas proposé une révolution des tableaux de bord, sauf peut-être aux États-Unis. En revanche, il est venu opportunément nous rappeler que le contrôle de gestion est l'une des dimensions essentielles du management stratégique et qu'il permet d'en assurer la déclinaison ;
- enfin, la gestion sans budget montre – il semble que ce soit encore nécessaire – que les outils du contrôle peuvent se bureaucratiser et qu'il est parfois nécessaire de questionner la lourdeur des processus mis en place dans les entreprises.

D'autres enjeux transversaux sont venus modifier les pratiques de contrôle. Les développements informatiques ont explosé durant les années quatre-vingt et ont modifié eux aussi en profondeur les pratiques de contrôle. La mise en place de Progiform par la DFCG a accompagné ces évolutions. Enfin, la mondialisation et le développement des préoccupations de développement durable par les entreprises ont permis de rendre encore plus passionnantes les pratiques du contrôle. Langage commun aux membres de l'entreprise, il a fallu adapter cet esperanto afin qu'il reçoive la même compréhension dans différentes cultures (la langue neutre des chiffres ne fait pas tout) et qu'il parle à l'ensemble des parties prenantes, là aussi parfois assez éloignées de la culture de l'entreprise.

Ce sont ces remises en cause et ces nouveaux enjeux qui ont servi de trame pour la construction de ce livre.

Quelques facteurs institutionnels expliquant l'évolution de la fonction contrôle de gestion

Derrière ces évolutions, des forces structurantes d'envergure, que je nommerai facteurs institutionnels, agissent et permettent d'expliquer telles ou telles évolutions et de mieux comprendre les futurs possibles du contrôle.

Taille de l'entreprise et coûts de transaction

Comme l'ont montré des auteurs comme Johnson ou Chandler, le contrôle de gestion est le fruit des difficultés de contrôle qu'ont rencontré les entreprises au fur et à mesure qu'elles poursuivaient leur développement. Afin de minimiser les coûts de transaction (Williamson, 1975) associés à la production de biens et services, les échanges se sont intégrés dans des formes structurelles de plus en plus élaborées où les mécanismes de coordination du marché ont été remplacés par une coordination managériale. Le contrôle de gestion garde encore des traces de cette évolution aujourd'hui. Ainsi, l'expression « prix de revient » décrit les pratiques d'une époque où les marchandises faisaient l'objet d'échanges entre des producteurs indépendants qui assuraient chacun de leur côté certaines étapes de la chaîne de valeur. Dès que ces étapes ont été intégrées, il est devenu plus judicieux de parler de coûts de revient, le marché ayant alors disparu. Les entreprises ayant supplanté le marché comme forme de coordination efficace, elles se sont trouvées ensuite confrontées à la complexité issue de leur taille de plus en plus importante (Chandler, 1962, 1977). Elles ont alors développé des outils et des formes de structurations facilitant cette coordination. De là sont nés le contrôle budgétaire, les tableaux de bord, les prix de cession internes, la forme multidivisionnelle...

Or nous assistons depuis quelques années à des évolutions contrastées où les entreprises se replient sur leur cœur de métier. Ces évolutions se résolvent en *outsourcing* et externalisation des fonctions support (facturation, GRH, informatique...) ou dans des modèles où les activités de production sont elles aussi externalisées (la fameuse entreprise sans usine popularisée en France par Alcatel). Le marché semble redevenir un mode de coordination plus efficace que la structure hiérarchique pour faire fonctionner les entreprises. Cela impacte alors le contrôle de gestion dans la mesure où les pratiques doivent se réorienter vers une maîtrise de la chaîne de valeur, non seulement interne mais aussi externe. Le contrôle des relations clients-fournisseurs devient alors la nouvelle frontière du contrôle de gestion.

Formes structurelles et coordination

Le contrôle de gestion s'est mis en place dans le cadre de structures hiérarchiques verticales, cloisonnant les activités. Ce sont des formes classiques que nous connaissons bien aujourd'hui, qu'elles soient fonctionnelles, divisionnelles ou matricielles. Le modèle de gestion sous-jacent est emprunté au modèle militaire et s'est révélé particulièrement efficace dans un contexte où le niveau de connaissances en management des acteurs impliqués était, avant les années soixante-dix, assez faible. Ce modèle ne semble plus valide aujourd'hui sous la pression d'au moins deux phénomènes : l'augmentation du niveau d'éducation des cadres de l'entreprise qui les pousse à demander plus d'autonomie, d'une part, et de la

recherche d'une optimisation globale de la chaîne de valeur qui pousse les entreprises à développer des logiques de gestion transversales, fondées sur les processus, d'autre part.

L'augmentation générale du niveau d'éducation produit des managers à la recherche d'autonomie accrue et capables de composer avec des modèles toujours mouvants et ambigus. Or le contrôle de gestion, dans ses versions les plus traditionnelles tend parfois à rigidifier l'organisation et à imposer le respect de la norme comme seul impératif de conduite. Le développement de formes structurales en réseaux, faisant place au mouvement perpétuel et à la recomposition des offres autour des demandes changeantes et des progrès technologiques, nécessite un contrôle de gestion refondé capable d'articuler des enjeux globaux et mondiaux, d'une part, et des défis locaux et régionaux, d'autre part. Le contrôle n'est plus mis au service du maintien de la structure mais de sa recomposition permanente en aidant à faire émerger les stratégies des multiples initiatives de terrain.

La remise en cause des structures verticales s'est essentiellement faite au début des années quatre-vingt-dix sous l'impulsion de l'ABM, des démarches de qualité totale et plus largement du *reengineering*. La recomposition de l'entreprise autour de ses processus centraux et leur optimisation nécessitent alors d'être capable d'arbitrer sur les différents niveaux de performance aux différentes étapes de la chaîne de valeur. L'optimisation locale obtenue dans les anciens centres de responsabilité ne conduisait pas forcément à un optimum global. C'est ce dernier qui est recherché par des managers et des contrôleurs capables d'optimiser un système globalement.

Pour autant, ce double mouvement d'émancipation entre en contradiction avec le développement des ERP qui conduit à une centralisation accrue des centres de décision. L'information devenant disponible, même à des milliers de kilomètres de distance, il devient tentant pour de nombreux managers de décider à distance et de centraliser davantage le fonctionnement de l'entreprise. L'information produite est toutefois très normalisée et il reste à prouver qu'elle permet un pilotage local fin et efficace.

Dématérialisation de la production

Dans le cadre du développement de sociétés tournées vers l'économie de la connaissance, les fonctions de production sont, à tort ou à raison, de plus en plus délocalisées dans des pays à bas coûts de main-d'œuvre. De fait, les entreprises occidentales restent focalisées sur des activités à haute valeur ajoutée (recherche, développement, innovation, gestion de la relation client...) pour lesquelles le contrôle de gestion n'a pas été conçu à l'origine. Comme nous l'avons déjà rappelé, le contrôle de gestion s'est développé dans le cadre d'entreprises tayloriennes où les tâches étaient fortement standardisées et analysables. Or le contrôle d'activités discrétionnaires, pour lesquelles il n'est pas facile d'établir une relation stricte entre les moyens mis en œuvre

et les résultats obtenus, voire pour lesquelles la mesure de la performance est difficile car bien souvent immatérielle, pousse le contrôle de gestion dans ses retranchements. Le contrôle de gestion de la recherche, des actions marketing, le développement d'actions qualité sont les nouveaux enjeux du contrôle de gestion.

Il est intéressant de noter que ces nouveaux enjeux se posent également dans de nouveaux secteurs dans lesquels le contrôle de gestion tente de s'imposer comme dans le domaine public, l'hôpital et plus généralement tout le tiers secteur (ONG, activités culturelles...). La mise en place du contrôle n'y va pas de soi comme le montrent les difficultés rencontrées par les acteurs qui ont la charge d'y développer le contrôle de gestion. Paradoxalement, il y a sans doute ici des points de convergence entre des questionnements assez voisins.

RÉFLEXIONS AUTOUR DE QUELQUES ENQUÊTES SUR LE DEVENIR DU CONTRÔLE DE GESTION

La fonction, les rôles et missions du contrôle de gestion et du contrôleur de gestion sont parmi les métiers de l'entreprise ceux dont les contours sont les plus étonnants par leur diversité et volatilité. Cette fonction clef de l'entreprise, jusque très récemment, ne faisait l'objet d'aucun cursus de formation professionnalisant. Le métier s'apprend sur le terrain. Les profils des contrôleurs de gestion et leur recrutement sont de nature très différente : écoles d'ingénieurs, universités, école de commerce, formation comptable, expérience professionnelle plus ou moins développée... L'évolution de l'environnement économique contribue également à modifier les champs d'action du contrôle de gestion : globalisation et mondialisation, crises économiques et financières, révolutions technologiques, émergences des NTIC, enjeux éthiques et prise de conscience de servir les trois *bottom-line* : Profit, People et Planet...

L'évolution de la réglementation a également impacté le métier : loi de sécurité financière, SOX, 8^e Directive, Bâle-2, Solvency-2, Target, loi de modernisation de l'économie, gouvernance d'entreprise, normes comptables (IAS/IFRS), politiques environnementales.

Aussi depuis de nombreuses années les évolutions du métier sont influencées et rythmées par la mise en place et l'adaptation permanente d'outils et démarches (tableurs, outils multidimensionnels, outils décisionnels, EIS SIAD et autres Datawarehouse, PGI/ERP, CRM, passage à l'an 2000, passage à l'euro, EVATM ROCE, *free cash flow* et autres déclinaisons de la création de valeur, ABC ABM et BSC, normes IAS/IFRS...). Dans ce contexte en forte mouvance, il n'est pas étonnant que de nombreuses enquêtes se multiplient depuis quelques années pour mieux comprendre les évolutions du métier et comprendre les fondamentaux sur lesquels doit s'appuyer le métier du contrôleur de gestion.

Le contrôleur, accompagnateur du progrès

En 2006, une enquête de Xavier Durand, professeur, Essca Angers, pôle finance, analysait ce que les managers perçoivent et attendent du contrôleur de gestion. Sur le terrain, les contrôleurs de gestion (en milieu industriel) ressortent avec « une image bien meilleure que ne le pensent les contrôleurs ». L'analyse des attentes des managers amène l'auteur à conclure qu'il faut « envisager sous un angle différent le rôle et la place du contrôleur de gestion en entreprise, perçu désormais comme un "accompagnateur du progrès" » (Bouin et Simon, 2004, 321). Xavier Durand poursuit :

« En tout cas, ces résultats nous amènent, nous les enseignants, à nous interroger sur la manière dont nous devrions former, dans les grandes écoles et à l'université, les futurs collaborateurs de direction financière ou de direction du contrôle de gestion : dans un avenir proche, il nous faudra certainement veiller à inclure de manière plus systématique dans nos cursus de spécialisation en contrôle de gestion des modules de formation spécifiques aux relations interpersonnelles, à la psychosociologie ou à la pédagogie. »

L'évolution des missions du contrôle de gestion

Le cabinet Ernst & Young a mené en 2006-2007 une enquête intitulée : « Le contrôle de gestion : changer pour répondre aux enjeux de l'entreprise ». Ce rapport dresse les contours d'un « nouveau visage du contrôle de gestion » en faisant ressortir un positionnement plus stratégique (planification, appui aux prises de décision de la DG et des directions opérationnelles...) mais des missions encore très orientées vers la production de données (suivi de résultats, production de données, processus budgétaire et planification...). Les contrôleurs de gestion sont présentés comme de « véritables interfaces entre les différents métiers, la finance et le management. Ils s'éloignent de l'image de spécialistes des chiffres pour rejoindre un positionnement central, aux côtés du management afin d'éclairer les décisions et d'accompagner la stratégie de l'entreprise. »

En matière de *reporting*, « globalement, l'axe financier reste le plus suivi (87 %) par les équipes du contrôle de gestion et leur direction générale ». L'enquête révèle que des indicateurs tels que le BFR (besoin en fonds de roulement) n'est suivi que par 69 % des entreprises sondées. L'explication donnée étant que « certaines entreprises ne semblent pas se focaliser sur ce sujet tant qu'elles ne rencontrent pas de réels problèmes de trésorerie ». Ce point semble confirmé par les récentes analyses menées par l'AMF (Autorité des marchés financiers) auprès des entreprises dans le cadre des dispositifs de contrôle interne. En effet, il ressortirait que très rares sont les groupes qui ont prévu de cartographier et suivre le risque de trésorerie.

La mesure de la performance au travers d'indicateurs strictement financiers risque en effet de conduire à une focalisation sur le court terme potentiellement synonyme de destruction de valeur pour l'entreprise. Certaines tendances vitales pour l'entreprise ne se traduisent pas directement dans les indicateurs financiers : innovation dans les sociétés dont le portefeuille produits évolue rapidement, RH dans les sociétés de services... L'étude, en soulignant le suivi très relatif de la plupart de ces indicateurs « non financiers » (innovation à 25 %, RH à 66 %...), montre les marges de progression importantes pour les acteurs du contrôle gestion.

Sans surprise, les arrêtés comptables (92 %) et la comptabilité analytique (91 %) constituent les premières sources d'information de pilotage utilisées dans les entreprises. Par ailleurs, on peut constater que les entreprises ont investi dans les couches basses de leur système d'information, soit à 65 % dans les ERP ou progiciel de gestion intégré.

Les outils de *business intelligence* (BI), qui permettent d'améliorer la collecte, l'analyse et la restitution des informations, restent quant à eux encore peu utilisés puisque 50 % des entreprises ne prévoient pas de les mettre en place.

Également pour le processus budgétaire, il apparaît que « 74 % des entreprises utilisent toujours un tableur ou du papier ».

Enfin, les outils de consolidation : quand une entreprise sur deux dispose de ces outils, elles sont 45 % à y recourir pour leur reporting contrôle de gestion.

Ces résultats font clairement apparaître que les contrôleurs de gestion passent encore beaucoup de temps à rechercher les données et à compiler des informations.

Selon cette enquête :

« Le plus souvent (63 %), le service de contrôle de gestion est centralisé et, de ce fait, attaché au directeur administratif et financier (68 %). Quand les entreprises possèdent des filiales, le contrôle de gestion est décentralisé dans 9 % des cas et se trouve, lui aussi, rattaché au directeur administratif et financier (34 %).

Actuellement, le contrôle de gestion met en avant l'appréhension des métiers et processus de l'entreprise (73 %), puis la maîtrise des systèmes d'information (72 %) et seulement en troisième position le profil de compétence financière (63 %).

Dans une projection à cinq ans, l'ordre des priorités resterait le même. »

Au cœur des enjeux de l'entreprise, le contrôleur de gestion doit assumer trois rôles : être partenaire, acteur et contributeur. Il se place d'abord en véritable partenaire de l'optimisation constante de la fonction financière, notamment en termes de qualité, délais et coûts d'obtention de l'information. Il contribue par ailleurs à la gouvernance et à la transparence tout en améliorant le contrôle interne. Véritable acteur dans l'entreprise, il représente un pivot essentiel pour le management : par son apport, ses compétences, sa vision globale des éléments nécessaires à un pilotage efficace, il fournit des informations de qualité aux managers et participe aux décisions de l'entreprise.

Fort de cette évolution souhaitée, le contrôleur de gestion peut se positionner dans une approche plus dynamique axée sur les objectifs suivants :

- se focaliser sur l'essentiel en procurant les informations et indicateurs clés ainsi que des contrôles substantiels ;
- gérer des compétences multiples : métiers, finance, animation, communication... ;
- renforcer ses liens avec les opérationnels ;
- trouver le bon équilibre entre compréhension du passé et analyse prospective ;
- développer sa capacité de jugement et son propre engagement personnel au sein des entités de l'entreprise.

Le contrôle de gestion pourra alors mieux occuper ce rôle primordial de copilote auprès des directions opérationnelles et de la direction générale.

Des champs d'intervention élargis

Une étude a été réalisée en partenariat par la DFCG et le cabinet BearingPoint au premier semestre 2008 à l'aide d'un questionnaire rempli par trois cent cinquante entreprises, puis complétée par une trentaine d'interviews au sein de groupes industriels et de services. Elle confirme en grande partie les évolutions relevées par le groupe de travail « Le contrôle de gestion : ses évolutions » du comité Jacques-Cœur de la DFCG Île-de-France.

Ces évolutions font ressortir deux points mettant en avant l'évolution des champs d'intervention du contrôle de gestion :

- l'émergence d'une fonction qui, consciente que « trop de contrôle tue le contrôle », doit aider à « rationaliser et coordonner les fonctions de contrôle ». Ces dernières années ont vu l'accumulation de différentes fonctions contribuant au contrôle global des opérations de l'entreprise : contrôle de gestion, contrôle interne, contrôle qualité, contrôle des risques, contrôle des processus, audit, inspection... » ;
- la nécessité d'« élargir le contrôle de gestion aux actifs immatériels. La gestion de l'immatériel n'a rien d'un gadget : l'immatériel est à la source de bénéfices très matériels... L'importance de l'apport de ces actifs n'est pas une découverte, non plus que leur gestion : l'image et la marque, le nombre et la fidélité des clients, les brevets et la maîtrise des technologies, la compétence et la motivation du personnel, etc. Le champ du contrôle de gestion classique une fois correctement couvert, il devient essentiel de se préoccuper de la façon dont les responsables rentabilisent et valorisent les actifs immatériels qui leur sont confiés. Les méthodes et outils de contrôle de gestion permettant de le faire sont en émergence ».

L'enquête récente université Paris-Dauphine-WHU, université allemande en partenariat avec la DFCG, présentait les résultats d'une enquête franco-allemande confirmant l'évolution constatée et renforcée entre contrôle de gestion et stratégie, intitulant sa conférence présentée le 15 décembre 2008 dans le cadre de Financium, qui accueillait le congrès mondial des directeurs financiers : « Contrôle de gestion et stratégie : une liaison prometteuse ».

Peu auparavant, lors de l'université d'été de l'ESC Rouen le 12 septembre 2008, aux côtés de Francis Cuisiner, pilote d'une table ronde sur le pilotage de la performance globale et diversité culturelle, nous rappelions, dans cet environnement économique mondialisé et globalisé, en vue d'optimiser la performance globale des entreprises, la nécessité d'intégrer les composantes du management de la diversité dans nos comportements.

Regards croisés sur les pratiques internationales

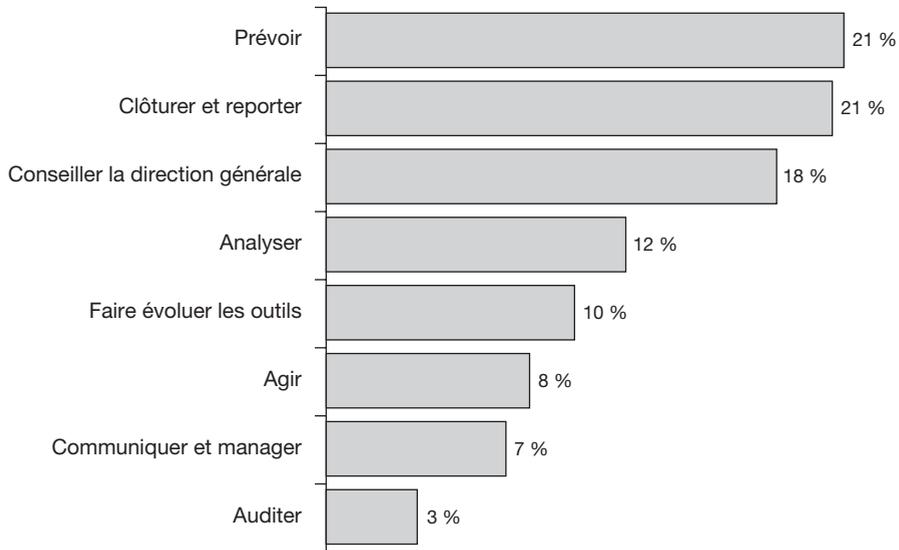
À l'initiative de François-Xavier Simon, l'enquête internationale, menée au cours de l'année 2009 par la Cegos en partenariat avec la DFCG et la collaboration de neuf pays (Allemagne, Autriche, Belgique, États-Unis, France, Italie, Japon, Philippines et Royaume-Uni) avec le soutien de leurs associations, a permis de donner une vision globale de la fonction « contrôle de gestion », en termes de compétences et organisation, pour comprendre comment elle se prépare à affronter l'avenir. Comme il est écrit dans le rapport :

« Les missions des contrôleurs de gestion ont été impactées. On attend désormais d'eux qu'ils :

- expliquent à chaque niveau de la société la complexité croissante de l'activité de l'entreprise, due à l'internationalisation, l'accélération des flux, la dématérialisation des échanges, la segmentation toujours plus poussée des marchés... ;
- accompagnent les changements organisationnels permanents ;
- aident les différents acteurs (à tous les niveaux de management) à identifier les menaces et les opportunités pour anticiper les problématiques grâce à leur connaissance des processus et des activités, ainsi qu'à leurs compétences financières ;
- soient garants de la fiabilité des informations et de leur transmission ;
- s'impliquent dans des missions de contrôle interne et de processus de management des risques (partage des bonnes pratiques et respect des procédures) ;
- agissent en tant que *business partner* de confiance.

Les activités traditionnelles de production de chiffres (*reporting* et budget) représentent les activités citées les plus fréquemment, en général 41,5 %, un peu moins cependant dans l'administration générale qui consacre 17,8 % de son temps à faire évoluer les outils...

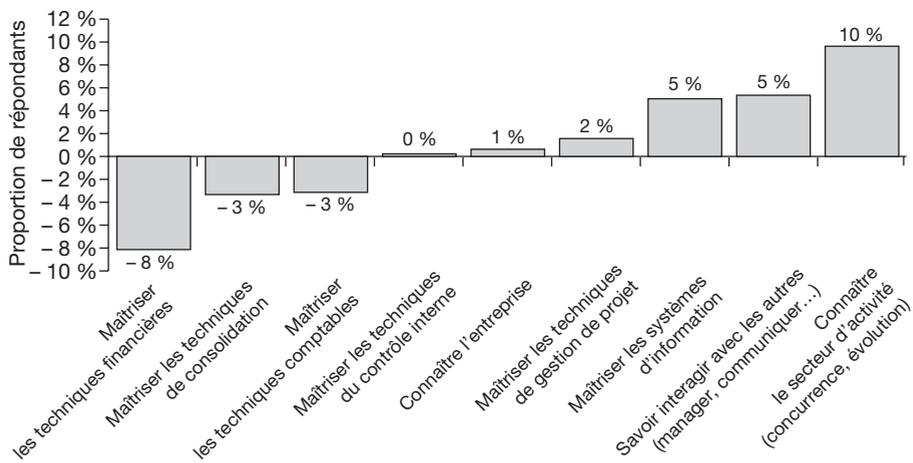
Figure 1.1 – Répartition des activités



Source : enquête internationale Cegos/DFCG 2010

Planifier, reporter, (re-)agir et améliorer font partie de leurs missions quotidiennes... ce qui suppose qu'ils aient non seulement des compétences professionnelles en « contrôle de gestion » mais aussi des aptitudes comportementales et managériales (compétences en communication, en organisation de l'information, en management du changement et en management multiculturel...).

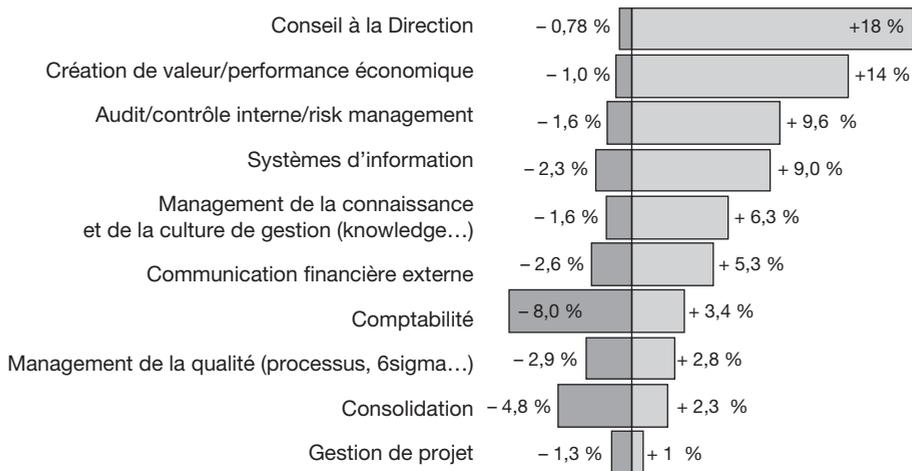
Figure 1.2 – Importance relative des compétences par rapport à leur maîtrise



Source : enquête internationale Cegos/DFCG 2010

En termes de compétences, savoir interagir avec les autres et connaître l'entreprise arrivent en tête juste devant la maîtrise des systèmes d'information. L'enquête fait apparaître que leur niveau de maîtrise reste un point de progrès important pour les contrôleurs de gestion.

Figure 1.3 – Les principales évolutions des missions des contrôleurs de gestion, en plus ou en moins, en pourcentage de citations



Source : enquête internationale Cegos/DFCG 2010

Enfin, selon cette enquête, le « conseil vers la direction » et la recherche de « création de valeur » seront les missions priorisées dans les prochaines années par une grande majorité des contrôleurs de gestion (50 % à 65 % des citations).

De l'ensemble de ces études, au regard de nos missions et observations des pratiques chez nos clients, il ressort que :

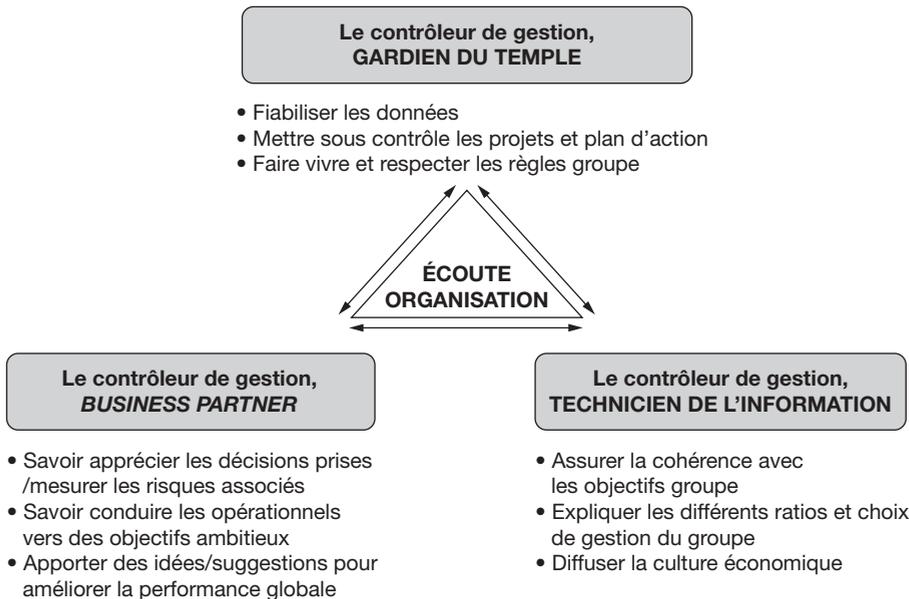
- le rôle des contrôleurs de gestion a fortement évolué durant les quelques années passées et s'est étendu, augmentant son champ d'influence ;
- globalement, il se dessine un métier passionnant se déclinant autour de trois axes aux valences fort différentes suivant chaque entreprise, organisation, culture : producteur/communicateur de chiffres fiables, ce technicien du chiffre aussi appelé *bean counter* ou *data cruncher*, *business partner* ou copilote et gardien du temple.

Cette vision du métier du contrôle de gestion a été développée par Henri Poupard-Lafarge, directeur financier, Alstom lors d'un entretien mené par Dominique Chesneau et François-Xavier Simon paru dans la revue *Échanges* en 2008 :

« Ces trois axes s'appliquent à la plupart des managers financiers. Le contrôleur de gestion de projet va devoir communiquer l'information financière (comptabilité par projet et par site) à la fois au responsable du projet et à la hiérarchie centrale. La consolidation est faite par site au sein duquel les contrôleurs de gestion extraient les tranches de matrice afin de réconcilier tranches et projets. Gardien du temple : les processus et procédures d'achats, de ségrégation des tâches, de gestion des appels d'offres doivent être respectés.

Business Partner : lors des revues de projets, quand risques et opportunités sont évoqués, il faut donner son point de vue comme membre de l'équipe projet et spécialiste accompagnant et conseillant le responsable de projet sur les questions de conformité, reporting, prix de transfert... »

Figure 1.4 – Les trois axes du métier de contrôleur de gestion



Source : enquête internationale Cegos/DFCG 2010

Ainsi plus concrètement, au sein du groupe Alstom :

- *gardien du temple* : le rôle du contrôleur de gestion au sein des équipes est de rappeler les règles et les process, au même titre que le DAF au sein du Comex est là pour rappeler les règles communes.
Par exemple, dans le groupe Alstom, le contrôleur de gestion doit valider toutes les réponses du questionnaire du contrôle interne. Le *process owner* remplit le questionnaire de maturité du contrôle interne et le contrôleur de gestion valide les questions ;
- *business partner* : il faut distinguer les contrôleurs de gestion industriels et contrôleurs de gestion projets : pour le contrôleur de gestion industriel, sont clés le suivi des stocks et la comptabilité analytique. Quant au contrôleur de gestion projet sa mission doit encore le rendre plus proche d'un chef de projet par une posture de recherche de solution et une approche consistant à faire émerger les opportunités. »

Nicolas Berland, professeur à l'université Paris-Dauphine
François-Xavier Simon, directeur du pôle conseil et formation comptabilité finance gestion, Cegos.