

INTRODUCTION

Pourquoi une fonction contrôle de gestion ?

On constate une mutation profonde au cours des 30 dernières années dans l'environnement et la pratique des entreprises, autour de deux points centraux :

- La déréglementation et la libéralisation des marchés.
- Le développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) ainsi que la digitalisation.

La déréglementation et la libéralisation des marchés entraînent quatre conséquences qui peuvent être mises en avant :

- Des marchés toujours plus vastes et élargis.
- Des clients toujours mieux informés et plus exigeants.
- Une concurrence exacerbée.
- Une incertitude plus élevée.

Constat : Il en découle un risque économique et opérationnel plus élevé qui entraîne la nécessité de contrôler davantage l'environnement de l'entreprise et le risque d'exploitation courant de l'entreprise.

Il est donc nécessaire de mettre en place plusieurs points de vigilance portant sur :

- L'interaction de l'entreprise avec son environnement doit entraîner une volonté d'adaptation quasi immédiate.
- L'identification et la satisfaction immédiate des besoins et attentes du client (entreprise orientée « Client »).

- La gestion des partenariats multiples avec les concurrents, fournisseurs, clients..., qui peuvent donner lieu à intégration ou alliances.
- La prise en compte de l'immatériel comme principal actif de l'entreprise (savoirs, connaissances, etc.).

Pour conclure, une question centrale se pose : l'allocation des ressources et les résultats sont-ils conformes aux objectifs de l'organisation ?

Comment peut-on définir le contrôle de gestion ?

C'est la fonction détenant l'expertise du pilotage :

- Tous les acteurs de l'entreprise doivent gérer la qualité de leurs prestations, ce qui n'empêche pas l'existence des responsables qualité.
- De la même manière tous les managers doivent être gestionnaires, responsables de leur budget et de leurs performances, ce qui n'empêche pas l'existence des experts de la gestion et du pilotage que sont censés être les contrôleurs de gestion.

Les contrôleurs de gestion sont des spécialistes des systèmes de **gestion et de pilotage**.

Deux définitions aux contours différents peuvent cependant être énoncées.

Le contrôle de gestion procédant d'une vision « comptable » :

- C'est l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise.
- Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, si besoin, inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées.
- Il s'agit d'une vision quantitative.

Le contrôle de gestion procédant d'une vision « stratégique » :

- Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies¹.
- **Il s'agit d'une vision quantitative et qualitative.**

1. Antony R., Planning and Control Systems, 1965.

Quels sont les grands domaines et activités du contrôle de gestion ?

Les grands domaines du contrôle de gestion s'articulent autour des deux grandes approches :

- **L'approche quantitative doit permettre de répondre à la question suivante : Quelle est la performance de la structure ?** Pour ce faire, l'analyse de la performance nécessitera de connaître les différentes analyses de coûts et, à partir de là, le calcul des résultats. Les jugements qui pourront être portés devront mettre en perspective ce qui a été dégagé par l'activité et les moyens qui ont été engagés pour y parvenir.
- **L'approche qualitative doit permettre de répondre à la question suivante : Les différentes actions des managers sont-elles au service de la stratégie de l'entreprise ?** Les éléments comportementaux seront ici essentiels, le contrôle de gestion sera « la cheville ouvrière » du dialogue de gestion entre les différents responsables dans l'entreprise. Aussi bien le dialogue horizontal (entre les responsables de service) que le dialogue vertical (dans le cadre du pilotage de projet).

Quelles sont les différentes activités identifiables ? À l'intérieur des deux domaines ci-dessus, les activités de la fonction tourneront autour de deux préoccupations :

- Être force de proposition pour améliorer la pertinence du pilotage et de la prise de décision des managers.
- Être l'expert technique des coûts et des résultats et de manière générale de toute décision nécessitant un calcul économique.

Concrètement, améliorer la pertinence du pilotage et de la prise de décision des managers recouvre les activités suivantes :

- Traduire les objectifs stratégiques de l'entreprise en indicateurs lisibles permettant d'apprécier la performance des différents acteurs.
- Contribuer au dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité et mettre en place les différents outils permettant de réaliser les prévisions budgétaires et d'assurer l'analyse de la réalisation de celles-ci.
- Mettre en place un système de tableaux de bord et d'indicateurs permettant aux différents responsables d'apprécier à la fois leur performance et la pertinence de leur pilotage.
- Être le garant des procédures de contrôle : c'est-à-dire montrer qu'elles s'appliquent à tout le monde.

Concrètement, être expert technique recouvre les activités suivantes :

- Analyser des coûts par produit et par activité.
- Calculer les résultats pertinents.
- Réaliser des comparaisons de performance entre les différentes unités afin de mettre en avant les bonnes pratiques.
- En externe, assurer la veille avec les concurrents afin de « challenger » les équipes par rapport à l'environnement concurrentiel.
- Définir les profils à recruter dans une logique de développement des compétences liée à la fonction contrôle de gestion.

Quels sont les enjeux de la profession dans les années à venir ?

Les enjeux de la production d'information

Un constat s'impose : les indicateurs se multiplient. Par voie de conséquence les contrôleurs de gestion doivent produire de plus en plus d'informations. Cette inflation provient notamment des nouvelles obligations d'informations sur la RSE (responsabilité sociale et environnementale) des entreprises, le risque étant de transformer les contrôleurs de gestion en de simples producteurs de chiffres. Il est possible de supprimer des indicateurs mais souvent cette suppression déclenche des protestations... même si l'indicateur était peu regardé.

Les enjeux d'amélioration du système de pilotage

Souvent les outils dont disposent les contrôleurs de gestion ne sont pas suffisamment intégrés et les capacités d'investigation sont trop limitées. Les contrôleurs doivent vendre à leur direction générale l'acquisition de systèmes plus performants si nécessaire afin d'améliorer la pertinence de leurs outils de pilotage.

Les enjeux en termes de compétences

Les contrôleurs de gestion doivent développer leurs compétences. Par exemple, il faut répondre aux défis présentés par le développement du Cloud ou du Big Data afin de posséder les compétences nécessaires pour faire des propositions dans ces domaines techniques devenus essentiels pour la fonction. Les contrôleurs de gestion deviennent multi-compétence, capables de dialoguer avec tous les interlocuteurs dans l'entreprise.

Conclusion : le profil du contrôleur de gestion de demain sera celui d'un accompagnateur qui formera, coachera, aidera les managers ; il leur fournira un éclairage économique à travers la compréhension des leviers opérationnels susceptibles de générer des conséquences économiques positives pour l'entreprise et ceux qui le sont moins et les financiers qui existent au sein de l'entreprise ; il les formera et les conseillera dans le choix de leurs orientations que ce soit au niveau du développement de leur périmètre ou de la réduction des coûts à y réaliser.

Le nouveau contrôleur de gestion sera davantage un *business partner*, proche de l'opérationnel et des managers, soutenu par un système d'information performant lui permettant de piloter sa fonction au plus près des demandes du terrain et de celles de la direction générale.

Quels sont les différents types de contrôle de gestion ?

Il existe de multiples facettes :

- Contrôle de gestion type « holding » : orientation exclusivement comptable et financière, focalisée sur le reporting de rentabilité des unités ou des filiales.
- Contrôle de gestion opérationnel : orienté vers la résolution de problèmes et l'amélioration des performances ; il est multicritère et exige une certaine connaissance des métiers opérationnels (production, logistique, services).
- Contrôle de gestion de projets : dans les activités gérées par projets (R & D, BTP, ingénierie...), il est orienté vers la planification et le suivi (temps, ressources, résultats) de grands projets.
- Contrôle de gestion siège : axé sur la maîtrise des frais administratifs et de siège.
- Contrôle de gestion commercial : axé sur la performance commerciale (analyse des marges par produits, canaux de distribution, territoires, marchés ; maîtrise des frais de commercialisation ; fixation et suivi d'objectifs).

Et d'autres encore... :

- Les spécificités sectorielles.
- Différents contrôles de gestion en fonction des styles de direction (importance de la dimension financière ou stratégique, formalisation par les chiffres ou informel, etc.).

Quel est le profil d'un contrôleur de gestion ?

Il n'y a pas de profil type du contrôleur de gestion.

Le profil retenu dépendra alors de trois éléments :

- Le type d'entreprise : une entreprise industrielle nécessite une connaissance des processus par le contrôleur de gestion, en conséquence un profil technique sera souvent privilégié.
- La culture d'entreprise : modèle paternaliste ou au contraire entreprise fonctionnant sur le mode participatif.
- Le rattachement du contrôleur de gestion : est-il rattaché à la direction financière ou à la direction générale ? Le profil peut-être plus financier dans le premier cas et plus proche du métier dans le second cas.
- La taille de l'entreprise : dans une PME, on est contrôleur de gestion et en général financier.

Quelle est la distinction entre contrôle de gestion et pilotage ?

Les points essentiels pour savoir si l'entreprise fait du contrôle de gestion :

- On parle surtout de chiffres ou de plan d'action ? Ce qui concrètement veut dire : fait-on uniquement du contrôle budgétaire ou raisonne-t-on stratégie ?
- Les indicateurs de performance sont-ils tous des indicateurs de résultat ? Pilote-t-on ou regarde-t-on uniquement « le résultat des courses » ?
- L'adéquation des comportements à la stratégie est-elle une priorité ? Pilote-t-on les indicateurs de performance ?

Quels sont les différents moyens de contrôle dans une entreprise ?

Le jeu des neuf contrôles :

1. Contrôle par le marché : **sur les résultats/outputs.**
2. Contrôle de gestion « classique » (délégation sur un couple moyens/résultats, DPO) : **sur les résultats/outputs et les moyens alloués/délégués.**
3. Contrôle par la hiérarchie (supervision directe) : **sur les actions/comportements/procédés de travail.**

4. Contrôle par les règles-procédures : **sur les actions/comportements/ procédés de travail.**
5. Contrôle par les audits : **sur l'application des procédures/règles.**
6. Contrôle par la culture : **sur les valeurs et modes d'action.**
7. Contrôle par les mécanismes RH (recrutement, formation) : **sur les profils et compétences.**
8. Contrôle par le clan/bureaucratie professionnelle : **sur la culture.**
9. Contrôle par les relations interpersonnelles informelles : **sur l'affectif.**

Points clés

- Le contrôle de gestion provient de la nécessité d'une fonction de vigilance dans l'entreprise compte tenu des mutations internes et externes.
- Le contrôle de gestion diffuse dans l'organisation et les actions opérationnelles, les impératifs de gestion.
- Le contrôle de gestion a autant un rôle technique, comme l'analyse de la performance, qu'un rôle relationnel afin d'influencer les comportements.
- Le contrôle de gestion prend diverses formes depuis le contrôle de gestion stratégique jusqu'au contrôle de gestion opérationnel concernant les activités des différentes fonctions.

CHAPITRE 1

LE CONTRÔLE DE GESTION : OUTIL DE LA STRATÉGIE

Contrôle de gestion et stratégie : quels sont les rapports ?

La stratégie peut se définir comme « l'art d'engager durablement l'entreprise dans une voie lui permettant, sur une longue période, de tirer avantage des règles du jeu de l'environnement² ».

La stratégie d'une entreprise apparaît comme l'ensemble des choix permettant à l'organisation d'atteindre ses finalités à travers l'identification de champs d'activité et l'allocation durable des ressources.

D'une autre manière la stratégie représente l'ensemble des décisions relatives au choix des voies et des moyens qui permettent d'atteindre les objectifs organisationnels (rentabilité, croissance, sécurité, etc.).

Ainsi, faire de la stratégie consiste pour une entreprise à allouer l'ensemble des cash-flows disponibles afin de stabiliser ou améliorer sa position concurrentielle. La stratégie doit conduire l'entreprise à définir ses domaines d'activité.

2. Gervais M., Stratégie de l'entreprise, *Economica*, 2011.

La définition et la mise en œuvre d'une stratégie donnée sont fonction des finalités de l'organisation, de la traduction de ces finalités en objectifs à moyen et court termes et de l'allocation des ressources choisies.

Le contrôle de gestion est l'un des instruments de mise en œuvre d'une stratégie donnée. Le contrôle de gestion part des choix stratégiques et des objectifs à long terme pour bâtir des plans d'action à court terme.

Le contrôle de gestion veille au rapprochement entre les objectifs de l'organisation et les objectifs personnels des divers opérateurs, cela par la mise en œuvre de la stratégie.

Dans la pratique de multiples sources d'incertitude remettent en question la relation entre stratégie et contrôle de gestion. Il s'agit, par exemple, de l'instabilité de l'environnement et de la pertinence des moyens mis en œuvre.

Quelles sont les caractéristiques du contrôle de gestion induites par une stratégie de domination par les coûts ?

Le contrôle de gestion est le gardien du contrôle des coûts : une démarche en quatre temps :

1. L'entreprise se positionne sur le marché en proposant les prix les plus bas pour capter une large part du marché.
2. Il en découle la nécessité d'être dans la recherche constante d'une réduction de ses coûts.
3. L'augmentation du volume augmentera la capacité de négociation avec les fournisseurs ce qui constituera un facteur de réduction des coûts.
4. L'entreprise continuera de bénéficier des coûts les plus faibles compte tenu de la courbe d'expérience.

Conséquences sur les fonctions :

- Approvisionnement : il convient d'acheter des produits bon marché.
- Production : les produits sont standardisés ; ils sont fabriqués industriellement en grande série.
- Commercial : l'entreprise doit appliquer une politique de prix bas. La distribution doit se faire par des canaux bon marché (grandes surfaces, etc.).

En résumé : Le contrôle de gestion prioritaire est le contrôle de gestion classique, c'est-à-dire budgétaire (axé sur les coûts).