



LE CERCLE TURGOT

**FONCTIONS** de



**L'ENTREPRISE**

finance/gestion  
comptabilité

# Les nouveaux visages du **contrôle** de **gestion**



**Outils et comportements**

Xavier BOUIN  
François-Xavier SIMON

Préface de  
Nicolas BERLAND

4<sup>e</sup> édition

DUNOD

## DES MÊMES AUTEURS

BOUIN X., SIMON F.-X., *Tous gestionnaires*, 3<sup>e</sup> éd., Dunod, 2011.

BERLAND N., SIMON F.-X., (eds) (ouvrage collectif), *Le contrôle de gestion en mouvement – État de l'art et meilleures pratiques*, Eyrolles, 2010.

CHESNEAU D., SIMON F.-X., *L'Examen de certification AMF*, Eyrolles, 2010.

Vous pouvez contacter les auteurs aux adresses électroniques suivantes :

Xavier Bouin : [xbouin@bspconsulting.fr](mailto:xbouin@bspconsulting.fr)

François-Xavier Simon : [francois-xavier.simon@finharmony.net](mailto:francois-xavier.simon@finharmony.net)

*Maquette intérieure* : Catherine Combiar et Alain Paccoud

*Couverture* : Didier Thirion/Graphir Design

*Photos couverture* : JHMatten-fotolia.com

*Mise en pages* : Nord Compo

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1<sup>er</sup> juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements

d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée. Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du

Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).



© Dunod, Paris, 2004, 2009, 2015

5 rue Laromiguière, 75005 Paris

[www.dunod.com](http://www.dunod.com)

ISBN 978-2-10-072721-6

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

# Table des matières

<b>Remerciements</b>	XIII
<b>Préface</b>	XV
<b>Introduction</b>	1
<b>Prologue</b>	7
<b>Partie I La mission du contrôle de gestion</b>	11
<b>Chapitre 1 ■ Les principes et la démarche du contrôle</b>	15
D'une approche classique à une vision moderne du contrôle de gestion	16
Le contrôle de gestion au service de la gouvernance d'entreprise	18
Le contrôle de gestion au cœur des processus	19
Le contrôle de gestion et la gestion des risques	20
Le contrôle de gestion et la résolution de problème	21
<b>Chapitre 2 ■ La mise sous contrôle</b>	25
Un paramètre immuable : l'objectif	26
Une démarche propre à chaque entreprise	27
Un outil structurant : baliser	27
B comme borner l'objectif	28
A comme analyser la situation	28
L comme lire la météo	30
I comme itinéraires ou imaginer différents scénarios	31
S comme sélectionner un scénario	32
E comme établir un plan de route	32
R comme réaliser le système de suivi	33
Application	34
Le plan d'actions	35
Comment transformer un objectif en résultat	36
L'outil de base du contrôle de gestion : le plan d'actions	38

<b>Chapitre 3 ■ Attributions et positionnement du contrôleur de gestion</b>	43
Les attributions classiques	44
Les nouvelles attributions du contrôleur de gestion	46
Accompagnateur du changement	46
Homme du dialogue de gestion	48
Homme des systèmes d'information	52
Homme impliqué dans la gouvernance de l'entreprise	54
Un positionnement hiérarchique adapté	55
Les différents rattachements	55
La problématique du positionnement	59
 <b>Partie II Les outils</b>	 67
 <b>Chapitre 4 ■ Objectifs, performance et pilotage</b>	 71
Les réseaux d'objectifs	72
Définitions	73
Caractéristiques	75
Utilité	79
De la performance au pilotage	81
 <b>Chapitre 5 ■ La planification financière</b>	 87
Donner du sens	89
La stratégie	90
Présentation du projet	91
Présentation de l'entreprise	91
Marché et environnement concurrentiel	91
Stratégie de l'entreprise	91
Ressources humaines	92
Documents financiers et besoins de financement	92
Mode de sortie des investisseurs	92
Contractualisation	92
Exploitation	93
Interrelation entre ces trois horizons	94

<b>Chapitre 6 ■ Le tableau de bord</b>	99
Le tableau de bord stratégique : <i>balanced scorecard</i>	100
Le tableau de bord opérationnel	106
Déterminer les indicateurs de performance	109
Déterminer les indicateurs de pilotage	111
Le référentiel des indicateurs	113
Les caractéristiques d'un bon tableau de bord	115
Respecter le triangle d'or : coût – qualité – délai du système d'information	115
Être orienté vers l'action	115
Être animé par les acteurs eux-mêmes	116
Une application industrielle transposable dans tous les secteurs d'activité : la réunion debout	116
L'apport des systèmes d'information décisionnelle	120
Les attentes des dirigeants	120
Les dysfonctionnements des systèmes actuels	121
Les apports des systèmes d'information décisionnelle (SID)	122
 <b>Chapitre 7 ■ La valeur au cœur des objectifs de l'entreprise</b>	 129
L'évolution des critères de performance et de valorisation des entreprises	131
L'âge de pierre : le CA, la croissance du CA (chiffre d'affaires)	131
Un progrès : le résultat (RN (résultat net) ou BPA (bénéfice par action)) ou sa progression	131
La révolution : la notion de « retour sur mise »	131
L'évolution ultime : le CFROI™ (Cash Flow Return On Investment)	132
L'âge d'or	135
Pourquoi rechercher le meilleur retour sur mise	136
Rappel	136
La grande équivalence	137
Le réflexe de retour sur investissement	138
Comment faire progresser la valeur économique créée (vec)	141
Les 2 grands déterminants de la VEC sur lesquels il faut agir	141
L'arbre de la création de valeur	142

Quelles priorités pour une création de valeur durable	147
<b>Chapitre 8 ■ La comptabilité analytique</b>	<b>159</b>
Méthodologie de mise en œuvre de la comptabilité analytique	160
Définir les buts de la comptabilité analytique	160
Identifier les objets de coût	160
Identifier les charges à retenir dans le modèle	161
Déterminer la typologie des charges	162
Choisir la méthodologie adaptée	163
Mettre en œuvre, tester et valider	164
Les coûts partiels	164
Les coûts directs	164
Le direct costing	164
Le direct costing évolué	166
Les coûts complets (méthode des sections homogènes)	168
Les fondements de la méthode ABC	170
Les principes	173
Les résultats attendus	174
Définitions	174
Étapes de l'analyse ABC	177
L'ABB (Activity Based Budgeting) :	
un outil de simulation	178
Synthèse	179
L'ABM ( <i>activity based management</i> ) ou le management de la performance	181
Réduire les coûts avec pertinence	182
Déployer la stratégie	183
Promouvoir une vision transversale	184
Synthèse	186
Points de vigilance	187
<b>Chapitre 9 ■ La gestion de projets</b>	<b>193</b>
Définition	194
Caractéristiques	195
La mise sous contrôle	196
La maîtrise de la qualité	196
La maîtrise des délais	196
La maîtrise des coûts	199

Le tableau de bord	204
La courbe de cash	204
Les courbes d'avancement	206
Tableaux de suivi à destination du chef de projet	208
Tableau de suivi à destination de la direction générale	210

## **Partie III Les comportements** 215

### **Chapitre 10 ■ Mieux se connaître pour mieux s'adapter** 219

La méthode defi	221
-----------------	-----

Les styles dominants	225
----------------------	-----

Style 1 détermination D	225
-------------------------	-----

Style 2 empathie E	226
--------------------	-----

Style 3 faits F	226
-----------------	-----

Style 4 idées I	226
-----------------	-----

Les styles de comportement	226
----------------------------	-----

Les personnes dont la dominante élevée est D	226
--	-----

Les personnes dont la dominante élevée est E	227
--	-----

Les personnes dont la dominante élevée est F	228
--	-----

Les personnes dont la dominante élevée est I	229
--	-----

Les styles de communication	229
-----------------------------	-----

Aspects verbaux caractérisant le style D	230
--	-----

Aspects verbaux caractérisant le style E	231
--	-----

Aspects verbaux caractérisant le style F	231
--	-----

Aspects verbaux caractérisant le style I	232
--	-----

Les styles de management	232
--------------------------	-----

Style D : directif	232
--------------------	-----

Style E : participatif	233
------------------------	-----

Style F : explicatif	233
----------------------	-----

Style I : déléguatif	233
----------------------	-----

L'organisation du temps	233
-------------------------	-----

Style D	233
---------	-----

Style E	233
---------	-----

Style F	234
---------	-----

Style I	234
---------	-----

Autres traits caractéristiques	234
--------------------------------	-----

Les déterminés	234
----------------	-----

Les empathiques	234
Les factuels	235
Les imaginatifs	235
Remarque	235
Adapter son style de communication	236
Communication avec une personne dont l'élément clé de style est la détermination	237
Communication avec une personne dont l'élément clé de style est l'empathie	237
Communication avec une personne dont l'élément clé de style est les faits	238
Communication avec une personne dont l'élément clé de style est les idées	238
Les autres approches comportementales	238
<b>Chapitre 11 ■ Convaincre – persuader</b>	<b>243</b>
Quelques conseils pour bien argumenter	244
Attendre le bon moment	244
Personnaliser son argumentation	245
Choisir quelques arguments	245
Exprimer ses arguments un par un	247
Choisir l'ordre de présentation	247
S'exprimer dans le langage de ses interlocuteurs	249
S'appuyer sur des faits et des chiffres	250
Utiliser des visuels	250
Répéter l'argument qui plaît	251
Transmettre son enthousiasme	251
L'argumentation structurée	253
Les motivations de vos interlocuteurs	253
Plan d'argumentation	255
Persuasion	258
Effet d'évidence	259
Effet de clarté	260
Effet de compétence	261
Effet de solution	261
Effet paradoxe	262
Quelques secrets des personnes considérées comme persuasive	263

<b>Chapitre 12 ■ Manager une équipe</b>	269
Les fondamentaux du management	270
Rappel : les styles de management	270
Rappel : le niveau de compétence et de motivation	271
Style de management et maturité des collaborateurs	271
Prendre en main une équipe	272
Intérêt du TAM	273
Conseils pratiques pour construire le TAM de son équipe	274
Synthèse	275
Le manager est un homme d'écoute	276
Faire évoluer une équipe	278
Compétences et nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC)	278
Motivation	279
<b>Chapitre 13 ■ Gérer les conflits</b>	289
Questionnaire d'autodiagnostic	291
Quels sont vos comportements spontanés en situation de tension ?	291
Dépouillement de l'autodiagnostic	293
Analyse de vos réponses	294
Analyse des comportements	294
Définition de l'assertivité	295
Comment être assertif ?	297
Quelques conseils pour gérer un différend	297
Développer des réflexes d'affirmation de soi	300
<b>Chapitre 14 ■ Accompagner le changement ou piloter le progrès continu</b>	305
Le mythe du changement	306
Les enseignements du progrès	308
Une démarche progressive	309
Une démarche adaptée à l'entreprise	309
La notion de progrès comparé s'applique à la notion d'objectif	309

Le grid pour des projets à envergure limitée	312
Le cas particulier des grands projets	314
Approche générale	314
Approche illustrée par l'exemple	315
Le modèle CPM au service de la performance	317
Gérer la performance globale et la diversité	322
Les dimensions de la diversité culturelle	323
Différenciation culturelle	326
<b>Conclusion</b>	333
Les qualités techniques	334
Les qualités humaines	334
Quatre règles d'or	336
Être résolument tourné vers l'avenir	336
Connaître l'entreprise, son business model et ses métiers	336
S'inscrire dans une démarche toujours dynamique	336
Être positif	337
Dernier conseil	337
<b>Épilogue</b>	339
<b>Liste des sigles</b>	341
<b>Bibliographie</b>	343
<b>Index</b>	347

# CERCLE TURGOT



LE CERCLE TURGOT

## Association régie par la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901

Siège social : 14, rue Pergolèse – CS 11655 – 75773 PARIS Cédex 16

Conférences : Maison de la Chasse et de la Nature,  
Hôtel de Guénégaud – 75003 PARIS

Centre de réflexions et d'analyses financières traitant des grands sujets économiques et sociaux, le Cercle Turgot a pour vocation d'encourager les auteurs, de favoriser la recherche fondamentale et appliquée dans ces domaines, la pédagogie, principalement en économie financière, et de promouvoir les jeunes talents, économistes, auteurs et chercheurs.

L'association édite des ouvrages, des rapports, organise ou participe à des colloques, séminaires, conférences ou débats.

Elle se compose, outre les membres d'honneur, de membres fondateurs, associés, actifs, des lauréats des éditions du prix Turgot (27), des représentants de l'économie, de la finance et de l'Entreprise.

Les membres sont des esprits libres qui, à partir de points de vue pluralistes, font connaître leurs réflexions dans des tribunes individuelles ou collectives, dans des conférences et dans des parutions collectives.

Le Cercle soutient l'événement annuel du prix Turgot du meilleur livre d'économie financière créé sous le haut patronage du ministère de l'Économie et des Finances, et le Prix FFA-Turgot de la Francophonie en étroite liaison avec l'association des élèves et anciens élèves de l'Institut de haute finance, IHIFI institut créé par le président Pompidou en 1972.

Président d'honneur et Fondateur : Jean-Louis CHAMBON

Président en exercice : François PEROL

Vice-présidents : Patrick COMBES – Philippe DESSERTINE – Nicolas BOUZOU

Secrétaire trésorier : Michel GABET

Administrateurs : Michel BON – Frank BOURNOIS – Pascal BLANQUÉ – Jacques-Henri DAVID – Jean-Gilles SINTES – Jean-Bernard MATEU – Jean-Jacques PLUCHART – Pierre SABATIER – Michel SCHELLER – Yves MESSAROVITCH – Hubert RODARIE – Christian WALTER

# Remerciements

Merci à Fabienne.

Xavier Bouin

À Dominique et mes enfants Anaïs, Pierre et Fanny.

À Paul Durand, Dominique Chesneau, Christophe Marion et Frédéric Petit.

À FinHarmony et à Michelin, pour leur confiance témoignée depuis de nombreuses années.

À la fonction contrôle de gestion, à ses femmes et ses hommes de DÉFI.

François-Xavier Simon



# Préface

Le contrôle de gestion, comme tout processus managérial, n'en finit pas d'évoluer, de se transformer, de se complexifier et au final de se différencier. À tel point qu'il n'existe plus un contrôle de gestion (si tant est qu'il n'ait d'ailleurs jamais existé une version unique du contrôle) mais des contrôles de gestion dont les réalités pour les acteurs sont entremêlées au gré de leurs expériences concrètes, de leurs lectures ou de leurs échanges. Aussi est-il tout à fait pertinent de revisiter régulièrement les nouveaux visages du contrôle de gestion. Au travers de cette préface, je souhaiterais apporter ma propre contribution à la mutation du contrôle et ainsi resituer ce livre dans l'évolution telle que je la perçois au travers de mon intérêt pour l'histoire de la discipline mais aussi de ses modifications très récentes.

Le contrôle de gestion est un processus apparu au XIX<sup>e</sup> siècle avec le calcul des coûts et qui se développe tout au long du XX<sup>e</sup> siècle via la gestion budgétaire dans les années 1930 et les tableaux de bord dans les années 1950. Ce processus de management se développe d'abord sans contrôleur de gestion. Ceux-ci apparaissent assez tardivement, dans les années 1960, quand la discipline se complexifie et s'institutionnalise au travers des premiers ouvrages à vocation pédagogique qui complètent les ouvrages d'érudits et de praticiens (dont le présent ouvrage est un prolongement). Les premiers contrôleurs de gestion sont des ingénieurs, et le rêve de cette époque est que chaque manager soit aussi un contrôleur (« tous gestionnaires » pour faire écho au *best seller* des auteurs de cet ouvrage et à un célèbre livre de RH). Mais, dès les années 1970, le poids des « comptables » et des « financiers » dans la profession augmente fortement. Avec eux, la précision et la fiabilité du contrôle deviennent des objectifs à part entière renforçant la dimension *compliance* du contrôle. Les premières formations spécialisées apparaissent. Ainsi, la formation de contrôle de gestion de Dauphine date de 1979. Ce passage des ingénieurs aux « comptables » marque une évolution notable de la pratique du contrôle. Celle-ci s'autonomise des pratiques de management et de la stratégie comme en témoignent les enquêtes HEC d'Ardoin et Jordan sur le rattachement des contrôleurs de gestion. Cette autonomie du

contrôle s'accompagne parfois d'un développement un peu technocratique et parfois poussiéreux du contrôle.

Dès la fin des années 1980 survient le « *quality turn* » du contrôle. Durant cette période, qui connaît son heure de gloire jusqu'au début des années 2000, le contrôle s'inspire des logiques de la qualité totale. C'est l'époque où le management japonais importe de nouveaux réflexes managériaux décrit par exemple dans *L'économiste et le manager* de Philippe Lorino. À cette époque également, l'ABC nous rappelle que la comptabilité de gestion a sans doute perdu de sa pertinence (*Relevance lost* de Johnson et Kaplan) et qu'il est nécessaire de questionner les causes des coûts, et de ne plus simplement se contenter d'allocations. La gestion par les processus, initiée par Michael Porter et poursuivie avec le *reengineering*, conduit à des modes de pilotage transversaux, très en vogue depuis quelques années. Le BSC de Kaplan et Norton nous rappelle qu'on ne gère pas uniquement avec les chiffres financiers mais qu'un bouclage du contrôle avec la carte stratégique reste plus que jamais indispensable. On entrevoit aussi à cette époque comment les NTIC vont aider le contrôleur à se libérer des tâches de *reporting*. L'idée du contrôleur de gestion « *business partner* » date sans aucun doute de cette époque. Ces changements ne font toutefois pas disparaître les contrôleurs comptables. Aussi, différents profils de contrôleurs co-existent plus moins orientés Excel, plus ou moins relationnels. Certaines promesses tardent toutefois à se réaliser. Les NTIC n'en finissent plus, encore aujourd'hui, de devoir libérer les contrôleurs qui « enfin » pourront faire des tâches à plus forte valeur ajoutée (mais qui depuis de nombreuses années n'en restent pas moins à recoller les morceaux des différents SI).

Le début des années 2000 voient se diffuser une nouvelle espèce de contrôleurs plus financiers, moins *business partners* (même si beaucoup d'entre eux se vivent sans doute comme tel) et plus directifs. Plusieurs profils se dégagent.

- Le contrôleur peut être en charge du *cost killing*, et doit alors réduire les coûts de façon drastique, notamment dans le cadre des programmes d'économies (« Challenge 2023 »). Ces plans d'économies sont devenus l'outil essentiel de la maîtrise des performances. Il se développe alors dans les entreprises un véritable pilotage par les plans d'économies. L'impératif est de tenir les objectifs affichés, et à tout prix, ce qui ne se traduit pas toujours par des pratiques glorieuses.
- Le contrôleur devient aussi plus orienté vers la maîtrise du *cash* car les liquidités sont devenues la ressource rare de cette période de tur-

bulence financière. Ces contrôleurs sont plus souvent passés par des cabinets d'audit que durant les années 1990 et importent leur logique financière dans l'entreprise, parfois au détriment d'une dimension métier et d'une dimension stratégique (ce sont les opérationnels qui en parlent le mieux...).

- Enfin, certains contrôleurs sont orientés (subordonnés ?) à la communication financière, notamment pour les entreprises cotées. C'est le processus de prévision qui devient leur référence ultime. Là-aussi, il faut tenir les prévisions à tout prix. Il leur faut aussi articuler (subordonner ?) le contrôle aux normes IFRS. Cette nouvelle « race » de contrôleur co-existe avec les comptables (vieillissants) et les *business partners* (parfois frustrés devant la puissance des nouveaux arrivés). On rencontre les différents profils au sein d'une même entreprise.

Nous pouvons aussi nous risquer à des anticipations sur le devenir de la fonction à partir de son évolution de long terme en nous appuyant sur une catégorisation des logiques productives reprise de Fligstein. Si le contrôleur-ingénieur et le contrôleur-comptable étaient les auxiliaires d'une époque où la production était reine (jusqu'aux années 1980), le *business partner* semble avoir accompagné le renouveau des approches clients (du début des années 80 à la fin des années 1990). Le contrôleur-financier est, quant à lui, le produit d'une pure logique financière (commençant au début des années 1990 et s'intensifiant après 2000). Cette dernière semble révolue aujourd'hui.

Que sera l'avenir ? Un contrôleur de gestion-RH ? Il serait alors capable de gérer le principal poste de coûts de l'entreprise, la masse salariale, et les racines de la performance (« il n'est de richesse que d'hommes »). Les nouvelles logiques de production semblent en effet faire la part belle à une utilisation intensive de la ressource humaine (pour l'innovation, pour la relation client), là où la logique orientée production avait développé une perspective extensive de la main d'œuvre (le nombre d'heure travaillée) et où la logique financière s'est focalisée excessivement sur le coût de cette ressource (le coût de la main d'œuvre si souvent décrié en France et plus largement en Occident semble avoir largement négligé le coûts d'opportunité de cette main d'œuvre, à vouloir réduire le coût de la main d'œuvre, on a parfois fait réaliser des tâches à faible valeur ajoutée à des ressources trop payées). Je gage que le contrôle de gestion du futur pourrait être celui des compétences et de la valeur des ressources humaines.

Le contrôleur de gestion orienté SI (système d'information) capable de sortir de la valeur des masses de données produites par les multiples

connexions issues de la révolution web est une autre possibilité d'évolution. Le traitement des *big data* nous semble pourtant une tâche déjà prise en charges (par les étudiants des master Miage par ex). Pour autant, le développement des objets et des personnes connectées laissent la porte ouverte sur cette possibilité d'évolution.

Rendez-vous à la prochaine édition de ce magnifique ouvrage pour tester la pertinence de ces prévisions.

Nicolas Berland

Professeur des Universités, Université Paris Dauphine

# Introduction

Que de changements depuis notre dernière édition... La crise de 2008-2009 est bien ancrée durablement dans notre Europe vieillissante, attendant un rebond qui viendra plus de notre jeunesse agile, prometteuse, étonnante, parfois déconcertante que de nos institutions immobiles ou trop lentes à réagir et s'adapter. L'explosion des technologies de l'informatique et de l'information (Big Data, e-commerce) tente de répondre aux nouveaux comportements des clients et consommateurs digitalisés, bio et volatils, mettant la *supply chain* au cœur des priorités...

L'alignement, clef de voûte entre stratégie et exécution, devient le leitmotiv de nombreuses organisations et dirigeants, pourtant en mal d'innovation et conscientes de la baisse de motivation et d'implication de leurs collaborateurs.

Les pratiques en mal d'éthique mettent à mal les organisations en recherche d'éthique, en lutte contre la fraude, déployant de l'énergie pour rendre plus *clean* et plus *lean*, non seulement les processus opérationnels, mais aussi les fonctions supports.

Prendre le temps de « penser le changement plutôt que de changer le pansement », comme le disait Francis Blanche, il y a déjà bien longtemps.

## *Direction financière et contrôle de gestion au service de l'architecture du dispositif de gouvernance*

Le baromètre d'opinions des directeurs financiers de Deloitte (octobre 2013) met en relief les sujets auxquels les directeurs financiers souhaiteraient accorder plus de temps. DD, RSE, sujets réglementaires, risques, contrôle interne en font partie bien qu'ils impactent de façon significative leur activité et la communication financière.

Ce sont autant de sujets qui concourent à la gouvernance de l'entreprise, pour laquelle les directions recherchent un modèle ou dispositif intégré aux pratiques opérationnelles.

Piloter la performance opérationnelle par le *risk management*, le contrôle et l'audit interne et l'éthique, nécessite de créer une forte envie d'agir, mettre en confiance et accompagner dans la mise en œuvre.

Les directions financières, appuyées par le contrôle de gestion, ont un rôle et des contributions majeures dans ce dispositif. Elles doivent, à cet effet, avoir le souci de mettre en évidence le lien opérationnel entre ces disciplines et la performance globale du groupe (couple risque/rentabilité indissociable) en le déclinant en bonnes pratiques.

Pour y parvenir, revenir aux fondamentaux peut s'avérer utile.

En la matière, la théorie de l'agence permet de clarifier les enjeux et les grands choix de pilotage et de gouvernance qui en découlent. En partant du constat qu'entre le « principal » et son « agent » il y a toujours un double risque en termes de conflit d'intérêt et d'asymétrie d'informations...

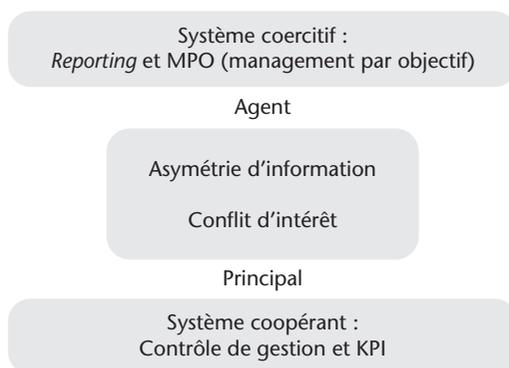
Il y a ainsi souvent conflit d'agence car :

- d'une part, l'agent ne délivre pas l'attendu au principal, pour des raisons soit de capacité, faute de moyens ou résistance, soit de volonté, car les intérêts divergent ;
- d'autre part, l'asymétrie d'information est toujours favorable à l'agent, qui dispose d'informations immédiates, plus nombreuses et donc pertinentes. Ce phénomène s'est considérablement accentué depuis peu avec les Big Data récemment couplés aux outils de *Business Intelligence*.

Les sources de conflits d'intérêt se sont intensifiées ces dernières années : révolutions de palais, demandes d'actionnaires déraisonnables en particulier en matière de réorganisation, filialisation vidant de leur substance certaines activités ou éléments de patrimoine matériel ou immatériel.

Pour réduire ce risque et améliorer la transparence, il est donc impératif de mettre en place un dispositif intransigeant de pilotage, appelé *reporting*, assorti d'un processus de management par objectif. En contrepoint, il est nécessaire de développer un processus favorisant le volet coopératif du pilotage de la gestion d'entreprise décliné autour de KPI (*Key Performance Indicators*) et KRI (*Key Risk Indicators*).

D'une manière générale, il convient de faire évoluer la culture en mettant l'accent sur la compréhension de l'utilité et de la nécessité d'inscrire une démarche éthique et RSE de type progrès continu dans sa posture managériale pour garantir une performance durable.



**Figure 1 – Théorie de l'agence**

Les contenus propres aux groupes et sociétés (document de référence, charte éthique, guide de bonnes pratiques, matrices de risques, méthodologies, éléments de *reporting*, etc.) et autres glossaires et bibliothèque documentaire doivent être accessibles à tous sur l'intranet.

Ainsi, en termes de *risk management*, l'effort auprès de l'ensemble des salariés consiste à mettre en place un véritable processus de management et de communication. Celui-ci doit s'articuler autour des axes : informer, former, faire adhérer et impliquer. Chacun doit connaître les conséquences de la non-action et la nécessité de prioriser les plans d'action correctifs associés aux risques significatifs. L'implication et la contribution du contrôle de gestion sont une clef de voûte de la réussite et l'appropriation par l'organisation de ce dispositif de gouvernance. Ainsi, de plus en plus nombreux sont les groupes qui, à l'instar de Michelin, attendent de leurs contrôleurs de gestion qu'ils assortissent décisions et plans d'action associés d'analyse de risque. Car s'il convient de ne pas brider les initiatives, favoriser l'intrapreneuriat, il convient d'en connaître les risques, les mesurer, évaluer leur impact et anticiper les actions préventives/correctrices adaptées.

Faire le lien entre documents de référence, engagements du groupe et action personnelle, connaître les enjeux RSE du groupe, sont des actes et un engagement managérial fort auquel la direction financière, appuyée du contrôle de gestion, peut apporter en termes de temps, d'investissement et de moyens.

Ainsi la démarche intégrée à la posture managériale pour une performance durable consiste à partager les points de convergence entre PDCA contrôle qualité/contrôle interne/*risk*... En faisant comprendre

le point commun qu'est la mesure (des dysfonctionnements et des progrès) et situer son rôle et sa contribution avec un sens de l'éthique comme catalyseur de l'action.

En matière de contrôle interne, on observe depuis quelques années que la formalisation, la transversalité croissante des processus et les axes de contingence (contrôle de gestion, cartographie des risques ou encore contrôle qualité) doivent converger. Le directeur financier, assisté de son contrôleur de gestion, est devenu un chef d'orchestre et un agitateur de concepts, qui sont autant de nouvelles compétences bien éloignées de sa formation technique d'origine.

## *Le contrôle de gestion au service des opérationnels*

Le manager performant doit être en mesure de piloter de manière de plus en plus fine son activité. Il dispose à ses côtés d'un copilote navigateur qui doit l'assister à maintenir le cap, l'alerter en cas de dérive et l'aider à prendre des décisions pour corriger la trajectoire. Ce pilotage de la performance repose pour une large part sur la bonne compréhension et l'utilisation des outils de gestion à sa disposition (créés ou à créer afin de répondre aux besoins spécifiques). Les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité générale et analytique sont autant d'outils de pilotage que le navigateur doit savoir utiliser pour fixer les objectifs de son équipe, interpréter les écarts, engager les actions correctives et remplir sa mission avec toute la réactivité et la flexibilité qu'exige la compétition économique.

Le contrôle de gestion est ainsi au service de l'amélioration des performances des entreprises. L'environnement se caractérise par un phénomène aigu d'accélération des flux. Aux flux financiers, techniques ou humains traditionnels vient se greffer une ressource encore plus rare : le temps. De surcroît, l'amélioration de la performance des entreprises doit prendre en compte les attentes des clients, du personnel, des actionnaires et des parties prenantes. Dans ce contexte, les entreprises concentrent leurs efforts sur l'accélération des informations à valeur ajoutée (IVA) face à cette nécessité de création de richesse permanente pour le client (CVA), le personnel (PVA), l'actionnaire (EVA™) et l'environnement (SVA™).

Le contrôle de gestion s'engage dans une rupture des méthodes de gestion traditionnelles au profit d'une approche globale dans un monde qui ne cesse de se complexifier. D'après notre expérience, il s'avère que

le contrôleur de gestion doit adopter les meilleures pratiques, qu'elles soient techniques managériales ou comportementales.

Ces évolutions confirment les propos de notre ouvrage et 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... Ainsi chez FinHarmony l'offre et les solutions mises en œuvre chez nos clients permettent de s'appuyer et faire converger ces différentes déclinaisons du contrôle (gestion, risques, qualité autour de la notion de processus).
- Il est nécessaire 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. »

Globalement, il ressort que se confirment les contours d'un métier passionnant autour de 3 axes : « producteur de données fiables, *business partner* et gardien du temple », comme le témoignait Henri Poupart-Lafarge, directeur financier d'Alstom, lors d'une interview passionnante pour la revue de la DFCG (*Finance et Gestion*) et dont on voit de véritables déclinaisons dans de nombreux groupes tels que L'Oréal, Michelin, Sanofi et bien d'autres.

C'est cette facette du métier et cette diversité des missions qui nous ont conduit à enrichir la 4<sup>e</sup> édition de ce livre vendu à plus de 10 000 exemplaires, tirage que l'on doit à notre parti pris depuis le début d'aborder aussi bien les aspects techniques que comportementaux de ce merveilleux métier, qui prend un relief tout particulier en cette période de crise profonde qui s'inscrit durablement.

Heureusement, un certain nombre de fondamentaux caractérisant la mission du contrôle de gestion demeurent. C'est ce que nous proposons de développer dans la **première partie** avec le souci de mettre en exergue le rôle de copilote qui incombe désormais au contrôleur de gestion quels que soient son positionnement ou l'étendue de sa mission.

La **deuxième partie** est consacrée à un panorama des principaux outils mis en place avec succès dans les entreprises en quête d'excellence.

La vocation du contrôle de gestion est l'atteinte des objectifs de performance. Au-delà des réponses que pourra trouver le lecteur confronté aux enjeux de l'amélioration des informations et des outils de gestion, demeurent des interrogations sur la mise en œuvre du changement. C'est l'objet de la **troisième partie** consacrée aux aspects comportementaux et managériaux.

Qu'il soit amené à assumer un rôle de consultant interne, de facilitateur, d'accompagnateur du changement ou de gardien du temple, le contrôleur de gestion doit maîtriser les techniques de dialogue, de communication et de gestion des situations de tension... Dans un souci permanent de donner une image positive de sa fonction, il ne doit jamais perdre de vue que sa principale mission est celle qui amène l'ensemble des acteurs de l'entreprise à agir ou réagir.

Après de nombreux échanges, quant au contenu et à la structure de ce livre, il nous est apparu opportun de vous faciliter l'accès à chaque thème traité :

- des QCM au début de chaque partie vous aideront à identifier les thèmes à approfondir. Les corrigés de ces QCM, en fin de partie, vous permettront de valider et de mesurer l'acquisition des connaissances ;
- au début de chaque chapitre figure en Executive Summary, suivi de l'histoire de Paul, contrôleur de gestion d'une filiale du groupe Neptune, dans des situations dont les propos illustreront la problématique traitée ;
- à la fin de chaque chapitre des parties 1 et 2, vous trouverez quelques idées clés quant au rôle du contrôleur de gestion ; et pour tous les chapitres, un encadré avec l'essentiel à retenir ;
- en fin de certains chapitres, nous vous proposons des fiches pratiques, qui mettent en exergue des points essentiels, clé, utiles pour aller plus loin dans l'exercice opérationnel de vos missions.

# Prologue

Le contrôle de gestion au sein du groupe Neptune...

Vendredi 10 septembre, 9 h 00, j'ai rendez-vous avec le directeur général du groupe Neptune, Jean-Marie Delplace. Cela fait 2 ans que j'ai rejoint ce groupe en tant que rattaché au directeur administratif et financier. Ma mission jusqu'alors avait consisté à refondre le système d'information groupe, outil de *reporting*, budget... non sans succès.

« Bonjour Charles. Je suis heureux de vous recevoir aujourd'hui pour deux raisons :

La première raison tient à la qualité des résultats obtenus dans le domaine du *reporting* – amélioration des délais de sortie de 2 jours, économie de 2 intérimaires pour la saisie des données, amélioration de la fiabilité des informations transmises que nous estimons à 98 % – Félicitations !

La deuxième raison est que, suite au départ à la retraite de Blanchard, je vous propose de devenir le contrôleur de gestion de cette branche commerciale et industrielle.

Bien évidemment cette promotion s'accompagne d'un package que vous ne saurez refuser...

- Merci Jean-Marie pour cette confiance témoignée. Mon expérience toutefois est limitée dans ce domaine d'activité ; quel délai me donnez-vous pour réfléchir ? Pouvez-vous par ailleurs me préciser ma mission ?
- La mission est claire : il faut donner un nouveau visage au contrôle de gestion de la branche.
- Nouveau visage... ?
- Paul, l'actuel patron, et moi sommes convaincus que nous pouvons atteindre un niveau de valeur économique créée (EVC™) de 15 millions d'euros. Pour cela, il est nécessaire d'améliorer la performance du contrôle de gestion actuel, qui souffre d'une approche trop technique, comptable, économique et financière. Or il a besoin d'un véritable copilote rapidement. Paul vous donnera toutes les précisions lundi dès qu'après avoir accepté ma proposition, vous prendrez vos nouvelles fonctions. Personnellement, je suis persuadé, pour des

raisons de qualités tant techniques que relationnelles liées à votre profil, que vous réussirez dans un délai de six mois à améliorer la performance du contrôle de gestion et à être un accompagnateur du changement. J'ai donc proposé votre nomination qu'il a acceptée.

J'ai par ailleurs débloqué une enveloppe budgétaire pour l'investissement dans un système d'information décisionnel et de *business intelligence*, je ne sais trop quoi encore, qu'il projette de mettre en place. Bien entendu, dans ce domaine, votre expérience nous sera très utile.

« ... » Convaincant comme d'habitude mon directeur général, voire persuasif.

– À lundi matin. Je serai flatté que vous acceptiez ce poste.

Je m'apprête à quitter le bureau, lorsque Jean-Marie me dit :

– Au fait, j'oubliais de vous dire qu'actuellement dans la branche il règne un climat social un peu tendu. Mon conseil est donc de faire preuve d'un peu d'empathie, évitez d'être trop factuel sur certains points et puis, tout en renforçant votre détermination, faites preuve d'imagination. J'ai confiance. »

La porte se ferme, certains mots se bousculent dans ma tête, « EVA™, performance, SIAD/EIS, copilote et tous ces aspects relationnels ». Si j'ai bien compris, il va falloir relever un défi et donner un nouveau visage au contrôle de gestion. Cela me plaît. Certains termes peuvent paraître étranges. Mais derrière tout cela n'y a-t-il pas plein de bon sens technique et comportemental ?

Dernière pensée, « Ah si je pouvais être aussi convaincant que lui... »

...

Lundi 13, bureau de Paul. Et oui, j'ai accepté la mission.

Me voilà face à mon nouveau patron, pilote et moi son copilote. Je sais que mon arrivée s'inscrit dans une période chargée, budget, renégociation des contrats avec les principaux clients, mise en place d'un ERP (*entreprise ressource planning*) appelé également PGI (progiciel de gestion intégrée). Je pense intérieurement : « pourvu que ne soit pas lancés en même temps le projet E-business et CRM (*customer relationship management*) ou autres approches mettant en œuvre Big Data et *Business Intelligence*. » Je dispose de peu de temps pour faire un premier diagnostic de la situation.

En effet, l'accueil est chaleureux mais le ton est donné, nous disposons d'une heure. Assis à la table de réunion dans l'angle de son bureau,

Paul, jambes croisées légèrement de biais, m'invite à m'asseoir face à lui :

« Bonjour Charles, ravi de vous rencontrer et de vous accueillir dans la filiale Égée en tant que *controller* (le double "ll" à l'anglo-saxonne résonne clairement dans le bureau du directeur général). Je vous écoute et suis intéressé de partager pendant une heure votre approche de votre fonction... (silence). »

Le regardant dans les yeux, je lui réponds que je suis enchanté de cette évolution, je m'assieds et adopte une attitude similaire à la sienne. La balle est dans mon camp. Je présente succinctement mon parcours et l'interroge sur la filiale qu'il dirige, en ayant soin de lui faire préciser le contexte, les points forts sur le plan des hommes et de l'activité.

Après quelques précisions (concurrence, marché, clients...) que je note sur mon bloc-note, j'aborde les aspects de la gestion en terme d'organisation, ressources et outils existants en prenant soin de lui faire préciser les aspects qu'il apprécie aujourd'hui. L'homme est-il prudent ? Mais à l'écouter tout semble le satisfaire.

Je tente une incursion dans le domaine des insatisfactions :

« Et s'il y avait un point à améliorer rapidement quel serait-il ?

L'ouverture porte ses fruits puisque Paul reprend à la volée :

– Très clairement le système de gestion est riche mais les informations ne sont pas utilisées de façon efficace.

Vaste sujet, je continue à creuser.

– Efficace ? dis-je en écho. J'écoute et prends des notes : fiabilité remise en cause, reflétant peu l'évolution des enjeux, des risques, et du contexte interne et externe, excès d'information, trop financier, finalement peu regardé et analysé par le comité de direction.

Par où commencer ? je me demande. Je tente ma première proposition depuis le début de l'entretien :

– Que se passerait-il s'il était mis en place dans un premier temps un système de tableau de bord se limitant aux principaux facteurs de performance assortis de quelques indicateurs de pilotage ?

– À votre avis Charles ? me répond-il avec un sourire entendu.

– La qualité et la fiabilité de l'information sont liées, quel degré d'importance accordez-vous à ce point ?

La réponse est claire :

– Priorité à l'action : le tableau de bord ! Il est urgent de renouer le dialogue de gestion et de donner une image positive du contrôle de ges-

tion. Le chantier ERP (*entreprise ressource planning*) couvrira l'ensemble de tous les points à améliorer. »

Après avoir reformulé, je propose un premier plan d'actions. Nous l'élaborons ensemble.

Engagement est pris de faire le point à l'occasion du comité de direction du 10 octobre. Je lui propose naturellement que nous discussions de notre présentation commune sur ce sujet avant la tenue du comité de direction.

L'entretien a duré une heure et quart.