



TOUTELAFONCTION

Contrôle de gestion

Laurent Cappelletti
Philippe Baron
Gérard Desmaison
François-Xavier Ribiollet

DUNOD

Tout le catalogue sur
www.dunod.com



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^{er} 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, 2014

5 rue Laromiguière, 75005 Paris
www.dunod.com

ISBN 978-2-10-071574-9

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2^o et 3^o 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

Préface	XIII
----------------	-------------

Introduction	1
---------------------	----------

Partie 1

Savoirs

Chapitre 1	Définition et missions du contrôle de gestion	5
-------------------	--	----------

▶ L'audit et le contrôle, piliers de la maîtrise des performances	6
L'audit, photographie d'une situation de gestion à une date donnée	7
Le contrôle : mode d'influence continue des comportements pour réaliser la stratégie	9
Les acteurs clés du contrôle de gestion	11
Les acteurs clés du contrôle interne	12
▶ Le déplacement des missions du contrôle de gestion du pilotage vers la gouvernance	15
Les liens entre contrôle et gouvernance	15
Les coûts d'agence	16

Chapitre 2	Les évolutions récentes du contrôle de gestion	19
-------------------	---	-----------

▶ Vers un contrôle de gestion durable	20
Le contrôle de gestion de la performance durable	21
Le plus « facile » à contrôler : la performance économique et financière	23
Le contrôle de gestion de la performance sociale	25
Le « chantier » du contrôle de gestion de la performance environnementale	25

▶ Le contrôle de gestion au cœur du phénomène de normalisation internationale	26
Définition de la tétranormalisation	27

Chapitre 3 Contrôle de gestion et maîtrise des risques 29

▶ La maîtrise des risques	30
Comment identifier les risques ?	30
Comment organiser la maîtrise des risques ?	39
▶ Le contrôleur de gestion, un des acteurs de la maîtrise des risques	43
Les atouts du contrôleur de gestion	43
Les apports du contrôleur de gestion à la conception du système de contrôle des risques	44
Les apports du contrôleur de gestion au niveau de l'exécution du dispositif	45

Partie 2

Savoir-faire

Chapitre 4 Reporting de gestion et tableaux de bord 51

▶ Reporting de gestion	52
Définition et objectifs	52
L'élaboration du reporting de gestion	53
Les facteurs clés du succès	57
Le rôle du contrôleur de gestion	58
▶ Tableau de bord	60
Définition et objectifs	60
L'élaboration du tableau de bord	61
Le tableau de bord prospectif	66

Chapitre 5 Élaboration d'un processus budgétaire 75

▶ Plan stratégique	76
Définition et objectifs	76
Organisation du processus	76

	Modèles financiers et indicateurs clés	86
	Suivi du plan stratégique	89
▶	Budget annuel	90
	Définition et objectifs	90
	Organisation du processus	91
	Modèles financiers et indicateurs clés	100
	Suivi du budget annuel	102
▶	Prévision	103
	Définition et objectifs	103
	Organisation du processus	104
	Modèles financiers et indicateurs clés	105
	Suivi de la prévision et des plans d'actions	106
	<i>Rolling Forecast</i> ou « prévision glissante »	106
Chapitre 6	Le contrôle de gestion commercial	109
▶	Mesure de la performance vendeur	110
	Management du vendeur	110
	Mesure des résultats financiers	113
	Mesure de l'efficacité du système de commissions	118
▶	Mesure de la performance produit	120
	Segmentation du portefeuille produit	121
	Mesure des résultats financiers	121
	Mesure de la performance du lancement d'un nouveau produit	125
▶	Mesure de la performance du compte client	126
	Segmentation des comptes clients	126
	Mesure des résultats financiers	127
	Analyse de la valeur totale apportée au client	131
Chapitre 7	Calcul et maîtrise des coûts-performances visibles	135
▶	Les approches des coûts	136
	Une vision simple et basique	137
	Des visions de la création de valeur	139

▶ Les catégories de coûts	144
Les coûts bilanciaux	144
Les coûts opérationnels ou par fonction	147
▶ Comment maîtriser les coûts ?	152
L'apport de la comptabilité analytique	152
Coûts fixes et coûts variables	154
Coûts directs et coûts indirects	156
La méthode des coûts complets	157
Le direct costing	159
La méthode ABC	160
D'autres méthodes de maîtrise des coûts	162

Chapitre 8 Calcul et maîtrise des coûts-performances cachés 167

▶ Les procédures du contrôle de gestion socio-économique	168
Un contrôle de gestion durable conciliant l'économique et le social	168
La spirale progressive du contrôle de gestion socio-économique	170
▶ Cas d'application du contrôle de gestion socio-économique	176
Une meilleure pédagogie des coûts	177
Une répartition plus motivante et équitable de la valeur créée	179
Les apports d'un pilotage socio-économique de la performance	181

Chapitre 9 Le contrôle de gestion et les méthodes de management 185

▶ Les méthodes de management	186
Les méthodes au service du management	186
De nombreuses méthodes de management	187
▶ Évolution des méthodes de management	188
Management 1.0 : la productivité	188
Management 2.0 : la qualité	188
Management 3.0 : l'agilité	189
▶ L'adaptation du contrôle de gestion aux méthodes de management	190

L'adaptation des outils de gestion à l'entreprise	190
La mise en place d'outils d'autres méthodes de management	192
▶ Les méthodes de réduction des coûts	194
Le <i>cost killing</i>	194
L'analyse de la valeur	195
Le <i>down sizing</i>	195
▶ Les méthodes de gestion de projets	196
Évolution vers l'agilité	198
▶ La gestion des processus	200
▶ Le Lean Management	201
Les « 5 P » ou les « 5 Pourquoi ? »	202
La roue de Deming ou DPCA	203
Le Kaizen	204
Le « 5 S »	204
La VSM (<i>Value Stream Mapping</i>)	205
Le management visuel	206
▶ Le Six Sigma	208
Les principes de Six Sigma	209
Le processus DMAIC	209
Une structure dédiée	210
▶ Le management socio-économique	211
▶ Le <i>Balanced Scorecard</i>	213

Chapitre 10 **Gérer le changement** **217**

▶ La contradiction du changement pour un contrôleur de gestion	218
▶ Le contrôleur de gestion, gardien du changement	219
La continuité des méthodes et des résultats	219
Le pilotage des résultats	224
▶ Le contrôleur de gestion comme agent du changement	233
Pourquoi être un agent du changement ?	233
Comment aborder le changement dans votre organisation ?	234
Comment piloter le changement dans l'organisation ?	235

Chapitre 11	Contrôle de gestion social	245
	▶ L'évaluation de la performance et de sa récompense	246
	La mesure objective des performances	246
	L'évaluation des compétences	247
	Les contraintes d'efficience et d'éthique du système d'incitations	249
	▶ La conception et la mise en œuvre d'un système d'incitations	250
	Le package de rémunérations incitatives	251
	Les principes d'un système d'incitations efficace, efficient, équitable et éthique	253
	Les outils supports d'un système d'incitations	258
Chapitre 12	Le système d'information du contrôleur de gestion	261
	▶ Les différentes solutions à disposition des contrôleurs de gestion	262
	À part Excel ?	262
	La cartographie applicative des outils du contrôleur de gestion	263
	▶ L'apport des nouvelles technologies	277
	De quoi s'agit-il ?	278
	Quels avantages pour les contrôleurs de gestion ?	279
	... mais encore beaucoup de freins ?	280
	De nouvelles architectures techniques ?	280
	En conclusion : une révolution pour le contrôleur de gestion ?	281
	▶ Bien choisir sa solution de BI	282
	Un choix stratégique	282
	Tenir compte du patrimoine applicatif existant	283
	Bien identifier les besoins	283
	Tenir compte des évolutions technologiques	285
	Quelle forme doit prendre l'expression des besoins	286
	▶ La mise en œuvre d'un outil de BI : un long chemin semé d'embûches	289
	Développer ou adapter ses outils décisionnels doit se concevoir avant tout comme un projet	289
	... des remises en cause pouvant être fondamentales	289
	La démarche type d'un projet BI : les conditions de succès	291

Chapitre 13	Contrôle de gestion de l'immatériel et des fonctions supports	295
▶	Le contrôle de gestion des immatériels	296
▶	Cas d'application du contrôle de gestion des immatériels	298
	Le cas d'un site de production d'un groupe industriel	298
	Le cas de la rentabilité d'un plan de réduction de l'absentéisme dans une entreprise de transport	300
▶	La cartographie du capital humain grâce à l'outil grille de compétences	302
▶	L'approche des comportements professionnels par le contrôle de gestion	306

Partie 3

Savoir-être

Chapitre 14	Le contrôleur de gestion <i>Business Partner</i>	309
▶	Qu'est-ce qu'un <i>Business Partner</i> ?	310
	La nécessité de faire évoluer la fonction de contrôleur de gestion	310
	Les fonctions d'un contrôleur de gestion <i>Business Partner</i>	311
▶	Quels sont les acteurs concernés ?	313
	Avec qui travaille le contrôleur de gestion ?	313
	L'interlocuteur privilégié : le directeur général	313
	Le rôle de <i>Business Partner</i> avec les directeurs opérationnels	315
	Le rôle de <i>Business Partner</i> avec le directeur financier	316
▶	Les différentes manières d'exercer la fonction de <i>Business Partner</i>	317
	L'analyse stratégique	317
	Le budget et l'allocation des moyens et des ressources	318
	Les résultats économiques et leurs analyses	319
	La conception des plans d'action	319
▶	Les limites du rôle de <i>Business Partner</i>	321
	Ne pas se substituer aux décideurs	321

	Être factuel	321
	Savoir dire non	322
	Comment être un bon <i>Business Partner</i>	322
Chapitre 15	Éthique et contrôle de gestion	325
	▶ Pourquoi l'éthique est-elle une problématique du contrôleur de gestion ?	326
	Du « contrôle de gestion subi » au « contrôle de gestion désiré » par les opérationnels	326
	Objectivité et subjectivité du contrôleur de gestion	326
	▶ Quelques cas vécus de problématiques éthiques	329
	Premier cas	329
	Deuxième cas	330
	Troisième cas	331
	D'autres exemples	332
	▶ Comment détecter un problème éthique ?	333
	Éthique ou pas éthique ?	333
	Conscience d'un problème éthique	334
	▶ Comment aborder des problématiques d'éthique ?	336
	La solitude du contrôleur de gestion	336
	Des références écrites	337
	Partager ! Mais avec qui ?	339
	Quelques outils	343
	▶ La solution est en vous	346
	Aide à la décision	347
	Solutions aux cas proposés	347
Chapitre 16	Contrôler à distance et dans les organisations complexes	351
	▶ Les causes de la montée de la complexité dans les entreprises	352
	L'évolution de l'environnement social et économique favorise la complexité	352
	Le monde est redevenu plat	353
	Plus ça va et plus ça va vite	353

La vie en entreprise n'est pas toujours rose	354
Le <i>cloud management</i>	354
▶ La multiplication des liens hiérarchiques	355
Problématique pour un contrôleur de gestion	355
Qualités demandées à un contrôleur de gestion	356
Incidences sur le savoir-être du contrôleur de gestion	357
▶ La dispersion géographique	357
Problématique pour un contrôleur de gestion	358
Qualités demandées à un contrôleur de gestion	358
Incidences sur le savoir-être du contrôleur de gestion	359
▶ La standardisation et la sophistication des outils de gestion	359
Problématique pour un contrôleur de gestion	360
Qualités demandées à un contrôleur de gestion	360
Incidences sur le savoir-être du contrôleur de gestion	361
▶ La gestion de l'incertitude	361
Problématique pour un contrôleur de gestion	362
Comment gérer l'incertitude ?	362
Incidences sur le savoir-être du contrôleur de gestion	367
▶ Concilier vie professionnelle et vie privée	369
Problématique	369
Évolution	370
Comment concilier vie professionnelle et vie privée ?	371

Chapitre 17 Les carrières dans les métiers du contrôle 377

▶ Les métiers du contrôle de gestion et les évolutions de carrière	378
Les différentes fonctions dans l'entreprise	378
Les parcours et carrières possibles	381
▶ Réussir sa carrière en contrôle de gestion	390
Les fondamentaux	390
▶ Animation d'une équipe de contrôle de gestion	396
Recruter son équipe	396
Gérer son équipe	397
Comment gérer à distance ?	402

Chapitre 18	Faire accepter le contrôle de gestion et gérer les opposants	405
▶	Les parties prenantes du contrôleur de gestion	406
	Les principales parties prenantes	406
	Identifier les parties prenantes	407
	Organiser la relation avec ses parties prenantes	408
	Gérer les relations avec les parties prenantes	408
▶	Les opposants au contrôle de gestion	409
	Quelle est la stratégie développée par les anti-contrôles de gestion et comment y répondre ?	410
▶	Une réponse globale : l'autocontrôle de gestion	414
	Le concept d'autocontrôle de gestion	414
	Le rôle du contrôleur de gestion dans l'autocontrôle de gestion	415
	Le SIOFHIS	416
▶	Le contrôleur de gestion bien dans sa peau	418
	Votre savoir-être en entreprise	419
	Votre épanouissement personnel au travail	421
	Comment progresser : le développement personnel	431
	Bibliographie	437
	Index	439

Préface

La valeur ajoutée et l'intérêt de la fonction contrôle de gestion ne se discutent plus depuis longtemps. Les directions générales et comités directeurs de grandes entreprises n'imaginent plus prendre leurs décisions sans les conseils avisés et argumentés de leur contrôleur de gestion. Mais la complexité et les difficultés d'application de cette fonction font que ses apports ne rejoignent pas toujours ce qui est attendu pour éclairer les décisions et sécuriser les trajectoires de performance.

Anticiper constitue l'un des premiers besoins : il s'agit de disposer de bonnes prévisions, calées sur les contenus métiers et intégrant l'éco-système au sein duquel évolue l'entreprise. S'appuyer sur des données concernant la performance, les secteurs en pointe ou en difficulté, constituées de chiffres fiables, précis, détaillés et pertinents, représente un autre impératif indispensable au pilotage des activités. Enfin, être en capacité de proposer et de challenger des actions d'amélioration continue de la performance constitue également une exigence essentielle à l'égard de la fonction contrôle de gestion.

Pour combler ces attentes des dirigeants, le contrôleur de gestion doit savoir combiner et juxtaposer plusieurs compétences, d'abord d'ordre technique : maîtriser les techniques comptables et de gestion, qui forment son cœur de métier. Il doit également être armé pour comprendre les apports des technologies de l'information et savoir en tirer le meilleur parti. Il convient aussi que le contrôleur de gestion sache s'appropriier les métiers exercés dans son entreprise : comprendre les enjeux, apprécier les risques, intégrer le business

model. Enfin, on attend de lui une habileté dans le comportement pour éviter les conflits humains qui pourraient résulter des analyses et des commentaires sur la gestion de tel ou tel secteur de l'entreprise. À ce titre, sa conduite doit être exemplaire et il doit privilégier l'objectivité, le factuel, le concret.

Cet ouvrage est éminemment intéressant car il présente parfaitement toutes les facettes du contrôle de gestion. *Toute la fonction Contrôle de gestion* est le titre approprié pour faire comprendre à quel point cette fonction si cruciale est maintenant devenue complexe et que sa réussite tient principalement à cette multiplicité de compétences qu'il convient de croiser et d'optimiser.

Jacques RAPOPORT,
Président-directeur général
de Réseau ferré de France (RFF)

Introduction

Le contrôle de gestion constitue désormais dans les entreprises et les organisations, qu'elles soient petites ou grandes, une fonction tant stratégique qu'opérationnelle. D'une part, dans la période durable de rareté des ressources que nous connaissons, plus aucune organisation, même publique, même de toute petite taille, ne peut se passer de la maîtrise de ses ressources, rôle premier du contrôle de gestion. D'autre part, la compétition intense qui caractérise aujourd'hui tous les secteurs de l'économie, oblige également les entreprises à faire du contrôle de gestion un vecteur d'innovations organisationnelles et de conseils des dirigeants et des managers pour réduire les dysfonctionnements et améliorer en permanence les performances.

Ce livre explique ainsi comment la professionnalisation de la fonction contrôle de gestion va de pair avec le développement d'outils et de méthodes pour mieux mesurer et piloter les performances – ce que les anglo-saxons appellent « management accounting » – et créer de la valeur par du changement organisationnel et des idées nouvelles – ce que les anglo-saxons appellent « management control ». Les quatre auteurs de l'ouvrage, professionnels très expérimentés du contrôle de gestion, ont vécu sur le terrain cette professionnalisation de la fonction dont ils vous livrent les secrets de façon concrète, opérationnelle et simple avec de multiples exemples. Pour cela, l'ouvrage est organisé en trois parties principales – Savoir, Savoir-Faire et Savoir-Être, qui représentent les clés d'entrée vers les connaissances, méthodes et attitudes permettant la mise en œuvre moderne de la fonction contrôle de gestion. En clair, le contrôle de gestion moderne demande de la part de ses acteurs des techniques

adaptées reposant sur des savoirs éprouvés tout autant que des comportements appropriés pour les utiliser.

À noter que le lecteur pourra parcourir l'ouvrage dans n'importe quel ordre, chaque chapitre renvoyant régulièrement à d'autres. De plus, les développements proposés dans l'ouvrage sont applicables dans tout secteur d'activité.

► SAVOIR

Cette partie explique et décrit l'évolution de la fonction observée depuis quelques décennies au plan des connaissances qu'elle mobilise et de ses missions.

Elle permet de comprendre comment et pourquoi la fonction s'est déplacée de missions techniques aux interactions limitées avec les autres acteurs de l'entreprise vers des missions beaucoup plus riches – du contrôle au conseil – en interaction avec une multitude d'acteurs internes et externes à l'entreprise. Au final, le contrôle de gestion est devenu une fonction au service du management et de la gouvernance de l'entreprise jouant un rôle central dans la maîtrise des risques de tous ordres : financiers, sociaux, commerciaux, etc.

► SAVOIR-FAIRE

Sont décrits ici les méthodes, les outils et les techniques majeurs qui font du contrôle de gestion une discipline de mesure et de pilotage des performances et de développement des performances et de création de valeur.

D'un côté, le contrôle de gestion doit s'appuyer sur des techniques efficaces de calcul de coûts, de reporting, de budget, de tableaux de bord qui le conduisent à un niveau élevé d'expertise en système d'informations et en *Business Intelligence* ; de l'autre, il doit déployer des méthodes de gestion des conflits, de management de projets et de conduite du changement pour être créatif et créer de la valeur. Pour cela, la fonction doit savoir manipuler les informations produites par les systèmes d'informations comptables mais aussi s'en extraire pour identifier les coûts-performances cachés et les réserves d'efficacité dormantes à exploiter. Bref, l'évolution des savoir-faire proposés

dans cette partie montre que le contrôle de gestion devient aussi une fonction de traitement des informations qualitatives et sociales et plus seulement quantitatives et financières.

► SAVOIR-ÊTRE

En prise désormais avec toutes les fonctions de l'entreprise, et en interaction avec de multiples acteurs, les équipes contrôle de gestion doivent acquérir des comportements et des attitudes adaptées pour réduire les résistances aux changements, l'aversion générale pour le contrôle – voire sa hantise – et stimuler les énergies de changement. Ce n'est pas simple ! Il y a là une véritable révolution du métier de contrôle de gestion qu'explique cette partie. Aussi, celui-ci ne peut plus se contenter d'être un ensemble de techniques un peu obscures pour les non-initiés mais implique également des attitudes pertinentes et des modes de rapport à l'autre adaptés sous peine d'échouer dans ses missions.

Cette partie montre en synthèse comment les acteurs de la fonction contrôle de gestion doivent aujourd'hui savoir développer des comportements porteurs de :

- ✓ Pédagogie : le contrôle de gestion doit savoir former les managers et les dirigeants à ses techniques ;
- ✓ Conseil : il doit entretenir des relations de confiance avec les équipes pour les conseiller dans l'amélioration de leur performance et les aider aux changements ;
- ✓ Médiation : le contrôle de gestion est au centre de problématiques « socialement explosives » – les coûts, les performances... – donc il est au cœur des conflits de l'organisation. Il doit donc savoir détecter les conflits et contribuer à les réduire par des attitudes adaptées.

Chapitre 1

Définition et missions du contrôle de gestion

Les questions auxquelles répond ce chapitre

- ◆ Quelles sont les missions principales du contrôle de gestion ?
- ◆ Quels sont les objectifs du contrôle de gestion ?
- ◆ Quelles sont les convergences et les spécificités du contrôle de gestion avec le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit ?
- ◆ Quelles sont les grandes caractéristiques de l'environnement normatif du contrôle de gestion ?
- ◆ En quoi le contrôle de gestion est-il un élément important de la gouvernance des entreprises et des informations transmises aux parties prenantes ?

► L'AUDIT ET LE CONTRÔLE, PILIERS DE LA MAÎTRISE DES PERFORMANCES



PRINCIPES CLÉS

Le contrôle de gestion est une fonction essentielle pour toutes les entreprises et les organisations dont l'objectif est de s'assurer que les ressources sont utilisées avec efficacité et efficience, dans le sens de la stratégie voulue. C'est un processus permanent à la différence de l'audit, auquel il est très lié, qui est un processus ponctuel.

Pour bien définir le contrôle de gestion, il convient de le faire au regard de l'audit avec lequel il est lié. En effet, l'audit et le contrôle sont les deux piliers sur lesquels l'entreprise s'appuie pour s'assurer de la maîtrise de ses performances.

L'ORIGINE DE L'AUDIT ET DU CONTRÔLE

Le mot contrôle vient du français « contre rôle », qui était un document destiné à être confronté à son double original, le « rôle ». Contrôler c'est vérifier. Mais contrôler c'est également maîtriser, c'est-à-dire influencer les comportements et les pratiques pour rapprocher le fonctionnement constaté du fonctionnement souhaité incarné par des référentiels, des normes, des objectifs, des projets.

L'origine du mot « audit » vient des verbes latins *audire*, qui a donné le verbe auditionner, et *auscultare* qui a donné le verbe écouter en langage populaire et ausculter en langage scientifique. L'audit correspond à la phase vérification du contrôle, ou autrement dit l'audit c'est le contrôle du contrôle. Donc l'audit et le contrôle sont complémentaires et difficilement séparables. Pourquoi auditer si ce n'est pour contrôler ? Comment contrôler sans auditer ?

Dans les entreprises, les fonctions audit et contrôle ont été séparées selon les principes classiques de séparation des tâches et d'indépendance qui veut que les contrôleurs ne soient pas les contrôlés.

Tous, auditeurs et contrôleurs, servent pourtant en dernier ressort la gouvernance de l'entreprise pour réduire les risques, c'est-à-dire les menaces pesant sur la réalisation des objectifs fixés.

L'audit, photographie d'une situation de gestion à une date donnée

L'audit s'est diffusé lentement des pays industrialisés anglo-saxons vers le continent européen et la France en particulier. Ce n'est qu'en décembre 1995 que le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables emploiera, pour la première fois officiellement, le terme audit dans un de ses rapports.

L'AUDIT, UN PROCESSUS PONCTUEL

L'audit est un processus ponctuel mis en œuvre pour mesurer les écarts entre une norme attendue de fonctionnement et le fonctionnement réalisé à un moment donné. Comme le contrôle, l'audit peut donc recouvrir tous les champs du management : ressources humaines, comptabilité et finance, marketing, système d'information, stratégie... L'audit est devenu également une discipline d'enseignement et de recherche formant avec la comptabilité et le contrôle une discipline universitaire dans la section gestion (la discipline CCA : comptabilité-contrôle-audit). C'est une démarche spécifique d'investigation et d'évaluation à partir d'un référentiel, incluant un diagnostic et conduisant éventuellement à des recommandations. Cette démarche menée de façon indépendante ou sur mandat contribue à la maîtrise d'une activité organisée.

On distingue trois formes d'audit de situation, de fonctionnement et d'anticipation identifiables selon quatre critères : l'horizon temporel abordé par l'audit, les éléments du référentiel d'audit, les finalités de l'audit et le niveau hiérarchique de l'entité auditée impliqué dans le processus. On peut donner comme exemple de l'audit de situation, l'audit comptable et financier, comme exemple de l'audit de fonctionnement, l'audit de performance, et comme exemple de l'audit d'anticipation, l'audit de management.

Tableau 1.1 ■ Typologie de l'audit

Les trois formes d'audit Quatre critères	Audit de situation	Audit de fonctionnement	Audit d'anticipation
Temps observé	Passé ou présent	Du présent à l'immédiat	De l'immédiat au futur
Référentiel	Normes, règles, résultats	Budget, objectif, programme	Causes et effets des décisions
Finalités	Certification	Performance et maîtrise	Pilotage et stratégie
Niveau hiérarchique impliqué	Tactique, exécution	Gestion, stratégie	Management, gouvernement

On distingue également l'audit interne, réalisé par un salarié de l'entreprise, de l'audit externe réalisé par un professionnel non salarié de l'entreprise. L'audit interne a traditionnellement en charge l'évaluation du contrôle interne, c'est-à-dire le système mis en place par une entreprise pour maîtriser ses risques, et consiste en l'examen et l'évaluation des processus de planification, d'organisation et de pilotage, en vue d'obtenir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs. L'IIA (*Institute of Internal Auditors*) et sa commission chargée de concevoir et actualiser les normes d'audit appelées les ISA (*International Standards of Auditing*), font vivre un corps de normes que s'engagent à respecter les institutions nationales membres. L'indépendance et l'objectivité du jugement de l'auditeur sont des problématiques centrales de l'audit interne comme externe.

En tant que salarié de son objet d'audit, l'auditeur interne peut être soumis à des pressions d'ordre amical ou hiérarchique pour adapter ses résultats. De même, immergé en permanence dans l'entreprise, il peut être influencé par l'idéologie de groupes sociaux

de l'entreprise et négliger des dysfonctionnements qu'un auditeur externe aurait détectés. Mais l'auditeur externe est lui aussi soumis à des perturbations qui menacent son indépendance comme des perturbations liées à des pressions financières puisque l'entreprise pour laquelle il réalise son audit est un client. La tension entre l'objectivité et la subjectivité, l'indépendance et l'influence, est donc également au cœur de l'identité de l'auditeur.

Le contrôle : mode d'influence continue des comportements pour réaliser la stratégie

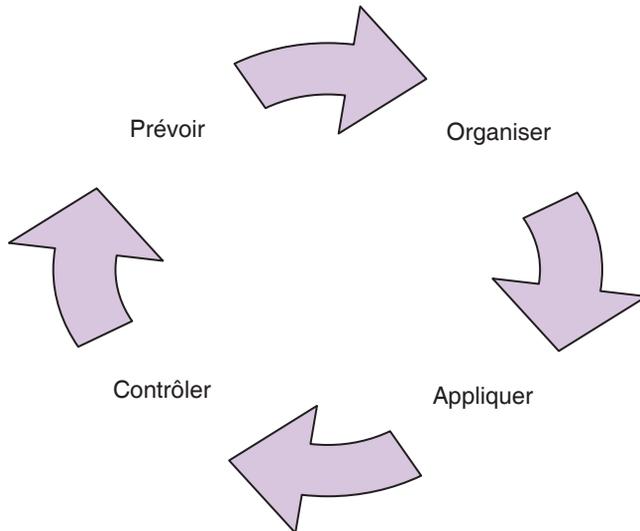
LE CONTRÔLE, UN PROCESSUS PERMANENT

Le contrôle, au sens de maîtrise, est l'ensemble des dispositifs, des méthodes et des outils qui orientent les actions. Pour avoir le contrôle, pour maîtriser, il faut être capable de mener à bien un processus qui, avant l'action, l'oriente, en cours d'action l'ajuste, et qui, une fois l'action faite, en évalue la performance pour en tirer les leçons utiles. Sept modes de contrôle organisationnel peuvent être identifiés : par la hiérarchie, la règle, les audits, le marché, la culture, le clan, l'éthique. Le contrôle est composé d'une partie formelle et visible matérialisée par des outils, des procédures, des normes écrites, et d'une partie informelle et cachée composée d'interrelations entre acteurs et de comportements.

Le contrôle est inséparable du pilotage et du management. Les managers et les pilotes de projet passent une grande partie de leur temps à auto-contrôler leurs activités, elles-mêmes régulièrement contrôlées par d'autres acteurs. Le pilotage est entendu comme le fait d'observer le déroulement en cours d'une action et de le comparer avec l'action visée pour prendre à temps les décisions correctives. La qualité du pilotage dépend de la capacité du pilote à identifier les actions correctives à partir des informations dont il dispose. Le management est entendu comme le guide de l'action collective organisée et consiste en l'explication d'un écart entre le présent et le souhaitable, le choix d'un mode d'action approprié pour réduire cet écart, la mise en œuvre et le contrôle des mesures correctrices

décidées. On retrouve dans un acte de management, la séquence prévoir, organiser, appliquer, contrôler, qui constitue l'architecture d'une action collective finalisée. Ce cycle de base à quatre temps constitue aussi la base du contrôle de gestion.

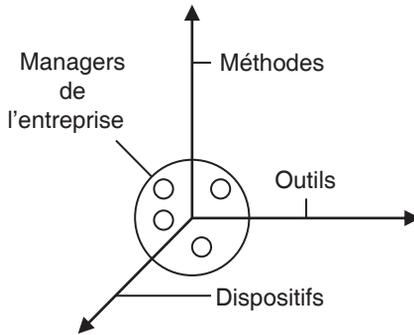
Figure 1.1 ■ Le cycle du contrôle de gestion



Dans le détail, le contrôle organisationnel se compose formellement d'une partie contrôle de gestion et d'une partie contrôle interne. Le contrôle de gestion est un ensemble de procédures qui s'incarnent dans des outils (par exemple des tableaux de bord, des reportings, des plans d'actions...), des méthodes (par exemple de calcul de coûts, de réduction des coûts, de changement...) et des dispositifs qui relient la stratégie et l'exécution de la stratégie en orientant les comportements et les pratiques des acteurs.

☞ Voir Savoir-faire

Figure 1.2 ■ Les procédures du contrôle de gestion



Les dispositifs du contrôle de gestion sont soit numériques (logiciels spécifiques, ERP...), soit physiques (réunions, comités de pilotage, rendez-vous...). C'est au travers les dispositifs, que le contrôleur de gestion utilise un style qui doit osciller en permanence, à l'endroit des acteurs, entre une certaine rigidité (pour faire respecter les normes) et une certaine bienveillance et ouverture (pour faire œuvre de pédagogie et créer du dialogue de gestion). C'est la toute la difficulté du savoir-être du contrôleur de gestion.

👉 Voir **Savoir-être**

Les acteurs clés du contrôle de gestion

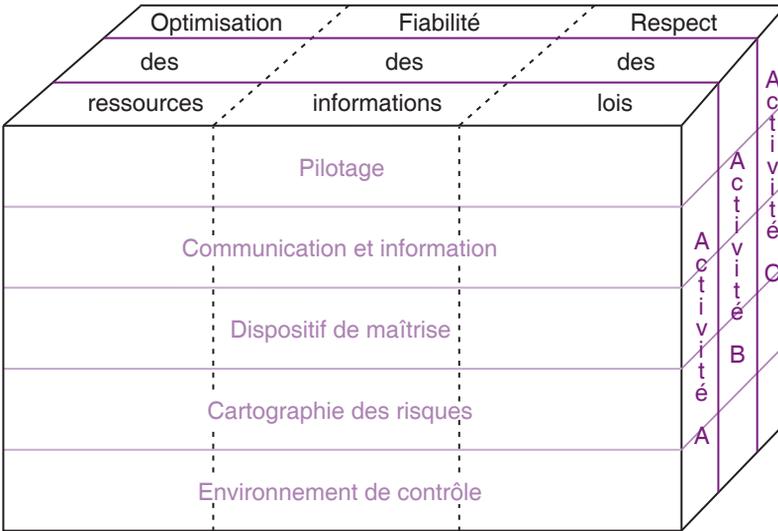
Le contrôle de gestion concerne la direction, les managers et les activités de l'entreprise. Il vise ainsi à organiser l'environnement des managers. Il implique aussi les ressources humaines dans la mobilisation des hommes en vue de réaliser certains objectifs. Il voisine également avec la fonction organisation, puisqu'il touche au découpage de l'entreprise, et avec la fonction de direction générale et de ses stratégies car elle a des besoins spécifiques d'information à satisfaire. Le contrôle de gestion procède par ajustements successifs selon une démarche en boucles, consistant à faire des prévisions, à comparer ces prévisions aux réalisations, puis à prendre des mesures correctrices pour ajuster l'action aux objectifs. Le contrôle de gestion apparaît ainsi comme un processus répétitif et régulier, avec un pôle normatif – les contrôles hiérarchiques, les contrôles économiques – et un pôle constructif – la pédagogie, l'invention d'actions correc-

trices, l'apprentissage, le dialogue de gestion. Le contrôle de gestion renferme ainsi deux logiques antagonistes : une logique de régulation qui cherche à faire revenir l'organisation vers le fonctionnement souhaité et une logique d'auto-apprentissage qui par l'accumulation d'expériences engendrées par les actions correctrices force à reconsidérer le fonctionnement souhaité.

Les acteurs clés du contrôle interne

Le contrôle interne est défini comme un cadre construit par la direction d'une entreprise pour exercer son pouvoir, maîtriser ses risques et préserver le patrimoine professionnel. Le contrôle interne englobe le contrôle de gestion et consiste au sens large en tout ce qui va permettre aux dirigeants de conduire efficacement leur entreprise. Le contrôle interne a trois objectifs essentiels : s'assurer que les décisions prises sont correctement appliquées, garantir un niveau minimum de qualité aux prestations effectuées ou aux produits fabriqués, déceler les anomalies de fonctionnements. Le *COSO Report (Committee of Sponsoring Organizations)* publié aux États-Unis en 1992 et révisé en 2004 propose un modèle du contrôle interne, dénommé cube COSO, qui constitue un référentiel mondialement répandu. Ce référentiel modélise le contrôle interne selon cinq composants : l'environnement de contrôle de l'entreprise c'est-à-dire sa philosophie et sa culture vis-à-vis des risques, le système de détection des risques, les activités de contrôle, le système d'information et de communication, le système de pilotage. Ces composants servent à optimiser les ressources, fiabiliser les informations et respecter les lois, et cela au sein de toutes les activités de l'entreprise.

Figure 1.3 ■ Le cube COSO de contrôle interne



➤ Voir chapitre 3

EXEMPLE

L'imbrication de l'audit et du contrôle dans les organisations : le cas AIRBUS

Le cas du groupe AIRBUS (ex EADS) et de sa principale filiale, Airbus Industrie, offre une bonne illustration de l'évolution des problématiques et des enjeux du contrôle dans les organisations et de son imbrication avec l'audit. En juin 2006, une information de contrôle de gestion portant sur les délais de réalisation de l'Airbus A380 remonte, semble-t-il, trop lentement vers la direction : s'agit-il d'un problème d'audit, de contrôle, de système d'information, voire d'éthique ? Puis la communication de cette information et les dysfonctionnements qu'elle annonce engendrent des effets au plan marketing (crainte des clients, annulation de commandes), au plan de la gouvernance d'entreprise (changement de direction), au plan organisationnel (restructuration), au plan financier (pénalités financières, fluctuations du cours en bourse). Des années après, aucune information fiable n'a permis d'établir les raisons du retard de l'A380. On a parlé vaguement dans la presse économique de problèmes de câblage sur le site de montage de Hambourg pour expliquer les retards qui s'élevaient à deux ans. D'autre part,

des dizaines de dirigeants et cadres supérieurs du groupe ont fait l'objet d'une enquête de l'AMF (Autorité des Marchés Financiers) pour des ventes douteuses de stock options les mois précédents la révélation des retards.

Le cas Airbus montre en quoi l'audit et le contrôle sont imbriqués dans les organisations. Airbus, comme la plupart des organisations, dispose d'équipes d'audit interne et de contrôle de gestion, mais chaque manager du groupe fait « un peu » d'audit et de contrôle, au moins sur sa zone de responsabilité. Il y a là une première difficulté de synchronisation des missions d'audit et de contrôle qui sont à la fois internes et externes, centralisées et décentralisées. Ce cas éclaire également le rôle central de l'audit et du contrôle dans la gouvernance des entreprises, c'est-à-dire le contrôle des dirigeants par les actionnaires et plus largement les relations des dirigeants avec toutes les parties prenantes : salariés, clients, fournisseurs, collectivités publiques, banques... L'efficacité des dispositifs d'audit et de contrôle permet à l'organisation de maîtriser son activité et de s'assurer que sa stratégie et ses engagements en termes de délais, de rentabilité, de volume de production... seront tenus.

Enfin, le cas Airbus souligne l'intimité des liens entre l'audit, le contrôle et l'éthique d'entreprise. L'éthique d'entreprise, que l'on peut définir au sens large comme l'ensemble des règles, des indicateurs, des normes qui, dans une organisation, permettent de distinguer le bien du mal, ou le bon du mauvais, est devenu l'alpha et l'oméga des discours managériaux avec l'avènement des concepts de développement durable et de responsabilité sociale d'entreprise (RSE). Toute la difficulté pour les entreprises réside, non pas dans la réalisation de discours éthiques et la rédaction de chartes éthiques, mais dans la conversion de cette éthique « intentionnelle » en actes. Or comment garantir que des règles éthiques, touchant par exemple à la qualité ou à l'environnement, sont bien activées dans une organisation si ce n'est par des dispositifs d'audit et de contrôle efficaces et efficaces ?

► LE DÉPLACEMENT DES MISSIONS DU CONTRÔLE DE GESTION DU PILOTAGE VERS LA GOUVERNANCE



PRINCIPES CLÉS

Le contrôle de gestion a pris beaucoup d'ampleur dans la vie des entreprises, petites et grandes, depuis le premier choc pétrolier et les crises successives qui se sont succédées depuis (1979, 1993, 2001, 2008), qui ont rendu rares les ressources financières. En particulier il joue désormais un rôle important pour toutes les parties prenantes de l'entreprise.

Depuis les années 2000, les frontières du contrôle organisationnel, et partant celles du contrôle de gestion, se sont déplacées vers la gouvernance d'entreprise, c'est-à-dire vers la satisfaction des actionnaires (*shareholders*) et des parties prenantes de l'organisation (*stakeholders*). Les rapports d'activité des grandes entreprises, comme Renault, Peugeot ou L'Oréal, l'illustrent bien, comportant tous un chapitre « gouvernance d'entreprise » avec des descriptions de leurs bonnes pratiques, de leur déontologie, de leurs systèmes de contrôle, de qualité et de conformité.

Les liens entre contrôle et gouvernance

La gouvernance d'entreprise concerne les relations des dirigeants avec toutes les parties prenantes (clients, fournisseurs, collectivités...) et non plus simplement avec les actionnaires. La problématique de la gouvernance est celle dite de problème d'agence. Un problème d'agence apparaît lorsqu'il y a divergence d'intérêts entre les deux parties d'un contrat, soit le principal (le mandataire, par exemple l'actionnaire) et l'agent (le mandant, par exemple le directeur général) en raison des asymétries d'information. Le mandataire est en effet en situation d'incertitude, d'imparfaite observabilité des efforts de l'agent. Cette situation impose au mandataire de mettre en place des systèmes d'obligation, d'audit et de contrôle qui ont un coût dit coût d'agence. Il s'agit des dépenses de surveillance et d'incitation, des coûts d'obligation et de dédouanement, et des coûts

résiduels entre le résultat de l'agent et le résultat qu'aurait pu obtenir le principal en utilisant mieux l'agent (coût d'opportunité).

Les coûts d'agence

Le dirigeant lorsqu'il n'est pas propriétaire, est l'agent des actionnaires. Lorsqu'il y a conflit entre les deux parties, les coûts d'agence augmentent. En effet, la mission d'évaluation des dirigeants est complexe, car le conseil d'administration doit évaluer simultanément les capacités des dirigeants et les efforts qu'ils ont fournis. Dans ce cadre, le contrôle sur les résultats est systématique mais il se heurte à la difficulté de mesurer la performance des dirigeants. Le souci d'aligner les intérêts des dirigeants sur ceux des actionnaires devrait conduire à retenir des mesures de performance fondées sur les cours boursiers mais une partie substantielle de leur évolution échappe au contrôle des dirigeants. Sans parler des innombrables sociétés qui ne sont pas cotées. Des critères de performance fondés sur la valeur de marché s'avèrent donc délicats. C'est pourquoi, la relative inefficacité des contrôles sur les cours de bourse conduit à accorder une place importante au contrôle de gestion pour fournir des informations également aux actionnaires et aux parties prenantes sur les résultats des dirigeants.

VERS UNE NORMALISATION DU CONTRÔLE DE GESTION ?

La nouvelle norme internationale IFRS8 d'information du marché et des investisseurs sur des données clés du contrôle de gestion, et qui s'applique aux sociétés cotées, est une preuve de cette évolution du contrôle de gestion qui connecte désormais le pilotage interne des organisations (à destination des managers et des directions) à son pilotage externe (à destination des actionnaires et des parties prenantes). Cela dit, il n'existe pas encore de norme formelle qui s'impose aux entreprises pour construire leurs procédures de contrôle de gestion. Le choix reste libre. Il existe en revanche de nombreux modèles auxquels se référer diffusés dans les pratiques, les enseignements et les ouvrages.