

# 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).

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 qui 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 stratégies<sup>1</sup>.
- **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 et l'approche qualitative.

- **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.

**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.

## 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'environnement<sup>2</sup> ».

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 est 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).

L'objectif du contrôle de gestion est de surveiller et de réduire les coûts. La comptabilité analytique est très importante. Les écarts sont calculés et analysés.

Le contrôle budgétaire joue un rôle déterminant dans la stratégie de domination par les coûts.

## **Quelles sont les caractéristiques du contrôle de gestion induites par une stratégie de différenciation ?**

---

Un contrôle de gestion qui privilégie les indicateurs qualitatifs :

- Afin d'être attractive, une entreprise peut chercher à se démarquer de ses concurrents par une qualité supérieure, un produit de luxe, un produit plus léger, un produit plus attrayant, un meilleur service après vente, un délai de livraison plus rapide, etc. Le produit proposé par l'entreprise est donc différent par sa technique ou par les services liés.
- La différenciation consiste à créer un plus qui sera perçu comme tel par les clients. L'entreprise pourra donc proposer un prix plus élevé que les concurrents sur ce secteur de marché spécifique.

Conséquences sur les fonctions :

- Approvisionnement : La qualité est souvent très importante dans une stratégie de différenciation. Ainsi, la qualité de l'approvisionnement est essentielle.
- Production : La production réalisée, parfois, de façon plus artisanale qu'industrielle, privilégie la qualité.
- Commercial : Les produits de qualité ou de luxe ne sont pas commercialisés comme les autres produits. Des canaux de distribution sélective sont utilisés.

**En résumé** : Dans une stratégie de différenciation, l'entreprise cherche à se démarquer de ses concurrents par une meilleure qualité, des produits de luxe ou basiques. L'entreprise accorde donc beaucoup moins d'importance aux coûts. La qualité et la spécificité sont privilégiées par rapport à une réduction des coûts.

Le tableau de bord doit être axé sur la qualité et non pas sur les coûts. Les indicateurs choisis sont très qualitatifs et correspondent à l'élément de différenciation.

## **Quelles sont les caractéristiques du contrôle de gestion induites par une stratégie de focalisation ou de niche ?**

---

L'entreprise peut choisir une cible de clientèle. Il s'agit de la stratégie de focalisation appelée également stratégie de niche.

Un contrôle de gestion qui consiste à surveiller les facteurs clés de succès :

- Comme la stratégie de domination par les coûts et la différenciation, la stratégie de focalisation s'applique à un domaine d'activité stratégique (DAS).
- Afin d'optimiser le rapport qualité-prix, il convient de se focaliser seulement sur une partie de la clientèle (la niche). L'entreprise devient le spécialiste de ce segment de clientèle.

Conséquences sur les fonctions :

- Approvisionnement et production : le produit doit répondre complètement au besoin de la niche.
- Commercial : le commercial doit uniquement se focaliser sur la niche. Cette catégorie de clientèle doit se sentir visée par l'entreprise qui a tout fait pour les satisfaire.
- En résumé : une stratégie de focalisation implique un certain nombre de facteurs clés de succès (FCS). Ces FCS déterminent le choix des indicateurs à surveiller. Les facteurs clés de succès structurent les tableaux de bord.

## **Qu'est-ce que la performance économique ?**

---

Il existe plusieurs dimensions de la performance : la performance économique, la performance financière, la performance sociale.

Les caractéristiques de la performance économique sont les suivantes :

- Cette performance s'intéresse uniquement à l'exploitation, sans tenir compte de la structure financière de l'entreprise.
- Elle consiste à faire le rapport entre un résultat d'exploitations et des moyens économiques mis en œuvre.

Les principales difficultés résident dans la détermination du numérateur et du dénominateur.

Au numérateur, le résultat d'exploitation correspond au résultat des opérations courantes.

Au dénominateur, les capitaux investis correspondent à l'actif économique de l'entreprise : c'est-à-dire les immobilisations d'exploitation et le besoin en fonds de roulement d'exploitation.

La performance économique intéresse tout d'abord la direction de l'entreprise car elle montre la pertinence des choix économiques effectués. Elle intéresse également les investisseurs car elle est bien entendu un élément clé de la rentabilité de l'entreprise.

La performance économique a bien entendu des rapports avec la qualité et la position concurrentielle.

On entend par qualité totale « la recherche du progrès dans l'ensemble des systèmes qui composent l'entreprise<sup>3</sup> ».

La position concurrentielle telle qu'elle apparaît dans les différentes matrices stratégiques correspond à la part de marché relative de l'entreprise par rapport au leader du secteur.

L'amélioration de la performance économique provient aussi bien d'une amélioration de la productivité, donc d'une économie de moyens, que d'un accroissement des volumes permettant « d'écraser » les coûts.

---

3. Collignon E., article "Qualité" dans l'Encyclopédie de gestion, *Economica*, 1989.

## Points clés

- La stratégie, c'est l'ensemble des décisions et des actions relatives à l'articulation des ressources, aux choix des moyens en vue d'atteindre un ou plusieurs objectifs créateurs de valeur pour l'entreprise. Cela nécessite la segmentation en DAS (domaines d'activité stratégiques).
- La finalité du management stratégique est de permettre à l'entreprise de choisir et de mettre en œuvre dans chaque DAS une stratégie lui permettant d'acquérir un avantage concurrentiel.
- Définition de l'avantage concurrentiel : atout distinctif d'une entreprise par rapport à sa concurrence.
- Les avantages concurrentiels doivent être diagnostiqués à travers la chaîne de valeur qui décompose les activités de l'entreprise selon le schéma suivant :

Conception → Production → Commercialisation → Après-vente

- Pour acquérir ou maintenir un avantage concurrentiel sur ses marchés, l'entreprise recherche les moyens de se démarquer de ses concurrents. Pour ce faire, trois stratégies génériques sont repérées par M. Porter<sup>4</sup> :
  - la stratégie de domination par les coûts ;
  - la stratégie de différenciation des produits ;
  - la stratégie de focalisation.
- Le choix de ces stratégies s'appuie sur les informations données par les outils de gestion utilisés dans le cadre du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion voit ses objectifs et son champ d'analyse s'élargir. Les managers cherchent à utiliser les outils du contrôle de gestion comme une aide au diagnostic des facteurs clés de succès (FCS), des compétences spécifiques de l'organisation, pour toutes ses activités et les différents services et centres de responsabilité.

---

4. Choix stratégiques et concurrence, *Economica*, 1999.