



LE CERCLE TURGOT

FONCTIONS de



finance/gestion
comptabilité

L'ENTREPRISE

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



Outils et comportements

Xavier BOUIN
François-Xavier SIMON

Préface de
Nicolas BERLAND

4^e édition

DUNOD

DES MÊMES AUTEURS

BOUIN X., SIMON F.-X., *Tous gestionnaires*, 3^e 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

François-Xavier Simon : francois-xavier.simon@finharmony.net

Maquette intérieure : Catherine Combier 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^{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, Paris, 2004, 2009, 2015

5 rue Laromiguière, 75005 Paris

www.dunod.com

ISBN 978-2-10-073035-3

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

Remerciements	XIII
Préface	XV
Introduction	1
Prologue	7
 Partie I La mission du contrôle de gestion	 11
 Chapitre 1 ■ Les principes et la démarche du contrôle	 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
 Chapitre 2 ■ La mise sous contrôle	 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

Chapitre 3 ■ Attributions et positionnement	
du contrôleur de gestion	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
 Partie II Les outils	 67
 Chapitre 4 ■ Objectifs, performance et pilotage	 71
Les réseaux d'objectifs	72
Définitions	73
Caractéristiques	75
Utilité	79
De la performance au pilotage	81
 Chapitre 5 ■ La planification financière	 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

Chapitre 6 ■ Le tableau de bord	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
 Chapitre 7 ■ La valeur au cœur des objectifs de l'entreprise	 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
Chapitre 8 ■ La comptabilité analytique	159
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
Chapitre 9 ■ La gestion de projets	193
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
Chapitre 11 ■ Convaincre – persuader	243
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

Chapitre 12 ■ Manager une équipe	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
 Chapitre 13 ■ Gérer les conflits	 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
 Chapitre 14 ■ Accompagner le changement ou piloter le progrès continu	 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
Conclusion	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
Épilogue	339
Liste des sigles	341
Bibliographie	343
Index	347

CERCLE TURGOT



LE CERCLE TURGOT

Association régie par la loi du 1^{er} 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}^e siècle avec le calcul des coûts et qui se développe tout au long du ^{xx}^e 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