



par
Véronique NGUYEN
Professeur affiliée, HEC
Associée, Finexent

Bruno de LAIGUE
Directeur administratif et financier,
Business Partners

LA CRISE A RENFORCÉ LA LÉGITIMITÉ DE LA MÉCANIQUE DU CONTRÔLE PAR LES RÉSULTATS ET, DE CE FAIT, L'INFLUENCE DES FINANCIERS. CEUX-CI PILOTENT LE SYSTÈME D'UNE MAIN DE MAÎTRE, SYSTÈME QUI LEUR LAISSE PEUT-ÊTRE UN ARRIÈRE-GOÛT DE PRODUCTIVISME QUANTITATIF.

Enquête HEC-DFCG Contrôleurs de gestion, entre performance et frustration

HEC ET LA DFCG interrogent les entreprises françaises depuis 1969, pour la 7^e édition. Les enquêtes quinquennales font ressortir une diffusion de plus en plus large des outils rétrospectifs et prospectifs du management de la performance.

Les systèmes intégrés de management de la performance sont devenus la norme. Les outils du management de la performance sont en place dans la plupart des entreprises. Par ordre décroissant : des budgets, pour 98 % des organisations sondées, des tableaux de bord pour 96 %, des analyses comparatives résultats / prévisions (mensuelles ou trimestrielles) pour 96 %, et un reporting comptable mensuel ou trimestriel, pour 92 % (78 % des entreprises effectuent un reporting mensuel). Le reporting de gestion (issu de la comptabilité de gestion), mensuel ou trimestriel a, quant à lui, été mis en place dans 94 % des cas (dont 81 % d'états mensuels) et les prévisions de trésorerie mensuelles ou trimestrielles sont utilisées dans 80 % des organisations.

Des pratiques de plus en plus sophistiquées. La puissance des systèmes d'information et la diffusion des meilleures pratiques (par les consultants, les associations professionnelles ou la presse spécialisée) favorisent la mise en place de dispositifs complexes et avancés. Les pionniers américains et les avant-gardistes du management se sont fait rattraper par la masse « éclairée » des en-

treprises. Ce constat est d'autant plus manifeste que l'échantillon comporte une forte proportion de filiales de groupes multinationaux (62 %).

Côté organisationnel, les structures matricielles sont le lot de 39 % des entreprises interrogées (52 % des grandes entreprises). Côté comptable, la comptabilité de gestion comporte en moyenne trois axes d'analyse. 59 % des entreprises ont plus de deux axes et quelques-unes plus de dix. La démarche *Activity Based Costing* (ABC) est entrée dans les mœurs : la comptabilité analytique de 45 % des entreprises sondées est structurée autour d'activités.

La disgrâce annoncée du budget n'a pas eu lieu. Ses avantages compensent largement ses inconvénients. Ainsi, 76 % des personnes interrogées ne trouvent pas la procédure budgétaire trop coûteuse, alors que 72 % ne la jugent pas trop complexe et 54 % pas trop longue. Pierre angulaire du management par objectifs, le budget est devenu incontournable dans la gestion des hommes et des organisations. Dans 68 % des entreprises, celui-ci constitue un engagement ferme ; dans 84 %, il est mensualisé par centre de responsabilité. Dans 86 % des entreprises, la réalisation des objectifs est récompensée par l'attribution de primes.

Le plan stratégique sert généralement de référence pour la construction des budgets (73 % des entreprises). Il est généralement élaboré plusieurs mois avant le budget (dans 62 % des cas). Cependant, un dysfonctionnement perdure, symp-

tomatique de la mauvaise gestion du processus dans le temps : 32 % des entreprises commencent l'exercice sans avoir validé et diffusé le budget de l'année ! Les choses ne semblent pas s'être améliorées depuis 2004 car, à cette date, la proportion était de 30 %.

Les raffinements du processus budgétaire, conçus pour remédier à des contradictions intrinsèques (motiver avec un objectif tendu, évaluer en éliminant les éléments incontrôlables, planifier un résultat probable) se répandent progressivement. Ainsi, 86 % des entreprises procèdent à des révisions budgétaires en cours d'année, 59 % des entreprises élaborent des *rolling forecast* (prévisions glissantes) et 34 % des entreprises font tourner un double jeu budgétaire (le premier étant l'engagement, le second, la cible).

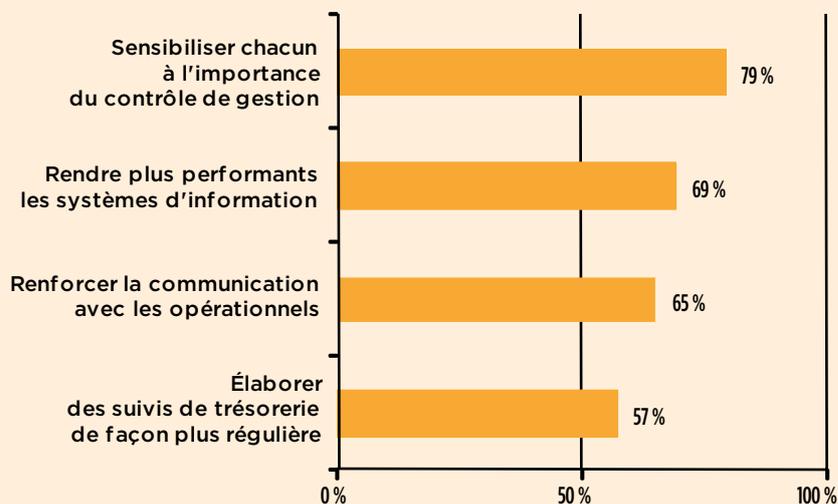
L'information contenue dans les tableaux de bord est de nature essentiellement financière. Dans 72 % des entreprises interrogées, les tableaux de bord reprennent les mêmes éléments et les mêmes formats que ceux du budget. Dans 84 % des cas, ils comportent des indicateurs physiques. Mais ces derniers traduisent principalement des volumes (fréquemment mesurés dans 93 % des entreprises), moins souvent la qualité ou les délais (fréquemment mesurés dans 50 % des entreprises), et encore moins souvent les parts de marché (fréquemment mesurée dans 31 % des cas), l'image (10 %), le climat social (13 %) ou la performance des concurrents (9 %). ■■■

■ ■ ■ Le suivi des résultats au travers des tableaux de bord rythme la vie des organisations et rétroagit sur la définition des objectifs. À partir des tableaux de bord, qui présentent *a minima* les écarts entre budget et réalisé, les contrôleurs de gestion se réunissent formellement chaque mois pour faire le point sur les écarts et leurs conséquences dans 88 % des entreprises de notre panel. Les opérationnels font de même avec leurs supérieurs hiérarchiques dans 66 % des entreprises. Un tel suivi des résultats débouche systématiquement sur une réactualisation du budget initial dans 78 % des entreprises.

La comptabilité financière et de gestion : vers plus de productivité. Le phénomène le plus marquant est la montée en puissance de la logique de la productivité comptable, qui se traduit par une plus grande proportion de comptabilités centralisées (84 %, contre 76 % en 2004) et, parmi celles-ci, de centres de services partagés (31 %, contre 11 % en 2004).

La crise a consolidé l'influence du contrôle de gestion. Plus de la moitié des entreprises interrogées (56 %) ont été profondément affectées par la crise « post-2008 » et n'ont pas pu la transformer en opportunité (54 %). Pour la majorité des personnes sollicitées (66 %), cette zone de turbulence a surtout été l'occasion de prendre

Les actions favorisées par la crise



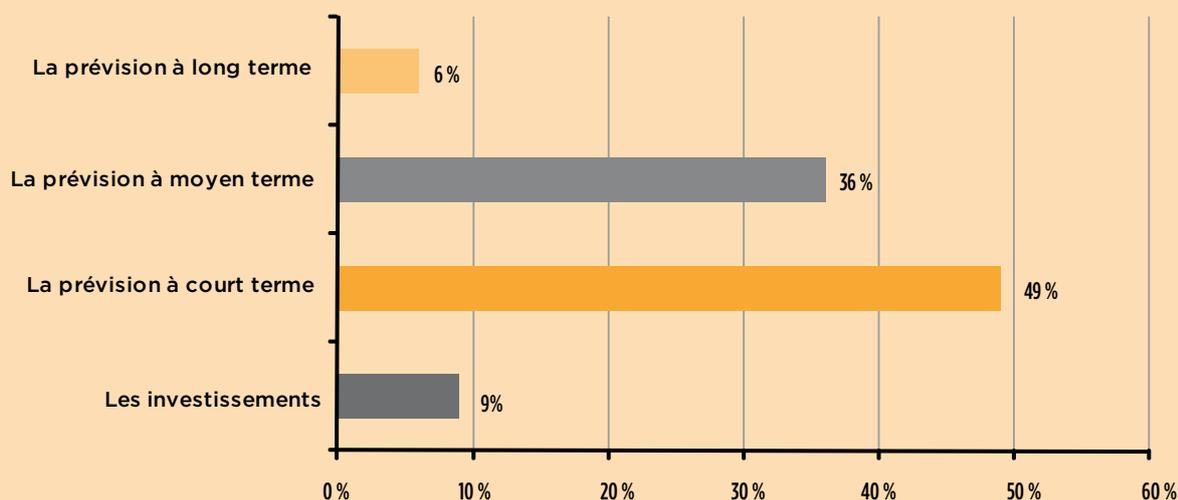
conscience du potentiel d'économies à réaliser et non du manque de pertinence des outils de gestion, lesquels paraissent adaptés pour 70 % des personnes sondées. La crise s'est avérée plutôt bénéfique pour les financiers dont elle a renforcé l'influence. Elle a en effet été l'occasion de mener certaines actions (cf. figure ci-dessus).

La crise a renforcé un management de la performance axé sur le court terme. Le suivi des résultats débouche dans 92 % des cas sur des actions à

court terme. La prévision à court terme constitue la priorité affichée des entreprises, comme le montre la figure ci-dessous. Proportionnellement, les entreprises, en 2004, établissaient plus de plans stratégiques (85 % en moyenne), que les entreprises d'aujourd'hui (seulement 73 % sur un horizon principalement de 3 ou 5 ans). Autre symptôme du manque de projection dans le futur, 42 % des entreprises interrogées n'ont pas aujourd'hui d'objectifs à long terme, datés et quantifiés. ■ ■ ■

Les priorités des entreprises

Parmi les quatre choix suivants, quelle est la priorité aujourd'hui pour votre entreprise ?



■ ■ ■ **Une emprise hiérarchique appauvriissante.** Conformément à nos idéaux démocratiques, la délégation d'autorité est le principe structurant dominant au sein des entreprises interrogées : 77 % d'entre elles sont organisées en centres de profit et les objectifs sont fixés après discussion (seulement 11 % des entreprises ont, par exemple, un processus budgétaire exclusivement *top-down*). Pourtant, la participation régresse. Le pouvoir reste concentré au sommet de la hiérarchie, reléguant certains opérationnels au rôle d'exécutants de décisions prises en haut lieu.

Le choix des objectifs revient dans 97 % des cas à la direction générale, laquelle détermine encore, dans 57 % des cas, les moyens à mettre en œuvre pour y parvenir. Le processus budgétaire est fortement imprégné par les volontés de la direction générale dans 79 % des organisations (11 % de processus *top-down*, 44 % de processus *bottom-up* puis *top-down* et 24 % de *bottom-up* après une lettre de cadrage de la direction générale). Même s'il y a discussion sur les objectifs et les moyens, le budget est imposé *in fine* aux opérationnels dans 72 % des entreprises. Les exigences de la direction générale sont d'ailleurs jugées irréalistes par 78 % des personnes interrogées.

La direction cultive le secret et se garde de partager certaines informations. La diffusion du plan stratégique est restreinte à la direction générale dans 52 % des cas. Seulement 25 % des entreprises diffusent le plan à tous les opérationnels, alors qu'en 2004, 50 % d'entre elles le faisaient !

La solitude du contrôleur de gestion.

Budget et tableaux de bord restent la chasse gardée du contrôleur de gestion.

Qui sont les répondants à l'enquête HEC-DFCG ?

159 organisations ont participé à cette enquête. On dénombrait 37 % de grandes organisations (dont 5 % dans les services publics) et 67 % de PME (le critère discriminant retenu étant l'effectif, inférieur ou non à 500 personnes). 87 % des entreprises appartenaient à un groupe et 62 % à une multinationale. Notons que les entreprises de notre échantillon sont en bonne santé financière : dans 86 % des cas, leur rentabilité n'est ni négative, ni faible et leur endettement ne s'avère élevé que dans 13 % des cas. Seules 2 % des entreprises cumulent une faible rentabilité et un endettement important.

Ce sont deux domaines dans lesquels il dispose d'une autorité hiérarchique, respectivement, dans 91 % et 96 % des entreprises. Sont également de son ressort la comptabilité analytique (77 % des entreprises) et la planification à plus d'un an (59 % des entreprises). En revanche, la comptabilité générale (dans 65 % des entreprises), l'audit interne (64 %) et l'informatique de gestion (60 %) lui échappent.

Probablement perçu comme une contrainte, le contrôle de gestion ne suscite pas l'enthousiasme des opérationnels. Ces derniers ont, en effet, tendance à laisser le contrôleur de gestion chiffrer plans et budgets, analyser résultats et écarts, expliquer les performances et actualiser les prévisions (cf. le tableau « Répartition des tâches »).

En plus du manque d'implication des opérationnels, les contrôleurs de gestion souffrent vraisemblablement du manque de valeur ajoutée de leur fonction. Ils sont trop souvent confinés dans leur rôle de « gardien du temple financier », dont ils sont les serviteurs les plus zélés. La production de données (pour 55 % du

panel interrogé) et l'amélioration de leur fiabilité (pour 30 %) font partie des deux principales activités des contrôleurs de gestion. À la question « à quoi aimeriez-vous consacrer plus de temps ? », ils répondent que leurs deux principales activités devraient être le conseil auprès de la direction générale (43 %) et le conseil auprès des opérationnels (39 %). Ils aimeraient pouvoir consacrer plus de temps à initier des discussions de nature stratégique : pour 53 % des personnes interrogées, cela devrait faire partie de leurs rôles principaux, alors qu'elles ne sont aujourd'hui que 34 % à le mettre en pratique.

Peut-être excessivement cantonnés à leur sphère d'influence directe, les contrôleurs de gestion ne sont d'ailleurs pas aux premiers rangs pour traiter les grandes problématiques du moment. Les grands enjeux actuels n'ont pas d'impact sur l'architecture ou le fonctionnement du contrôle de gestion. En effet, le développement durable laisse intact l'édifice du contrôle dans 77 % des entreprises et l'éthique dans 67 % d'entre elles. Notons, cependant, que l'évolution est positive par rapport à 2004 où ces proportions étaient respectivement de 84 % et 85 %.

Lost in number(s). La disjonction entre opérationnels et contrôleurs de gestion se confirme. Il s'agit de l'évolution la plus préoccupante. L'enquête de 1998 faisait état d'un taux d'implication des opérationnels dans les activités de suivi de résultats et d'analyse des écarts de près de 50 %. Ce taux, qui n'a cessé de décroître (31 % en 2004, 28 % aujourd'hui), traduit à la fois l'isolement des contrôleurs de gestion et la bureaucratization des systèmes de management de la performance. ■

Répartition des tâches

	Responsables opérationnels	Contrôleurs de gestion
Analyse des résultats et des écarts	28 %	90 %
Compte rendu et explication des résultats	43 %	84 %
Proposition d'actions correctives	87 %	50 %
Chiffrage du plan opérationnel	42 %	80 %