

Les Cahiers



techniques



Le partage de tous les savoirs

N° 9 Décembre 2013 – ISSN : 1950-0033 – ISBN : 979-10-92310-01-6 – 20€

Observatoire International du Contrôle de Gestion

Résultats 2013

Quelles activités ? Quels processus ?
Quelles méthodes ? Quels systèmes ?



ASSOCIATION NATIONALE
DES DIRECTEURS FINANCIERS
ET DE CONTRÔLE DE GESTION



Pilotage de l'entreprise

Reporting et Consolidation, Contrôle de Gestion, Evolution des SI Finance



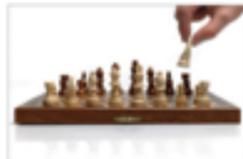
Processus et Maîtrise des risques

Refonte des processus, Contrôle opérationnel, Risques réglementaires, Organisation des fonctions Finance et RH



Management de projets

Méthodologie et conduite de projets, Gouvernance Programme, Pilotage opérationnel



Performance des Systèmes d'Information

Alignement stratégique des SI, Gouvernance des SI, Processus et Méthodes



Pilotage des projets de fusion-acquisition

Intégration des organisations et des SI, Adaptation du pilotage



www.conseil-dpc.com

Tél : +33 (0)1 30 15 78 55
Paris - Hong Kong



ASSOCIATION NATIONALE
DES DIRECTEURS FINANCIERS
ET DE CONTRÔLE DE GESTION

Les Cahiers

techniques

Le partage de tous les savoirs

Observatoire International du Contrôle de Gestion

Résultats 2013

Quelles activités ? Quels processus ?
Quelles méthodes ? Quels systèmes ?

Avec la participation de



Présentation de la DFCG

EN 49 ANS, LA DFCG EST DEVENUE UN RÉFÉRENT DANS LA SPHÈRE FINANCIÈRE

En 1964 a été créée l'ANCG, l'Association Nationale des Conseillers et Contrôleurs de Gestion. Après quelques années d'expériences marquées par un fort développement du métier de "contrôleur" et le lancement de l'Association Internationale (IAFEI), elle a décidé d'adopter le nom d'Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion dont le sigle est DFCG.

Aujourd'hui, la DFCG est une association de professionnels - Directeurs Financiers et/ou Directeurs de Contrôle de Gestion - d'entreprises privées ou publiques. Des enseignants et des conseils d'entreprises dans les domaines de la gestion, des finances et des systèmes d'information en sont également membres. Elle accueille les jeunes professionnels se destinant au plus haut niveau de la profession, au sein du club DFCG Avenir.

LA DIFFÉRENCE COMME SOURCE D'ENRICHISSEMENT

L'Association compte quelques 3 200 membres répartis dans tous les secteurs économiques et géographiques du pays. La DFCG regroupe toutes les tailles d'entreprises, depuis la PME jusqu'aux grands groupes internationaux. Cependant, à l'image du tissu économique français, une forte proportion de PME et ETI est représentée par ses directeurs administratifs et financiers ou directeurs finance-gestion. Cette diversité est une formidable source d'échanges d'expériences et d'enrichissement des débats.

EXCELLER DANS NOS MISSIONS

- **ENRICHIR** professionnellement ses membres, par l'échange d'idées et d'expériences, dans le cadre des manifestations et des formations ou par la publication de sa revue Finance&Gestion.
- **OUVRIR** à chaque membre la richesse du réseau DFCG, structuré en groupes régionaux et en groupes sectoriels pour plus de proximité.
- **INTERNATIONALISER** nos contacts avec les associations similaires à l'étranger, notamment au sein de l'International Association of Financial Executives Institutes (IAFEI).
- **INTERVENIR** sur les problématiques comptables et financières en concertation étroite avec les associations professionnelles de la finance telles que l'APDC (Association des Professionnels et Directeurs Comptabilité et Gestion), l'AFIGESE (Association Finance - Gestion - Évaluation des Collectivités Territoriales), l'AFDCC (Association des Crédit Managers), l'AFTE (Association Française des Trésoriers d'Entreprise), l'IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne), l'AMRAE (Association pour le Management des Risques et des Assurances de l'Entreprise), l'IFA (Institut Français des Administrateurs), EOA (European Outsourcing Association). Au-delà de l'offre existante de la DFCG, c'est également la possibilité d'intégrer plus rapidement la communauté financière et de progresser dans son quotidien avec une attention particulière portée sur la gestion de carrière.
- **SUSCITER** la réflexion et le travail en commun pour faire émerger des pôles d'expertise, lui permettant d'être un acteur de référence dans le débat économique et financier.
- **ACCUEILLIR** ses membres dans un espace de convivialité, dans un réseau professionnel et solidaire.
- **ÉCHANGER** des expertises métiers complémentaires dans le cadre de la Maison de la Finance. Cette « Maison de la Finance », regroupant l'AFDCC, l'APDC et la DFCG, est une première initiative dans le monde associatif professionnel et permet, dès à présent, à tous les collaborateurs des services financiers des entreprises de se retrouver sous un même toit avec une panoplie complète de services et conseils pour les accompagner au quotidien dans le développement de leurs compétences : formations, ressources documentaires, événements, groupes de travail, commissions métier.

N°1
des associations
des professionnels
finances-gestion

3 200
membres

1 700
sociétés représentant
1/3 du PIB
de la France

Présentation du Comité scientifique

QUATRE MISSIONS ESSENTIELLES

Créé en 2008, le Comité Scientifique poursuit quatre missions essentielles :

- **RASSEMBLER** l'ensemble des compétences de la DFCG dans les domaines techniques d'intérêt pour les directeurs financiers et de contrôle de gestion,
- **FAIRE VIVRE** le volet « intellectuel » de l'Association,
- **COMMUNIQUER** auprès des médias sur des problématiques touchant nos professions,
- **DONNER UN AVIS QUALIFIÉ** sur des projets de textes législatifs ou réglementaires et leur application.

SEPT COMMISSIONS THÉMATIQUES

Chaque commission est co-présidée par un directeur financier et par un Expert de premier plan et coordonne les travaux des groupes de travail qui lui sont rattachés :

- **COMMISSION CONTRÔLE DE GESTION ET AIDE À LA DÉCISION**, coprésidée par Olivier Stephan et Frédéric Doche ;
- **COMMISSION SYSTÈMES D'INFORMATION**, présidée par Denis Molho et Jean de Sigy ;
- **COMMISSION CORPORATE FINANCE**, présidée par Christophe Rémy et Christian Nouvion ;
- **COMMISSION GOUVERNANCE**, coprésidée par Damien Goy ;
- **COMMISSION MAÎTRISE DES RISQUES ET CONTRÔLE INTERNE**, coprésidée par Florence Giot et Marc Duchevet ;
- **COMMISSION NORMES COMPTABLES**, coprésidée par Éric Ropert et Emmanuelle Cordano ;
- **COMMISSION FISCALITÉ D'ENTREPRISE**, coprésidée par Gianmarco Monsellato et Romain Grau.

Les travaux des groupes de travail peuvent concerner des thèmes d'actualité, une réflexion, la technique ou une vision prospective. Ils sont ensuite restitués sous forme de publications (articles ou dossiers dans Finance&Gestion, cahiers techniques, fiches point de vue...) ou de participations à des tables-rondes lors d'événements.

La collection DFCG est dirigée par François-Xavier Simon.

Pour tout renseignement complémentaire, contactez Stéphanie POINDRELLE,
au 01 40 20 96 04 ou stephaniepoindrelle@dfcg.asso.fr

Composition du groupe de travail

Groupe de travail présidé par :

Frédéric DOCHE, Président Fondateur de Décision Performance Conseil
Co-Président de la commission Contrôle de Gestion et Aide à la Décision du Comité Scientifique de la DFCG
Président de la commission Management Control de l'IAFEI

Membres du groupe de travail :

Benoist ALLARD, Directeur administratif et financier, Verdesis (EDF group)
Dominique BASTIEN, Contrôleur Financier
Nadezhda BELKOVA, Contrôleur Financier, THALES AVIONICS
John BILQUEZ, Consultant Senior, Décision Performance Conseil
Xavier DURAND, Responsable du département Finance, ESSCA
Yvon FARNOUX, Directeur administratif et financier, Atlas COPCO
Cyrille KECHAVARZI, Senior Director Finance, Gartner
Catherine KUSZLA, Professeur des Universités, Université d'Angers
Sébastien LAURENT, Contrôleur Financier, Perenco Oil and Gas
Marie-Hélène MAROT DE PRIESTER, Directrice financière, Groupe FINAXIM
Renaud-Guillaume MARTELLON, Consultant in CFO services
Alexandre MAZUREK, Responsable Financier EMEA, Stryker Neurovasculaire
Xavier MILLE, Directeur Contrôle de Gestion Groupe
Laure MOUSSION, Consultante, Décision Performance Conseil
Elodie WARNOD, Directrice du contrôle de gestion, Sage
Nicolas ZANELLI, Directeur financier, Mayence

Remerciements :

Nous tenons à remercier pour leur contribution à cet ouvrage et leur support
Le cabinet Décision Performance Conseil (www.conseil-dpc.com)
L'ESSCA, École de Management

Nous remercions également pour leur soutien :

Thierry LUTHI, Président de la DFCG
Armand ANGELI, Président DFCG International

Préface

L'Observatoire International du Contrôle de Gestion, initié par la DFCG en 2010 en partenariat avec l'Université Paris-Dauphine et Décision Performance Conseil, nous propose, à partir des résultats d'une enquête internationale couvrant 27 pays et tous secteurs (industrie, consommation courante mais aussi utilities et finance) une analyse pertinente des évolutions constatées en 2013 dans les pratiques de contrôle de gestion. Cette troisième édition, menée en partenariat avec l'ESSCA Ecole de Management, a fait l'objet d'une présentation en avant-première lors du 43^{ème} congrès de l'International Association of Financial Executive Institutes (IAFEI) à Varsovie le 17 octobre 2013. Elle illustre avec précision les enjeux des métiers du contrôle de la performance des entreprises à travers le monde autour **de huit axes d'efficacité des pratiques de contrôle de gestion** : agilité, innovation, globalité, participation, transparence, amélioration continue, vision stratégique et organisation adaptée.

Ainsi, Frédéric Doche (Président-Fondateur de Décision Performance Conseil, co-président de la commission Contrôle de Gestion et Aide à la Décision de la DFCG et président de la commission Management Control de l'IAFEI), et Cécile Falchier (Directrice financière EMEA du groupe Teleperformance) ont présenté les résultats de ce millésime marqué par un contexte économique toujours difficile où la croissance de l'activité des sociétés interrogées marque le pas. Dans ce contexte, les entreprises ont plutôt recentré les missions de contrôle avec une extension du double rattachement fonctionnel direction financière - direction opérationnelle, mettant en évidence une présence renforcée du contrôleur de gestion plus proche des activités qui a par ailleurs doublé le temps passé avec les opérationnels.

Cette évolution met en évidence une nécessaire

adaptation des modes opératoires des contrôleurs de gestion avec une augmentation du recours à des plans stratégiques formalisés et aux *Business Reviews* qui en découlent en complément des activités plus traditionnelles (production des *reportings*, plans & budgets, travaux d'analyses, de prévisions et reprévisions, comptabilité analytique, et autres domaines plus transverses tels que la mise en place de systèmes d'Information, la démarche de Contrôle interne ou autres activités plus spécifiques : RSE, RH, contrôle de gestion sociale, fiscale, etc.). Même si le constat demeure qu'une part trop importante est donnée à la production du *reporting*, le *business partner* conforte, par sa présence et son expertise, sa légitimité. Et Excel reste l'outil de référence !

Parmi les évolutions qu'il me semble utile de souligner, figurent d'une part l'apport d'indicateurs externes à l'entreprise (indicateurs stratégiques du marché et de la concurrence) qui vont permettre de *benchmarker* les performances et, d'autre part, des indicateurs autres que financiers comme des indicateurs opérationnels où ceux liés à la démarche RSE.

Plans stratégiques, business reviews, tout converge vers une analyse poussée de la performance des entreprises en associant une vision à moyen ou long terme et un plan d'actions à court terme.

Par ailleurs, l'Observatoire met en évidence une augmentation très nette de l'utilisation des fondamentaux que sont le BFR, le *cashflow* et le compte de résultat pour une meilleure compréhension des flux résultats et bilanciaux. Faut-il y voir un signe de l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation et l'analyse moyen terme des performances qui font désormais partie des travaux à réaliser lors de l'établissement des comptes (règles internationales des *impairment tests*) ?

Préface

Sur le plan des pratiques, l'Observatoire 2013 apporte trois axes supplémentaires aux cinq axes de progrès déjà identifiés. Ainsi, huit axes apportent chacun un éclairage différent et complémentaire de la notion de pratiques ouvertes de contrôle de gestion : l'agilité, l'innovation, la globalité, la participation, la transparence, l'amélioration continue, la vision stratégique et l'organisation adaptée qui s'appuient sur un SI performant avec en 2013 la recherche d'une information disponible de plus en plus intégrée.

Enfin, à l'instar des années précédentes, une analyse typologique des entreprises qui ont participé à ce troisième Observatoire conduit à dresser pour 2013 quatre principaux profils types : « les expertes », « les participatives », « les contrôlées » et « les pragmatiques ». Chaque lecteur pourra donc *benchmarker* son

entreprise avec ce panel et en tirer des enseignements et plans d'actions.

Le contexte économique toujours incertain et fortement volatil nous invite à ne pas rester sur nos acquis, à nous transformer sans cesse par de l'agilité, de l'innovation et de la curiosité pour saisir chaque opportunité. Le contrôle de gestion n'y coupe pas.

Que cet Observatoire 2013 vous apporte cet éclairage supplémentaire.

Au nom de la DFCG, je remercie le groupe de travail présidé par Frédéric Doche pour son implication dans cet observatoire.

Thierry LUTHI
Président de la DFCG

Sommaire

1. PRÉSENTATION DE L'OBSERVATOIRE INTERNATIONAL DU CONTRÔLE DE GESTION ET SYNTHÈSE DES RÉSULTATS	10
2. PROFIL DES RÉPONDANTS	13
1. Le profil 2013 des entreprises interrogées	13
2. Le profil des répondants	14
3. L'ACTIVITÉ DE CONTRÔLE DE GESTION	16
1. Plan et budget : la principale activité	16
2. La valeur ajoutée : animation avec les opérationnels	17
3. Le contrôleur de gestion dans l'entreprise	19
4. Prépondérance des indicateurs financiers	19
4. LES PROCESSUS DU CONTRÔLE DE GESTION	20
1. Plan stratégique, plan opérationnel, croissance et CA	20
2. Horizons et résultats	21
3. Indicateurs	21
4. Organisation	22
5. Transparence et implication	23
5. LES MÉTHODES	24
1. Utilisation des méthodes	24
2. Le <i>benchmarking</i> , une méthode toujours plébiscitée dans une économie très concurrentielle	25
3. <i>Balanced Score Card (BSC)</i> , centrage sur l'essentiel	25
4. <i>ABC/ABM</i> toujours une place clé dans les entreprises en quête de productivité	26
5. <i>Beyond Budgeting</i> , une méthode émergente mais toujours assez marginale	26
6. Budget Base Zero (BBZ) : le status quo	27
6. LES SYSTÈMES D'INFORMATION UTILISÉS	28
1. Excel toujours dominant	28
2. Une diversification inégale des systèmes selon les régions	28
3. Un besoin constant d'information pour décider	29
4. Aucune transformation sans projets	30
5. Le grand écart	30
7. PROFIL D'EFFICIENCE DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION ET AXES DE PROGRÈS	31
1. Évolution 2012 vs 2013 : tendance vers plus d'agilité et moins d'ouverture	32
2. Profil d'efficacité global 2013	32
3. Profils d'efficacité par continent	32
4. Profils d'efficacité USA, France et Allemagne	33
5. Les entreprises cotées sont plus innovantes	33
6. Les entreprises moyennes sont plus participatives	33
7. Les entreprises en forte croissance ont les pratiques les plus efficaces	34
8. L'efficacité des pratiques des secteurs	35
8. VERS UNE TYPOLOGIE DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION	36
1. Méthodologie employée	36
2. La description des différentes classes	37
3. Mise en valeur des éléments communs et divergents	40
9. GLOSSAIRE	46

I. Présentation de l'Observatoire International du Contrôle de Gestion et synthèse des résultats

1. PRÉSENTATION DE L'OBSERVATOIRE INTERNATIONAL DU CONTRÔLE DE GESTION

Présentation générale

L'Observatoire International du Contrôle de Gestion a été lancé fin 2010 par la DFCG (Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion) en partenariat avec le cabinet de conseil Décision Performance Conseil.

L'objectif de cet observatoire est de mieux comprendre les activités du contrôleur de gestion, les processus et les méthodes, ainsi que les outils qu'emploient les contrôleurs de gestion d'un bout à l'autre du monde.

Dans le contexte de crise que nous vivons, la fonction Contrôle de Gestion fait face à de nombreux challenges, aussi bien dans sa responsabilité d'aider à mieux appréhender un monde de plus en plus complexe, à comprendre des marchés toujours plus volatils, à mesurer des activités et des performances variables, et à répondre aux attentes toujours plus fortes des directions financières et des directions générales.

La fonction contrôle de gestion devient ainsi de plus en plus centrale au sein de l'entreprise, que ce soit pour faire le lien entre l'opérationnel et la performance de l'entreprise, pour améliorer l'agilité de l'entreprise dans un environnement fluctuant, ou pour aider l'innovation sur des marchés toujours plus évolutifs.

Comme nous l'indiquions lors des études précédentes, la comparaison des pratiques de contrôle de gestion entre les différents pays s'avère souvent difficile et semée de conclusions hâtives. L'Observatoire du Contrôle de Gestion vient ainsi apporter des réponses à ces questions, et les résultats 2012 ont été présentés à de nombreuses reprises et diffusés sur le site de l'IAFEI (International Association of Financial Institute) ainsi que dans sa newsletter.

Affiner notre analyse et comparer nos résultats entre trois années consécutives est apparu essentiel à

Frédéric DOCHE, co-président de la commission « Contrôle de Gestion et Aide à la décision » de la DFCG et président-fondateur de Décision Performance Conseil.

Le partenariat DFCG, Décision Performance Conseil s'est donc poursuivi pour produire les résultats 2013 de l'Observatoire International du Contrôle de Gestion que vous avez entre les mains. Le partenariat initial avec l'Université Paris-Dauphine a été complété avec l'ESSCA – Ecole de Management.

Ces conclusions sont présentées notamment dans le cadre du congrès Financium 2013, et du congrès mondial 2013 de l'IAFEI qui a eu lieu en Pologne.

Vous trouverez dans ce document une analyse des résultats 2013 de l'enquête, complétée comme l'an dernier d'une analyse de l'efficacité (chapitre 7) et d'une analyse typologique des pratiques de contrôle de gestion (chapitre 8).

Les partenaires internationaux

Comme en 2011 et en 2012, l'Observatoire 2013 a été construit sous forme d'une enquête, administrée via Internet, qui a été déployée dans 27 pays.

Dans chacun de ces pays, elle a été relayée par les associations professionnelles nationales suivantes :

AEEF (Espagne)
ANDAF (Italie)
CFO-FORUM (Israël)
FEI (Etats-Unis)
FINEX (Philippines)
FINEXA (Pologne)
GEFIU (Allemagne)
IAFEI (World Wide)
IMA (Etats-Unis)
IMEF (Mexique)

et bien évidemment la DFCG en France.

Nous tenons à remercier l'ensemble des acteurs qui ont relayé cette enquête.

PRÉSENTATION DE L'OBSERVATOIRE INTERNATIONAL DU CONTRÔLE DE GESTION ET SYNTHÈSE DES RÉSULTATS

2. SYNTHÈSE DES RÉSULTATS

L'Observatoire International du Contrôle de Gestion de la DFCG, en partenariat avec le cabinet Décision Performance Conseil et l'ESSCA - École de Management, vous présente ses résultats pour la troisième année consécutive.

Fort du succès rencontré lors des éditions précédentes, nous avons souhaité poursuivre l'exercice en 2013 afin d'approfondir l'analyse, vérifier l'évolution des tendances observées en 2012, et dégager de nouvelles tendances.

Avec 27 pays représentés, l'étude confirme sa dimension internationale. Toutes les catégories d'entreprises sont représentées : petites, moyennes, et grandes entreprises ont répondu à l'enquête dans des proportions plus homogènes. Ces entreprises sont majoritairement en situation de croissance, même si elles sont de moins en moins nombreuses dans cette catégorie, signe d'un contexte économique toujours difficile.

Qualifiés et expérimentés, les professionnels ayant répondu à l'enquête 2013 ont un profil comparable à ceux des années précédentes. Cependant, on constate cette année une baisse de l'autonomie accordée et une encore plus grande diversité des intitulés de poste. Cette diversité interroge sur la nécessité de l'émergence d'intitulés uniques qui clarifieraient le périmètre de la profession.

En 2013, le contrôleur de gestion consacre moins de temps au reporting, ses activités principales étant l'élaboration des plans et budget. L'analyse des processus confirme ce constat et relève cette année une forte tendance à la planification, à la fois opérationnelle et stratégique. Le temps passé en animation avec les équipes métier augmente significativement, et renforce la dimension opérationnelle et le rôle de partenaire privilégié des managers.

Nous constatons encore cette année un accroissement des indicateurs suivis et non un remplacement. L'augmentation de l'utilisation des méthodologies, interprétée en 2012 comme un signe de professionnalisation des pratiques de contrôle de gestion, se poursuit cette année. Alors que le *Benchmarking* conserve sa première place, la méthode Budget Base Zéro se maintient au même niveau que l'an dernier, preuve que les entreprises sont toujours en quête de nouvelles sources d'optimisation des coûts.

Dans l'ensemble, les répondants sont peu satisfaits de leur système d'information. Les outils dont ils disposent ne sont pas suffisamment intégrés et les capacités d'investigation limitées. Pourtant, nous constatons cette année encore le faible nombre de projets d'évolution ou de refonte des systèmes de pilotage prévus par les entreprises. On trouve ici un axe de progrès important et une vraie responsabilité du contrôleur de gestion : être leader pour l'amélioration des systèmes de pilotage de l'entreprise.

Ces principaux constats thématiques, établis sur les activités, processus, méthodologies et systèmes du contrôle de gestion peuvent être complétés par une double analyse transverse.

L'analyse de l'efficacité des pratiques du contrôle de gestion a été structurée cette année en huit axes :

- l'agilité,
- l'innovation,
- la globalité,
- la participation,
- la transparence,
- l'amélioration continue,
- la vision stratégique,
- l'organisation adaptée.

Un rapprochement des profils d'efficacité a été réalisé selon la taille, le secteur, l'origine géographique des entreprises. D'une manière générale, nous constatons que l'efficacité des pratiques de contrôle de gestion des entreprises interrogées en 2013 repose avant tout sur des pratiques agiles (en amélioration cette année) et transparentes, ainsi que sur une organisation adaptée. En revanche, l'innovation (en retrait cette année), l'amélioration continue et la vision stratégique restent des points d'amélioration pour les années futures.

L'analyse typologique des pratiques du contrôle de gestion nous a permis d'identifier quatre classes d'entreprises parmi les répondants 2013 :

- les expertes,
- les participatives,
- les contrôlées,
- les pragmatiques.

Nous constatons que les organisations qui bénéficient d'outils de pilotage en phase avec leurs besoins et qui favorisent la proximité avec le terrain sont également celles qui résistent le mieux à la morosité

PRÉSENTATION DE L'OBSERVATOIRE INTERNATIONAL DU CONTRÔLE DE GESTION ET SYNTHÈSE DES RÉSULTATS

économique. Par ailleurs, les entreprises les plus performantes tendent à renforcer les activités de contrôle existantes quand celles qui connaissent le plus de difficultés initient les activités de contrôle qu'elles ne privilégiaient pas jusqu'ici.

Quelques « chiffres » marquants

27 pays répondent et ancrent la légitimité de l'Observatoire 2013

+25 points d'utilisation des plans opérationnels et stratégiques

67 % des entreprises utilisent de nouveaux indicateurs

+6 points d'utilisation du *Benchmarking*

25 % des répondants utilisent le Budget Base Zéro (BBZ)

2 fois plus de répondants déclarent passer du temps avec les opérationnels

56 % des entreprises ont besoin d'un outil plus intégré

47 % des entreprises n'ont aucun projet d'évolution ou de refonte de leur SI de pilotage dans les deux prochaines années.

II. Profil des répondants

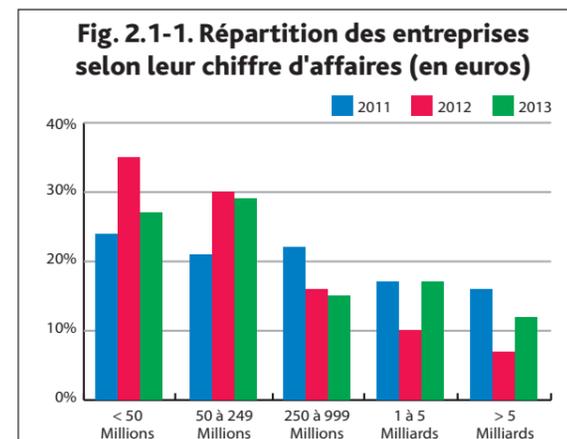
1. LE PROFIL 2013 DES ENTREPRISES INTERROGÉES

Confirmation du périmètre international, du poids de plusieurs secteurs, de la crise et d'une participation plus marquée de grandes entreprises.

L'étude 2013 réaffirme son périmètre international : 27 pays sont représentés. Les entreprises européennes conservent leur bon niveau de participation avec 11 pays représentés et le nombre d'entreprises nord-américaines impliquées progresse régulièrement depuis 2011 tandis que la part des pays d'Amérique centrale décroît.

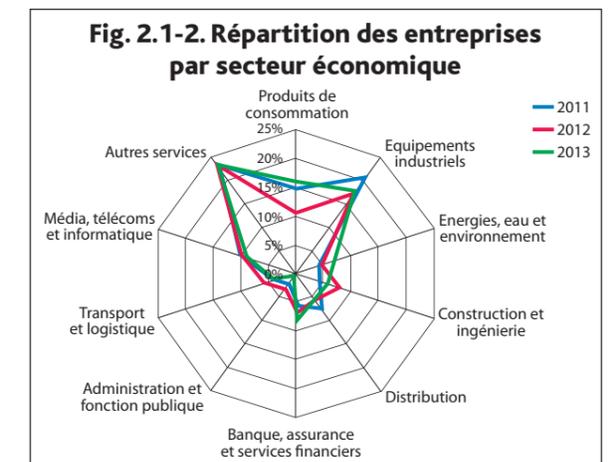
Un rééquilibrage en faveur des grandes entreprises par rapport à 2012.

La répartition des entreprises en fonction du chiffre d'affaires fait apparaître une meilleure répartition des différentes catégories d'entreprise. La part des très grandes entreprises (au chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard d'euros, plus de 5000 salariés) devient plus importante (+ 12 points par rapport à 2012) tandis que la proportion d'entreprises moyennes décroît (Fig. 2.1-1). L'ensemble donne un échantillon progressivement plus homogène. La part des sociétés cotées croît logiquement en parallèle (31 % de l'échantillon contre 21 % les deux années précédentes).



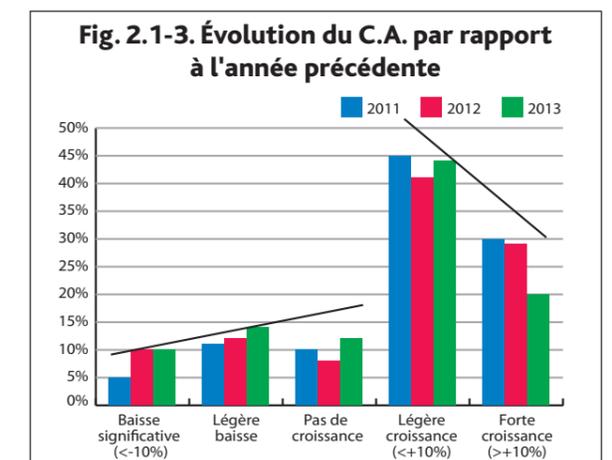
Les acteurs économiques en présence : industrie, consommation courante mais aussi services et finance.

L'étude 2013 montre à nouveau la présence nette des secteurs relatifs aux équipements industriels, aux services et produits de consommation. Le poids des secteurs de la finance et des services progresse (Fig. 2.1-2).



2011/2013 : un contexte économique toujours plus difficile.

Comme les deux années précédentes, les entreprises interrogées affichent majoritairement les signes d'une bonne santé (65 % voient leur chiffre d'affaires augmenter par rapport à l'année précédente). Mais cette proportion s'amenuise progressivement. La croissance du chiffre d'affaires marque le pas (Fig. 2.1-3).



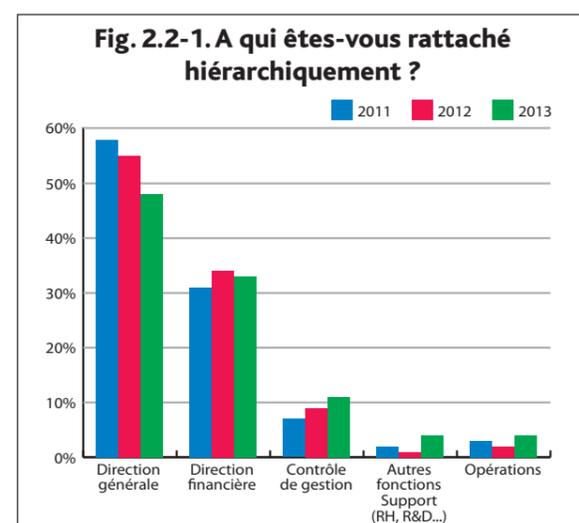
PROFIL DES RÉPONDANTS

2. LE PROFIL DES RÉPONDANTS

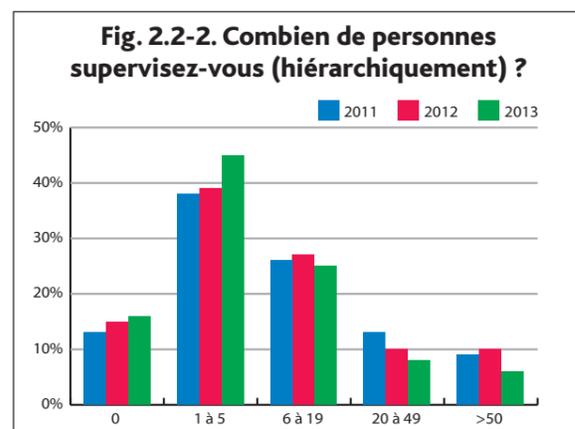
Expérience, haute qualification, mais un éparpillement des intitulés de poste et un recul de l'autonomie accordée.

L'expérience des répondants 2013 au sein de la fonction Contrôle de Gestion s'avère totalement comparable à celle des deux années précédentes. 61 % des répondants ont plus de 11 années d'expérience dans le domaine. Les plus de 40 ans sont toujours largement majoritaires (68 % en 2013). Leur qualification par rapport aux répondants des années 2011 et 2012 est également similaire. Les répondants 2013 confirment leur niveau Master (ou équivalent), c'est le cas de 83 % des personnes interrogées. Comme les autres années, ils sont peu à détenir un diplôme spécifique pour exercer la fonction contrôle de gestion (moins de 15 % même si l'étude 2012 avait constaté une progression en ce domaine) et environ un quart d'entre eux possèdent un diplôme de comptabilité (expertise ou CPA). Enfin, les hommes sont plus représentés dans la fonction (74 %).

Le rattachement des répondants à la direction financière se maintient. Ils sont cependant moins nombreux que les années précédentes à dépendre directement de la direction générale, au profit d'un rattachement à la Direction du Contrôle de gestion ou à des directions plus opérationnelles (Fig. 2.2-1). Le rôle de la direction financière est parallèlement renforcé en termes de rattachement fonctionnel.



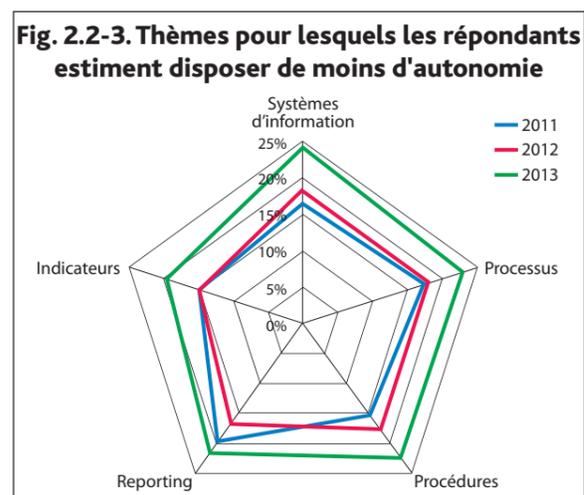
Par ailleurs, la taille des équipes diminue (Fig. 2.2-2) : 61 % des répondants en 2013 encadrent moins de 5 personnes. Les répondants qui encadrent plus de 50 personnes sont tous DAF/CFO, et dans tous les cas, membres de comités exécutifs de petites ou grandes entreprises.



Les répondants qui encadrent de 1 à 5 personnes se trouvent essentiellement dans les plus petites entreprises (moins de 250 millions d'euros de chiffre d'affaires) pour 67 % d'entre eux. Quelle que soit la taille de l'entreprise, cette classe de répondants se nomme majoritairement DAF/CFO ou directeur/responsable du contrôle de gestion (63 % de cette classe).

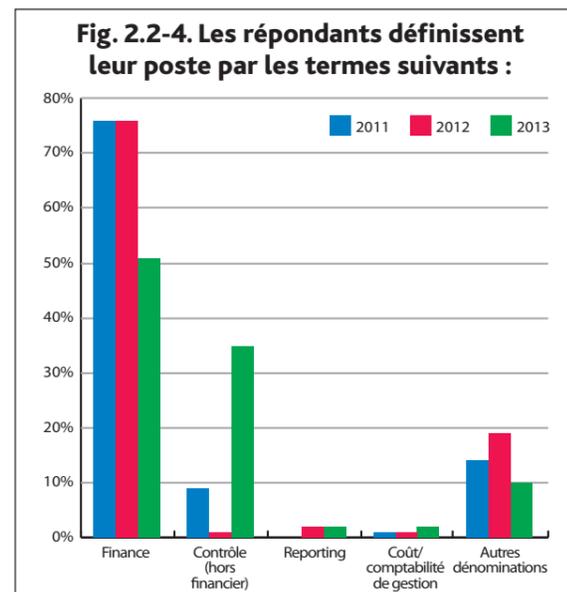
Ce qui change en 2013 : une autonomie des contrôleurs moins marquée qu'en 2012 et une grande diversité des intitulés de postes.

Contrairement aux résultats de l'année 2012, d'une part la proportion des répondants qui estimaient disposer de plus d'autonomie a nettement régressé pour revenir à la situation de 2011, et d'autre part, la proportion des contrôleurs de gestion qui voient leurs marges de manœuvre diminuer augmente (entre 20 et 25 % sur toutes les thématiques sur lesquelles ils interviennent) – Fig. 2.2-3.



Enfin, si les répondants affirment encore majoritairement le caractère financier de leur poste (51 % contre 76 % en 2011/2012) à travers les intitulés suivants, CFO/DAF, *Financial Controller*, *Reporting...*,

ils présentent plus nettement en 2013 (35 % des répondants) leurs responsabilités comme relevant du contrôle de gestion (Directeur en charge du Contrôle de gestion, Contrôle de gestion) – Fig. 2.2-4.



Et surtout, l'étude 2013 montre une dispersion progressive des titres des répondants : nous relevons cette année 53 intitulés de postes différents. Par comparaison, en 2011, 86 % des répondants se retrouvaient autour de huit dénominations avec par ordre d'importance : CFO ou DAF (45 %), *FP&A Manager* (23 %), *Management Controller*/contrôleur de gestion (9 %), *Group Financial Controller* (8 %), *Reporting Manager*, *Management Accountant* (1 %), *Finance Controller* et *Business Analyst* (moins de 1 %).

La fonction Contrôle de gestion, contrairement à la fonction comptable par exemple, ne fait pas l'objet d'une normalisation, à juste titre, parce qu'elle répond à des enjeux de performance différents selon les entreprises et parce que différents acteurs de l'entreprise peuvent prendre en main des dispositifs de contrôle ou de pilotage. Néanmoins, la grande diversité des dénominations de poste des répondants, estimant *a priori* que leurs activités

PROFIL DES RÉPONDANTS

font partie du champ de l'étude, conduit à plusieurs remarques :

- d'une part, un constat : les activités du contrôle de gestion se rattachent pour nos répondants à trois champs, la direction générale (*board* : 6 %), la finance (contrôle financier ou autre dénomination impliquant le terme « finance » : 55 %) et le contrôle en soi ou l'analyse et la planification (activités non strictement financières : 39 %).
- d'autre part, une interrogation : cet éclatement est-il le signe d'une dilution de la fonction (dans les directions financières ou opérationnelles par exemple), d'une hyper spécialisation ou division du travail (par tâches dans le processus de contrôle – *costing*, plans, budgets, prévisions... ou par zones géographiques couvertes, ou par *Business Units* ...), révélant ainsi de fait les choix de structuration des « objets à contrôler » perçus comme importants par les entreprises, comme par exemple les pôles, les régions, le groupe, les directions opérationnelles...? Les contrôleurs deviennent même managers ou « *developers* », « managers de la performance » par exemple ou « *business developer* ». C'est cette fois-ci leur rôle proactif en termes d'influence sur le *business* qui est mis en avant par de tels intitulés. Dans quelle mesure cette adaptation, pertinente et légitime, des dénominations de poste à des axes de pilotage (centres de responsabilité, *businesses*, régions...) ne conduit-elle pas paradoxalement à minorer la visibilité d'une véritable profession du contrôle de gestion, forte de compétences spécifiques, d'un savoir-faire (notamment en termes de prévisions et planification économique et financière) et certainement de valeurs partagées ? On pourrait également imaginer que la standardisation d'une dénomination (pourquoi pas « performance manager ») aide à la définition d'un périmètre et de méthodes communes, et ainsi à une meilleure compréhension transverse du métier de « Contrôle de Gestion ».

III. L'activité de contrôle de gestion

Les activités des répondants recouvrent, dans l'ensemble des pays étudiés :

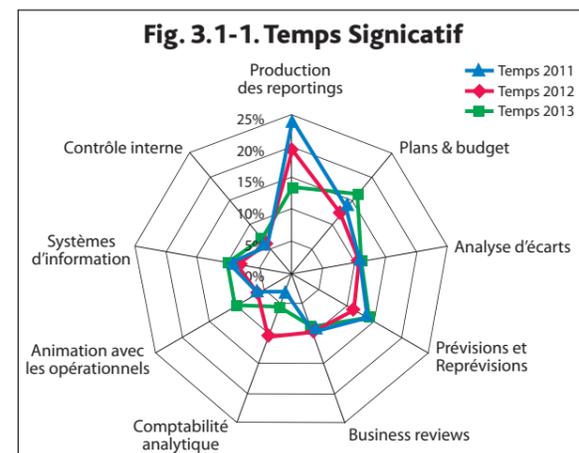
- le reporting,
- les plans & budgets,
- l'analyse d'écart,
- les prévisions et reprévisions,
- l'implication dans les *business reviews*,
- la comptabilité analytique,
- l'animation avec les opérationnels,
- les Systèmes d'Information,
- le contrôle interne,
- et l'implication dans des activités spécifiques : le reporting développement durable/social, le reporting ressources humaines, les prix de transfert, les projets, l'identification et la mise en place de nouveaux systèmes de contrôle de gestion.

L'observatoire du contrôle de gestion suit depuis maintenant trois ans, la cartographie de ces activités, la valeur ajoutée ou le ressenti du contrôleur de gestion sur son travail et les différenciations selon l'environnement de travail du contrôleur, ou la société dans laquelle il évolue.

Malgré les points convergents d'activité qui définissent clairement le périmètre de travail du contrôleur de gestion, il existe des différences significatives selon les années d'études, l'environnement économique, la taille des entreprises ou encore des disparités régionales selon les pays concernés.

1. PLAN ET BUDGET : LA PRINCIPALE ACTIVITÉ

Plans, budgets, reporting, prévisions et reprévisions restent le cœur de métier des contrôleurs de gestion. La moitié de leur temps y est consacrée.



Plus de temps consacré au plan et au budget et moins au reporting.

Le poids de l'activité plan et budget se renforce en 2013 et place celle-ci en première position (16 % du critère temps passé). A l'inverse, le temps consacré au reporting chute de 25 % en 2012 à 15 % en 2013. Sa prépondérance disparaît au profit d'une répartition plus équilibrée. La production du reporting occupe en 2013 la troisième place, derrière plan et budget, et prévisions et reprévisions.

Quasi doublement du temps passé avec les opérationnels.

Le second fait marquant est que le temps passé avec les opérationnels double de 2012 à 2013 et atteint le quatrième rang à un niveau proche du groupe stable constitué des activités analyse d'écart, contrôle interne, SI et *business review*.

Le contrôleur de gestion passe moins de temps sur le contrôle interne et la comptabilité analytique. Le nouveau partage du temps fait évoluer le contrôleur de gestion vers un rôle encore plus *business partner*, proche des opérationnels et fournisseur de la direction générale.

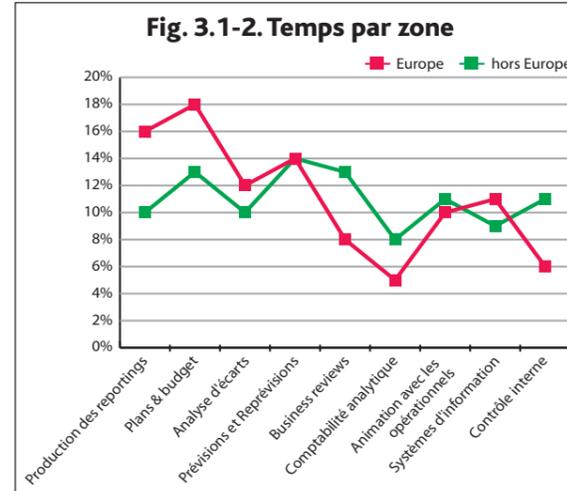
Un rôle plus polyvalent dans les petites structures.

L'organisation des grandes entreprises rend prépondérante pour le contrôle de gestion l'activité de prévisions et reprévisions pour les plus grandes (chiffre d'affaires supérieur à 5 Md €) et de *business review* pour les autres (chiffre d'affaires compris entre 1 et 5 Md €). Ces distinctions tiennent probablement compte de la taille des équipes du contrôle de gestion dans leur ensemble.

Pour les petites entreprises dont le CA est inférieur à 250M€, l'activité est plus polyvalente, mieux répartie et tient compte bien évidemment de la production des reportings, de l'animation des opérationnels ou encore de la comptabilité analytique (cette dernière activité est relativement plus importante selon la taille de l'entreprise : faible CA, activité plus importante).

Une orientation vers le reporting en Europe, business review pour les autres zones.

Si les activités et les tendances décrites précédemment sont majoritairement communes pour tous les pays observés dans le cadre de l'enquête, quelques différences méritent d'être signalées.

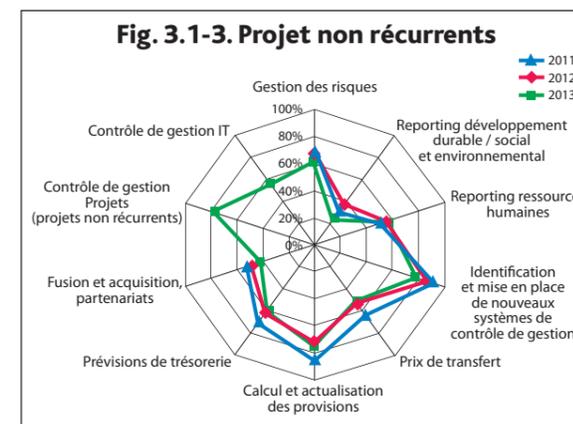


Pour les contrôleurs de gestion des pays européens, le poids du reporting reste majoritaire avec un temps consacré qui culmine pour la construction des plans et des budgets. On constate *a contrario* la faiblesse du temps alloué aux *business reviews* ainsi qu'à l'animation avec les opérationnels.

A l'inverse, pour les contrôleurs de gestion situés dans le reste du monde, en 2013 comme en 2012, ce sont les *business reviews* qui occupent la majorité du temps, les prévisions et le contrôle interne. Nous retrouvons également à l'inverse une faible disponibilité pour la comptabilité analytique.

Une polyvalence qui reste d'actualité.

Après une baisse observée en 2012, le niveau d'implication des contrôleurs de gestion sur les activités secondaires se maintient.



L'implication du contrôle de gestion est forte dans la mise en place et l'évolution des systèmes de gestion, dans le contrôle de gestion des projets non récurrents, et dans la gestion des risques. La place laissée au RSE (*Reporting Sociétal et Environnemental*) reste faible et n'augmente pas.

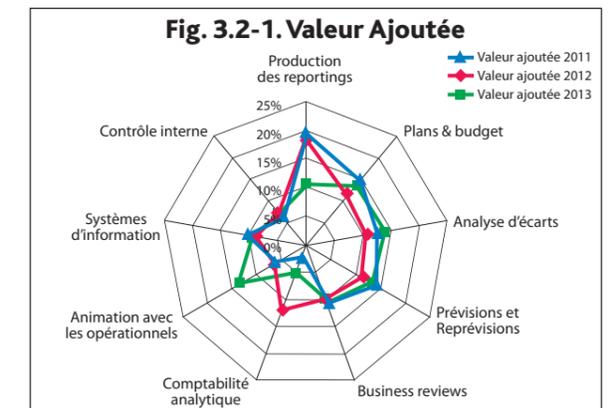
L'ACTIVITÉ DE CONTRÔLE DE GESTION

Entamée en 2012, la baisse du temps passé sur les autres activités (fusion-acquisition, trésorerie...) continue.

Si la proximité avec les opérationnels se développe, les principales activités restent les mêmes au cours des trois années de l'étude. La valeur ajoutée, elle, varie beaucoup selon les années.

2. LA VALEUR AJOUTÉE : ANIMATION AVEC LES OPÉRATIONNELS

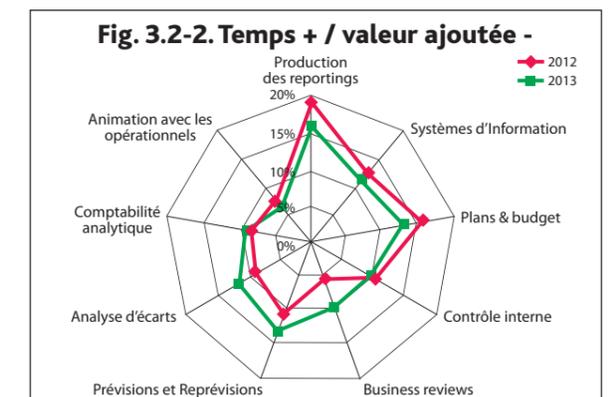
Après avoir été cantonné dans un rôle de production du reporting et de réalisation des prévisions, le contrôleur de gestion se positionne en acteur de la conduite de la stratégie d'entreprise. En tête de la valeur ajoutée en 2013 nous trouvons désormais l'animation avec les opérationnels.



La corrélation entre temps passé et valeur ajoutée s'améliore par rapport aux années précédentes.

L'équilibre temps passé/valeur ajoutée s'améliore pour les activités « *business review* » et « *analyse d'écart* ».

Le rôle du contrôleur de gestion s'harmonise au fil des années. Nous trouvons une meilleure concentration des efforts sur les activités cœur de métier : plans et budget... là où le contrôleur de gestion apporte de la valeur ajoutée pour l'entreprise.

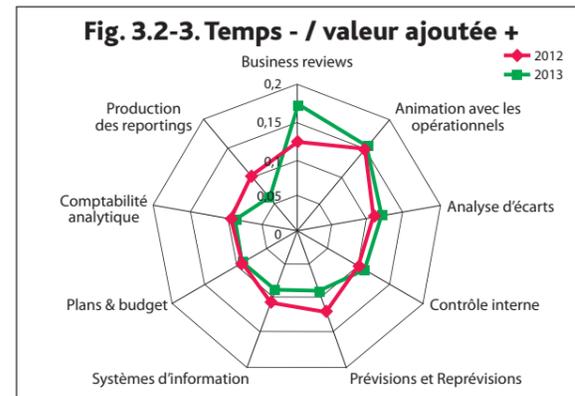


L'ACTIVITÉ DE CONTRÔLE DE GESTION

Toutefois, le temps passé au *reporting* reste très important pour une valeur ajoutée limitée. Celui consacré à l'animation des opérationnels est encore insuffisant.

- Ceux qui jugent passer beaucoup de temps en *reporting* pour peu de valeur ajoutée, sont dans des entreprises en légère croissance, de tous secteurs,
- Ceux qui jugent passer beaucoup de temps en *reporting* pour beaucoup de valeur ajoutée sont dans des entreprises en faible ou légère croissance, de tous secteurs. 40 % ont un CA supérieur à 250 M€,
- Ceux qui jugent passer peu de temps avec les opérationnels pour beaucoup de valeur ajoutée sont dans des entreprises avec un CA supérieur à 250 M€ pour 38 %. Tous les secteurs sont représentés,
- Ceux qui jugent passer peu de temps avec les opérationnels pour peu de valeur ajoutée sont

dans des entreprises avec CA supérieur à 250 M€ pour 65 % et de tous secteurs.



On constate une différence de perception temps passé/valeur ajoutée selon la taille de l'entreprise : plus la taille de l'entreprise augmente, plus le contrôleur de gestion intervient sur les *business reviews* et reste concentré sur les prévisions.

La valeur ajoutée du contrôleur de gestion sur l'animation avec les opérationnels est plus importante sur les petites et moyennes entreprises.

Activités selon la taille de l'entreprise

Grande entreprise

temps consacré aux prévisions et animation avec les opérationnels
peu de temps consacré à la comptabilité analytique et au contrôle interne
évolution vers plus de temps consacré aux prévisions et aux opérationnels

Entreprise intermédiaire

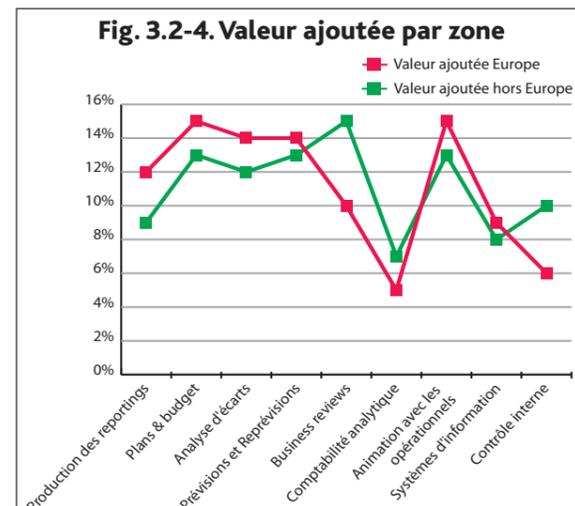
large répartition des tâches
large répartition de la valeur ajoutée

Petite entreprise

peu de temps consacré aux *reportings*, plans et budgets
temps consacré à la comptabilité analytique et à l'animation avec les opérationnels
évolution vers plus de temps consacré à la comptabilité analytique (sauf pour les postes de direction)

Les perceptions restent différentes selon la taille et la zone de l'entreprise. En effet, le rôle du contrôleur de gestion diffère selon la taille de l'entreprise où il se situe, plus de comptabilité analytique pour les petites entreprises et moins de *business review*, pas de contrôle interne pour les grandes (sûrement initié par un service propre aux grandes entreprises).

Là encore des disparités par zone où l'Europe repose plus sur du *reporting*, des plans et budgets ou de l'animation, et où le reste du monde a un intérêt plus fort sur les *business reviews* ou le contrôle interne. Ces situations contrastées reposent également sur des entreprises en plus forte croissance en dehors de l'Europe.



L'ACTIVITÉ DE CONTRÔLE DE GESTION

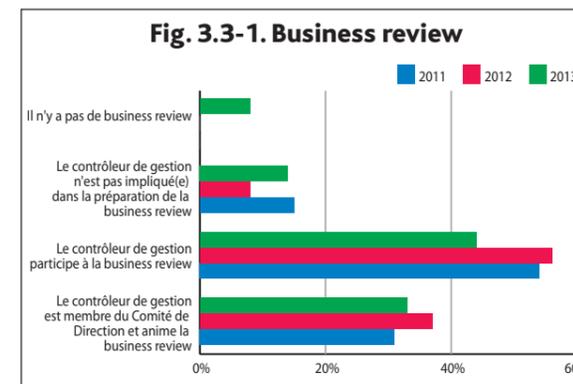
3. LE CONTRÔLEUR DE GESTION DANS L'ENTREPRISE

Opérationnel ou business review ?

Depuis 3 ans, nous constatons que le rôle du contrôleur de gestion reste souvent trop focalisé sur le *reporting* (souvent destiné au management), à la construction et au suivi des plans, budgets ou révisions et à la présentation de ces résultats à des *business reviews*.

Cette année, une tendance, qui restera à confirmer par les prochaines études, démontre un temps passé avec les opérationnels significativement plus important.

Nous pensons en effet que ces derniers s'appuient désormais plus facilement sur les contrôleurs de gestion pour sûrement les guider vers une efficacité de leur résultat ou une meilleure compréhension des enjeux financiers.



L'implication sur les *business reviews* devient moindre depuis 3 ans. Nous constatons que la fonction est souvent représentée dans les *business reviews* (44 % des répondants participent au *business review*). Néanmoins ce taux est en fort recul de 54 % en 2011, 56 % en 2012 à 44 % en 2013.

4. PRÉPONDÉRANCE DES INDICATEURS FINANCIERS

Nous avons regroupé 4 types principaux d'indicateurs utilisés : les indicateurs stratégiques du marché et de la concurrence, les indicateurs financiers, les indicateurs opérationnels, ceux du développement durable ou des responsabilités sociales et environnementales et enfin les indicateurs Ressources Humaines (RH).

Nous avons cherché à connaître l'utilisation de ces indicateurs dans les *reportings*, les analyses ou encore dans les prévisions.

Nous constatons sans surprise la prépondérance des indicateurs financiers (100 % sur les *reportings*, 94 % sur les analyses ou encore 92 % sur les prévisions).

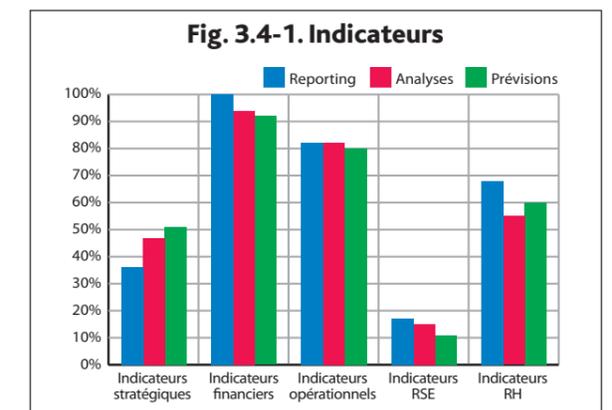
Les indicateurs stratégiques sont en croissance régulière au cours des trois dernières années.

Les indicateurs de marché sont principalement utilisés pour les prévisions. Ils permettent d'analyser la concurrence et d'évaluer la performance du futur sur un marché donné.

Les indicateurs opérationnels sont ceux qui prévalent sur tous les domaines d'étude (82 % en moyenne).

Nous constatons un faible nombre d'indicateurs de développement durable, la percée de la RSE n'étant pas encore d'actualité.

A l'inverse, le nombre d'indicateurs RH reste significatif, et en croissance par rapport à 2012.

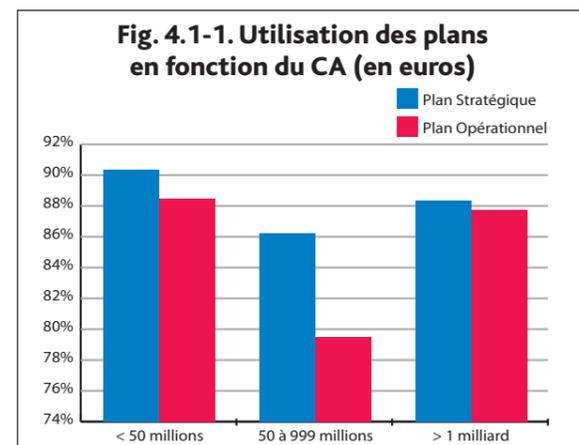


IV. Les processus du contrôle de gestion

Les principales tendances relevées lors de cette étude se résument en 4 points :

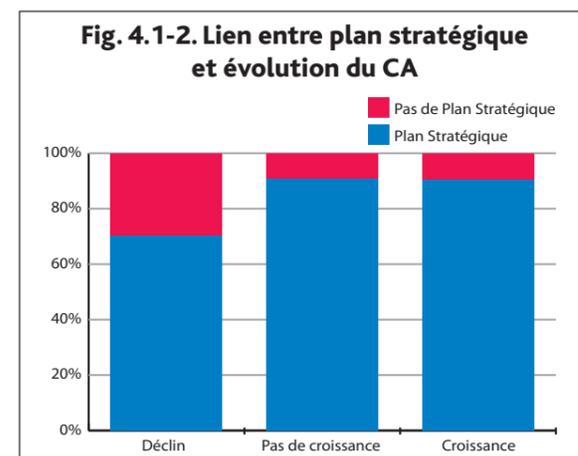
- **Augmentation significative de l'utilisation d'un plan stratégique** (+23 % par rapport à 2012, +25 % par rapport à 2011) et du plan opérationnel (+25 % par rapport à 2012, +33 % par rapport à 2011). Le budget et les prévisions reviennent à leur niveau de 2011 (respectivement 97 % et 96 % d'utilisation). Ces changements dénotent une forte tendance à la planification, ce qui peut traduire une plus grande volonté de maîtrise du futur, compte tenu du contexte économique actuel, morose, atone et difficilement prévisible.
- **Peu de disparité dans l'utilisation des processus** (plan stratégique, opérationnel, budget) par les entreprises en fonction de leur taille.
- **Une plus grande cohérence dans l'utilisation des différents plans** avec le plan stratégique utilisé pour les projections à moyen et long terme et le plan opérationnel servant à se projeter sur le court terme (dans 71 % des cas, les projections se font à moins de deux ans, contre 24 % et 32 % en 2011 et 2012).
- **Une plus forte utilisation des outils de reporting** (compte de résultat, bilan, *cash-flow statement*) dans la préparation du budget, ce qui peut s'expliquer par une volonté de mieux maîtriser le présent pour mieux se projeter dans l'avenir.

1. PLAN STRATÉGIQUE, PLAN OPÉRATIONNEL, CROISSANCE ET CA



Les plans stratégiques et opérationnels sont réalisés respectivement par 88 % et 84 % des répondants.

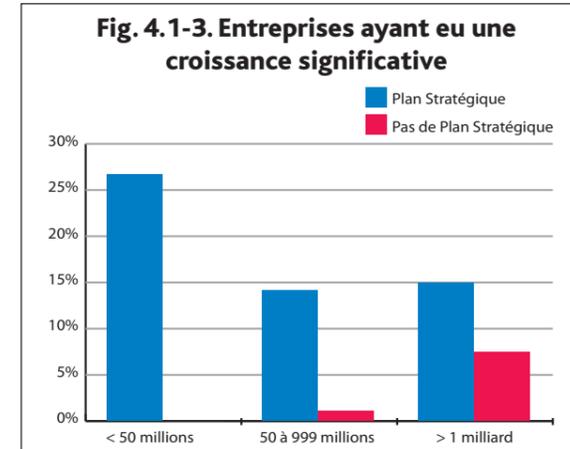
Cette volonté de planification touche toutes les entreprises, quelle que soit leur taille. Cette tendance ne connaît pas de frontières, **l'augmentation de l'utilisation des plans stratégiques et opérationnels se retrouvant dans tous les pays**. Toutefois, il est à noter qu'en Amérique Latine, l'utilisation du plan stratégique était déjà très répandue en 2012 (85 % des répondants en utilisaient un, contre 92 % en 2013), contrairement aux autres zones économiques où l'utilisation était en moyenne de 62 % en 2012, contre 87 % en 2013. Le constat est le même pour les plans opérationnels. De même, tous les secteurs ont généralisé l'emploi de ces plans.



Le plan stratégique tient aujourd'hui un rôle prépondérant dans la performance d'une entreprise. On constate que 24 % des répondants français n'ayant pas fait de plan stratégique se sont trouvés en situation de déclin, contre 12 % pour ceux en ayant utilisé un. Cette observation est également valable pour le plan opérationnel. Nous ne sommes néanmoins pas en mesure d'affirmer que l'utilisation d'un plan augmente le potentiel de croissance d'une entreprise, ou si les entreprises en croissance disposent de plus de moyens leur permettant de bâtir un plan.

Le plan stratégique peut être **vu comme étant un outil d'aide à une gestion saine**, son rôle étant de servir de fil conducteur dans le temps au service de la stratégie de l'entreprise.

LES PROCESSUS DU CONTRÔLE DE GESTION



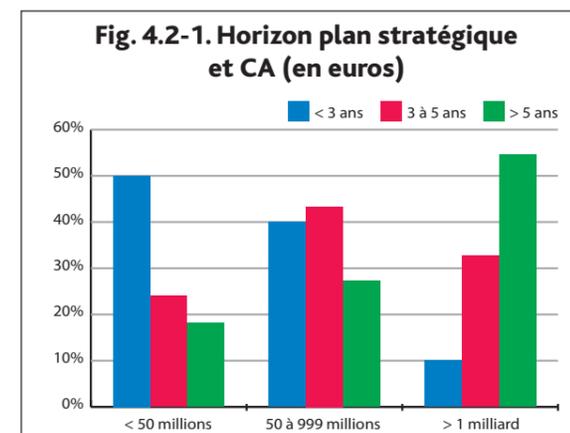
On constate que les entreprises qui ont eu une croissance significative en 2012 sont majoritairement les petites entreprises ayant fait un plan stratégique.

Le chiffre d'affaires des très grandes entreprises utilisant un plan stratégique est resté quant à lui plus stable.

2. HORIZONS ET RÉSULTATS

Dans l'ensemble, **les durées les plus utilisées pour la réalisation d'un plan stratégique sont de 3 et 5 ans** (au total plus de 70 % des horizons choisis).

Aucune des entreprises ayant choisi le très long terme (> 5 ans) n'ont connu le déclin.

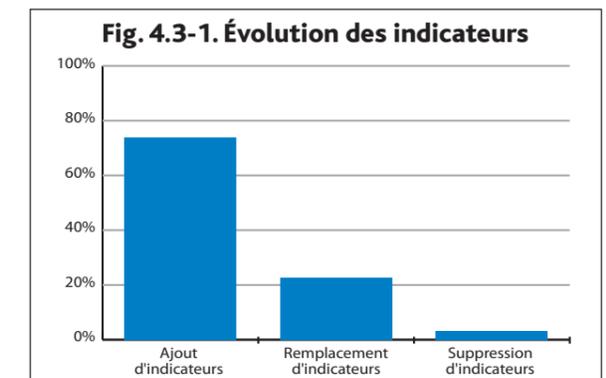


Le chiffre d'affaires (CA) est un élément discriminant pour le choix de l'horizon du plan stratégique. Les horizons à court et moyen terme seront plus volontiers choisis par les petites entreprises, alors que les horizons longs seront la préférence des grandes entreprises (54 % des plans stratégiques à plus de 5 ans sont fait par ces dernières).

Cette divergence d'horizon est moins flagrante sur les plans opérationnels, les plans à 1 an (65 % des répondants) et 3 ans (19 % des répondants) semblant être la norme. Ces observations sont valables quel que soit le pays.

3. INDICATEURS

De façon très significative, et dans la continuité de 2012, les entreprises ont tendance à ajouter des indicateurs (74 % des répondants), tout particulièrement celles en déclin (84 % d'entre elles) et en croissance (78 % d'entre elles). Par ailleurs, une partie des entreprises à croissance nulle a plutôt eu tendance à remplacer des indicateurs.



Il existe **peu de corrélation entre le secteur d'activité et la gestion des indicateurs**, tous les secteurs ayant tendance à en ajouter. De même, il y a **peu de différence dans le traitement des indicateurs en fonction des pays** : l'ajout d'indicateurs est une tendance mondiale, qui se fait sans distinction d'origine.

Dans le plan stratégique, les principaux indicateurs utilisés sont le compte de résultat (73,1 %), les données de marché (60,7 %) et les indicateurs bilanciaux (58,4 %). Plus d'une entreprise sur 2 y intègre également la notion de *cash-flow*. Les indicateurs opérationnels (42,9 %) sont moins systématiques tandis que les données développement durable & RSE sont peu plébiscitées (17,4 %).

Lorsqu'il s'agit de plan opérationnel, 2/3 des répondants utilisent le compte de résultat (75,9 %) et cette fois les indicateurs opérationnels deviennent essentiels (74,1 %).

Le bilan (57,5 %) et le *cash-flow* (52,8 %) sont utilisés dans des proportions proches de celles du plan stratégique. Les données de marché deviennent moins essentielles (37,7 %) tandis que développement durable & RSE sont encore moins souvent identifiés (15,6 %).

LES PROCESSUS DU CONTRÔLE DE GESTION

Quand on évoque le budget, le compte de résultat devient presque systématique (92 %), tandis que les notions d'indicateurs opérationnels (74 %), de bilan (69 %) et de cash-flow (68 %) sont très prisées. On s'intéresse alors moins à l'aspect marché (33 %) et développement durable/RSE (13 %).

Lorsqu'il s'agit des prévisions, on retrouve les mêmes indicateurs essentiels que pour le budget, avec toujours une prépondérance du compte de résultat (93,5 %), suivi des indicateurs opérationnels (83 %), bilans (83 %) et cash-flow (81,7 %). En revanche, la notion de marché devient bien plus suivie (59,1 %).

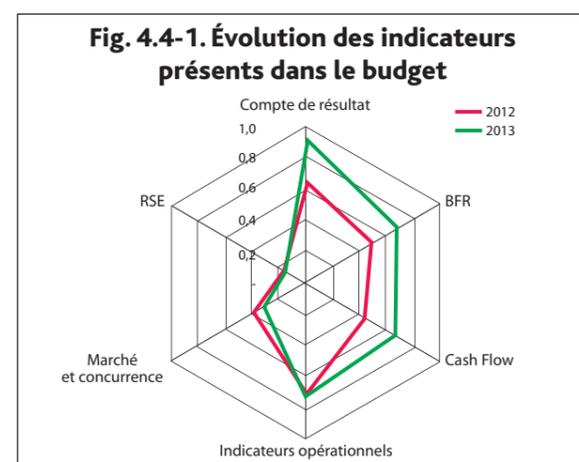
Pour les prévisions, le rolling forecast est plébiscité dans environ 1/3 des cas avec une plus forte utilisation dans le cadre du suivi du cash-flow (40,4 % des répondants).

En termes de fréquence de reporting, le compte de résultat (à 73,4 %) & les indicateurs opérationnels (à 72,5 %) sont très majoritairement suivis de manière mensuelle. Les notions de cash-flow (58,5 %) et de bilan (48,7 %) sont également des éléments qu'on regarde chaque mois.

Dès lors qu'il s'agit de données de marché ou de développement durable/RSE, la fréquence de suivi devient annuelle avec respectivement 37,2 % et 59,4 % des répondants qui les suivent selon cette fréquence.

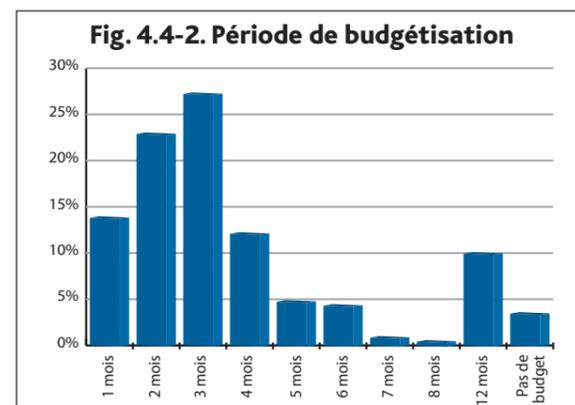
En 2013, les entreprises ont accéléré la publication de leur reporting : 27 % indiquent le publier avant le jour de clôture contre 17 % en 2012. La part des entreprises publiant entre 0 et 5 jours reste assez stable (44 % contre 46 % en 2012). Les reportings tardifs (> 5 jours) sont quant à eux moins fréquents (29 % des répondants contre 37 % en 2012).

4. ORGANISATION

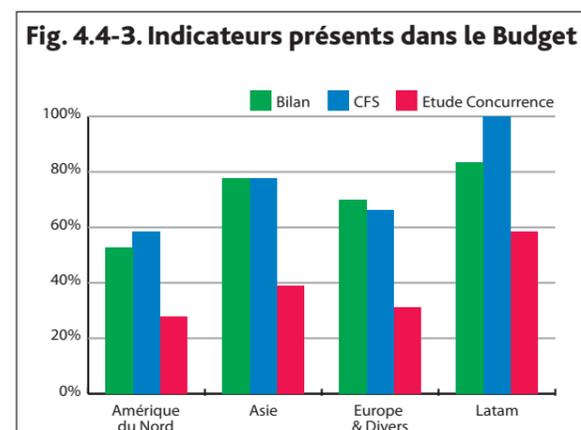


En comparaison à l'année dernière, on note une **augmentation très nette de l'utilisation des fondamentaux** que sont le BFR, le cash-flow et le compte de résultat. L'utilisation des études de marché et de concurrence restent quant à elles en retrait. Cela rejoint l'idée que les entreprises ont besoin de mieux maîtriser le très court terme pour mieux se projeter dans l'avenir.

Les indicateurs de RSE sont encore faibles, comme les années passées, dans la composition du budget.



On remarque des **similitudes dans la durée du processus de budgétisation en Europe et Amérique du Nord**, la durée moyenne se situant aux alentours de 3 mois. En revanche, l'Asie et l'Amérique Latine agissent de façon différente, puisque dans ces zones, plus du tiers des processus de budgétisation s'étalent sur de très longues durées pouvant aller jusqu'à 12 mois (38 % des répondants d'Asie, 33 % des répondants d'Amérique Latine).



Bien que le compte de résultat soit utilisé de façon semblable dans tous les pays (92 %), tout comme les indicateurs opérationnels (77 % pour l'Europe, 75 % pour les autres), **on note toutefois une différence dans l'intérêt accordé au bilan, au cash-flow et à l'étude de la concurrence selon la nationalité de l'entreprise.**

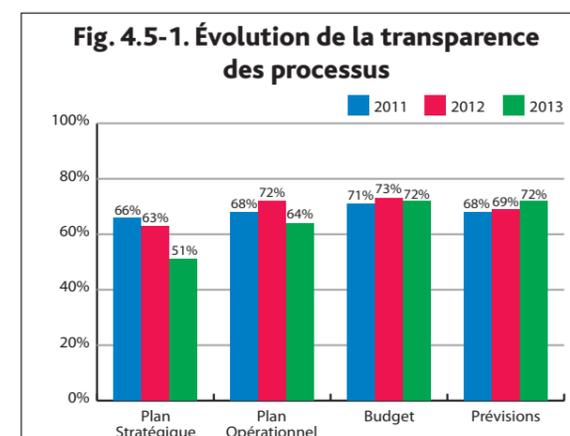
Les Etats-Unis semblent se désintéresser du bilan

LES PROCESSUS DU CONTRÔLE DE GESTION

(52 % des répondants contre 70 % en Europe, 77 % en Asie et 83 % en Amérique Latine), tandis que l'Amérique Latine semble accorder une très grande importance à la gestion de sa trésorerie (100 % d'utilisation du cash-flow parmi les répondants).

On remarque aussi que la **composition du budget diffère selon le secteur d'activité** : les entreprises nécessitant beaucoup de capitaux et de stocks auront tendance à plus utiliser le bilan (88 % des répondants travaillant dans l'équipement industriel s'en servent), tandis que celles se réalisant dans des secteurs plus immatériels se concentreront davantage sur les indicateurs opérationnels (les secteurs de la banque et la distribution les utilisent à plus de 80 %).

5. TRANSPARENCE ET IMPLICATION



La transparence est évaluée sur le critère de la visibilité donnée aux managers sur les plans, budgets et prévisions de leurs pairs.

Déjà présent en 2012, l'écart de transparence entre plans et budget au sens large se creuse en 2013, traduisant **l'implication plus forte des managers dans la gestion du résultat et la mesure des performances.**

Ainsi, si le degré de transparence sur le budget et les prévisions se maintient au niveau des années 2011 et 2012 (72 % pour le budget et 72 % sur les prévisions), il est en revanche en forte baisse sur le plan stratégique (51,5 % en 2013 contre 63 % en 2012) et sur le plan opérationnel (63,5 % en 2013 contre 72 % en 2012).

Cette baisse du niveau de transparence sur les plans stratégiques et opérationnels concerne tous les secteurs d'activité à l'exception du secteur de l'énergie et de l'environnement. Elle est particulièrement forte dans le secteur bancaire et le secteur des médias et des télécoms (- 20 % en moyenne par rapport à 2012 dans ces deux secteurs), ainsi que

dans les secteurs des équipements industriels et transport et logistique (- 28 % en moyenne par rapport à 2012 dans chacun de ces secteurs). Ils sont d'ailleurs moins de 50 % à avoir une visibilité de leurs pairs dans les secteurs de la banque, des équipements industriels ainsi que dans le secteur des médias, télécoms et informatique.

Concernant le budget et les prévisions, si le **niveau de transparence est stable** sur les 3 dernières années, on note cependant une disparité de tendance entre les secteurs d'activités : en baisse dans le secteur bancaire et les équipements industriels, en hausse dans les secteurs de l'administration et de la fonction publique, de la construction, de la distribution, des médias, des énergies et de l'environnement.

Une implication renforcée des opérationnels.

Déjà très forte en 2012 avec en moyenne 92 % d'implication dans les processus des plans opérationnels, budget et prévision, **l'implication des opérationnels continue à augmenter en 2013** pour atteindre 94 % d'implication moyenne et forte. Toutes activités confondues, elle est retenue comme primordiale pour 50 % des répondants dans le cadre du plan opérationnel et du budget, avec un taux supérieur à 80 % dans le secteur bancaire.

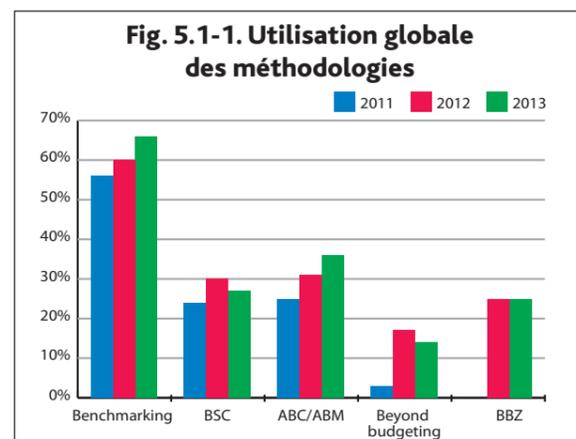
Parallèlement à cette hausse, comme pour la transparence, on assiste à un recul de l'implication des opérationnels dans le plan stratégique, où le nombre de managers non impliqués passe de 15 % en 2012 à 27 % en 2013.

Ce manque d'implication des opérationnels pour le plan stratégique concerne tous les secteurs d'activité, et est particulièrement important dans le secteur de la distribution, de la construction, des services et des équipements industriels où le taux d'implication des opérationnels est inférieur à 50 %.

V. Les méthodes

1. UTILISATION DES MÉTHODES

L'augmentation de l'utilisation des méthodes constatée en 2012 se confirme. En 2013, 68 % des répondants déclarent utiliser au moins une des méthodes citées, contre 63 % en 2012.



Le *benchmarking* reste de loin la méthode la plus utilisée, avec un taux de 66 % en progression constante depuis 2011. La méthode ABC/ABM occupe le deuxième rang et enregistre cette année un taux d'utilisation de 36 % après une progression de 3 points.

Cette forte utilisation des méthodes de *benchmark* et d'évaluation des coûts témoigne d'un souci permanent d'amélioration de la performance de la part des entreprises. Cette préoccupation expliquerait aussi le maintien de la méthode Budget Base Zero à son niveau de 2012 : 25 % des répondants appliquent BBZ, communément considérée comme la « méthode de crise » par excellence.

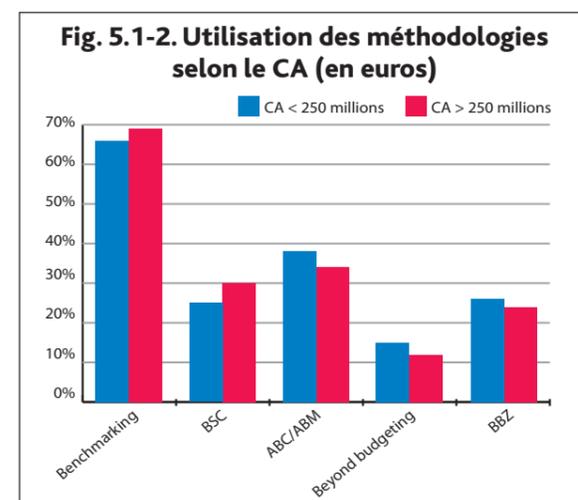
Dans une tendance inverse, les méthodes BSC et *Beyond Budgeting* marquent le pas. La méthode BSC, dont le taux d'utilisation avoisinait celui de la méthode ABC/ABM en 2012, perd 3 points. Même constat pour *Beyond Budgeting* qui est en recul cette année après avoir progressé de façon très significative en 2012.

Les méthodes, comme les processus (cf. partie IV), sont utilisées de façon assez homogène selon le profil d'entreprise.

Quelle que soit la taille de l'entreprise, on constate un niveau similaire dans l'utilisation des méthodes.

Ainsi, le *benchmarking* est utilisé par 66 % des répondants des petites entreprises (CA inférieur à 250 millions d'euros) et par 69 % des répondants des grandes entreprises (CA supérieur à 250 millions d'euros).

Même constat pour ABC/ABM qui est utilisé par 38 % des répondants des petites entreprises et par 34 % des répondants des grandes entreprises.

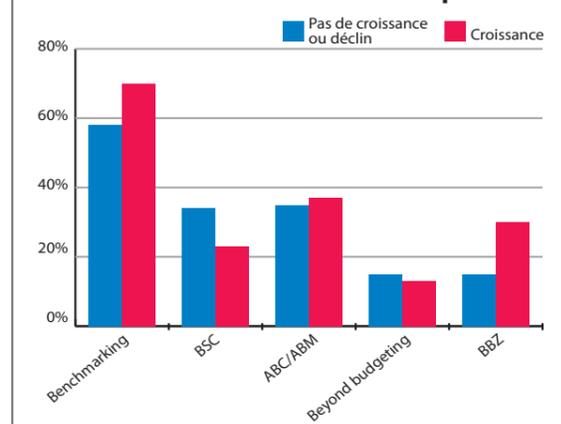


Toutefois, quelques divergences apparaissent lorsque l'on compare les taux d'utilisation selon le dynamisme de l'entreprise (cf. Fig. 5.1-3). Si les niveaux sont comparables entre entreprises en déclin et en croissance pour les méthodes ABC/ABM et *Beyond Budgeting*, les méthodes BBZ et *benchmarking* sont visiblement plus utilisées par les entreprises en croissance.

Ainsi, BBZ est utilisée par 30 % des entreprises en croissance et seulement par 15 % des entreprises sans croissance ou en déclin (les chiffres sont de 70 % contre 58 % pour le *benchmarking*).

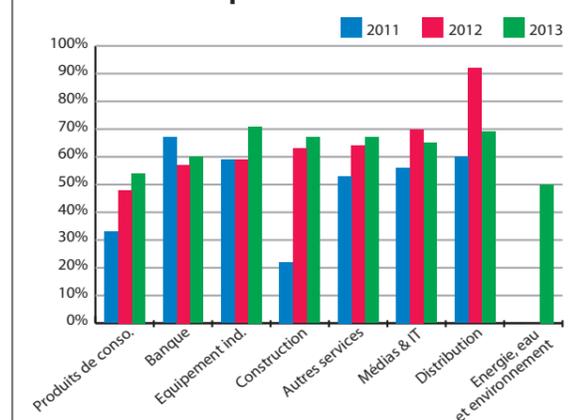
A l'inverse, la méthode BSC semble privilégiée par les entreprises dont la croissance est nulle voire négative (34 %), et/ou délaissée par les entreprises en croissance (23 %).

Fig. 5.1-3. Utilisation des méthodologies selon la croissance de l'entreprise



2. LE BENCHMARKING, UNE MÉTHODE TOUJOURS PLÉBISCITÉE DANS UNE ÉCONOMIE TRÈS CONCURRENTIELLE

Fig. 5.2-1. Taux d'utilisation du benchmarking par secteur



Dans une économie tendue et hyperconcurrentielle, le *benchmarking* est devenu une pratique usuelle et en constante progression : 53 % en 2011, 60 % en 2012, 66 % en 2013. La méthode consiste en une évaluation relative de la performance par comparaison avec une catégorie d'acteurs souvent du même secteur (*benchmark* externe) ou avec une division fonctionnelle ou opérationnelle identique ou proche (*benchmark* interne).

Son taux d'utilisation est considérablement élevé dans tous les secteurs : entre 50 et 70 %.

Si en 2011 les disparités par secteur sont importantes, elles ont considérablement diminué en 2013. Ainsi, l'écart constaté entre les taux d'utilisation minimum et maximum de la méthode

LES MÉTHODES

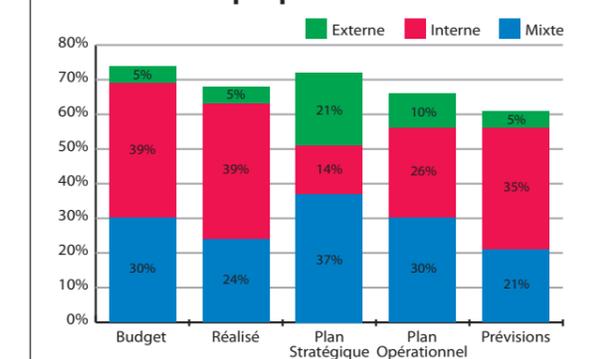
n'est que de 25 points cette année (biens de consommation 56 % / équipement industriel 71 %) contre 48 points en 2012 (construction 20 % / banque 68 %).

Recentrage sur le benchmarking interne.

L'utilisation du *benchmarking* reste principalement mixte, c'est-à-dire un combiné entre *benchmarking* interne et externe. Cependant, on observe une augmentation du recours spécifique au *benchmarking* interne puisque le taux d'utilisation passe de 34 % en 2012 à 44 % en 2013.

Pour autant cette répartition varie selon les processus pour lesquels il est mis en œuvre, comme le présente le graphique ci-dessous.

Fig. 5.2-2. Type de benchmarking utilisé par processus

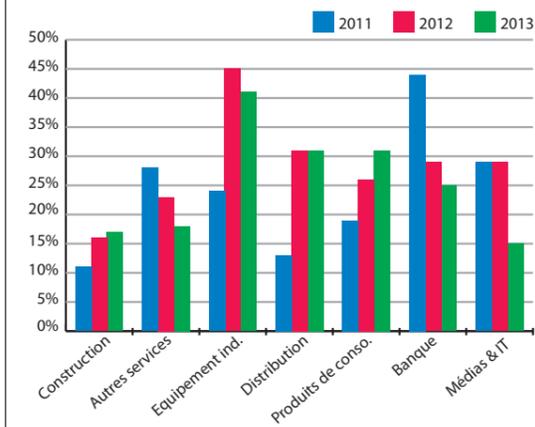


Le *benchmarking* externe est très peu utilisé à lui seul excepté dans le processus de Plan Stratégique (21 % d'utilisation contre 14 % pour l'interne).

3. BALANCED SCORE CARD (BSC), CENTRAGE SUR L'ESSENTIEL

La méthode BSC permet de mesurer l'efficacité opérationnelle de l'entreprise au regard de ses objectifs stratégiques. Elle trouve tout son sens lorsqu'elle met en lumière les enjeux clés avec le pilotage d'un nombre réduit d'indicateurs.

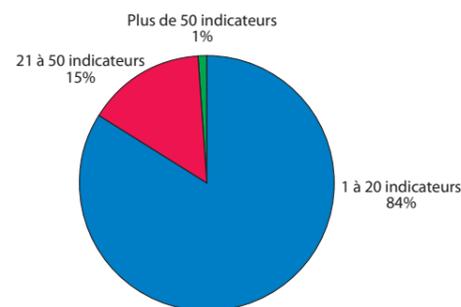
Fig. 5.3-1. Taux d'utilisation du Balanced Scorecard (BSC) par secteur



Même si l'utilisation du BSC régresse un peu (27 % contre 30 % en 2012), son utilisation reste soutenue dans 3 secteurs : équipement industriel qui en est l'utilisateur principal avec 41 % de taux d'utilisation, distribution et biens de consommation à égalité avec 31 % d'utilisation.

Le taux d'utilisation de la méthode continue de décroître dans le secteur bancaire et affiche 29 % d'utilisateurs en 2013.

Fig. 5.3-2. Nombre d'indicateurs utilisés pour la méthode BSC

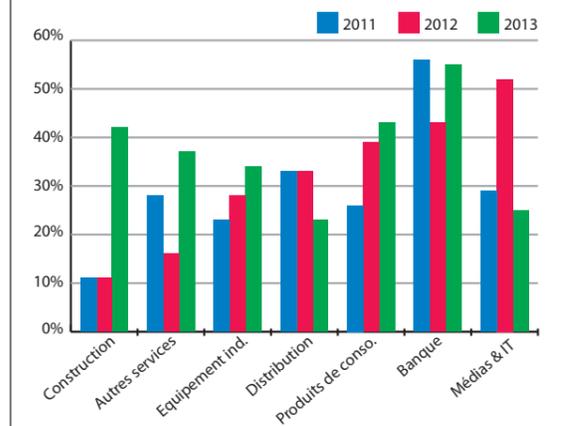


Les utilisateurs 2013 du BSC ont majoritairement opté pour une version simple de la méthode. Ainsi 57 % utilisent BSC dans sa version simplifiée (54 % en 2012), et 84 % utilisent un nombre d'indicateurs limité (moins de 20 indicateurs) contre seulement 63 % en 2012.

4. ABC/ABM TOUJOURS UNE PLACE CLÉ DANS LES ENTREPRISES EN QUÊTE DE PRODUCTIVITÉ

Sur un marché majoritairement atone, l'organisation interne des entreprises reste un levier d'amélioration de la performance. Les méthodes ABC/ABM qui consistent en l'analyse des processus et des activités et visent l'amélioration du fonctionnement de l'entreprise ont une place privilégiée dans ce contexte.

Fig. 5.4-1. Taux d'utilisation de l'ABC/ABM par secteur



ABC/ABM est donc la méthode qui, comme le *benchmarking*, progresse encore en 2013 (+ 5 points) après une progression de 6 points en 2012. Au global, 36 % des répondants déclarent l'utiliser.

Cette progression se constate sur tous les secteurs. Les plus fortes hausses concernent les secteurs autres services (21 %) et l'équipement industriel (6 %).

Comme pour la méthode BSC, la méthode ABC/ABM est majoritairement utilisée dans une version simplifiée (46 %).

5. BEYOND BUDGETING, UNE MÉTHODE ÉMERGENTE MAIS TOUJOURS ASSEZ MARGINALE

Le *beyond budgeting* est un mécanisme de pilotage novateur et flexible qui fait éclater le contenu du processus de budget traditionnel en 3 processus distincts : la fixation d'objectifs (en général basés sur une performance relative utilisant le *benchmarking*), la prévision (qui n'est ainsi plus polluée par la négociation d'objectifs budgétaires) et l'allocation de ressources (qui se fait au fil de l'eau).

Cette méthode émergente en 2012 (+ 14 points) est en léger recul (- 3 points), pour un taux d'utilisation global de 14 %.

6. BUDGET BASE ZERO (BBZ) : LE STATUS QUO

Globalement la méthode BBZ confirme sa position de 2012 à 25 % de taux d'utilisation.

Le fondement de cette approche est de questionner tout revenu et charge en fonction de la stratégie de l'entreprise et des activités qui concourent à cette

stratégie, au lieu de procéder par écart budgétaire par rapport à l'année précédente. La méthode est mise en œuvre lorsque les entreprises veulent remettre en cause en profondeur leurs modes opératoires et utiliser le budget comme levier. Dans cette logique on comprend bien que son utilisation est avant tout ponctuelle : 72 % des utilisateurs déclarent l'utiliser ponctuellement contre seulement 28 % de manière récurrente.

Par conséquent, les 25 % d'utilisateurs de BBZ en 2013 ne devraient pas être les mêmes qu'en 2012. C'est donc le signe que les entreprises sont toujours en 2013 à la recherche de solution « anti-crise ».

VI. Les systèmes d'information utilisés

Comme pour l'édition 2012, les répondants ont été interrogés sur les systèmes utilisés pour l'élaboration du prévisionnel (plan, budget détaillé et prévisions), pour la consolidation du plan et de ce même prévisionnel, pour l'élaboration du *reporting* du réalisé et sa consolidation.

La maîtrise de l'information devenant une source de création de valeur pour les entreprises, les directeurs financiers et les contrôleurs de gestion cherchent à optimiser la performance dans un environnement de plus en plus « Digital ».

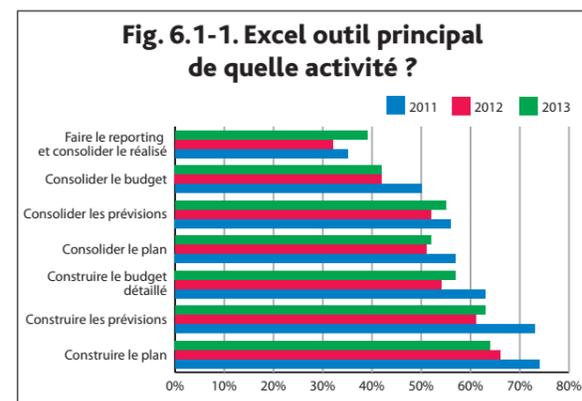
Nous avons constaté en 2012 un élargissement des progiciels de mesure de la performance (tableaux de bord, analyses multidimensionnelles, ERP ou encore *Balanced Score Card*).

L'accroissement de la complexité des Systèmes d'Information des entreprises et la recherche d'information à forte valeur ajoutée ont-elles encouragées les contrôleurs de gestion à utiliser de nouveaux outils ?

1. EXCEL TOUJOURS DOMINANT

Le raccourcissement des cycles de production, associé à la recherche continue d'indicateurs pertinents pour prendre les bonnes décisions, dans un contexte hyper-concurrentiel, incite fortement les contrôleurs de gestion à élaborer de nouveaux indicateurs prévisionnels sur Excel.

Malgré un léger fléchissement dans l'utilisation d'Excel, le tableur demeure un outil omniprésent pour la construction des prévisions (63 %), celle du budget détaillé (57 %) ainsi que pour leur consolidation (52 %). Fig. 6.1-1 ci-après.



Excel intégré, un choix technologique.

L'alimentation automatique des rapports Excel, à partir de solutions intégrées, telles que les ERP, ou les solutions de *Business Intelligence*, favorise la réalisation du *reporting* et sa consolidation sur Excel (39 % contre 32 % en 2012). Les éditeurs ont compris la puissance de l'outil Excel et proposent aujourd'hui des solutions complètement intégrées, en mode traditionnel ou SaaS (Software as a Service) hébergées dans l'entreprise ou dans le "Cloud".

Excel y est intégré en bout de chaîne et permet des extractions instantanées de données, des mises en forme conditionnelles et la création de graphiques normalisés. Il demeure en effet l'outil de restitution privilégié du contrôle de gestion, du fait de sa large diffusion dans les entreprises et de la connaissance qu'en ont les utilisateurs.

2. UNE DIVERSIFICATION INÉGALE DES SYSTÈMES SELON LES RÉGIONS

L'évolution des systèmes de contrôle de gestion s'était traduite en 2012 par une diffusion diversifiée des progiciels dans l'aide à la construction du budget, du *reporting* et à la consolidation des plans et des prévisions.

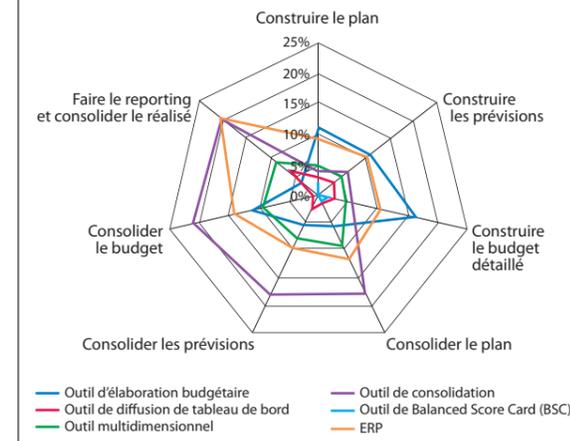
Les outils les plus présents pour le *reporting* et la consolidation du réalisé sont encore cette année les ERP (21 %) suivis des outils de consolidation (20 %) et des outils multidimensionnels (10 %). C'est en Asie (18 %) et aux Etats-Unis (8 %) que les groupes décentralisés semblent le plus consolider le *reporting* sur un ERP, contre 4 % pour l'Europe.

Si les plans et les prévisions se construisent progressivement à partir d'outils d'élaboration budgétaire, seuls les Américains (8 %) et les Européens (7 %) semblent utiliser ces outils pour gagner en efficacité et en prédictibilité.

Enfin, nous avons observé en 2012 une augmentation de la diffusion des outils dédiés au BSC, celle-ci ne se confirme pas auprès des contrôleurs de gestion cette année. Ceci est à rapprocher de nos constats sur la diminution de l'attrait de la méthode *Balanced Scorecard* (cf. chapitre Méthodes), tendance qu'il faudra vérifier l'an prochain.

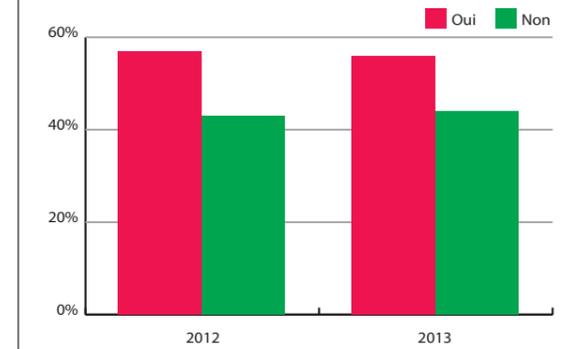
LES SYSTÈMES D'INFORMATION UTILISÉS

Fig. 6.2-1. Utilisation des systèmes d'information par activité (hors tableur Excel)



Si l'utilisation des Systèmes d'Information se diversifie par activité, nous confirmons avec l'édition 2013, particulièrement dans les groupes internationaux, une volonté de disposer d'un outil de plus en plus intégré pour gagner en compétitivité.

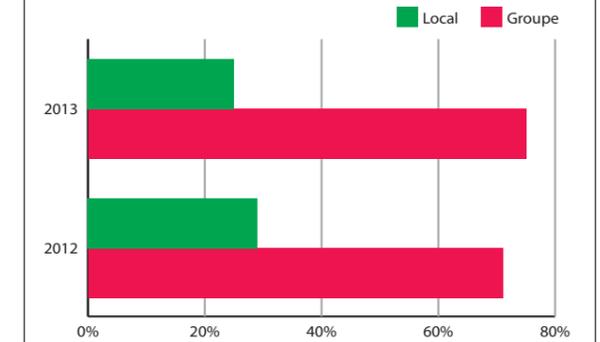
Fig. 6.2-2. Besoin d'un outil plus intégré



3. UN BESOIN CONSTANT D'INFORMATION POUR DÉCIDER

Dans un Système d'Information qui devient de plus en plus complexe et intégré, sous l'impulsion des groupes internationaux, le contrôleur de gestion a besoin d'une production d'information aussi automatisée et efficace que possible tout en restant agile, et ce afin de favoriser les prises de décisions rapides et l'accompagnement des variations de périmètre.

Fig. 6.3-1. Choix du SI de pilotage



Toutefois, dans les filiales de groupes, le contrôleur de gestion n'a pas la main pour le choix des Systèmes d'Information, qu'il s'agisse des systèmes de comptabilité générale, de comptabilité de gestion, de prévision ou de consolidation.

Plus de 75 % des répondants expriment encore un choix dicté par le siège du groupe, ce qui s'explique certainement par une logique d'harmonisation des systèmes et une recherche d'économie d'échelle.

Dans ce contexte, nos répondants sont 44 % à exprimer le besoin d'un outil plus intégré et 42 % à avouer un interfaçage manuel entre les différents systèmes à leur disposition – Fig. 6.3-2 et 6.3-3 ci-après.

Fig. 6.3-2. Satisfaction des capacités d'investigation (drill down)

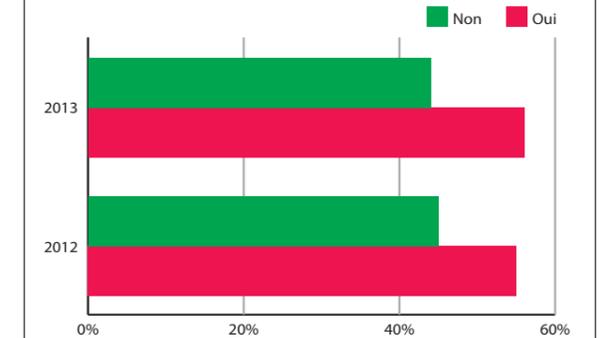
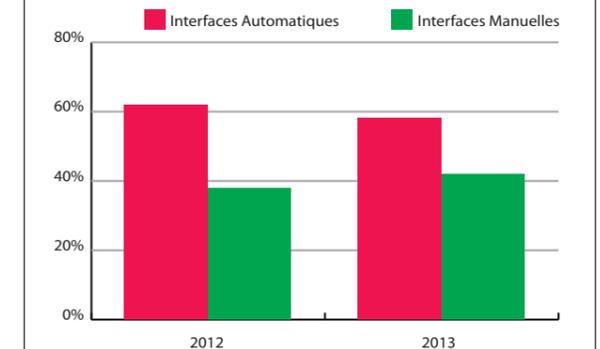


Fig. 6.3-3. Alimentation du SI de pilotage



LES SYSTÈMES D'INFORMATION UTILISÉS

En résumé, une certaine insatisfaction semble poindre. Le choix des systèmes n'incombe pas à la majorité des répondants, peut-être ne sont-ils pas non plus impliqués en amont dans la définition des besoins. La plupart des répondants gèrent des systèmes non intégrés, mis en place successivement au fur et à mesure des besoins. Cet empilement d'outils génère un besoin d'interface qui, en plus d'accroître le risque d'erreurs, augmente le temps de traitement, et ce au détriment des analyses et des préconisations.

Une question vient alors à l'esprit : ce constat étant posé, la nécessité d'un Système d'Information agile semblant communément admise, sommes-nous en passe d'assister à une explosion du nombre de projets de refonte des SI ?

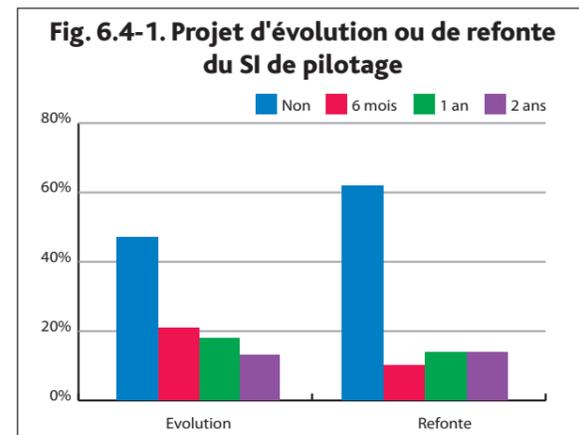
4. AUCUNE TRANSFORMATION SANS PROJETS

La figure 6.4-1 présente les réponses à la question d'une évolution ou d'une refonte des SI de pilotage, sous 6 mois, 1 an et 2 ans.

Le constat est sans appel : 47 % et 62 % des entreprises interrogées avouent n'envisager aucune refonte ou évolution de leur Système d'Information, 13 et 14 % l'envisagent sous 2 ans.

Au total, nous recensons donc plus de 60 % des répondants pour lesquels rien ne change sous 2 ans !

A noter toutefois que 21 % des entreprises disposent dans les 6 mois à venir d'un projet d'évolution de leur SI de pilotage et qu'une entreprise sur dix ambitionne, dans ce même délai, de refondre complètement son système.



5. LE GRAND ÉCART

Dans un contexte de complexification croissante de l'environnement des affaires, de compétition exacerbée, alors que la production d'information pertinente, autorisant la prise d'actions correctrices en temps quasi-réel est un enjeu de compétitivité, voire de survie, il y a une certaine contradiction à ne pas investir dans son Système d'Information, et à laisser perdurer un mode de fonctionnement générateur de peu de valeur.

Sans même parler d'un contexte d'entreprise ou l'information en elle-même devient soit un « produit » qu'il faut monétiser, soit un levier de création de valeur, comme l'illustrent les technologies de recherche de corrélations entre les données clients qui se développent autour de Hadoop, il est temps d'aider le contrôleur de gestion à passer d'une vue passéiste à une vue futuriste, d'une logique de production de données reflétant la performance passée à une logique prédictive.

Que s'est-il passé ? Pourquoi cela s'est-il produit ? Que dois-je anticiper ? Autant de questions auxquelles le contrôleur de gestion aura à répondre.

Cela passe par un SI qui évolue d'une logique de constat et de sanction de l'objectif à une logique d'anticipation de l'environnement (marché, clients, concurrents...), ce qui est le nouveau credo des éditeurs de solutions de *Business Intelligence*, marché mondial de 79 milliards de \$ US qui est appelé à doubler entre 2012 et 2016.

Alors, à quand une inversion de la courbe d'investissement des projets Système d'Information de pilotage pour donner au contrôleur de gestion les outils adaptés au pilotage de l'entreprise numérique du futur ?

Pour encourager ce changement, nous retiendrons trois bonnes pratiques :

- Concevoir et mettre en œuvre des projets de refonte ou d'évolution des systèmes de pilotage en utilisant des démarches agiles et itératives (méthodologie Agile/Scrum), qui permettent de poser les bases et fondements du SI de pilotage, puis de développer progressivement les éléments constitutifs,
- Savoir démontrer la valeur ajoutée du projet tout au long de son déroulement (avant lancement, en cours, en fin) comme pour un projet d'investissement « classique »,
- Positionner le contrôleur de gestion en acteur transverse, maître d'ouvrage du projet de refonte ou d'évolution du SI de pilotage.

VII. Profil d'efficacité des pratiques de contrôle de gestion et axes de progrès

Huit axes d'efficacité des pratiques de contrôle de gestion : agilité, innovation, globalité, participation, transparence, amélioration continue, vision stratégique et organisation adaptée.

De l'efficacité ouverte à l'efficacité de crise.

En 2012 nous avons introduit une méthode d'analyse organisée autour de cinq axes de mesure de l'efficacité des pratiques du contrôle de gestion. En 2013 nous avons poursuivi cette analyse en y ajoutant trois axes supplémentaires, amélioration continue, vision stratégique et organisation adaptée afin de mieux appréhender l'impact des pratiques de contrôle de gestion dans l'environnement et la conjoncture économique de l'entreprise.

Ces indicateurs, regroupés en huit axes, apportent chacun un éclairage différent et complémentaire de la notion de « pratiques ouvertes » de contrôle de gestion.

- **L'AGILITÉ** : éliminer les rigidités des pratiques de contrôle de gestion revient à les rendre plus agiles. Nous mesurons cette agilité avec les réponses aux questions portant sur la durée des processus, le rythme et la nature des prévisions, les délais de *reporting*, l'utilisation de méthodologies efficaces et la flexibilité des Systèmes d'Information.
- **L'INNOVATION** : rompre avec la routine des pratiques traditionnelles grâce à l'innovation est un autre axe d'efficacité. Nous mesurons cette innovation avec les réponses aux questions portant sur le contenu des activités de contrôle de gestion, le nombre de méthodologies utilisées ainsi que la nature et l'évaluation des Systèmes d'Information.
- **La GLOBALITÉ** : élargir les domaines du contrôle de gestion au-delà des problématiques purement financières pour adopter une approche plus globale apporte un autre regard sur l'ouverture et l'efficacité. Nous mesurons cette « globalité » des pratiques avec les réponses aux questions portant sur les domaines couverts par les activités de contrôle de gestion, l'utilisation des indicateurs non financiers et le recours à des méthodologies multi-domaines de type BSC.
- **La PARTICIPATION** : passer d'un management hiérarchique directif à un pilotage participatif de la performance est une autre dimension de

l'ouverture et de l'efficacité des pratiques. Nous mesurons cette participation avec les réponses aux questions sur le degré d'implication des opérationnels dans chaque processus, la priorité donnée à la mobilisation des énergies dans le prévisionnel, l'utilisation de la performance relative et l'aspect collaboratif des Systèmes d'Information.

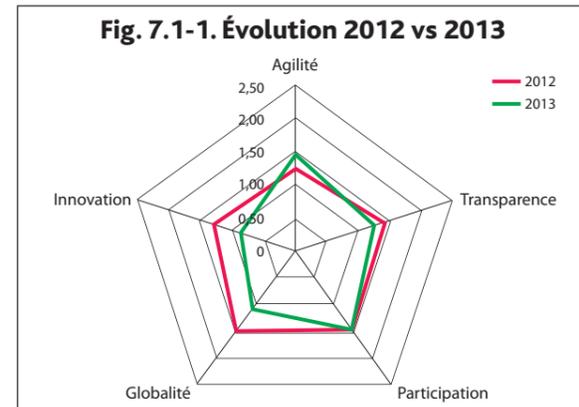
- **La TRANSPARENCE** : réduire l'opacité dans les pratiques de contrôle de gestion revient à les rendre transparentes et par voie de conséquence plus ouvertes et efficaces. Nous mesurons cette transparence avec les réponses aux questions posées sur la visibilité donnée sur la performance des pairs, l'utilisation du *benchmarking* et l'ouverture du Système d'Information.
- **L'AMÉLIORATION CONTINUE** : faire évoluer le système de mesure de la performance de l'entreprise. Nous évaluons la capacité de l'organisation à faire évoluer son outil de *reporting* en permanence, à gérer efficacement la fonction finance (matériel, équipe, outil formation), à rationaliser son Système d'Information à l'aide des réponses aux questions posées sur le *reporting* du réalisé, la méthodologie, les activités et la nature des indicateurs utilisés dans ces activités.
- **La VISION STRATÉGIQUE** : avoir une vision à long terme. Nous apprécions l'aptitude de l'entreprise à mettre en place un plan stratégique ainsi que la maîtrise de son processus prévisionnel, avec une activité soutenue, durable, et une fréquence régulière. Pour ce faire, nous traitons des questions relatives aux plans, aux indicateurs, à la méthodologie et aux activités.
- **L'ORGANISATION ADAPTÉE** : mettre en place une structure adaptée. Nous considérons que pour être efficace une entreprise doit avoir un minimum de processus de base. Nous mesurons cette adéquation de la structure à travers un système d'indicateurs de performance basiques, un système de gestion intégré, une certaine autonomie dans la gestion quotidienne et des outils adaptés. Nous faisons référence aux questions sur les indicateurs utilisés, sur la performance du Système d'Information.

Ces huit axes permettent d'analyser le positionnement des pratiques de contrôle de gestion en définissant le profil d'efficacité.

PROFIL D'EFFICIENCE DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION ET AXES DE PROGRÈS

1. ÉVOLUTION 2012 VS 2013 : TENDANCE VERS PLUS D'AGILITÉ ET MOINS D'OUVERTURE

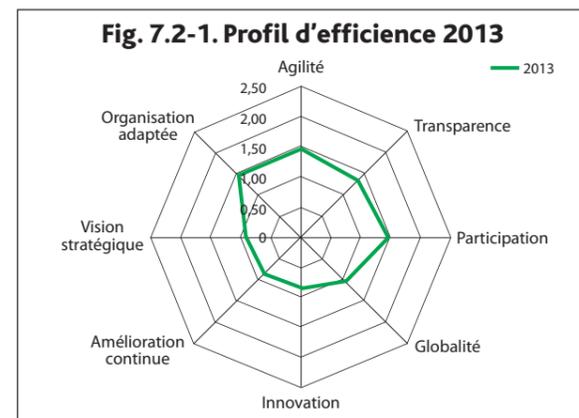
Pour garantir une analyse à périmètre constant entre 2013 et 2012, nous avons comparé la note moyenne d'efficacité obtenue selon les valeurs mesurées sur les axes d'origines (5 en 2012 versus 8 en 2013).



Nous constatons que le profil global d'efficacité qui se dessine en 2013 se détache significativement de celui de 2012. Alors que les pratiques semblent aussi participatives que l'an dernier, elles sont vraisemblablement moins innovantes, moins globales et légèrement moins transparentes. À l'inverse, elles semblent avoir gagné en agilité. Ce glissement de profil vers des pratiques plus locales et plus conservatrices est probablement la traduction d'une prudence accrue dans un contexte conjoncturel difficile.

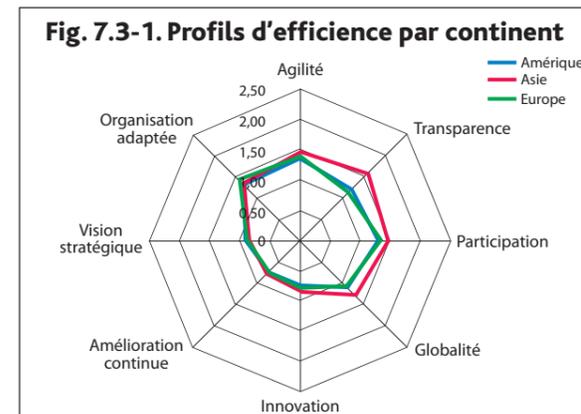
2. PROFIL D'EFFICIENCE GLOBAL 2013

La méthode d'efficacité s'est enrichie cette année de trois axes supplémentaires : organisation adaptée, vision stratégique et amélioration continue. Le profil global d'efficacité peut donc être présenté sur 8 axes :



L'efficacité des entreprises interrogées repose avant tout sur des pratiques agiles et transparentes, ainsi que sur une organisation adaptée. En revanche, l'innovation, l'amélioration continue et la vision stratégique constituent leurs points faibles.

3. PROFILS D'EFFICIENCE PAR CONTINENT



On distingue des pratiques efficaces spécifiques selon les continents. En effet, en Asie les pratiques sont particulièrement transparentes, globales mais aussi innovantes comparativement à l'Europe et à l'Amérique.

La transparence accrue des pratiques en Asie peut être due à l'application de principes managériaux plus « modernes » ou bien également au développement rapide des sociétés de l'échantillon qui nécessite la mise en place de pratiques plus transparentes.

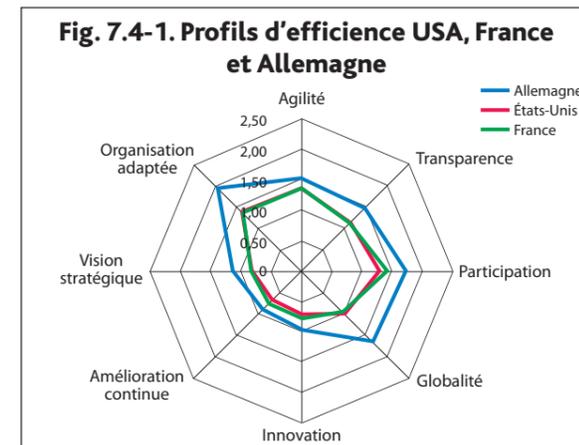
On constate que les pratiques en Amérique et en Europe sont assez proches dans tous les axes d'efficacité. L'Amérique se montre un peu plus transparente et globale tandis que l'Europe est plus agile et innovante.

Principales caractéristiques :

- Asie : Globalité, Innovation, Transparence.
- Points communs USA, Europe, Asie : Agilité, Organisation Adaptée, Amélioration continue.

PROFIL D'EFFICIENCE DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION ET AXES DE PROGRÈS

4. PROFILS D'EFFICIENCE USA, FRANCE ET ALLEMAGNE



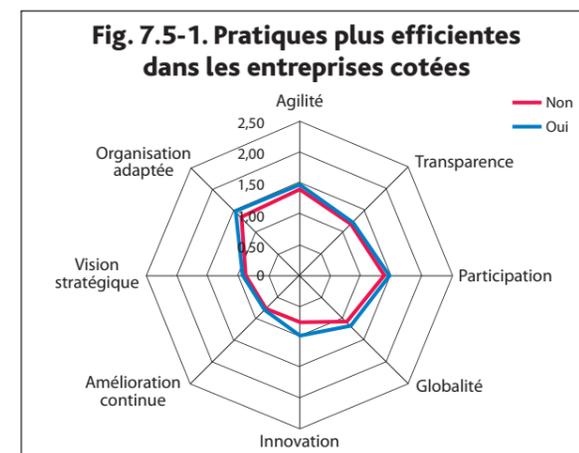
L'Allemagne se distingue par une efficacité des pratiques particulièrement marquée en termes de transparence, de globalité et d'organisation :

- une durée des processus et des fréquences d'analyses/indicateurs assez courtes,
- une bonne implication des opérationnels,
- la satisfaction envers leur Système d'Information et l'utilisation de nombreux indicateurs pour réaliser les prévisions,
- une vision stratégique de leur activité.

Les pratiques en France et aux USA sont très proches sur tous les axes.

Les raisons de l'efficacité des entreprises allemandes peuvent tenir à leur plus grande exposition à la concurrence internationale (à rapprocher avec leur plus grande globalité) ainsi qu'à leur profil participatif qui est peut-être influencé par une dimension managériale typiquement allemande.

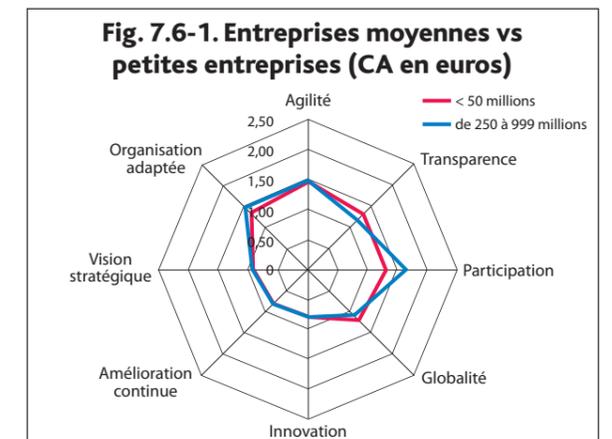
5. LES ENTREPRISES COTÉES SONT PLUS INNOVANTES



Comme en 2012, les entreprises cotées ont des pratiques particulièrement innovantes.

On constate encore cette année que la communication avec le marché et les actionnaires des entreprises cotées engendre un besoin d'innovation des pratiques de contrôle de gestion. Bénéficier des délais de reporting les plus courts possibles et disposer d'une organisation optimale deviennent des éléments clés.

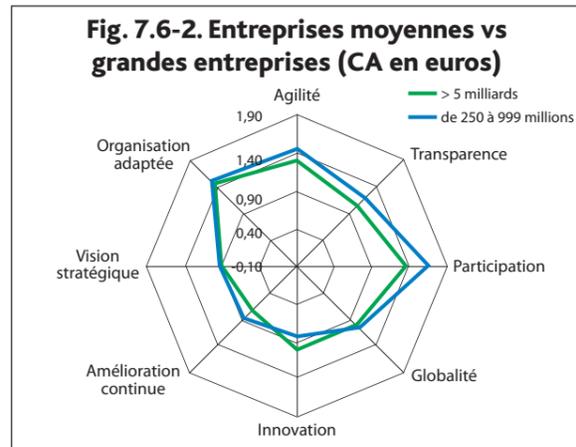
6. LES ENTREPRISES MOYENNES SONT PLUS PARTICIPATIVES



Le niveau d'efficacité des pratiques du contrôle de gestion entre les moyennes et les petites entreprises est sensiblement identique sur les axes suivants : agilité, innovation, amélioration continue, vision stratégique. En revanche, les moyennes entreprises se démarquent de façon significative par leurs pratiques nettement plus participatives et par une organisation plus adaptée. Ces entreprises ont su se doter d'une structure optimale et développer la dimension humaine de leurs pratiques en impliquant fortement les opérationnels.

Toutefois, nous constatons que l'écart entre ces deux profils se réduit en 2013. Les petites entreprises ont rejoint le niveau des moyennes entreprises sur la transparence et la globalité de leurs pratiques. Cette évolution témoigne-t-elle d'un effet de capillarité des pratiques des moyennes entreprises vers les plus petites ?

PROFIL D'EFFICIENCE DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION ET AXES DE PROGRÈS

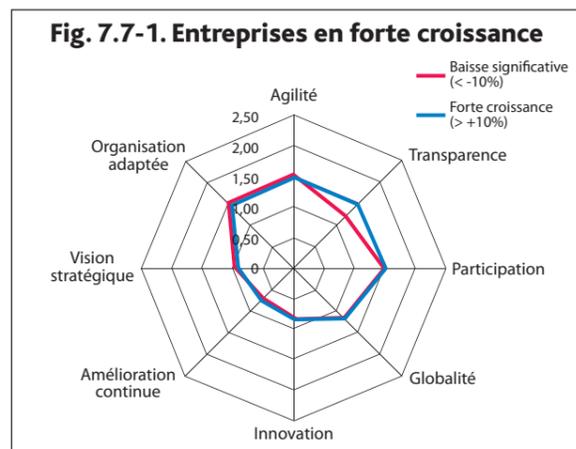


Comme en 2012, le profil des entreprises moyennes est plus participatif, plus transparent et plus agile que celui des grandes entreprises. Les grandes entreprises sont quant à elles plus innovantes dans leurs pratiques de contrôle de gestion, mais ont perdu en transparence par rapport à 2012 : un challenge pour 2014 ?

Synthèse des profils par catégorie :

	Points forts	Points faibles
Grandes entreprises	Elles se distinguent par l'innovation . Elles sont toujours à la recherche d'outils et de systèmes performants (ex : nouvel ERP...).	Transparence et agilité . Leurs systèmes sont de plus en plus complexes et rigides et elles donnent peu de visibilité sur la performance de leurs pairs.
Moyennes entreprises	Participation . Les entreprises de taille moyenne impliquent beaucoup les opérationnels, cela est primordial dans leur démarche.	Transparence et amélioration continue . Elles n'offrent pas beaucoup de visibilité sur la performance de leurs pairs et leurs processus ont peu évolué.
Petites entreprises	Globalité et transparence.	Organisation adaptée et participation . Les petites entreprises utilisent de façon limitée les outils basiques de performance.

7. LES ENTREPRISES EN FORTE CROISSANCE ONT LES PRATIQUES LES PLUS EFFICIENTES



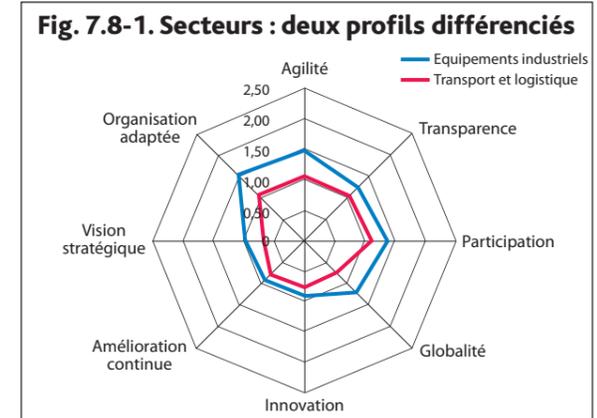
Les entreprises en forte croissance, mais également les entreprises en déclin (aussi étonnant que cela puisse paraître) ont les pratiques les plus efficaces. Aux deux extrêmes de notre échelle de croissance (< 10 % et > 10 %), la nécessité de maintenir le rythme de croissance dans un cas et la nécessité de contrôler avec plus de rigueur et de contraintes dans l'autre cas, incitent vraisemblablement ces entreprises aux profils très différents à mettre en place les pratiques de contrôle de gestion les plus efficaces.

Les entreprises **en croissance** ont des pratiques **transparentes** qu'elles essaient d'améliorer de manière continue. De leur côté, les entreprises enregistrant une forte baisse de leur chiffre d'affaires deviennent plus **agiles** et utilisent **plus d'indicateurs** pour construire leurs prévisions.

PROFIL D'EFFICIENCE DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION ET AXES DE PROGRÈS

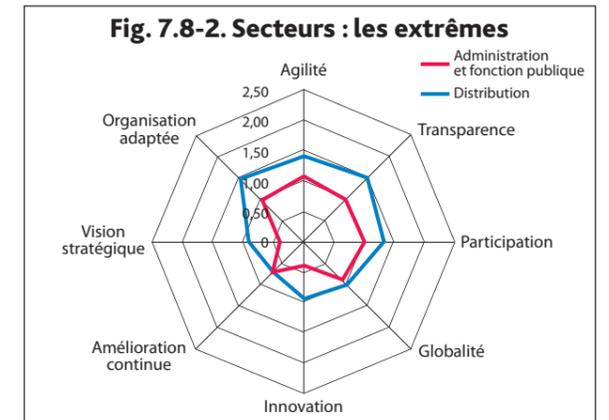
Les entreprises en perte de croissance renforcent le contrôle de leurs activités, tandis que les entreprises en forte croissance profitent de leurs bonnes perspectives pour optimiser l'organisation de leur contrôle de gestion.

8. L'EFFICIENCE DES PRATIQUES DES SECTEURS



Sur tous les axes, les pratiques des entreprises du secteur Equipements Industriels sont plus efficaces que celles des entreprises du secteur Transport et Logistique.

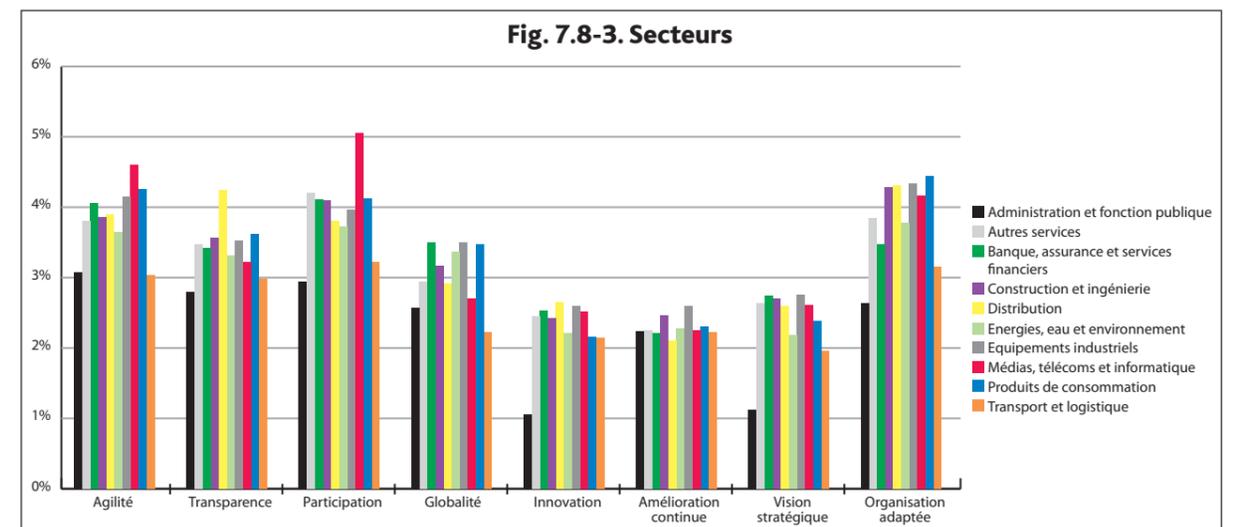
L'écart est surtout significatif dans le nombre d'indicateurs utilisés pour les prévisions (organisation adaptée) et leur diversification (globalité). Les différences entre les profils respectifs de ces entreprises sont peut-être influencées par leur degré différent d'ouverture sur les échanges internationaux, vecteur de remise en cause organisationnelle.



La comparaison des pratiques les plus « extrêmes » met en évidence, comme en 2012, des pratiques plus efficaces dans le secteur de la Distribution, comparativement à celui de l'Administration et de la fonction publique. En effet, la concurrence plus élevée et l'exigence des clients nécessitent d'avoir des délais de reporting courts avec des fréquences plus élevées, d'être transparent, agile et innovant. Le secteur Administration et fonction publique se démarque néanmoins sur l'axe amélioration continue, preuve des progrès significatifs qui ont été réalisés dans les pratiques de contrôle de gestion de ce secteur, et des projets d'amélioration déjà débutés.

Synthèse des profils des secteurs : points saillants

- Média, télécoms et informatique sont très **participatifs et agiles**,
- Le secteur Distribution est très **transparent** (visibilité sur la performance des pairs),
- Le secteur Equipements Industriels se caractérise par sa forte contribution aux axes **amélioration continue, organisation adaptée et globalité**,
- Le secteur Administration et fonction publique est très faible sur les axes **vision stratégique et innovation**.



VIII. Vers une typologie des pratiques de contrôle de gestion

Ce qu'il faut retenir :

- Les organisations qui bénéficient d'outils de pilotage en phase avec leurs besoins et qui favorisent la proximité avec le terrain sont également celles qui résistent le mieux à la morosité économique.
- Soucieuses d'améliorer constamment l'efficacité de leur pilotage, les entreprises les plus performantes tendent à renforcer les activités de contrôle existantes quand celles qui connaissent le plus de difficultés adoptent les activités qu'elles ne privilégiaient pas jusqu'ici.
- Les écarts se réduisent entre les firmes qui résistent le mieux à la crise économique et financière et celles qui la subissent.

1. MÉTHODOLOGIE EMPLOYÉE

A l'instar des années précédentes, nous avons procédé, pour clore les résultats de notre enquête, à une analyse typologique sur la population étudiée. Au plan statistique, nous avons eu recours à la même procédure (TWOSTEP CLUSTER) sous SPSS, laquelle permet en effet d'identifier des groupements « naturels » au sein d'un ensemble de données qualitatives. Pour rappel, en effet, notre questionnaire ne comporte que des échelles de mesure.

Comme en 2011 et 2012, cette analyse typologique nous a conduit à dresser **quatre profils types d'entreprise** compte tenu des caractéristiques des entreprises approchées, des activités de la fonction finance – contrôle ou encore des processus, des méthodologies et des systèmes de pilotage utilisés. Le lecteur aura peut-être ainsi la possibilité là encore de situer la société dans laquelle il exerce dans l'une ou l'autre des classes ainsi identifiées.

Bien entendu, il ne s'agit là que d'archétypes avec toutes les limites que la démarche induit et dont les traits sont certainement à nuancer. Ainsi, la plupart des organisations que nous avons sollicitées n'entrent pas de manière radicale ou définitive dans l'une de ces catégories mais s'en rapprochent ou

oscillent probablement entre l'une ou l'autre. Pour autant, cette démarche semble intéressante dans la mesure où elle donne une vision plutôt synthétique des pratiques de contrôle de gestion suivant les pays qui ont participé à l'enquête et qu'elle peut être, sur certains points, comparée aux typologies que nous avons réalisées en 2011 et en 2012⁽¹⁾.

On notera d'emblée que la typologie 2013 peut être rapprochée de la typologie 2011 sur certains aspects et de la typologie 2012 sur d'autres. Plus ramassée et plus lisible que la classification 2011 – en cela, elle ressemble à l'analyse 2012 – elle fait néanmoins ressortir deux familles voisines de celles qui avaient émergé il y a deux ans. Toutefois, et à l'instar de l'année dernière, les classes obtenues sont pour chacune d'entre elles plus homogènes même si le caractère discriminant est peut-être moins visible cette année. Car contrairement aux résultats de 2012 qui différenciaient nettement les entreprises en pleine forme de celles qui étaient à la peine, l'analyse 2013 atteste d'une réduction des écarts : si les firmes en bonne santé continuent *a priori* de l'être, celles qui étaient plus exposées vont probablement mieux, la situation restant toutefois mitigée, les deux critères permettant de mieux s'en sortir étant l'adaptation des outils de pilotage et la proximité du terrain. On identifie en tout cas quatre profils qui se dégagent nettement : « les expertes » (27 %), « les participatives » (19 %), « les contrôlées » (40 %), et « les pragmatiques » (14 %). Une analyse doit permettre d'établir, lorsque cela est possible, des correspondances entre ces familles et les profils identifiés dans les études des années précédentes :

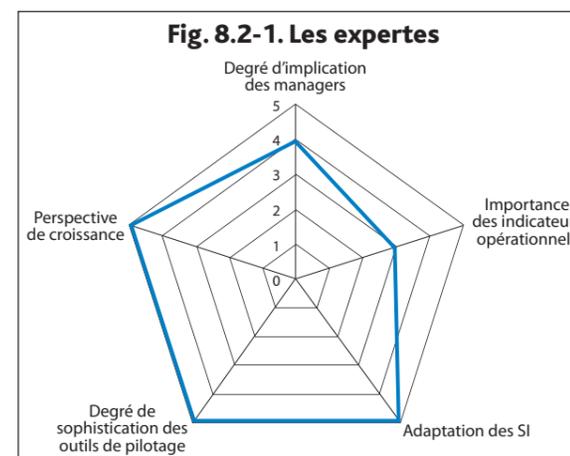
- 2011 : « les traditionnelles » (53 %), « les dynamiques » (13 %), « les participatives » (10 %), « les contrôlées » (13 %) et « les internationales » (11 %).
- 2012 : « les sociales » (13 %), « les contrôlées » (31 %), « les dynamiques » (35 %) et « les exposées » (21 %).

VERS UNE TYPOLOGIE DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION

2. LA DESCRIPTION DES DIFFÉRENTES CLASSES*

Classe 1 – « Les EXPERTES » (27 %)

Dans la classe des « **Expertes** », la fonction finance possède une grande technicité puisque les outils mis à disposition des opérationnels sont les plus avancés : le Balanced Scorecard est largement déployé ainsi que les benchmarks internes et externes. De plus, l'implication de la fonction finance dans le pilotage de ces entreprises est primordiale. Non seulement les managers opérationnels sont impliqués dans les exercices prospectifs, mais les *business reviews* et des plans stratégiques récurrents permettent aux financiers d'avoir une bonne vision *business*. La culture du chiffre y est largement répandue.



Profil dominant : entreprises de grande taille, internationales et en croissance...

La classe 1 est plutôt représentée par des entreprises de très grande taille, dont le chiffre d'affaires peut atteindre les 5 milliards d'€ et les effectifs 25 000 salariés. Spécialisées dans les équipements industriels et les autres services, ces organisations d'origine diverse (Europe, Etats-Unis, Mexique...) résistent très bien à la crise puisque leurs activités connaissent une **croissance légère à forte**. Tournées vers l'international, elles profitent favorablement de leur ouverture au monde car elles connaissent une évolution de leur chiffre d'affaires à l'étranger en légère ou en forte croissance.

Caractéristique de la fonction finance : une expertise forte intégrée dans son ADN...

Côté processus, la classe 1 consacre le plus de temps à l'animation avec les opérationnels et aux différents exercices prospectifs (*business reviews*, plans et budgets, *reporting* et prévisions). Les activités en progression sensible sont les *business reviews* et les analyses d'écarts. Les indicateurs financiers sont les plus utilisés mais l'on constate également un suivi régulier des indicateurs opérationnels. Dans cette catégorie, l'implication des managers est assez forte dans les différents exercices prospectifs, sauf pour le plan stratégique où leur participation est moyenne. Cela conduit à une capacité d'intervention accrue puisque c'est dans cette classe que l'exercice budgétaire est le plus rapide (3 mois en moyenne) ; pour autant, ces firmes sont capables de faire des prévisions budgétaires 6 à 7 fois par an.

En termes de méthodologies, comme nous l'avons vu, le BSC est répandu ainsi que les *benchmarks* internes et externes. Dans le même temps, la fréquence de parution des différents indicateurs est élevée, ce qui est rendu possible par des outils spécifiques non intégrés et qui semblent bien adaptés aux besoins de la fonction finance. Compte tenu des éléments évoqués, et en référence à la partie 7 de notre enquête, le profil dominant de cette classe serait à la fois « AGILE » et « INNOVANT ».

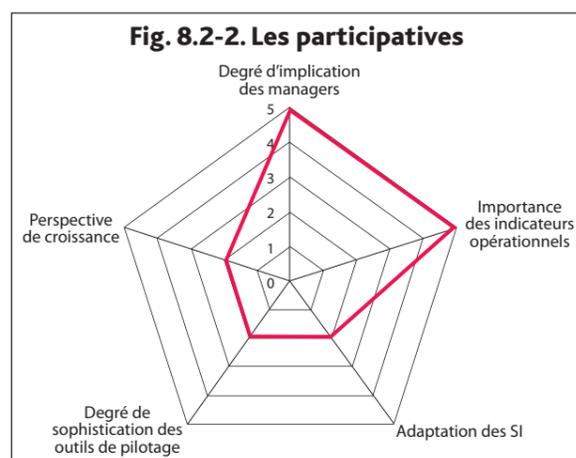
Classe 2 – « Les PARTICIPATIVES » (19 %)

La classe des « **Participatives** » est marquée par une approche *bottom-up* avec une étroite collaboration de la fonction finance avec les opérationnels tant en matière de temps passé que d'implication des managers dans les exercices prospectifs. Par ailleurs, les indicateurs les plus suivis sont les indicateurs opérationnels et RH. Le *benchmarking* interne est peu développé, montrant que la dimension humaine est primordiale et que la fonction finance est particulièrement attendue sur sa capacité à suivre le non financier.

¹Se reporter à DOCHE F. et al. (2011), « Observatoire du contrôle de gestion – Résultats 2011 – Quelles activités ? Quels processus ? Quelles méthodes ? Quels systèmes ? », *Echanges*, Hors-Série n°4, décembre et DOCHE F. et al. (2012), « Le contrôle de gestion : quelles activités ? quels processus ? quelles méthodes ? quels systèmes ? – Résultats 2012 de l'Observatoire international du contrôle de gestion », Les Cahiers techniques de la DFCG, DFCG Publications, n°7, novembre, pp. 39-45.

*Se reporter aux tableaux récapitulatifs des quatre familles en Annexe.

VERS UNE TYPOLOGIE DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION



Profil dominant : entreprises de taille moyenne, européenne et en faible croissance...

La classe 2 est plutôt représentée par des **entreprises de taille moyenne**, dont le chiffre d'affaires est compris entre 50 millions et 1 milliards d'€ et les effectifs entre 1 000 et 5 000 salariés. Spécialisées dans les équipements industriels, les médias, les télécoms et l'informatique, ces organisations sont principalement européennes et sont encore marquées par la crise (**activité en stagnation ou en légère croissance**) dans leur marché domestique comme à l'international.

Caractéristique de la fonction finance : priorité à la participation des acteurs...

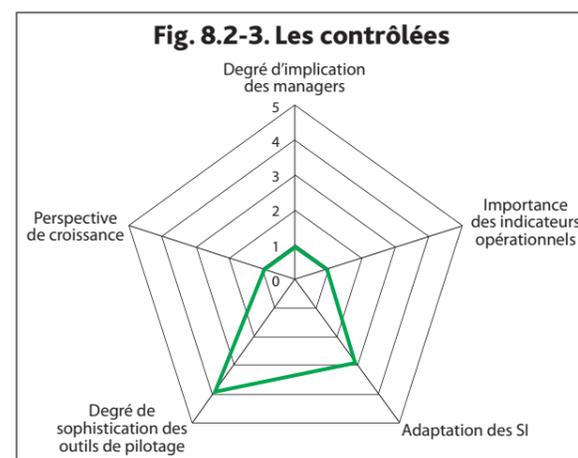
Dans la classe 2, ce sont aux prévisions, à l'animation des opérationnels, à la comptabilité analytique, au Système d'Information et au contrôle interne que la fonction finance consacre le plus de son temps. Cette dernière activité, à laquelle il faut ajouter les *reportings*, les plans et budgets, connaissent une progression. En revanche, il est étonnant que les *business reviews* ne constituent pas l'un de ces éléments, ce qui traduit peut-être une moindre distanciation de la finance vis-à-vis des opérationnels. Les indicateurs utilisés dans le suivi de l'activité sont opérationnels mais aussi RH : la **dimension humaine** est nettement prise en compte comparativement aux autres familles.

Côté processus, méthodologie et systèmes, les pratiques des entreprises relevant de la classe 2 sont assez classiques : recours aux budgets et aux prévisions, planification stratégique et opérationnelle dont la fréquence est généralement annuelle ; un budget mensuel et des prévisions trimestrielles.

Moyenne dans la planification stratégique, **l'implication des managers est primordiale** dans la planification opérationnelle, le budget et les prévisions (ce qui là encore caractérise les membres de cette classe), d'où le nom de la classe dans laquelle la dimension opérationnelle et l'interaction avec les managers est très forte eu égard aux autres catégories. Ces entreprises dans lesquelles le *benchmarking* interne est proscrit ont recours à l'ABC/ABM ou au *Beyond Budgeting*. Le Système d'Information, bien que majoritairement intégré, est celui jugé le moins adapté aux besoins de la finance comparativement aux autres classes, mais ce constat provient peut-être de la difficulté à suivre les indicateurs non financiers dans les ERP. Compte tenu des éléments évoqués, et en référence à la partie 7 de notre enquête, le profil dominant de cette classe serait entre « PARTICIPATIF » et « GLOBAL ».

Classe 3 – « LES CONTRÔLÉES » (40 %)

La classe des « **Contrôlées** » est celle où la fonction finance est la moins impliquée dans le pilotage opérationnel, se concentrant sur les aspects de *reporting*, de plan et de budget. Dans le même temps, ces exercices prospectifs sont réalisés sans le concours des managers. Cette approche « top-down » et la distance que la fonction finance paraît prendre semblent pénaliser les firmes de cette famille qui ne connaissent pas de croissance de leurs activités.



Profil dominant : entreprises de taille plus réduite et en difficulté...

Représentant 40 % de l'échantillon, la classe 3 est constituée d'**entreprises de « petite » taille** (en

VERS UNE TYPOLOGIE DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION

comparaison avec les autres classes), dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 249 millions d'€ et les effectifs 999 salariés. Spécialisées dans les autres services, les équipements industriels et les produits de consommation (ce qui caractérise particulièrement cette famille !), ces organisations d'origine diverse (Europe et Asie principalement) sont aussi celles qui, dans l'échantillon global, résistent le moins bien à la crise (absence de croissance pour la grande majorité d'entre elles). Au demeurant, elles ne semblent pas non plus profiter d'opportunités d'ouverture à l'international puisque leur chiffre d'affaires en la matière est aussi en stagnation.

Caractéristique de la fonction finance : priorité au contrôle et au reporting...

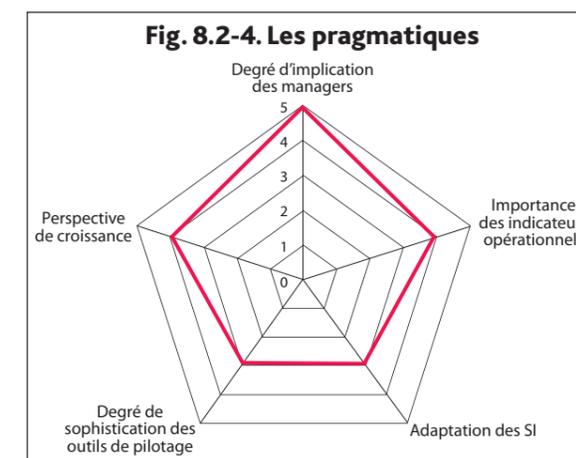
Dans la classe 3, c'est au *reporting* que la fonction finance – contrôle consacre le plus de son temps, délaissant au passage la planification. L'analyse d'écarts fait partie – au même titre que l'animation avec les opérationnels, les prévisions et les reprévisions – des trois activités qui seront renforcées dans un avenir proche comme si ces mêmes entreprises tentaient de « contrecarrer » la situation dans laquelle elles se trouvent en mettant en place de façon plus accrue des **outils d'anticipation et plus participatifs**. Les autres tâches dans lesquelles les répondants sont impliqués sont l'identification et la mise en place de nouveaux systèmes de contrôle de gestion, le calcul et l'actualisation des provisions ainsi que le contrôle de gestion de projets. Dans cette catégorie où les opérations de contrôle semblent revêtir beaucoup d'importance (l'accent est mis, plus que partout ailleurs, sur la remontée du cash), les indicateurs utilisés dans le suivi de l'activité sont essentiellement financiers (ce qui là encore est symptomatique de cette classe).

Côté processus, méthodologies et systèmes, les pratiques des entreprises relevant de la classe 3 peuvent être considérées comme « rigides », à la fois peu prospectives ou peu innovantes : **budget prédominant**, mensuel et/ou trimestriel ; planification stratégique et opérationnelle dont la fréquence est le plus souvent supérieure à une année ; prévisions mensuelles et trimestrielles ; **implication faible** (voire inexistante) des managers dans la planification stratégique et opérationnelle, le budget et les prévisions (ce qui particularise les membres de cette classe... la coordination verticale étant probablement essentiellement instrumentale) ; prééminence forte des **indicateurs financiers** sur les indicateurs

non financiers dans le processus de pilotage. Ces entreprises, dans lesquelles le *reporting* est l'un des principaux modes de contrôle (et le restera dans le futur !), ont également recours au *Benchmarking* interne, à l'ABC voire au BSC ; pour ce qui est du plan, du budget et des prévisions, elles utilisent des instruments traditionnels tels que le tableur ou l'outil budgétaire ; pour ce qui est des activités de *reporting*, elles ont recours aux outils traditionnels (tableurs) mais aussi aux ERP. Le Système d'Information n'est pas toujours jugé adapté par les répondants concernés.

Classe 4 – « LES PRAGMATIQUES » (14 %)

Les « **Pragmatiques** » ont de nombreux points communs avec la classe des « Participatives », tant dans l'utilisation prépondérante d'indicateurs opérationnels que dans une implication primordiale des managers dans les exercices prospectifs. Mais elles s'en distinguent aussi par une forme d'aboutissement de cette logique avec l'utilisation de *business reviews* et de benchmark interne, mais aussi un Système d'Information plutôt bien adapté à ces exercices, ce qui permet sans doute aux firmes de cette classe de connaître une croissance de leur activité.



Profil dominant : entreprises moyennes ou de grande taille et en croissance...

Comme dans les catégories 1 et 2, on retrouve dans la classe 4 des organisations de **taille plutôt « moyenne »** à « **très grosse** », dont le chiffre d'affaires oscille entre 250 et 999 millions d'euros et les effectifs entre 5 000 et 24 999 salariés. Plutôt moins diversifiée que les autres classes, cette famille

VERS UNE TYPOLOGIE DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION

regroupe des entreprises spécialisées dans l'énergie, l'eau, l'environnement, la banque, l'assurance et les services financiers ; d'origine diverse (Europe, Asie...) et contrairement à la classe précédente, elles **résistent plutôt bien à la crise** (activité en légère croissance), sans doute portées par leurs activités à l'international.

Caractéristique de la fonction finance : priorité à l'opérationnel et au terrain...

Dans la classe 4, c'est aux prévisions, aux reprévisions, aux plans et aux budgets, aux *business reviews* et à l'analyse d'écart que la fonction finance – contrôle consacre actuellement le plus de son temps. Et parmi ces activités confirmées dans l'avenir, seule la dernière ne connaîtra probablement pas d'évolution positive. Les autres activités dans lesquelles les répondants sont impliqués sont l'identification et la mise en place de nouveaux systèmes de contrôle de gestion, les prix de transfert, le calcul et l'actualisation des provisions. Dans cette catégorie, les indicateurs utilisés dans le suivi de l'activité sont financiers et surtout opérationnels.

Côté processus, méthodologie et systèmes, les pratiques des entreprises relevant de la classe 4 se veulent ancrées dans la réalité du terrain : un budget là encore essentiel (la durée du processus représente de 5 à 6 mois) ; une planification stratégique et une planification opérationnelle dont la fréquence est le plus souvent annuelle ; des prévisions mensuelles et trimestrielles ; une **implication primordiale** des managers à la fois dans la planification stratégique et dans les prévisions, assez forte dans le budget (ce qui peut expliquer la durée du processus), les managers étant associés en amont et en aval au système de pilotage ; la coordination verticale et horizontale est donc instrumentale et humaine, certainement dans un souci d'efficacité et pour mieux coller aux attentes du terrain (d'où le nom de la classe !) ; une combinaison habile car équilibrée des indicateurs financiers et opérationnels pour le suivi de l'activité. Ces entreprises, dans lesquelles le *reporting* est présent sans être une obsession, ont également recours au *Benchmarking* interne et externe, à l'ABC et au BBZ ; pour ce qui est du plan, du budget, des prévisions et du *reporting*, elles utilisent des instruments traditionnels tels que le tableur ou des outils plus sophistiqués comme les ERP. Le Système d'Information est jugé comme adapté, les répondants étant eux-mêmes acteurs du dispositif. Compte tenu des

éléments évoqués, et en référence à la partie 7 de notre enquête, le profil dominant de cette classe serait entre « INNOVANT » et « PARTICIPATIF ».

3. MISE EN VALEUR DES ÉLÉMENTS COMMUNS ET DIVERGENTS

Au-delà de la description propre à chacune des classes identifiées, l'analyse typologique 2013 laisse apparaître, comme en 2012, des familles marquées ou discriminantes. Néanmoins, on observe des éléments communs, quelles que soient la classe, l'organisation voire la zone géographique dans laquelle on se situe :

Résistance à la crise

Comme en 2012, toutes les entreprises ne vivent pas de la même façon la morosité économique actuelle même si, en la matière, **les écarts ont tendance à se réduire** : quand les sociétés des familles 1 et 4 (« Les Expertes » et « Les Pragmatiques ») semblent tirer leur épingle du jeu (de légère à forte croissance du chiffre d'affaires), la classe 2 (« Les Participatives ») et surtout la classe 3 (« Les Contrôlées ») ont tendance à subir davantage la situation. Or, ce sont ces dernières qui, dans le même temps, ne profitent pas non plus de leur activité à l'international, comme si la croissance économique de certaines zones géographiques dans lesquelles ces firmes sont installées ne les aidaient pas à compenser le ralentissement vécu dans d'autres régions du monde.

La typologie ne permet pas vraiment de savoir si la taille ou le secteur sont discriminants en matière de résistance à la crise (même si les classes 2 et 3 sont constituées d'une manière générale d'entreprises moyennes ou plus petites). Pour autant, nous remarquons, comme en 2012, que **les entreprises les plus dynamiques de l'échantillon sont celles dont la démarche est la plus proactive** (prévisions et reprévisions, *business reviews*, implication dès en amont des managers dans le dispositif de pilotage) et **la plus « globalisée »** (recours à des indicateurs à la fois financiers et opérationnels, utilisation d'outils de pilotage adaptés aux besoins).

Une conséquence immédiate de la persistance de cette crise est qu'il existe un consensus certain quant à **l'évolution de l'importance et de la fréquence**

VERS UNE TYPOLOGIE DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION

de parution du reporting. Ce phénomène est généralisé à toutes les classes. Là encore, il est probable que l'incertitude qui règne sur les marchés conduise les entreprises à être plus réactif au marché et à rendre plus de comptes (notamment aux actionnaires). Nous observons d'ailleurs la même volonté d'augmenter la fréquence des analyses en 2012.

Sophistication des analyses : le budget est central & le BSC exige une expertise

Malgré les critiques formulées à son encontre, le budget reste encore un outil central de pilotage : intégré au processus stratégique, mensualisé ou non selon les cas, il occupe toujours une place prépondérante dans les dispositifs de contrôle de gestion, même si le degré d'implication des managers et des opérationnels pour son élaboration est fluctuant selon les classes. Et il est fort probable que les avantages liés à son maintien (le budget permet de structurer l'organisation, de donner des objectifs clairs, de déléguer ou de responsabiliser les managers) l'emportent toujours sur ses inconvénients (lourdeur du processus, etc.).

Toutes **ne mobilisent pas non plus les mêmes outils de pilotage** : le benchmarking peut être fortement utilisé (classe 1) ou pas du tout (classe 2). Comme en 2012, les « nouveaux » outils du contrôle de gestion (BSC, ABC/ABM, BBZ) sont de plus en plus utilisés quelle que soit la classe observée. En revanche, le BSC utilisé par toutes les classes en 2012 n'apparaît plus que chez les « Expertes ». Est-ce à dire que, après une tentative infructueuse en 2012, la majorité des firmes se soit tournée vers un processus plus traditionnel ? Par ailleurs, le fait que la classe 1 soit la plus satisfaite de son Système d'Information semble montrer que **le BSC nécessite des outils informatiques adaptés.**

Implication des managers : un atout pour la fonction finance

A l'instar de ce que nous avons pu relever dans les précédentes enquêtes, **l'implication des managers et des opérationnels dans le processus de pilotage est hétérogène** suivant les catégories observées : si la participation des managers à la planification stratégique est forte dans les entre-

prises de la classe 4 (ce qui semble leur réussir !), elle est moyenne dans les classes 1 et 2 et quasi inexistante chez « Les Contrôlées » ; de même, la participation des managers à la planification opérationnelle et au budget est primordiale dans les entreprises de la classe 2 (ce qui est cohérent avec sa dimension sociale !), forte dans la classe 1 mais moyenne dans la classe 4 et inexistante dans la classe 3. Enfin, l'implication des managers dans les prévisions est forte dans les sociétés des classes 4 et 1 mais plus faible dans les autres classes.

Ainsi, et suivant la classe d'appartenance, les acteurs ne sont pas forcément associés au même niveau du processus de pilotage ; **ce qui apparemment fonctionne le mieux, c'est lorsque les opérationnels sont associés à la planification stratégique et/ou aux prévisions**, puisque « les Contrôlées », avec une fonction finance distanciée des opérationnels, résistent moins bien à la crise.

Evolution de la fonction finance : l'exigence de la transformation

Globalement, les activités auxquelles la fonction finance-contrôle consacre le plus de temps se retrouvent dans les quatre classes, à savoir, les plans et les budgets et le *reporting* interne. Les quatre familles se retrouvent d'ailleurs fortement impliquées dans l'identification et la mise en place de nouveaux systèmes de contrôle de gestion – **les entreprises cherchent à adapter le plus possible leur outil de pilotage aux aléas de la conjoncture économique** et aux exigences d'indicateurs non financiers. Nous avons déjà réalisé ce constat en 2010, 2011 et 2012.

Pour certainement ajuster leur système de pilotage aux difficultés économiques actuelles, les sociétés en difficulté prévoient, dans un avenir proche, de mettre en place ou de renforcer des dispositifs de suivi qu'elles n'exploitent pas nécessairement aujourd'hui. Ainsi, alors que les classes 1 & 4, qui sont en croissance, veulent renforcer leurs processus actuels, la fonction finance des classes 2 et 3 (sans croissance) développe de nouvelles activités : contrôle interne, *reporting*, plan et budget pour la classe 2 ; analyse d'écart, animation avec les opérationnels, prévision et reprévision pour la classe 3. Il est cependant étonnant de constater que les classes 2 et 3 ne s'inspirent pas des pratiques des deux autres

VERS UNE TYPOLOGIE DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION

classes et ne cherchent pas à développer les activités de *business reviews*, plan et budget pour la classe 2, animation avec les opérationnels, *business review* pour la classe 3.

Correspondance des typologies 2012-2013

Enfin, on notera une certaine correspondance entre les classes que nous avons obtenues en 2012 et celles que nous identifions en 2013 sur cinq principaux critères : niveau de croissance, implication des opérationnels, adaptation des Systèmes d'Information (SI), utilisation d'indicateurs non

financiers et sophistication des outils de pilotage. Les « Participatives » se rapprochent des « Sociales », la croissance et l'adaptation des SI en moins. « Les Contrôlées » version 2013 ressemblent fortement aux « Contrôlées » version 2012 avec une croissance en berne. De la même manière, on retrouve dans les « Expertes » et les « Dynamiques » 2013 une partie des éléments caractérisant les « Dynamiques » version 2012 sur ces 5 axes d'analyse. Ces correspondances montrent finalement que les profils types d'entreprises ont un socle stable et que certaines pratiques semblent avoir un impact positif sur la profitabilité des entreprises et sur la croissance de leurs activités.

ANNEXE A : LA TYPOLOGIE DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION

Profil des entreprises

	Classe 1 (27%) « Les EXPERTES »	Classe 2 (19%) « Les PARTICIPATIVES »	Classe 3 (40%) « Les CONTRÔLEES »	Classe 4 (14%) « Les PRAGMATIQUES »
Chiffre d'affaires	De 250 millions à 5 milliards € "Grosses structures"	De 50 millions à 999 millions € "Moyennes structures"	De 50 à 249 millions € "Petites structures"	De 250 à 999 millions € De moyennes à grosses structures
Évolution du chiffre d'affaires	De légère à forte croissance	Plutôt absence de croissance à croissance légère	Plutôt absence de croissance	Légère croissance
Effectif	De 1 000 à 24 999 salariés	De 1 000 à 4 999 salariés	De 0 à 999 salariés	De 5 000 à 24 999 salariés
Secteur d'activité	Equipements industriels Autres services	Equipements industriels Média, télécoms et informatique	Autres services Produits de consommation Equipements industriels	Energie, eau environnement Banque, assurance et services financiers
Zone géographique	Europe (Allemagne), Etats Unis, Mexique	Europe (France)	Europe (France), Chine	Europe (France), Asie
Évolution de CA à l'international	De légère à forte croissance	De stagnation à légère croissance	Stagnation	Légère croissance

Activités de la fonction finance-contrôle

	Classe 1 (27%) « Les EXPERTES »	Classe 2 (19%) « Les PARTICIPATIVES »	Classe 3 (40%) « Les CONTRÔLEES »	Classe 4 (14%) « Les PRAGMATIQUES »
Activités auxquelles la fonction consacre actuellement le plus de temps	Animation avec les opérationnels Business reviews Plans et budgets Reporting et prévisions (-)	Prévisions, reprévisions Comptabilité analytique Animation avec les opérationnels Systèmes d'information et contrôle interne	Reporting (+) Plans et budgets (-)	Prévisions et reprévisions (+) Plans et budgets (+) Analyse d'écarts Business reviews
Activités en évolution positive	Business reviews (+) Analyse d'écarts	Contrôle interne (+) Reporting Plans et budgets	Analyse d'écarts (+) Animation avec les opérationnels (+) Prévisions et reprévisions	Reporting (+) Plans et budgets (+) Prévisions et reprévisions (+) Analyse d'écarts (-)
Autres activités dans lesquelles la fonction est fortement impliquée	Identification et mise en place de nouveaux systèmes de contrôle de gestion Contrôle de gestion de projets	Contrôle de gestion de projets Identification et mise en place de nouveaux systèmes de contrôle de gestion	Identification et mise en place de nouveaux systèmes de contrôle de gestion Contrôle de gestion de projets Calcul et actualisation des provisions	Identification et mise en place de nouveaux systèmes de contrôle de gestion Prix de transfert Calcul et actualisation de provisions
Indicateurs utilisés dans le suivi de l'activité	Indicateurs financiers (reporting, analyses et prévisions) Indicateurs opérationnels (reporting et prévisions)	Indicateurs opérationnels (reporting, analyses, prévisions) Indicateurs RH (reporting, prévisions) Absence d'indicateurs DD	Indicateurs financiers (reporting, analyses et prévisions)	Indicateurs financiers (analyses et prévisions) Indicateurs opérationnels (prévisions) Indicateurs DD (reporting)

ANNEXE A : LA TYPOLOGIE DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION

Processus - méthodologies et systèmes

	Classe 1 (27%) « Les EXPERTES »	Classe 2 (19%) « Les PARTICIPATIVES »	Classe 3 (40%) « Les CONTROLEES »	Classe 4 (14%) « Les PRAGMATIQUES »
Processus prévisionnels utilisés	Plan stratégique Plan opérationnel Budget	Plan opérationnel Budget	Budget	Budget
Planification stratégique : fréquence	Annuelle et moins fréquente	Annuelle (+) (majorité)	Annuelle et moins fréquente	Annuelle (+) (grande majorité)
Planification stratégique : implication des managers	Moyenne	Moyenne	Assez inexistante	Primordiale
Planification stratégique : indicateurs utilisés (financiers/non financiers)	Indicateurs financiers : tous Indicateurs non financiers : tous (sauf DD)	Indicateurs financiers : tous Indicateurs non financiers : tous (y compris DD)	Indicateurs financiers : tous Indicateurs non financiers : plutôt non (sauf marché et concurrence)	Indicateurs financiers : tous Indicateurs non financiers : plutôt non (sauf DD)
Planification opérationnelle : fréquence	Annuelle et moins fréquente	Annuelle (+) (majorité)	Annuelle et moins fréquente	Annuelle et moins fréquente
Planification opérationnelle : implication des managers	Assez forte	Primordiale	Inexistante	Moyenne
Planification opérationnelle : indicateurs utilisés (financiers/non financiers)	Indicateurs financiers : tous Indicateurs non financiers : tous	Indicateurs financiers : tous mais recours moyen aux indicateurs cash-flow Indicateurs non financiers : indicateurs opérationnels essentiellement	Indicateurs financiers : compte de résultat essentiellement Indicateurs non financiers : indicateurs opérationnels essentiellement	Indicateurs financiers : cash-flow essentiellement Indicateurs non financiers : indicateurs opérationnels essentiellement

Processus - méthodologies et systèmes (suite)

	Classe 1 (27%) « Les EXPERTES »	Classe 2 (19%) « Les PARTICIPATIVES »	Classe 3 (40%) « Les CONTROLEES »	Classe 4 (14%) « Les PRAGMATIQUES »
Budget : durée du processus	Un peu plus de 3 mois	Un peu plus de 4 mois	Un peu plus de 4 mois	Entre 5 et 6 mois
Budget : nombre de révisions	Entre 6 et 7 fois	Entre 3 et 4 fois	Près de 4 fois	Trois fois
Budget : détail et granularité	Du mois au trimestre	Mois	Du mois au trimestre	Du mois au trimestre
Budget : implication des managers et des opérationnels	Assez forte	Primordiale	Assez inexistante	Assez forte
Budget : indicateurs utilisés (financiers/non financiers)	Indicateurs financiers : tous Indicateurs non financiers : tous (sauf DD/RSE)	Indicateurs financiers : tous Indicateurs non financiers : indicateurs opérationnels essentiellement	Indicateurs financiers : compte de résultat essentiellement Indicateurs non financiers : indicateurs opérationnels essentiellement	Indicateurs financiers : compte de résultat et de cash-flow essentiellement Indicateurs non financiers : indicateurs opérationnels et DD/RSE essentiellement
Prévisions : fréquence	Mois Trimestre	Trimestre Mois	Mois Trimestre	Trimestre Mois
Prévisions : implication des managers et des opérationnels	Assez forte	Moyenne	Faible	Primordiale
Prévisions : fixes ou rolling forecast	Rolling forecast (cash flow)	Rolling forecast (compte de résultat)	Rolling forecast (cash flow)	Rolling forecast (indicateurs opérationnels)

ANNEXE A : LA TYPOLOGIE DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION

Processus - méthodologies et systèmes (suite et fin)

	Classe 1 (27%) « Les EXPERTES »	Classe 2 (19%) « Les PARTICIPATIVES »	Classe 3 (40%) « Les CONTROLEES »	Classe 4 (14%) « Les PRAGMATIQUES »
Reporting : fréquence	Entre mois et trimestre sauf marché et concurrence (entre trimestre et semestre)	Entre mois et trimestre sauf marché et concurrence (entre trimestre et semestre)	Entre mois et trimestre sauf bilan (trimestre) et marché et concurrence (entre trimestre et semestre)	Entre trimestre et semestre
Reporting : variation de la fréquence de parution	Augmentation	Augmentation et maintien	Augmentation	Augmentation et maintien
Recours au benchmarking (évaluer la performance des managers)	Benchmarking interne et externe	Aucun benchmarking ou benchmarking interne	Plutôt benchmarking interne	Benchmarking interne Benchmarking externe
Outils de pilotage les plus utilisés	BSC	ABM Beyond budgeting	ABC BSC (peu d'outils)	ABC BBZ
Affectation des outils de pilotage	- Plan : tableur, outil budgétaire et de consolidation - Budget : outil budgétaire et de consolidation - Prévisions : tableur et outil de consolidation - Reporting : outil de consolidation	- Plan : tableur et ERP - Budget : tableur et ERP - Prévisions : tableur et ERP - Reporting : ERP	- Plan : tableur - Budget : tableur et outil budgétaire - Prévisions : tableur - Reporting : tableur et ERP	- Plan : tableur et ERP - Budget : tableur ERP - Prévisions : tableur et ERP - Reporting : tableur et ERP
Degré d'adaptation du système d'information	Plutôt adapté	Moyennement adapté	De moyennement adapté à plutôt adapté	De moyennement adapté à plutôt adapté
« Profil dominant »	Entre AGILE et INNOVANT	Entre PARTICIPATIF et GLOBAL	Pas de correspondance	Entre INNOVANT et PARTICIPATIF

IX. Glossaire

ABC	Activity Based Costing
ABM	Activity Based Management
BFR	Besoin en Fonds de Roulement
BSC	Balanced Scorecard
Business Review	Revue d'activité ou Revue d'affaires
CA	Chiffre d'affaires
CAPEX	Capital Expenditure ou Investissement
CFO	Chief Financial Officer
COMEX	Comité Exécutif
DD	Développement Durable
ERP	Enterprise Resource Planning (PGI en français)
IT	Information Technology (SI, Système d'Information en français)
FP&A	Financial Planning & Analysis
Forecast	Prévision
OICG	Observatoire International du Contrôle de Gestion
PME	Petite et Moyenne Entreprise
RSE	Responsabilité Sociale et Environnementale
VA	Valeur Ajoutée



ASSOCIATION NATIONALE
DES DIRECTEURS FINANCIERS
ET DE CONTRÔLE DE GESTION

www.dfcg.fr
www.vox-fi.fr
www.finance-gestion.fr
www.dfcg.fr/lpf
www.dfcg-news.com

14 rue Pergolèse
CS 11655
75773 Paris Cedex 16
Tél. : 01 42 27 93 33
Fax : 01 42 27 04 03
Contact : siege@dfcg.asso.fr