

PLANIFICATION ET CONTROLE DE GESTION EN FRANCE EN 1998

Hugues JORDAN

CR /1998

ISBN : 2-85418- -

PLANIFICATION ET CONTROLE DE GESTION EN FRANCE EN 1998

Les systèmes et les pratiques de planification et contrôle de gestion sont étudiés et analysés régulièrement en France depuis environ trente ans.

- 1969 CEGOS / ANCG, sur la fonction et l'organisation du contrôleur de gestion,
- 1974 Daniel PAUL & coll., sur la structure du système de planification,
- 1976 ARDOIN / JORDAN, Groupe H.E.C., sur la pratique de la gestion prévisionnelle,
- 1982 JORDAN & étudiants (2° édition),
- 1986 JORDAN & étudiants (3° édition),
- 1989 CHIAPELLO / JORDAN (4° édition), sur le rôle et l'image du contrôleur de gestion.

La cinquième édition de cette enquête met à jour des changements marquants dans le contenu et la pratique des systèmes de contrôle de gestion. Depuis 1976, l'évolution peut ainsi être mesurée et analysée: les outils progressent en nombre, en qualité et en sophistication, et ils correspondent bien aux besoins actuels des entreprises; beaucoup d'opérationnels n'y sont pas encore accoutumés et doivent s'entraîner à les utiliser pour mieux piloter; tous ont pris les devants en jouant un rôle très actif dans les phases de décision, tant dans les prévisions qu'au niveau des actions correctives; enfin, la coopération sur le terrain entre contrôleurs et opérationnels s'est considérablement intensifiée.

La population sondée dans cette enquête est constituée des directeurs financiers et/ou de contrôle de gestion, en fonction dans des entreprises en France, et appartenant à l'une des deux associations professionnelles suivantes:

- D.F.C.G. Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion, à laquelle sont adressés ici de vifs remerciements pour avoir facilité le contact avec ses 2.600 adhérents,
- A.D.C.G. Association pour le Développement du Contrôle de Gestion, formée par les 300 anciens diplômés du programme *CESA Contrôle de Gestion* du Groupe H.E.C.

L'enquête s'est déroulée de mi-février à mi-avril 1998, par voie de questionnaire écrit adressé par courrier. Elle a fait l'objet d'un article de synthèse publié dans *Echanges* (Été 1998), dont de larges extraits sont reproduits ci-dessous dans la première partie de ce document.

Dans cette première partie, une vue synthétique des résultats décrit l'enquête et les entreprises (p. 2), le portrait-robot de la situation 1998 (p. 5), ce qui a changé (p. 6), les constantes (p.9), et les projets d'amélioration et de développement (p.10).

Une seconde partie présente l'analyse détaillée des résultats concernant la planification à plus d'un an (p. 12), le budget (p.14), le suivi des résultats et les tableaux de bord (p. 15), la comptabilité analytique (p. 17), la comptabilité générale (p. 18), l'organisation (p. 19), et la fonction du contrôleur de gestion (p.19).

Enfin un appendice résume le cas particulier du service public et des collectivités locales (p. 24).

1° partie: VUE SYNTHETIQUE

L'ENQUETE ET LES ENTREPRISES

Sur 2700 questionnaires envoyés fin février 1998, 233 ont été retournés et 230 exploités, soit un taux de réponses utiles de 8,5%.

Ce questionnaire comporte 162 questions réparties en 11 chapitres:

1. Identification et caractéristiques de l'entreprise et du répondant
2. Planification à plus d'un an (plan stratégique et plan opérationnel)
3. Budgets
4. Suivi des résultats et tableaux de bord
5. Comptabilité analytique
6. Comptabilité générale
7. Organisation
8. Degré de développement du contrôle de gestion
9. Eléments de diagnostic de la situation économique de l'entreprise
10. Le contrôleur de gestion
11. Les projets de développement

Le temps de réponse à ce questionnaire de 16 pages a été de 38 minutes en moyenne, avec un écart-type de 20 minutes.

Les 230 questionnaires exploités proviennent de:

- 111 entreprises de plus de 500 personnes,
- 106 entreprises de moins de 500 personnes,
- et 13 collectivités locales ou administrations publiques.

La pratique, comme les enquêtes précédentes, ont montré que les différences de caractéristiques des systèmes de planification et contrôle de gestion sont fortement liées au nombre et à la variété des acteurs qui les utilisent (responsables opérationnels, contrôleurs et dirigeants). C'est pourquoi le critère de la taille en effectifs a été préféré à celui du chiffre d'affaires pour scinder la population étudiée et les analyses qui en découlent.

On peut cependant avoir une vision de la correspondance chiffre d'affaires - effectifs dans le tableau ci-dessous:

| Chiffre d'affaires (MF) | Entreprises >500p. | | Entreprises <500p. | |
|-------------------------|--------------------|----------------|--------------------|----------------|
| | % | effectif moyen | | effectif moyen |
| <500 | 9% | 810 | 86% | 190 |
| 500-1000 | 19% | 1030 | 9% | 250 |
| 1000-2500 | 33% | 1410 | 4% | 220 |
| 2500-5000 | 18% | 2820 | 1% | 250 |
| 5000-10000 | 9% | 7400 | | |
| >10000 | 12% | 20700 | | |

Les secteurs représentés diffèrent quelque peu en fonction de la taille des entreprises:

| SECTEURS | Global | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|---|---------------|-----------------------|-----------------------|
| Grande Industrie (automobile, aéronautique, énergie, ciments,...) | 9% | 14% | 3% |
| Pharmacie, Chimie | 16% | 14% | 18% |
| Industrie légère | 20% | 18% | 22% |
| Agro-alimentaire | 10% | 10% | 8% |
| Informatique, électronique, composants, télécoms | 9% | 9% | 9% |
| BTP / Transports | 6% | 9% | 4% |
| Services non-financiers | 19% | 14% | 26% |
| Banque / Assurance | 9% | 11% | 8% |
| Divers | 1% | 1% | 2% |

Beaucoup d'entreprises (grandes et petites) sont des filiales de grand groupe, et leur maison-mère est une fois sur deux une multinationale:

| | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|--|-----------------------|-----------------------|
| Grand groupe ou filiale de grand groupe | 84% | 68% |
| Entreprise familiale | 14% | 23% |
| Maison-mère multinationale | 50% | 52% |
| Chiffre d'affaires moyen | 4700 MF | 350 MF |
| Effectif moyen | 4200 p. | 200 p. |

Presque toutes (sauf 8%) déclarent avoir une *obligation de résultats* vis-à-vis de leur maison-mère ou actionnaires. Ces résultats sont d'ailleurs au rendez-vous, surtout dans les entreprises >500p, ainsi qu'on peut le visualiser sur les tableaux ci-dessous:

| Entreprises >500p. | | Entreprises <500p. | |
|---|--|---|--|
| Faible rentabilité Faible risque financier | Forte rentabilité Faible risque financier | Faible rentabilité Faible risque financier | Forte rentabilité Faible risque financier |
| 21% (12%) | 63% (68%) | 28% (24%) | 39% (47%) |
| Faible rentabilité Fort risque financier | Forte rentabilité Fort risque financier | Faible rentabilité Fort risque financier | Forte rentabilité Fort risque financier |
| 9% (9%) | 7% (11%) | 26% (14%) | 7% (14%) |

Les chiffres en *maigre* représentent le positionnement *déclaré* globalement par chaque entreprise, les chiffres en **gras** retracent le positionnement calculé à partir du jeu de données financières détaillées qui étaient fournies.

Ces résultats appellent diverses remarques sur la situation 1998:

- la situation financière des grandes entreprises est plutôt très bonne, alors que celle des moyennes entreprises est très mitigée;
- la zone située en bas et à droite du schéma (forte rentabilité, fort risque financier), qui est celle des "*entreprises en croissance sur un bon créneau*" se trouve pratiquement désertée;
- les grandes entreprises font preuve d'une grande lucidité dans la position qu'elles déclarent, alors que les moyennes entreprises surestiment sensiblement leur positionnement financier;
- les entreprises à *forte santé financière* quelle que soit leur taille se trouvent dans les secteurs grande industrie, pharmacie-chimie, et agro-alimentaire;
- citons enfin les secteurs informatique-électronique-télécoms et banque-assurance, dont la santé financière est *très bonne* au-delà de 500 personnes, et *mauvaise* en-deçà.

PORTRAIT-ROBOT

Bien sûr, le système de contrôle de gestion *moyen* n'existe pas. L'analyse détaillée des réponses permet au contraire de différencier les systèmes et les pratiques selon de multiples critères. En revanche, il est possible de détacher de l'ensemble des données un portrait *dominant* rencontré dans la majorité des situations, tous secteurs et toutes tailles d'entreprises confondus.

Le système comporte un **plan à 3 ans**, connu de la D.G. et des principaux responsables opérationnels; il constitue une orientation précise ou une simple prévision; ses objectifs sont arrêtés par la D.G., et son contenu est élaboré par les opérationnels qui ont un rôle prépondérant pour présenter et défendre ce plan face à leur Direction.

Un **budget à 1 an**, terminé en retard au terme d'une procédure trop longue, est préparé par les responsables opérationnels, arbitré lorsque nécessaire par la D.G., et défendu par les opérationnels pour lesquels il est un engagement ferme ou une orientation précise. Le chiffrage et la mensualisation de ce budget sont ignorés des opérationnels et confiés au contrôleur de gestion.

Un **suivi mensuel des résultats**, principalement effectué par le contrôleur de gestion, débouche sur des propositions d'actions correctives préparées par les opérationnels, et discutées lors de réunions mensuelles formelles.

Ce suivi des résultats s'appuie sur des **tableaux de bord**, disponibles aux deux ou trois premiers niveaux de l'organigramme, toujours dotés des indicateurs *classiques* (volumes, coûts et rentabilité, et qualité), mais dépourvus d'indicateurs *concurrentiels et commerciaux* (performances des concurrents, position sur le marché, image et notoriété), ainsi que d'indicateurs *sociaux* (climat social). Il s'appuie également sur une **comptabilité analytique** mensuelle, d'obtention rapide et fiable, mais manquant souvent de référence d'appréciation (coûts standard), et surtout d'outils d'analyse de rentabilité (repérage des produits, clients, secteurs, les plus -et les moins- rentables) qui faciliteraient la proposition d'actions correctives. Enfin, une **comptabilité générale** mensuelle, rapide et fiable, permet de produire une information financière globale, mais souffre de l'absence d'une comptabilité d'engagements.

Le dirigeant et les responsables opérationnels sont incités à améliorer leurs performances individuelles et collective par un **système de primes** adapté.

Le **contrôleur de gestion** central, la quarantaine, est rattaché à la direction financière.

Il a autorité sur le budget, le suivi des résultats et les tableaux de bord, ainsi que sur la comptabilité analytique; souvent sur le plan à 3 ans (entreprises de plus de 500 personnes), et rarement sur l'informatique de gestion, l'audit interne, ou la comptabilité générale.

Il travaille fréquemment avec le dirigeant et les opérationnels, bien au-delà de la stricte analyse mensuelle des résultats, mais pourrait développer davantage ses interventions pour contribuer à la préparation du plan pluri-annuel, et pour animer en continu la réprévision des résultats de fin d'année.

La moitié de son temps est consacrée à la *mécanique* (production de données, supervision technique du fonctionnement des outils), proportion qu'il souhaiterait pouvoir consacrer à l'*animation des hommes*.

Enfin, ses **projets de développement** se concentrent quasi-exclusivement sur la mise en place d' *E.I.S.*- *intranet* - *datawarehouse*, et de progiciels intégrés.

CE QUI A CHANGÉ

Depuis la première édition de cette enquête en 1976, les évolutions ont été analysées à chaque nouvelle édition, marquant tantôt des progrès, tantôt des reculs dans les outils et les pratiques observées. Dans l'édition 1998, les **principaux changements** constatés sont **tous positifs**: ils concernent la montée en gamme des outils, la responsabilisation des opérationnels, et la coopération sur le terrain entre contrôleurs de gestion et opérationnels.

Un fort développement des outils prévisionnels

Si l'on classe les systèmes de contrôle de gestion selon leur *phase de développement*, on peut distinguer:

les systèmes *rétrospectifs* : comptabilité générale et analytique, tableaux de bord sur le passé, aucun outil prévisionnel, ce sont les phases 1 et 2.

les systèmes *prospectifs* : s'ajoutent, un outil budgétaire à un an et un outil de suivi mensuel des résultats, ainsi qu'un plan stratégique peu formalisé et déconnecté du budget, ce sont les phases 3 et 4.

les systèmes *intégrés* : s'ajoutent, un plan opérationnel pluri-annuel connecté au plan stratégique et au budget, un outil de réprévision dynamique à échéances annuelle et pluri-annuelle, ce sont les phases 5-6-7.

Les outils mis en place qui fonctionnent en 1998 montrent ce fort développement en direction des systèmes *intégrés*, cette évolution ne se vérifiant toutefois que dans les structures de plus de 500 personnes:

| SYSTEMES | 1976 | 1982 | 1986 | 1998 (>500p.) | 1998 (<500p.) |
|----------------------|------|------|------|------------------|------------------|
| <i>Intégrés</i> | 28% | 28% | 42% | 65% | 45% |
| <i>Prospectifs</i> | 48% | 48% | 51% | 32% | 48% |
| <i>Rétrospectifs</i> | 24% | 24% | 7% | 3% | 7% |

Cette évolution différenciée correspond toutefois fort bien aux besoins de ces deux tailles d'entreprises. Toutes n'ont pas nécessairement besoin d'un système *intégré*: selon les degrés de rentabilité dégagée et de risque financier présenté par une entreprise, on peut distinguer quel type de système de contrôle de gestion est nécessaire. Les données financières recueillies sur ces entreprises ont permis de les positionner au regard des critères rentabilité et risque financier, d'en déduire leurs besoins en matière de système de planification et contrôle de gestion, et de comparer ces besoins aux outils mis en place:

| | Entreprises >500p. | |
|----------------------------|--------------------|---------------|
| | ont besoin de: | disposent de: |
| Syst. <i>Intégrés</i> | 70% | 65% |
| Syst. <i>Prospectifs</i> | 21% | 32% |
| Syst. <i>Rétrospectifs</i> | 9% | 3% |

| | Entreprises <500p. | |
|----------------------------|--------------------|---------------|
| | ont besoin de: | disposent de: |
| Syst. <i>Intégrés</i> | 46% | 45% |
| Syst. <i>Prospectifs</i> | 28% | 48% |
| Syst. <i>Rétrospectifs</i> | 26% | 7% |

Une responsabilisation accrue des opérationnels sur leurs prévisions et leurs actions correctives, malgré un environnement plus incertain.

Les enquêtes antérieures avaient montré :

- une implication très faible et constante des opérationnels, s'agissant de présenter et défendre le plan pluri-annuel au niveau $n+1$, ce rôle étant tenu par le D.G.;
- une implication médiocre s'agissant de présenter et défendre le budget annuel au niveau $n+1$, rôle tenu par le contrôleur de gestion;
- une implication médiocre également, s'agissant de proposer des actions correctives dans le cadre du suivi mensuel des résultats, rôle tenu à égalité par le contrôleur de gestion.

Dans ces domaines, les progrès ont été spectaculaires et concernent davantage les structures de plus de 500 personnes:

| Implication des responsables opérationnels | 1976 | 1982 | 1986 | 1998 (>500p.) | 1998 (<500p.) |
|--|------|------|------|-------------------------|-------------------------|
| <i>pour présenter et défendre le plan pluri-annuel</i> | 28% | 28% | 29% | 70% | 40% |
| <i>pour présenter et défendre le budget annuel</i> | 35% | 65% | 41% | 78% | 41% |
| <i>pour proposer ensuite des actions correctives</i> | 38% | 57% | 32% | 90% | 87% |

Cette responsabilisation accrue est soutenue par un système de primes liées à l'atteinte des objectifs individuels et collectifs dont le développement est également marquant puisqu'il concerne le dirigeant et les opérationnels dans 80% des cas (grandes et petites structures) contre 50% précédemment.

Elle s'inscrit cependant dans un environnement incertain marqué par deux caractéristiques, le raccourcissement de l'horizon de planification et la relativisation des objectifs définis comme un engagement ferme:

| Raccourcissement de l'horizon du plan | 1976 | 1986 | 1998 (>500p.) | 1998 (<500p.) |
|--|------|------|-------------------------|-------------------------|
| Plan stratégique à 3 ans | 10% | 30% | 45% | 52% |
| Plan stratégique à 5 ans | 60% | 46% | 30% | 35% |
| Plan opérationnel à 3 ans | 39% | 49% | 73% | 50% |
| Plan opérationnel à 5 ans | 32% | 30% | 7% | 22% |

Concernant les objectifs inscrits au plan et au budget, ils sont définis -selon les entreprises- comme un *engagement ferme*, une *orientation relativement rigide*, ou une *simple prévision*. Le cas de l'*engagement ferme*, toujours très faible concernant le plan, s'est singulièrement réduit pour les objectifs à 1 an:

| Objectif = engagement ferme | 1976 | 1982 | 1986 | 1998 (>500p.) | 1998 (<500p.) |
|------------------------------------|------|------|------|-------------------------|-------------------------|
| à l'horizon pluri-annuel (plan) | 22% | 23% | 32% | 22% | 22% |
| à l'horizon annuel (budget) | 59% | 69% | 80% | 56% | 43% |

Une forte coopération sur le terrain entre contrôleur de gestion et opérationnels

Le contrôleur de gestion avait parfois été décrit comme enfermé dans sa tour d'ivoire, et les précédentes enquêtes avaient montré que s'il existait des situations de travail en commun entre contrôleur et opérationnels, les cas étaient plus nombreux où chacun travaillait de son côté. Qu'il s'agisse de la préparation du budget, du suivi mensuel des résultats, ou de la conduite d'études *ad hoc*, le travail en coopération sur le terrain n'était pas la situation la plus répandue. Cette coopération s'est très fortement développée en matière de suivi et d'analyse des résultats mensuels, particulièrement dans la phase active de la préparation des actions correctives:

| Coopération contrôleur/opérationnels | 1976 | 1982 | 1986 | 1998 (>500p.) | 1998 (<500p.) |
|---|------|------|------|---------------|---------------|
| analyse des résultats et des écarts | 7% | 15% | 12% | 46% | 35% |
| compte-rendu et explication des résultats | 6% | 11% | 22% | 43% | 30% |
| proposition d'actions correctives | 7% | 9% | 18% | 50% | 42% |

Cet accroissement de la coopération contrôleur/opérationnels s'observe également en matière de préparation du budget annuel.

Une enquête antérieure, centrée sur le rôle et l'image du contrôleur de gestion (Chiapello-Jordan, 1989) avait montré que la fréquence des réunions de travail entre contrôleur et opérationnels était majoritairement d'*une fois* par mois, évidemment centrée sur l'analyse des résultats mensuels, situation dans laquelle les opérationnels trouvaient *peu utile* l'apport du contrôleur de gestion. Celui-ci était au contraire jugé *très utile* dans les situations où leurs réunions communes étaient plus fréquentes (plusieurs fois par mois). Ici, encore, l'évolution est sensible, particulièrement dans les grandes structures:

| Fréquence des réunions contrôleur/opérationnels | 1989 | 1998 (>500p.) | 1998 (<500p.) |
|---|------|---------------|---------------|
| plusieurs fois par mois | 46% | 72% | 55% |
| une fois par mois, ou moins souvent | 54% | 28% | 45% |

Les réunions de travail entre le contrôleur et le *dirigeant* ont un peu perdu en fréquence (plusieurs fois par mois = 61% contre 76% précédemment), mais ont gagné en contenu dans la mesure où des thèmes auparavant mineurs (préparation du plan pluri-annuel, reprévisions à fin d'année, études *ad hoc*) sont devenus des thèmes de travail importants.

Il faut noter enfin que cette transformation du mode d'intervention du contrôleur de gestion accompagne une évolution de son positionnement dans l'organisation. Le contrôleur de gestion central est de plus en plus rattaché à la direction financière (plutôt qu'à la D.G.), et les contrôleurs décentralisés (grandes structures) sont davantage qu'auparavant rattachés au contrôle de gestion central:

| Positionnement du contrôleur de gestion | 1976 | 1986 | 1989 | 1998 (>500p.) | 1998 (<500p.) |
|--|------|------|------|-------------------------|-------------------------|
|--|------|------|------|-------------------------|-------------------------|

| | | | | | |
|--|-----|-----|-----|------------|------------|
| C.de G. central rattaché à la direction financière | 43% | 50% | 55% | 62% | 58% |
| C.de G. central rattaché à la direction générale | 33% | 50% | 41% | 32% | 40% |

| | | |
|---|-----|------------|
| C.de G. local rattaché au resp. opérationnel local | 75% | 62% |
| C.de G. local rattaché au contrôle de gestion central | 13% | 38% |

LES CONSTANTES

Au fil du temps, quelques caractéristiques restent étonnamment constantes. Elles ne concernent pas les outils, qui ont toujours évolué, mais les hommes et certains traits de leur organisation et des rôles qu'ils jouent dans le processus de contrôle de gestion.

Les opérationnels restent relativement éloignés de la valorisation et de la mensualisation de leurs budgets

Ils ne s'impliquent dans la valorisation de leur budget en unités monétaires que dans 50% des cas, et ne sont que 35% à s'impliquer dans la mensualisation de leur budget. Ces tâches sont traditionnellement confiées au contrôleur de gestion qui est en la matière l'acteur dominant. On peut juger cette situation problématique, dans la mesure où elle conduit à un déploiement d'efforts inutiles dans l'analyse ultérieure des résultats mensuels par rapport au budget. Les opérationnels sont incontestablement les mieux placés pour établir le calendrier prévisionnel de leurs activités et ses conséquences en termes budgétaires. Faute de participer -à la source- à cette mensualisation, des écarts vont se manifester au mois le mois entre les résultats obtenus et un budget mensuel qu'ils n'ont pas eux-mêmes calibré. L'analyse des écarts fera alors ressortir de façon répétitive que les résultats diffèrent du budget à cause d'une mauvaise qualité des prévisions: il serait plus productif de pouvoir concentrer cette analyse des écarts sur les véritables causes de fond qui les ont générés.

Le contrôleur de gestion, toujours jeune, supervise les mêmes services et conserve les mêmes fonctions

Depuis 22 ans, les contrôleurs de gestion ont le même âge, du moins en moyenne !

| Age du contrôleur de gestion | 1976 | 1982 | 1989 | 1998 (>500p.) | 1998 (<500p.) |
|------------------------------|------|------|------|---------------|---------------|
| moyenne | 40 | 41 | 37 | 41 | 39 |
| écart-type | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 |

Cette constante témoigne donc d'un renouvellement continu des hommes dans la fonction. Les services placés sous l'autorité du contrôleur sont de même nature et de même importance. On trouve par ordre de poids décroissant:

| | |
|----------|--|
| 100% | Budget / Suivi et contrôle budgétaire / Tableaux de bord |
| 80% | Comptabilité analytique |
| 50 à 70% | Planification à plus d'un an |
| 45% | Informatique de gestion |
| 30% | Comptabilité générale |
| 25% | Audit interne |

Enfin le contrôleur de gestion, même s'il intervient par ailleurs à de nombreuses phases du processus de planification et de contrôle, conserve un rôle dominant dans les étapes *mécaniques* de ce processus: chiffrage du plan, chiffrage et mensualisation du budget, analyse des écarts de résultats par rapport au budget et aux objectifs.

La fonction qu'il remplit le moins, de très loin et depuis toujours, est celle de l'évaluation des performances des responsables et de leurs collaborateurs.

LES PROJETS D'AMELIORATION ET DE DEVELOPPEMENT

A l'analyse des pratiques observées, il ressort un certain nombre de besoins d'amélioration et de développement, tant en ce qui concerne les outils proprement dits qu'au niveau des rôles joués par les acteurs dans le processus de planification et de contrôle.

Les entreprises elles-mêmes annoncent des projets d'action en matière de contrôle de gestion, mais ceux-ci ne correspondent pas toujours aux besoins dans les proportions souhaitables:

| LES PROJETS | Les Entreprises | |
|--|--------------------------|--------------------------------|
| | celles qui en ont besoin | celles qui annoncent un projet |
| Mise en place E.I.S., Intranet, Datawarehouse, progiciels intégrés | ? | 55% |
| Tableaux de bord par responsable, par projet, indicateurs concurrentiels, commerciaux, sociaux | 50 à 80 % | 10% |
| Outils analytiques de mesure de la rentabilité Repérage des gammes, clients, secteurs les plus -et les moins- rentables | 60% | 25% |
| Impliquer davantage les opérationnels dans le chiffrage et la mensualisation des budgets, ainsi que dans l'analyse et l'explication des écarts | 50 à 70% | négligeable |
| Mise en place d'une comptabilité d'engagements | 55% | négligeable |

| | | |
|-----------------------------------|----------|-------------|
| Outils de prévision à moyen terme | 35 à 45% | négligeable |
| Traitement du passage à l'Euro | ? | 10% |

De manière plus synthétique, un nécessaire projet d'amélioration, tant pour les grandes entreprises que pour les P.M.E. est de faire réellement et couramment utiliser par leurs responsables opérationnels les outils qu'elles ont mis en place.

Il apparait en effet un net décalage entre :

- la présence effective d'outils de planification et de contrôle, qui correspondent d'ailleurs très bien aux besoins que commandent les situations économiques respectives des entreprises (cf. "Ce qui a changé"),
- et l'utilisation pas toujours très répandue de ces mêmes outils par les opérationnels, résumée dans les tableaux ci-après dans la rubrique "*les pratiques*".

La situation doit être distinguée selon la taille des entreprises, dont les positions se trouvent classées en fonction de la *phase de développement* (notion explicitée plus haut, cf. "Ce qui a changé") qu'elles devraient atteindre ou qu'elles ont atteinte:

| pour les Entreprises >500p. | Phases 1-2 (systèmes rétrospectifs) | Phases 3-4 (systèmes prospectifs) | Phases 5-6-7 (systèmes intégrés) |
|--|--|--|---|
| les <i>besoins</i> correspondent à la phase : | 9% | 21% | 70% |
| les <i>outils</i> présents sont en phase : | 3% | 32% | 65% |
| les <i>pratiques</i> observées sont en phase : | 11% | 49% | 40% |

Afin que les pratiques s'alignent sur les outils mis en place, on peut constater qu'environ 25% des entreprises >500p. devraient passer des phases 3-4 aux phases 5-6-7. Etant donné les faiblesses spécifiques observées pour ce type d'entreprises, cette évolution peut être obtenue via un entraînement des responsables opérationnels à la prévision à moyen terme, à l'élaboration de plans pluri-annuels correspondant à divers scénarios plausibles de l'activité, et à la reprévision systématique des résultats à échéance annuelle et pluri-annuelle.

| pour les Entreprises <500p. | Phases 1-2 (systèmes rétrospectifs) | Phases 3-4 (systèmes prospectifs) | Phases 5-6-7 (systèmes intégrés) |
|--|--|--|---|
| les <i>besoins</i> correspondent à la phase : | 26% | 28% | 46% |
| les <i>outils</i> présents sont en phase : | 7% | 48% | 45% |
| les <i>pratiques</i> observées sont en phase : | 34% | 51% | 15% |

En ce qui concerne les entreprises <500p., ce sont 30% d'entre elles qui doivent passer des phases 3-4 aux phases 5-6-7 sur le plan pratique. Dans leur cas spécifique, les moyens de cette évolution passent par un desserrement de la tutelle du dirigeant et une responsabilisation accrue des opérationnels, en particulier pour présenter et défendre le plan pluri-annuel comme le budget au niveau $n+1$, et en favorisant les occasions de travail en commun opérationnels / contrôleur à une fréquence beaucoup plus élevée qu'actuellement.

2° partie: ANALYSE DETAILLEE DES RESULTATS

PLANIFICATION A PLUS D'UN AN

Le *plan stratégique à long terme* comme le *plan opérationnel à moyen terme* sont largement présents dans les grandes entreprises, un peu moins dans les structures moyennes. Dans les deux cas on observe cependant une frange minimale d'entreprises qui élaborent leur plan sans définir d'*objectifs à long terme datés et quantifiés*:

| | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|--|-----------------------|-----------------------|
| Il existe des <i>objectifs à long terme, datés,...</i> | 77% | 62% |
| Il existe un <i>plan stratégique à long terme</i> | 83% | 63% |

L'horizon de ces plans à *long terme* s'est singulièrement raccourci, pour se limiter à trois ans dans le cas dominant:

| | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|--------|-----------------------|-----------------------|
| 3 ans | 52% | 45% |
| 5 ans | 29% | 36% |
| 10 ans | 10% | 10% |

Dans les grandes entreprises, celles appartenant aux secteurs banque-assurance et industrie légère adoptent systématiquement un horizon de trois ans, dans les autres secteurs on trouve une dispersion entre les différents horizons.

Dans les structures de moins de 500 personnes, cette dispersion est générale, à l'exception des secteurs confection-textile et média-communication-publicité qui *n'ont pas* de plan stratégique.

Le plan stratégique connaît une diffusion interne relativement large, il est davantage *rendu public* dans les grandes entreprises:

| <i>Diffusion du plan stratégique</i> | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|--------------------------------------|-----------------------|-----------------------|
| restreinte à la D.G. | 31% | 41% |
| étendue aux principaux opérationnels | 57% | 51% |
| étendue à tout le personnel | 12% | 8% |

L'élaboration du plan stratégique est davantage participatif dans les grandes entreprises, où on l'établit sur des propositions des opérationnels suivies de l'arbitrage de la D.G. (66%), que dans les structures moyennes (44%).

Enfin le plan stratégique sert de référence à l'élaboration du plan opérationnel (82%) et du budget (78%) dans toutes les entreprises qui en disposent.

Le *plan opérationnel*, c'est-à-dire la formulation des moyens mis en oeuvre sur le moyen terme pour réaliser les objectifs du plan stratégique, fait l'objet d'une confusion de la part de 15% des entreprises, grandes et moyennes, qui déclarent en établir un sur 1 an et mentionnent donc en réalité leur budget.

Dans sa stricte définition, le *plan opérationnel* est moins répandu que le plan stratégique puisqu'on le rencontre dans 65% des grandes entreprises (plan stratégique 83%), et dans seulement 45% des entreprises moyennes (plan stratégique 63%).

Son horizon a également été raccourci, et se centre sur une durée de 3 ans:

| | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|-------|-----------------------|-----------------------|
| 2 ans | 13% | 20% |
| 3 ans | 73% | 50% |
| 5 ans | 7% | 22% |

| Les résultats prévus au <i>plan opérationnel</i> constituent: | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|---|-----------------------|-----------------------|
| - un engagement ferme | 22% | 22% |
| - une orientation relativement rigide | 45% | 46% |
| - une simple prévision | 33% | 32% |

L'élaboration du *plan opérationnel* implique trois acteurs au moins, la D.G., les responsables opérationnels, et les contrôleurs de gestion.

Dans les grandes entreprises, la distribution des rôles est classique: la D.G. choisit les objectifs et les orientations; les opérationnels travaillent sur le choix des moyens, investissements, produits-marchés, puis présentent et défendent ce plan; les contrôleurs de gestion assurent le chiffrage du plan en unités monétaires.

Dans les entreprises moyennes, la D.G. empiète visiblement sur le rôle des opérationnels, davantage impliquée dans le choix des moyens, et acteur dominant pour présenter et défendre le plan.

| Acteurs dominants dans l'élaboration du plan opérationnel | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|---|-----------------------|-----------------------|
| Choix des objectifs, politiques,... | | |
| D.G.(*) | 87% | 91% |
| R.O. | 40% | 26% |
| Choix des moyens, investissements,... | | |
| R.O. | 87% | 91% |
| D.G. | 46% | 67% |
| Chiffrage du plan en valeur | | |
| C.G. | 90% | 69% |
| R.O. | 47% | 42% |
| Présentation-défense du plan à <i>n+1</i> | | |
| R.O. | 70% | 40% |
| D.G. | 47% | 70% |
| C.G. | 44% | 36% |

(*) Il faut lire: 87% des D.G. sont impliqués dans le choix des objectifs, et 40% des R.O. le sont aussi; *impliqué* signifie seul ou à plusieurs, le total étant supérieur à 100%, il y a donc des cas de coopération ou d'implication conjointe.

BUDGET

Omniprésent dans 100% des grandes entreprises et 98% des structures moyennes, le budget annuel souffre néanmoins de quelques imperfections techniques.

Par ordre d'importance décroissante, il faut citer:

- le budget est fini en retard, c'est-à-dire terminé, diffusé, notifié, *après* la fin de l'exercice (50% de toutes les entreprises)

- la procédure budgétaire est jugée *trop longue* (41% des grandes et 31% des moyennes entreprises)

Il faut noter toutefois que ces deux points ne sont pas liés puisque, jugée *trop longue* ou non, la procédure budgétaire se termine *en retard* dans des proportions identiques.

- les budgets faits par les opérationnels sont jugés *souvent irréalistes* (21% des grandes et 27% des moyennes entreprises)

- la procédure budgétaire est jugée *trop complexe* (23% des grandes et 13% des moyennes entreprises).

Un paradoxe intéressant est celui qui oppose l'implication dorénavant très forte des responsables opérationnels dans les étapes de décision du processus budgétaire, et le fait que le budget constitue pour eux un *engagement ferme* dans des proportions bien moindres qu'auparavant.

| Les résultats prévus au <i>budget</i> constituent: | (1989) | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|--|--------|--------------------|--------------------|
| - un engagement ferme | (80%) | 56% | 43% |
| - une orientation relativement rigide | (12%) | 35% | 39% |
| - une simple prévision | (8%) | 9% | 17% |

Dans le processus budgétaire, la distribution des rôles entre D.G., responsables opérationnels, et contrôleurs de gestion appellent les mêmes remarques qu'en ce qui concerne le plan opérationnel: la situation des moyennes entreprises révèle un rôle dominant de la D.G. au détriment de la participation des responsables opérationnels.

| Acteurs dominants dans l'élaboration du budget | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|--|--------------------|--------------------|
| Elaboration des plans d'action détaillés | | |
| R.O. | 91% | 73% |
| D.G. | 16% | 34% |
| Choix parmi les plans d'action, si contrainte | | |
| D.G. | 63% | 83% |
| R.O. | 49% | 30% |
| Chiffrage du budget en valeur | | |
| C.G. | 96% | 90% |
| R.O. | 54% | 50% |
| Mensualisation du budget | | |
| C.G. | 96% | 87% |
| R.O. | 35% | 33% |
| Présentation-défense du budget à <i>n+1</i> | | |
| R.O. | 77% | 41% |
| C.G. | 52% | 43% |

| | | |
|------|-----|-----|
| D.G. | 36% | 57% |
|------|-----|-----|

SUIVI DES RESULTATS ET TABLEAUX DE BORD

100% des entreprises, de toutes tailles, disposent de tableaux de bord, au minimum sur des prévisions et réalisations financières.

Ces tableaux de bord sont composés d'indicateurs formalisés sur des objectifs et des variables d'action (à 80%). Ils sont homogènes avec les éléments du budget, sous la même forme, et avec la même dénomination (à 73%).

En ce qui concerne les caractéristiques générales de ces tableaux de bord, les deux points perfectibles sont la relative inexistence de tableaux de bord *par projet* et *par plan d'action*, ainsi que l'utilisation non généralisée des tableaux de bord pour effectuer la *réactualisation des prévisions de fin d'année*.

| <i>caractéristiques perfectibles</i> | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|--|-----------------------|-----------------------|
| les tableaux de bord sont aussi organisés par projet, par plan d'action | 50% | 42% |
| les T.de B. servent systématiquement pour réactualiser les prévisions de fin d'année | 75% | 65% |

Les niveaux équipés de tableaux de bord sont les deux ou trois premiers de l'organigramme, fonction de la taille de l'entreprise, ce qui est logique.

| <i>Niveaux équipés de tableaux de bord</i> | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|--|-----------------------|-----------------------|
| la D.G. | 100% | 100% |
| les responsables n-1 | 97% | 88% |
| les responsables n-2 | 67% | 31% |

Le contenu des tableaux de bord, c'est-à-dire les indicateurs fréquemment mesurés, peuvent être considérés en trois catégories:

- presque toujours présents: les indicateurs comptables, et de volume;
- souvent présents mais pas suffisamment: les indicateurs de qualité et de position sur le marché;
- presque toujours absents: les indicateurs sociaux, commerciaux, et concurrentiels.

| Indicateurs fréquemment mesurés | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|--|-----------------------|-----------------------|
| Volume (de production, de vente, de prestations) | 100% | 96% |
| Rentabilité | 94% | 88% |
| Niveau de coût | 91% | 93% |
| Qualité / délai | 54% | 54% |
| Position sur le marché | 37% | 33% |
| Climat social | 22% | 13% |

| | | |
|-----------------------------|-----|-----|
| Image / notoriété | 16% | 18% |
| Performance des concurrents | 14% | 7% |

Le suivi des réalisations fait l'objet d'analyses écrites et de réunions formelles.

Les analyses comparatives prévisions / réalisations sont effectuées mensuellement (90%), trimestriellement (9%), annuellement ou jamais (1%). En revanche les réunions formelles d'analyse des résultats, des écarts et de leurs conséquences sont sensiblement moins fréquentes même si le rythme mensuel reste le plus répandu.

| Fréquence des réunions formelles d'analyse des résultats et des écarts | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|---|--------------------|--------------------|
| entre les R.O. et leur hiérarchie | | |
| mensuelles | 60% | 63% |
| trimestrielles | 27% | 16% |
| annuelles | 13% | 21% |
| entre les R.O. et le contrôleur de g. | | |
| mensuelles | 64% | 69% |
| trimestrielles | 25% | 14% |
| annuelles | 11% | 17% |

Les réunions formelles *annuelles*, soit 11 à 13% dans les grandes entreprises et 17 à 21% dans les structures moyennes, laissent perplexe quant à leur efficacité.

Le processus de suivi des résultats, mesure et analyse des écarts, décision d'actions correctives, comporte deux acteurs principaux: les responsables opérationnels et les contrôleurs de gestion.

Toutes les enquêtes précédentes avaient montré une désaffection marquée des opérationnels pour ce processus, et parallèlement une mainmise évidente de la part des contrôleurs de gestion. Deux changements très prononcés se manifestent en 1998: une remontée sensible de l'implication des opérationnels, et un bond spectaculaire de la coopération entre opérationnels et contrôleurs de gestion.

| | (1986) | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|---|--------------|--------------------|--------------------|
| Analyse des résultats et des écarts | | | |
| Implication des opérationnels | (34%) | 49% | 43% |
| Implication des contrôleurs de gestion | (78%) | 97% | 92% |
| Coopération opérationnels/contrôleurs | (12%) | 46% | 35% |
| Compte-rendu et explication des écarts | | | |
| Implication des opérationnels | (39%) | 57% | 50% |
| Implication des contrôleurs de gestion | (83%) | 86% | 80% |
| Coopération opérationnels/contrôleurs | (22%) | 43% | 30% |
| Proposition d'actions correctives | | | |
| Implication des opérationnels | (50%) | 90% | 88% |
| Implication des contrôleurs de gestion | (68%) | 60% | 54% |
| Coopération opérationnels/contrôleurs | (18%) | 50% | 42% |

Ces évolutions ne doivent pas masquer une insuffisance qui reste tout de même très marquée: dans la moitié des entreprises, les opérationnels ne sont pas impliqués dans l'analyse de leurs résultats et de leurs écarts, ni dans le compte-rendu et l'explication des écarts. En revanche, comme tous (90% et 88%) sont impliqués dans la suite naturelle qui est la proposition d'actions correctives, on peut supposer que l'analyse des résultats a été effectuée par les contrôleurs de manière pertinente aux yeux des opérationnels qui ne la pratiquent pas eux-mêmes.

Enfin, les actions correctives qui sont l'aboutissement du processus de suivi, concernent prioritairement l'horizon court terme, et moins souvent l'horizon du long ou du moyen terme, ce qui est également logique.

| <i>Nature des actions correctives</i> | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|--|-----------------------|-----------------------|
| actions à court terme dans le cadre du budget | 94% | 95% |
| actions à moyen terme dans le cadre du plan opérationnel | 57% | 47% |
| actions à long terme dans le cadre du plan stratégique | 43% | 36% |

COMPTABILITE ANALYTIQUE

Il existe une comptabilité analytique (90%, général toutes entreprises), sa fréquence est mensuelle (88%, général), et son délai de parution est inférieur à un mois (92%, général). Elle est issue d'une saisie commune avec la comptabilité générale (97%, général), et considérée comme exhaustive par 80% des grandes entreprises et 70% des structures moyennes.

Au chapitre des critiques, elle est considérée comme trop fine ou trop agrégée (30%, général), et il faut noter qu'elle fonctionne de manière strictement rétrospective, sans coûts standard préétablis, dans 40% des entreprises grandes et moyennes.

Le but dans lequel est utilisée la comptabilité analytique est clairement un *but de pilotage*, plutôt qu'une préoccupation technique de valorisation des stocks. Ainsi se trouvent cités de manière prioritaire le suivi et la maîtrise des coûts, le calcul et l'analyse des écarts, et la détermination des coûts de revient.

| <i>à quoi sert la comptabilité analytique ?</i> | Entreprises >500p. | | Entreprises <500p. | |
|---|-----------------------|------------------|-----------------------|------------------|
| | <i>prioritaire</i> | <i>important</i> | <i>prioritaire</i> | <i>important</i> |
| suivi et maîtrise des coûts | 74% | 25% | 74% | 31% |
| calcul et analyse des écarts | 66% | 28% | 64% | 24% |
| détermination des coûts de revient | 62% | 31% | 65% | 28% |

| | | | | |
|---|------------|-----|------------|-----|
| repérage des produits et clients les plus -et les moins- rentables | 39% | 39% | 33% | 32% |
| valorisation des stocks | 29% | 34% | 34% | 35% |

En matière de pilotage, le repérage des produits et clients les plus -et les moins- rentables ne semble pas constituer une utilisation prioritaire des systèmes de comptabilité analytique en place. Sans doute les systèmes disponibles ne permettent-ils pas de le faire à beaucoup d'entreprises, peut-être est-ce moins prioritaire dans les entreprises atteignant déjà un fort degré de rentabilité. En revanche, c'est évidemment nécessaire aux entreprises les moins rentables (présentant un degré de rentabilité inférieur à la moyenne), or celles-ci sont encore moins équipées que leurs consoeurs:

| <i>la comptabilité analytique sert à repérer les produits et clients les plus -et les moins- rentables</i> | Entreprises >500p. | |
|--|--------------------|------------------|
| | <i>prioritaire</i> | <i>important</i> |
| entreprises à faible rentabilité, et faible risque financier | 19% | 43% |
| entreprises à faible rentabilité, et fort risque financier | 14% | 29% |
| (toutes entreprises - rappel) | (39%) | (39%) |

Ce phénomène ne s'observe pas dans les entreprises moyennes où le degré de rentabilité et de risque financier n'est pas un facteur de variation de cette utilisation de la comptabilité analytique.

COMPTABILITE GÉNÉRALE

La comptabilité générale édite le plus souvent des comptes mensuels, leur parution est rapide (moins d'un mois), et la saisie est considérée comme fiable, à partir d'une transmission rapide des pièces aux services comptables (moins de 2 jours).

En revanche, seuls 44% des entreprises (toutes tailles) disposent d'un système de comptabilité d'engagements.

| <i>le système de comptabilité générale...</i> | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|--|--------------------|--------------------|
| établit les résultats tous les mois | 80% | 68% |
| établit les résultats tous les 3 ou 6 mois | 5% | 10% |
| établit les résultats tous les ans | 15% | 22% |
| fait paraître les résultats en moins d'un mois | 93% | 80% |
| fonctionne à partir d'une saisie fiable | 94% | 98% |
| reçoit les pièces comptables en moins de 2 jours | 71% | 90% |
| dispose d'une comptabilité d'engagements | 44% | 43% |

ORGANISATION

Les entreprises sont largement organisées en centres de profit, davantage dans les grandes structures. Elles disposent d'un manuel de procédures, bien respecté, et la délégation de signatures est très formalisée, y compris dans les structures moyennes.

| <i>caractéristiques de l'organisation</i> | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|---|-----------------------|-----------------------|
| | | |
| | | |
| l'entreprise est constituée en centres de profit | 83% | 66% |
| l'entreprise est constituée en centres de coût | 81% | 72% |
| | | |
| il existe un manuel de procédures administratives | 76% | 60% |
| celui-ci est respecté | 83% | 81% |
| | | |
| la délégation de signatures est formalisée | 94% | 90% |

Les systèmes de primes liés à la réalisation des objectifs sont très répandus, en forte augmentation depuis l'enquête précédente en ce qui concerne le dirigeant et les responsables opérationnels.

| | | | |
|---------------------------------------|------------------|-----------------------|-----------------------|
| | (rappel 1986) | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
| <i>il existe un système de primes</i> | | | |
| pour chaque responsable opérationnel | (48%) | 77% | 77% |
| pour le dirigeant de la société | (52%) | 79% | 70% |
| pour le contrôleur de gestion | (43%) | 54% | 45% |

LE CONTROLEUR DE GESTION

Il existe une définition écrite du poste de contrôleur de gestion dans presque toutes les grandes entreprises (84%), et dans la moitié des structures moyennes (54%).

LE CONTROLEUR DE GESTION CENTRAL

Le responsable central du contrôle de gestion est dorénavant le plus souvent rattaché à la direction financière (60%), et minoritairement à la direction générale (40%) dans toutes les tailles d'entreprises (cf. 1^o partie, *ce qui a changé*). Son rattachement n'est pas sans effet sur l'autorité hiérarchique qu'il détient sur les services techniques: le contrôleur de gestion rattaché à la direction générale a davantage d'autorité sur plusieurs de ces services.

Dans les grandes entreprises, *il gagne en autorité* sur le plan et sur l'informatique de gestion; dans les structures moyennes, *il est davantage chargé* de l'informatique de gestion, de l'audit interne, de la comptabilité générale et du plan.

Dans les entreprises > 500 personnes

| le contrôleur de gestion est chargé.... | <i>lorsqu'il est rattaché à la direction financière (60%)</i> | <i>lorsqu'il est rattaché à la direction générale (40%)</i> |
|--|---|---|
| du budget | 100% | 94% |
| du suivi des résultats et des tableaux de bord | 97% | 94% |
| de la comptabilité analytique | 77% | 77% |
| du plan à plus d'un an | 49% | 74% |
| de l'informatique de gestion | 36% | 49% |
| de la comptabilité générale | 30% | 31% |
| de l'audit interne | 30% | 23% |

Dans les entreprises < 500 personnes

| le contrôleur de gestion est chargé.... | <i>lorsqu'il est rattaché à la direction financière (60%)</i> | <i>lorsqu'il est rattaché à la direction générale (40%)</i> |
|--|---|---|
| du budget | 86% | 90% |
| du suivi des résultats et des tableaux de bord | 84% | 93% |
| de la comptabilité analytique | 78% | 83% |
| du plan à plus d'un an | 26% | 43% |
| de l'informatique de gestion | 43% | 60% |
| de la comptabilité générale | 28% | 55% |
| de l'audit interne | 29% | 60% |

Dans son interaction avec les responsables opérationnels et le dirigeant, on peut constater que l'objet des réunions de travail entre le contrôleur et ses *clients* est très similaire dans toutes les entreprises, qu'elles soient grandes ou moyennes.

| objet des réunions de travail entre le contrôleur de gestion et les responsables opérationnels | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|---|--------------------|--------------------|
| préparation du budget | 2,4 | 2,2 |
| analyse des résultats mensuels et contrôle budg. | 2,2 | 2,2 |
| études ponctuelles à la demande | 1,7 | 1,6 |
| élaboration de re-prévisions à fin d'année | 1,7 | 1,5 |
| préparation du plan à plus d'un an | 1,3 | 0,7 |
| évaluation des performances des collaborateurs | 0,6 | 0,5 |

L'échelle de notation adoptée est:

- 3 essentiel
- 2 important
- 1 éventuellement, ou peu important
- 0 aucune importance, ou jamais

| objet des réunions de travail entre le contrôleur de gestion et le dirigeant | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|--|--------------------|--------------------|
| préparation du budget | 2,0 | 2,1 |
| analyse des résultats mensuels et contrôle budg. | 2,0 | 2,0 |
| études ponctuelles à la demande | 1,9 | 1,9 |
| élaboration de re-prévisions à fin d'année | 1,9 | 1,7 |
| préparation du plan à plus d'un an | 1,6 | 1,4 |
| évaluation des performances des collaborateurs | 0,7 | 0,7 |

La fréquence des relations de travail entre le contrôleur de gestion et le dirigeant est stable, depuis dix ans, le plus souvent plusieurs fois par mois.

| fréquence des réunions de travail entre le contrôleur de gestion et le dirigeant | (rappel 1989) | Entreprises >500p. | Entreprises <500p. |
|--|---------------|--------------------|--------------------|
| chaque jour | (18%) | 9% | 18% |
| plusieurs fois par mois | (58%) | 52% | 58% |
| une fois par mois | (18%) | 28% | 18% |
| moins souvent encore | (6%) | 12% | 6% |

Dans les grandes entreprises ces fréquences sont constantes quelque soit le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion. En revanche, dans les structures moyennes, le rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale accroît considérablement la fréquence de leurs réunions communes.

| fréquence des réunions de travail entre le contrôleur de gestion et le dirigeant | Entreprises <500p. (cas général) | lorsqu'il est rattaché à la direction financière (60%) | lorsqu'il est rattaché à la direction générale (40%) |
|--|----------------------------------|--|--|
| chaque jour | (18%) | 16% | 21% |
| plusieurs fois par mois | (58%) | 48% | 73% |
| une fois par mois | (18%) | 27% | 3% |
| moins souvent encore | (6%) | 9% | 3% |

LES CONTROLEURS DE GESTION DECENTRALISES

Ils sont davantage présents, bien sûr, dans les grandes entreprises (70% d'entre elles en disposent), mais également dans les entreprises < 500 personnes (pour 20% d'entre elles). Les deux cas de figure sont cependant très différents et méritent une analyse séparée.

Dans les *grandes entreprises*, les contrôleurs décentralisés étaient presque toujours rattachés au responsable opérationnel local, privilégiant ainsi une proximité du terrain plus favorable au travail en équipe qu'un rattachement au contrôle de gestion central. Le premier cas est toujours le plus répandu, mais on note un renforcement du second:

| | | |
|---|--------|-------------|
| le contrôleur décentralisé est rattaché | (1989) | 1998 |
| au resp. opérationnel local | (75%) | 62% |
| au contrôle de gestion central | (13%) | 38% |

Le type d'activité du contrôleur décentralisé est fonction de son rattachement hiérarchique. Lié au responsable opérationnel local, il a un rôle plus opérationnel et assure des fonctions diverses; lié au contrôle de gestion central, il se concentre presque à temps complet à sa fonction de contrôle de gestion:

| <i>fonctions du contrôleur décentralisé</i> | lorsqu'il est rattaché au resp. opér. local | lorsqu'il est rattaché au contr. gest. central |
|---|--|---|
| contrôleur de gestion à temps complet | 50% | 80% |
| assure également d'autres fonctions | 50% | 20% |

Dans le cas des *entreprises moyennes* qui comptent, rappelons-le, très peu de contrôleurs décentralisés, ceux-ci sont principalement rattachés au contrôle de gestion central (70%). Il est vraisemblable, étant donné la taille des entreprises, que l'on ne peut attribuer un contrôleur de gestion, même multi-fonctions, à chaque unité opérationnelle. Par ailleurs, les contrôleurs décentralisés n'assurent pas une fonction de contrôle de gestion à plein temps, mais ont d'autres affectations pour 50% d'entre eux.

LES RÔLES RÉELS DES CONTRÔLEURS DE GESTION ET LEURS SOUHAITS

Les rôles joués par les contrôleurs de gestion ont été segmentés en trois catégories:

- un rôle de concepteur, d'*architecture du système de contrôle de gestion*, comprenant le diagnostic des besoins d'évolution des outils, la conception et la création d'outils de prévision et de suivi;
- un rôle technique, de *fonctionnement des outils de contrôle de gestion*, centré sur la production de données (budget, résultats, reporting), l'amélioration de la fiabilité des données et la supervision technique du fonctionnement des outils;
- un rôle d'*animation des hommes*, c'est-à-dire de conseil et d'aide à la décision auprès du dirigeant et des responsables opérationnels.

Toutes les enquêtes antérieures avaient montré une concentration sur le rôle technique (70 à 80%), un effort sur le rôle de concepteur (15%), et un développement symbolique du rôle d'animation des hommes.

Selon les contrôleurs de gestion en 1998, la distribution de ces rôles a fortement évolué:

| rôles joués par le contrôleur | % de son temps actuellement consacré à chaque rôle | % de son temps qu'il souhaiterait consacrer à chaque rôle |
|--------------------------------------|---|--|
| architecture du système | 20% (+/- 14%) | 22% (+/- 11%) |
| fonctionnement des outils | 55% (+/- 20%) | 37% (+/- 16%) |
| animation des hommes | 25% (+/- 17%) | 41% (+/- 16%) |

(en petits caractères: écart-type)

Dans le constat, le rôle d'architecte et surtout celui d'animation se sont fortement développés. Quant aux souhaits des contrôleurs de gestion, on note à nouveau un développement du rôle d'animation des hommes au détriment du rôle technique.

Cette distribution rôles actuels/rôles souhaités est absolument identique dans les grandes entreprises et dans les structures de taille moyenne.

Elle vient cependant de connaître une telle évolution qu'il est intéressant de rechercher quelles caractéristiques peuvent déterminer ce partage des rôles et dans quelles entreprises.

Par ailleurs, les pourcentages de temps consacrés à chaque rôle connaissent une forte dispersion autour de la moyenne, et cette dispersion invite également à une analyse détaillée.

Un premier facteur logique pourrait être le degré de développement du contrôle de gestion dans l'entreprise (cf. les phases de développement explicitées dans la 1^o partie, *ce qui a changé*). En effet, le rôle d'architecte est plus nécessaire dans une entreprise dont le système de contrôle est en pleine transformation (passage des phases 3-4 à la phase 5), que dans celle disposant d'un système plus achevé.

L'analyse détaillée des 230 entreprises étudiées, segmentées par taille et par phase de développement, montre qu'il n'en est rien. La distribution des rôles actuels et des rôles souhaités est identique dans tous les cas.

Un deuxième facteur à considérer est la performance financière de l'entreprise. On peut penser en effet que dans une situation de faible rentabilité ou de pertes, les priorités d'action du contrôleur de gestion sont modifiées, et l'importance des différents rôles à jouer connaît une distribution différente.

Même type d'analyse, même échec: aucun lien ne peut être établi entre les rôles joués par le contrôleur et la performance financière de son entreprise.

C'est finalement le troisième facteur, choisi par simple bon sens, qui est très fortement lié aux types de rôles actuellement joués ou souhaités par le contrôleur de gestion: *son âge* !

- le jeune contrôleur, moins de 35 ans, joue un rôle d'architecte plus développé que ses aînés, et souhaite consacrer encore davantage de son temps à ce rôle d'architecture du système;

- le contrôleur confirmé, 40-45 ans, exerce encore un rôle d'architecte sensiblement plus développé que la moyenne, mais souhaite consacrer davantage de son temps à l'animation des hommes;

- le contrôleur expérimenté, plus de 50 ans, consacre la plus grande partie de son temps à l'animation des hommes, et souhaite le faire encore plus.

Ainsi la nature est-elle confirmée par les statistiques !

Ces profils se retrouvent sensiblement dans les entreprises de toutes tailles. Il existe cependant une spécificité des entreprises de taille moyenne: le profil du jeune contrôleur architecte concerne encore la tranche des 40-45 ans, puis il passe directement au profil du contrôleur expérimenté de plus de 50 ans.

Appendice

Le cas du service public et des collectivités locales

Treize questionnaires ont été retournés en provenance d'organisations de service public, principalement des collectivités territoriales. Leur situation est évidemment spécifique, et l'analyse des réponses montre que les systèmes et processus de planification et contrôle de gestion le sont aussi. A nouveau, les profils sont très différents selon la taille de ces organisations en effectifs, le critère des 500 personnes étant également retenu.

| <i>caractéristiques</i> | organisations publiques > 500p. | organisations publiques < 500p. |
|--------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|
| nombre d'organisation étudiées | 7 | 6 |
| volume d'affaires moyen | 4.000 MF | 716 MF |
| effectifs moyens | 7.500 p. | 300 p. |

Dans les *organisations de moins de 500 personnes*, on ne trouve pas d'outils de planification et contrôle de gestion au sens du *pilotage*, mais on peut dire que ces organisations disposent des instruments de gestion administratifs réglementaires.

Les responsables opérationnels ne sont quasiment pas impliqués dans les prévisions, ni dans le suivi et les décisions correctives.

Les contrôleurs de gestion centrent leur activité sur le suivi rétrospectif; ils le font seuls, sans les opérationnels, et sans urgence.

Les *organisations de plus de 500 personnes* ont mis en place tout le cortège des instruments de pilotage, et sont très comparables sur ce point aux grandes entreprises, en apparence tout au moins car sur le plan matériel, l'intendance ne suit pas: délais trop longs, pauvreté des indicateurs, absence de reprévision à fin d'année.

Les responsables opérationnels sont bien impliqués dans le processus de prévision et de suivi, et font preuve d'un engagement certain, dans un climat de coopération avec les contrôleurs de gestion.

Ces derniers sont davantage centrés sur le suivi que sur la prévision, ils restent éloignés du plan pluri-annuel et de la direction générale qui n'est pas leur partenaire naturel, sauf lorsqu'ils lui sont rattachés.

ORGANISATIONS DE MOINS DE 500 PERSONNES

Une sur deux dispose d'un *plan stratégique*. Son horizon est le plus souvent de 5 ans (75%), il est élaboré selon un processus participatif (75%), et largement diffusé aux principaux responsables opérationnels (75%).

Aucune ne dispose d'un *plan opérationnel* pluri-annuel.

Le *budget* annuel, toujours présent, n'est pas mensualisé (67%), suit une procédure trop longue (50%), qui se termine en retard (67%).

Le *suivi des résultats*, mensuel (67%) mais parfois annuel seulement (16%), s'appuie sur des indicateurs de volume, de coût, et de rentabilité qui sont utilisés nettement davantage que dans les organisations publiques de plus de 500 personnes.

La *comptabilité analytique*, mensuelle (50%) ou trimestrielle (50%), fonctionne sans coûts standard (84%); elle sert au suivi et à la maîtrise des coûts (84%), mais rarement au calcul et à l'analyse des écarts (33%).

La *comptabilité générale* est trimestrielle ou semestrielle dans le cas dominant (67%), et les résultats paraissent avec plus d'un mois de délai (84%).

On trouve donc en résumé un instrument politique -le plan stratégique- et deux instruments réglementaires -budget et comptabilité- mais aucun véritable outil de pilotage.

L'implication des responsables opérationnels est moyenne dans l'élaboration des plans d'action (50%), quasi-nulle dans le chiffrage du budget (17%) qui n'est d'ailleurs pas mensualisé (67%), et très faible dans le suivi de leurs résultats et la prise d'actions correctives (25%). Pour eux, le budget n'est pas un engagement ferme (17%), ce qui est évidemment cohérent. En ce qui concerne le suivi des résultats, ils ne tiennent jamais de réunion avec leur hiérarchie (50%), ni avec le contrôleur de gestion (34%); en revanche ce type de réunion existe mensuellement avec ces deux partenaires dans 50% des cas.

Le contrôleur de gestion, plus souvent rattaché au directeur financier (60%) qu'au directeur général (40%), ne participe pas à l'élaboration du plan, il chiffre le budget, et veille à toutes les étapes du suivi des résultats. Il a autorité sur ce suivi (100%), sur le budget (80%, et davantage lorsqu'il est rattaché à la direction financière), et sur la comptabilité analytique (80%, et davantage lorsqu'il est rattaché à la direction générale).

ORGANISATIONS DE PLUS DE 500 PERSONNES

Elles disposent d'un véritable ensemble d'outils de pilotage, marqués par des défauts techniques.

Il existe un *plan stratégique* (67%), le plus souvent à 5 ans (50%) ou à 3 ans (33%), qui est participatif dans son élaboration (67%), et diffusé aux principaux responsables opérationnels (67%), voire à tout le personnel (17%).

Toutes disposent d'un *plan opérationnel*, le plus souvent à 3 ans (67%).

Le *budget* est mensualisé (86%), mais sa procédure est jugée trop longue (71%) ou trop complexe (43%), et son contenu souvent irréaliste (43%). Il est terminé en retard (71%).

Le *suivi des résultats* est mensuel (71%); il repose sur des indicateurs classiques mais moins souvent utilisés que dans les grandes entreprises comparables, ce sont des indicateurs de coût (71% c/ 91%), de volumes (57% c/ 100%), de qualité et de délai (57%); les autres types d'indicateurs sont très modestement présents, rentabilité (14%), image et notoriété (14%), climat social (22%), performances des concurrents (14%). Ce suivi ne sert que très rarement (29%) à une re-prévision des résultats à fin d'année.

La *comptabilité analytique* est mensuelle (57%) mais souvent *annuelle* (43% !), ses résultats paraissent avec *plus d'un mois de délai* (86%), *la saisie n'est pas commune avec la comptabilité générale* (57%), et il n'existe *aucun coût standard* (100%). Elle sert au suivi et à la maîtrise des coûts (71%), parfois à la détermination des coûts de revient (43%), mais jamais au calcul et à l'analyse des écarts (0%).

La *comptabilité générale* est trimestrielle ou semestrielle (57%) ou mensuelle (43%), à partir de données et pièces qui ne sont jamais transmises en moins de deux jours (0%), et les résultats périodiques paraissent avec plus d'un mois de délai (71%).

Les responsables opérationnels sont très impliqués dans le plan opérationnel pluri-annuel, en particulier dans le choix des moyens (100%), le chiffrage du plan (67%), sa présentation et sa défense au niveau $n+1$ (67%). Dans le cadre du budget, ils élaborent les plans d'action (71%), présentent et défendent ce budget (71%), qui est pour eux un engagement ferme (43%). Ils sont impliqués dans le suivi des résultats, pour rendre compte et expliquer les écarts (50%), puis proposer des actions correctives (100%). Ils coopèrent avec le contrôleur de gestion et tiennent des réunions formelles de suivi avec celui-ci, comme avec leur hiérarchie, à un rythme mensuel (57%).

Le contrôleur de gestion est impliqué dans le chiffrage du plan (67%), dans le chiffrage (71%) et la mensualisation (83%) du budget, et dans la présentation et défense de celui-ci (57%). Par ailleurs, il est un acteur essentiel du suivi des résultats, impliqué dans l'analyse des écarts (100%), dans leur compte-rendu auprès de $n+1$ (84%), et dans la proposition d'actions correctives (67%).

Lorsqu'il est rattaché à la direction financière (50%), le contrôleur de gestion est chargé du suivi des résultats (100%), du budget (67%) et de la comptabilité analytique (67%). Il n'a jamais de réunion de travail avec la direction générale (0%).

Lorsqu'il est rattaché à la direction générale (50%), sa responsabilité se limite au suivi des résultats (100%), et concerne beaucoup moins souvent le plan (33%), le budget (33%), et la

comptabilité analytique (33%). En revanche, il travaille plusieurs fois par mois avec la direction générale (100%).