

**L'évolution de l'activité de contrôle de gestion en contexte PME :
une focalisation sur le suivi des marges et le pilotage du changement ¹**

Working Paper 2002/01 - CEPE

Par

Didier Van Caillie

Professeur, Directeur du Service de Diagnostic et Contrôle de l'Entreprise

Ecole d'Administration de Affaires, Université de Liège

Boulevard du Rectorat, 7 - B 31 - Bte 53 - 4000 Liège (Belgique)

Téléphone : (00 32) 4 366 31 04 - Fax : (00 32) 4 366 28 21

E-Mail : D.VanCaillie@ulg.ac.be

¹ Cette recherche a été réalisée grâce à un financement des Fonds Spéciaux de Recherche 2002 de l'Université de Liège.

L'activité de contrôle de gestion menée en contexte PME est aujourd'hui devenue véritablement bicéphale, intégrant à la fois un contrôle de gestion opérationnel dominé par la volonté de maîtrise à court terme des coûts et surtout des marges qui traversent la vie quotidienne de l'entreprise au travers de toutes ses activités et un contrôle de gestion stratégique dominé par la volonté de permettre le pilotage effectif du changement dans l'entreprise, changement lui-même issu de l'impérieuse nécessité de continuellement adapter chaque PME aux nouvelles contraintes et opportunités offertes par son environnement.

Introduction

Au cours des deux dernières décennies, les effets conjoints de la globalisation des marchés, de leur déréglementation et du développement des technologies de l'information et de la communication ont conduit l'entreprise, longtemps focalisée sur la maîtrise de sa fonction de production, à accorder une attention croissante au client et à la satisfaction continue de ses besoins et attentes (Kaplan, Norton, 1996). De ce fait, progressivement, les pratiques de gestion des entreprises, orientées initialement essentiellement vers la maîtrise aussi parfaite que possible de leur fonction de production, ont évolué, intégrant de manière croissante dans le système de gestion de l'entreprise les attentes et les opportunités offertes par les diverses composantes de son environnement (technologie, fournisseurs, concurrents mais surtout clients).

Longtemps gouvernée par la dimension "produit", la politique managériale de l'entreprise s'est dès lors peu à peu laissée dominée par la dimension "client" : comme le souligne fort justement Dubois (1996), "l'entreprise d'aujourd'hui ne produit plus des biens et des services destinés à des marchés et à des 'clients standardisés', elle conçoit, réalise et distribue des biens

et surtout des services qui répondent aux attentes et besoins spécifiques de 'clients arlequins' "².

L'aptitude à suivre et, idéalement, à piloter délibérément et à anticiper les changements survenant au sein de cet environnement est devenue ainsi un facteur clé dans la réussite de toute entreprise et un élément essentiel de sa gestion stratégique à moyen et long terme. Mais pour pouvoir s'exercer efficacement, cette aptitude nécessite des outils et des techniques spécifiques ³.

Il n'est dès lors pas étonnant que le contrôle de gestion ait lui aussi connu une mutation profonde au cours de ces dernières années (de Longeaux, 1994), passant d'une simple fonction opérationnelle de calcul des coûts (et surtout des coûts de revient) et d'identification des écarts budgétaires, ordinairement dépendante du département financier ou comptable de l'entreprise

² *Dubois exprime ainsi clairement que le client standardisé (aux attentes conçues comme homogènes, rationnelles et stables, auquel il est possible de proposer un produit relativement standardisé qui, s'il revêt des caractéristiques de qualité et de coût raisonnables, trouvera toujours preneur) a fait place aujourd'hui à un consommateur "caméléon" et "arlequin", consommateur multidimensionnel profondément versatile, "intégrant les différentes valeurs de la consommation, les revendiquant toutes et semblant passer de l'une à l'autre sans jamais les opposer", exigeant dès lors un produit qui satisfasse aux conditions de prix, de qualité et de disponibilité que lui, consommateur arlequin, décide.*

³ *Outils de veille stratégique, concurrentielle ou technologique pour identifier aussi tôt que possible les indices d'une évolution nouvelle de l'environnement de l'entreprise, outils de traitement de l'information pour permettre la prise de décisions sur base d'informations pertinentes, outils de contrôle de gestion pour mesurer avec précision les conséquences à la fois des décisions prises et des évolutions de l'environnement de l'entreprise.*

(Cardot, 1996), à une fonction beaucoup plus stratégique de pilotage du changement dans l'entreprise (Vlasselaer, 1997), relevant directement de la direction générale ou de la direction des opérations et intégrant des informations à la fois quantitatives et qualitatives, transversales et spécifiques.

Cette évolution s'est prioritairement manifestée au sein des grandes entreprises, celle-ci disposant peut-être plus aisément que la PME des ressources financières parfois conséquentes et des ressources humaines qualifiées nécessaires au déploiement efficace des nouveaux outils du contrôle de gestion (tableaux de bord opérationnels en temps réel, tableaux de bord stratégiques, nouvelles méthodes d'enregistrement et d'analyse des coûts, ...).

De ce fait, la PME a longtemps et insidieusement été ignorée ou délaissée par la recherche scientifique propre au champ du contrôle de gestion (GREPME, 1995) et ce n'est qu'au cours de ces dernières années que la PME est devenue un objet d'étude à part entière dans ce champ particulier de recherche ⁴

Dans ce contexte, cet article a pour but de dresser un panorama des tendances de fond qui entraînent aujourd'hui au sein d'un nombre important de PME *l'apparition d'une fonction de contrôle de gestion multiforme*, qui intègre à la fois *un contrôle de gestion opérationnel* dominé par la volonté de maîtrise à court terme des coûts et des marges qui traversent les activités quotidiennes de l'entreprise et *un contrôle de gestion stratégique* dominé par la volonté de permettre le pilotage effectif du changement dans l'entreprise, changement lui-même induit par l'évolution toujours plus rapide et souvent imprévisible de l'environnement de la PME.

Pour ce faire, nous analysons dans un premier temps les conséquences sur les pratiques de gestion qu'ont eues les principales évolutions macro-économiques et comportementales qui

⁴ *Notamment suite aux travaux spécifiques de Nobre (2001).*

ont caractérisé le contexte économique et social dans lequel s'est déroulée la "vie des affaires" au cours de la dernière décennie et nous identifions les principales évolutions apparues dans le domaine du contrôle de gestion au cours de cette même période, quel que soit l'entité au sein de laquelle s'opère cette activité de contrôle de gestion. Ensuite, dans un second temps, nous analysons la manière dont l'activité de contrôle de gestion a évolué concrètement au sein des PME au cours des 10 dernières années, en nous appuyant d'une part sur les quelques rares études empiriques spécifiques publiées dans la littérature scientifique et d'autre part sur un ensemble d'études de cas cliniques réalisées auprès de responsables du contrôle de gestion dans 15 PME wallonnes proposant des activités industrielles ou de service.

1. De l'entreprise orientée "produit" à l'entreprise orientée "client", une évolution à 180 °

1.1. L'impératif de création de valeur et ses implications

L'impératif de création continue et permanente de valeur a, depuis toujours, dicté la conduite des entreprises et des organisations : les entreprises, les organisations, les Administrations Publiques, ... ne peuvent en effet subsister que si elles répondent aux attentes des acteurs qui les ont créées, qu'il s'agisse d'actionnaires privés, de particuliers cherchant à promouvoir un idéal ou d'autorités publiques visant à répondre aux besoins de leurs administrés.

La satisfaction de ces attentes ⁵, si pas systématiquement à court terme, du moins à moyen et long terme, est une condition nécessaire qui justifie la survie de l'entreprise ou de

⁵ *Par le biais d'un niveau de rémunération adéquat des fonds mis à la disposition d'une entreprise privée par ses actionnaires, du succès de foule rencontré par l'organisation de manifestations diverses par une ASBL ou par la rencontre effective des besoins de base des administrés.*

l'organisation. Si celle-ci n'est jamais ou très rarement rencontrée, l'entreprise ou l'organisation disparaît.

Dans le monde de l'entreprise, cet impératif de création de valeur s'est le plus généralement matérialisé par la nécessité de maximiser la valeur de l'entreprise du point de vue de ses actionnaires-propriétaires ⁶, ce qui implique en fait simplement que le rendement économique retiré des facteurs de production utilisés par l'entreprise soit supérieur au coût de ces facteurs de production ⁷.

D'un point de vue managérial, ceci implique à son tour que l'entreprise soit capable de générer, par ses produits et les services qu'elle rend, des recettes élevées (donc un chiffre d'affaires) de manière récurrente tout en maîtrisant les conditions de coût dans lesquelles ces recettes sont réalisées (donc en maîtrisant au mieux le coût des facteurs de production utilisés,

⁶ *Cette maximisation de la valeur de l'entreprise peut se matérialiser sous différentes formes, susceptibles elles-mêmes de se combiner entre elles : le maintien sur longue période d'un niveau de dividendes élevé, la mise en réserve systématique des résultats bénéficiaires, la constitution d'un patrimoine immobilier ou intellectuel (know-how, savoir-faire, R&D ...) important susceptible d'être transmis aux héritiers sont, par exemple, autant de faits qui matérialisent la création de valeur générée par une entreprise.*

⁷ *En termes financiers, ceci implique simplement que la rentabilité finale dégagée par les actifs de l'entreprise (la rentabilité économique ou rentabilité de l'actif total) soit supérieure au coût des capitaux mis à la disposition de l'entreprise (le "coût du capital" au sens anglo-saxon du terme, qui intègre à la fois le coût de la dette de l'entreprise et le taux de rémunération normal des fonds propres mis à la disposition de l'entreprise par ses actionnaires, compte tenu des conditions en vigueur sur les marchés financiers et du risque spécifique à l'activité de l'entreprise).*

qu'il s'agisse de main d'œuvre, d'outil de production ou de ressources financières) : la maximisation de la valeur de l'entreprise sera donc logiquement assurée si l'entreprise maximise le rapport "Recettes / Dépenses" de manière continue et permanente ⁸.

Les travaux de Michaël Porter (1985) viennent étayer cette logique dominante en montrant que, théoriquement, l'entreprise trouve les sources de son potentiel de création de valeur :

- soit en parvenant à différencier ses produits et ses services de ceux de ses concurrents, quittant de ce fait le jeu de la concurrence parfaite où les prix sont fixés par le marché en tentant de se créer une situation de "quasi-monopole" génératrice d'une rente due au fait que l'entreprise peut imposer un prix élevé à ses clients puisqu'elle est la seule à proposer à ses clients tel produit ou tel service et que celui-ci répond à un besoin effectif de ces clients : l'accent est alors mis sur la maximisation du poste "Recettes" ;
- soit en parvenant à mieux maîtriser que ses concurrents les coûts des facteurs de production utilisés, gagnant ainsi une marge de manœuvre qui lui permet d'entamer éventuellement une guerre de prix qui permettrait à l'entreprise de continuer à être rentable alors que ses concurrents, vu le niveau plus élevé de leurs coûts, ne le seraient plus et seraient amenés, si la situation devait perdurer, à quitter le marché : l'accent est alors mis sur la minimisation du poste "Dépenses" ;
- soit en combinant une stratégie de différenciation des produits et des services et une stratégie de domination par les coûts.

Dans la mesure où l'entreprise est rarement la seule à agir sur son marché et est confrontée quotidiennement aux évolutions des besoins et attentes de ses clients et aux mouvements

⁸ *Soulignons que maximiser ce rapport "Recettes / Dépenses" revient en fait à maximiser de manière continue et permanente le résultat net de l'entreprise, puisque celui-ci naît de la différence entre les recettes totales et les dépenses totales de l'entreprise.*

tactiques et stratégiques de ses concurrents, de ses fournisseurs et de son environnement large (marché du travail, marchés financiers, Pouvoirs Publics ...), la mise en œuvre effective de ces schémas stratégiques théoriques n'est jamais aisée et nécessite évidemment un suivi et une adaptation permanente, qui justifie l'existence même de la fonction de contrôle de gestion au sein de toute entreprise.

La fonction de contrôle de gestion se voit dès lors attribuer un double but :

1. Fondamentalement, elle doit fournir aux décideurs de l'entreprise les éléments d'information pertinents qui leur permettent de savoir quand, où et comment l'entreprise crée de la valeur.
2. Plus opérationnellement, elle doit fournir à ces mêmes décideurs les éléments d'information pertinents qui leur permettent de savoir si les choix stratégiques effectués par l'entreprise pour créer de la valeur portent leurs fruits et si les décisions opérationnelles qui matérialisent ces choix stratégiques dans la vie quotidienne de l'entreprise débouchent effectivement sur des résultats conformes aux attentes.

Soulignons enfin que la perception de la façon dont l'entreprise peut créer de la valeur a fortement évolué au fil du temps, sous l'influence d'évolutions macro- et microéconomiques majeures : l'entreprise orientée 'produit', en quête permanente de la parfaite maîtrise continue de ses coûts, fait place progressivement, depuis un peu plus d'une décennie, à l'entreprise orientée 'client', à la recherche de la différenciation absolue.

1.2. L'entreprise orientée "produit" ou la quête de la parfaite maîtrise des coûts

1.2.1. Sous l'emprise de la fonction de production de l'entreprise

Jusqu'au début des années '80, la toute grande majorité des entreprises voient leur mode de gestion opérationnel et stratégique dominé par la fonction de production : l'entreprise est alors

souvent conçue comme une organisation de moyens humains, techniques et financiers qui conçoit et développe des produits que les marchés absorbent d'une manière ou d'une autre.

Plusieurs éléments à caractère micro et macro-économique justifient cet état de fait :

- La réglementation et la régulation des marchés, souvent essentiellement nationaux et étroits, est généralement importante et empêche l'apparition de marchés réellement "parfaitement" concurrentiels : le nombre de concurrents au sein d'un même secteur est dès lors souvent limité.
- En conséquence, la toute grande majorité des secteurs industriels et commerciaux est dominée, dans les économies occidentales, par de grandes ou de très grandes entreprises ⁹, dont l'attitude et les orientations stratégiques conditionnent souvent l'évolution sectorielle.

⁹ *La plupart des tissus industriels et commerciaux nationaux sont certes constitués d'une majorité de Petites ou Moyennes Entreprises, mais le rôle qui leur est attribué est souvent celui d'entités productives complémentaires des grandes entreprises, soit qu'elles travaillent en sous-traitance pour ces grandes entreprises, soit qu'elles restent confinées sur des marchés de niche dont les caractéristiques de la demande sont extrêmement spécifiques ou qu'elles n'opèrent que sur un marché géographique étroit.*

L'influence de ces PME sur leur environnement économique, proche ou plus lointain, est alors extrêmement limitée, à tel point qu'il faudra attendre le milieu des années '70 et les grandes crises pétrolières pour que leur impact potentiel sur le développement économique régional ou national ne commence à susciter un intérêt particulier du monde scientifique et des Pouvoirs Publics et que n'apparaissent les premières mesures spécifiques de soutien au développement des PME.

- La création de valeur naît certes de la valeur que les clients accordent aux produits de l'entreprise, mais ces clients, dont les besoins et attentes ne sont appréhendés souvent que de manière grossière, sont abordés globalement : la consommation de masse règne en maître et les stratégies de création de valeur mettent dès lors l'accent avant tout sur la maîtrise à tout instant des coûts de l'entreprise.
- L'offre de produits se focalise sur l'offre de produits relativement standardisés, dont le processus de production peut être facilement maîtrisé et donner naissance à des économies d'échelle et d'apprentissage d'autant plus importantes que les volumes écoulés sont importants : les marchés de volume sont dès lors privilégiés.
- Au plan opérationnel, la priorité est donnée à la gestion à court terme de l'entreprise, dans la mesure où l'environnement de l'entreprise (concurrents, fournisseurs et évolution technologique) est relativement stable et peu susceptible de provoquer de mauvaises surprises. De manière imagée, l'entreprise et son environnement évoluent alors souvent sur deux routes parallèles, parfois reliées entre elles par quelques routes de liaison.
- Au plan organisationnel, la structure fonctionnelle classique inspirée du modèle taylorien domine ¹⁰, le contrôle de l'organisation s'effectuant

¹⁰ *Une fonction de production dominante, soutenue par une fonction financière chargée d'optimiser le coût des ressources financières rares de l'entreprise et par une fonction de Recherche et Développement chargée d'assurer l'évolution du portefeuille de produits de l'entreprise dans des conditions compatibles avec les forces et le potentiel technique de celle-ci. Les fonctions de gestion du personnel, de marketing et de vente sont aussi présentes dans*

essentiellement par le biais d'une hiérarchie forte et bien structurée. En corollaire, l'organigramme de l'entreprise et son évolution à moyen terme est une préoccupation managériale dominante, car elle conditionne l'évolution des individus dans la hiérarchie et donc dans la structure de pouvoir et de contrôle de l'entreprise.

1.2.2. Ses implications dans le domaine du contrôle de gestion

Dans un contexte où la valeur créée par l'entreprise est perçue comme provenant essentiellement d'une parfaite maîtrise continue des coûts, il n'est pas étonnant que la fonction "contrôle de gestion" émerge progressivement comme une activité particulière ou une sous-entité de la fonction financière et surtout comptable de l'entreprise, en mettant d'abord l'accent sur la comptabilisation des coûts.

La prise en charge de la comptabilité analytique de l'organisation devient ainsi la première mission confiée au contrôleur de gestion : celui-ci doit d'abord veiller à chiffrer de manière aussi précise que possible les coûts complets (intégrant ainsi à la fois les charges directes et les charges indirectes) imputables aux différents objets de coûts suivis dans l'entreprise, à savoir essentiellement ses produits et plus rarement ses principaux clients. Ce suivi s'effectue au travers des différentes étapes successives du processus de production de l'entreprise, débouchant sur le calcul de coûts d'achat, de coûts de production (parfois détaillés à différents niveaux intermédiaires, en fonction de la complexité ou de l'importance de certaines étapes particulières du processus de production), de coûts de distribution et, in fine, de coûts de revient complets :

l'entreprise, mais parfois de manière très peu développée ; le plus souvent, elles ne sont pas considérées comme des fonctions prioritaires et les dirigeants qui les animent ont souvent peu de chance d'arriver rapidement au sommet hiérarchique de l'entreprise.

- Dans la mesure où bon nombre de secteurs d'activité ont une structure non parfaitement concurrentielle, les entreprises dominantes y ont un niveau de contrôle souvent important sur le niveau de leur prix de vente, généralement accepté tel quel par un volume de clients suffisamment important pour générer le niveau de création de valeur souhaité par la firme et n'ayant pas d'autres possibilités de trouver sur le marché des produits identiques ¹¹ à ceux qui leur sont proposés par l'entreprise ¹².
- L'identification de coûts de revient complets aussi précis que possible devient de fait la principale préoccupation du contrôle de gestion, dans la mesure où ces coûts de revient débouchent souvent, en fonction des spécificités de chaque secteur, sur la détermination du prix de vente des produits de l'entreprise, en augmentant d'une marge quasi systématique le coût de revient complet du produit.

Une autre préoccupation managériale s'impose ensuite rapidement comme une seconde fonction essentielle du contrôle de gestion : la comptabilité budgétaire et son complément inévitable, le contrôle budgétaire. En effet, dans la mesure où la politique managériale se focalise à la fois sur la maîtrise des coûts et sur les perspectives de développement à court, voire à moyen terme, le budget devient un outil d'aide à la gestion particulièrement utile, car il permet de baliser à l'avance les étapes que devront franchir dans un futur rapproché les différents départements de l'entreprise sur les chemins qui doivent a priori les conduire à rencontrer les différents objectifs stratégiques de l'entreprise et sa finalité ultime de création

¹¹ *En termes de caractéristiques techniques et/ou de fonctionnalités.*

¹² *Le lecteur comprend dès lors aisément que les problématiques de collusion entre entreprises dominantes, de cartel, voire de monopole, sont sous-jacentes à cet état de fait et vont expliquer partiellement l'apparition des phénomènes de déréglementation, de dérégulation et de globalisation progressive des marchés.*

de valeur. L'élaboration du budget et, surtout, l'identification des écarts apparaissant en cours d'exercice entre les montants budgétés et les montants effectivement enregistrés (voire éventuellement l'origine immédiate de ces écarts, à savoir un écart dû à une évolution inattendue soit des prix, soit des quantités, soit des deux simultanément) deviennent alors deux missions particulièrement importantes confiées au contrôleur de gestion.

Dans la foulée, une troisième préoccupation managériale s'impose souvent rapidement : le souhait de synthétiser cet ensemble colossal d'informations produites par le contrôle de gestion (parfois au prix de contraintes administratives et procédurales fort lourdes et dont la pertinence est mal comprise et vécue au sein de l'entreprise) en un nombre plus limité d'informations susceptibles réellement d'aider à de multiples prises de décision dans l'entreprise. Ce souci de transformer une information comptable souvent vaste et complexe en un élément effectif d'aide à la décision se traduit alors :

- par la volonté de calculer et de suivre régulièrement les différentes marges qui traversent la vie de l'entreprise (marges sur coûts de revient bien sûr, mais aussi les marges qui naissent au travers des différentes étapes successives du processus de production, de façon à identifier les activités génératrices de coûts excessifs ¹³ et nécessitant de ce fait une réorganisation ou une reconception) ;
- par le souci de synthétiser cette information comptable et financière au travers de tableaux de bord financiers, permettant à la fois l'information et le contrôle de la Direction Générale et le suivi opérationnel au sein des différents départements ou des différentes fonctions de l'entreprise ;

¹³ *Le plus souvent par rapport à des normes ou des coûts standards établis sur base d'historiques pris au sein de l'entreprise même.*

- par la volonté d'identifier au sein de l'entreprise des coûts variables en fonction du volume d'activité et des coûts fixes, globalement constants sur une période de temps donnée et/ou sur une plage d'activité élargie, permettant ainsi d'analyser de manière anticipée la rentabilité d'investissements futurs en calculant des points d'équilibre et des seuils de rentabilité en fonction d'un certain nombre de scénarii d'évolution probables : l'approche de comptabilisation en coûts complets se voit ainsi complétée par une approche en coûts variables et une approche en coûts semi-complets, qui ont en outre le grand mérite, au plan de la gestion quotidienne de l'entreprise, de faire apparaître des coûts placés sous la responsabilité directe d'un certain nombre d'acteurs clairement identifiés dans l'organigramme de l'entreprise ¹⁴.

Cette accumulation progressive de missions essentiellement opérationnelles confiées au contrôle de gestion aboutit le plus souvent à l'apparition d'une véritable fonction de contrôle de gestion opérationnel. D'un point de vue organisationnel, elle constitue généralement une composante essentielle de la fonction comptable et financière de l'entreprise, voire une fonction totalement autonome, située sur un pied d'égalité avec la fonction financière de l'entreprise et étroitement liée avec la fonction informatique ¹⁵, devenue elle aussi au fil des ans et en parallèle une fonction essentielle à la bonne gestion de toute entreprise.

¹⁴ *Ces approches permettent de facto de rendre certains acteurs de l'entreprise clairement responsables des coûts (voire des recettes) engendrés dans l'entreprise, puisque, par leurs décisions, ils ont le pouvoir de faire évoluer à la hausse ou à la baisse des coûts devenus ainsi contrôlables. La voie est ainsi ouverte à une organisation de l'entreprise sous la forme de centres de coûts, de centres de dépenses, de centres d'investissement, voire éventuellement de centres de profit si il est possible, techniquement et organisationnellement, de déterminer des recettes (et donc des prix de transfert internes) à l'intérieur même du processus de conception, de production et de distribution de l'entreprise.*

2. L'entreprise orientée "client" ou la quête de la différenciation absolue

2.1. Les raisons d'une évolution vers la domination de la fonction commerciale

Au cours des années '70, de multiples facteurs, tant macro- que microéconomiques, apparaissent et se confortent mutuellement pour expliquer la mutation profonde qui va bouleverser les conceptions managériales dominantes dès le début des années '80 et va provoquer une réorientation à 180° des "bonnes pratiques de gestion", faisant passer l'entreprise de l'emprise du produit à l'emprise du client :

- D'abord, les graves crises pétrolières des années '70 , peu anticipées et souvent mal gérées par la plupart des grandes entreprises, amènent ces dernières à reconcevoir complètement leur relation par rapport à leur environnement. Une prise de conscience importante se fait jour : l'entreprise ne vit pas **avec** son environnement (en parallèle de celui-ci), elle vit **dans** son environnement et ce, quelle que soit la puissance économique apparente liée à sa taille.
- Dès lors, l'anticipation de tout changement susceptible de modifier le comportement des différentes composantes de cet environnement (client, concurrent, fournisseur, technologie essentiellement) et l'aptitude à intégrer ce changement dans le mode de fonctionnement stratégique **et** opérationnel de l'entreprise deviennent des facteurs-clés

¹⁵ *Il n'y a en effet pas de contrôle de gestion possible s'il n'y a pas une organisation administrative et procédurale qui permet réellement de collecter ponctuellement les informations crédibles nécessaires à son exercice et s'il n'y a pas une organisation informatique qui permet réellement le transfert, la compilation et le traitement de ces mêmes informations (cette double organisation administrative et informatique de la récolte, du suivi et du traitement de l'information relève de facto du 'système d'information' de l'entreprise).*

de succès pour la réussite de toute stratégie de création de valeur : la politique managériale adoptée dans l'entreprise ne peut plus dès lors se focaliser sur le court terme, elle doit intégrer l'évolution de l'entreprise dans son environnement à moyen et long terme.

- Concrètement, il devient impératif, pour toute entreprise, de suivre l'évolution des différentes composantes de son environnement et de mettre en place les outils de veille concurrentielle ¹⁶, de veille technologique ¹⁷ et surtout de veille commerciale ¹⁸ qui lui permettent d'anticiper les évolutions prévisibles de cet environnement.
- Simultanément, il s'avère par ailleurs souvent nécessaire de revoir la manière dont l'entreprise produit : trop souvent, l'entreprise fonctionnelle traditionnelle, dans une illusion de meilleure maîtrise des coûts, a été amenée à intégrer en son sein un nombre pléthorique d'activités, qu'elle gère trop souvent mal car elle ne dispose pas de la multiplicité des compétences et des savoir-faire nécessaires à la maîtrise d'activités qui sortent de son métier de base. La course

¹⁶ *Sous peine d'être surprise par une initiative stratégique majeure d'un concurrent existant ou par l'apparition impromptue d'un nouveau concurrent puissant.*

¹⁷ *Sous peine de voir son processus de production et la qualité technique de ses produits rendus complètement obsolètes par une avancée technologique majeure non maîtrisée dans l'entreprise.*

¹⁸ *Sous peine de mettre sur le marché des produits et des services techniquement au point, mais dont les fonctionnalités et les caractéristiques ne répondent plus aux exigences toujours plus diverses de clients confrontés à une offre de produits de plus en plus différenciés.*

à l'intégration et à la taille n'est plus nécessairement d'actualité et apparaît le souci de se reconcentrer sur ses activités de base, en nouant des relations de partenariat et de sous-traitance durables avec des entités, souvent plus petites, avec lesquelles des relations de confiance sont apparues ¹⁹.

- Dans le même temps, des phénomènes de dérégulation et de déréglementation des marchés ²⁰, initiés conjointement par de multiples acteurs économiques et politiques, conduisent à une globalisation croissante des marchés : les marchés locaux volent en éclats, les barrières douanières se lèvent, l'aptitude à exporter ses produits et services, son savoir-faire et son image devient à son tour un facteur-clé de succès stratégique permettant l'accès à une base de clientèle élevée (et donc à un volume d'activité important) susceptible de permettre à l'entreprise de bénéficier au mieux des phénomènes d'économie d'échelle ²¹.
- Enfin, le développement important et constant, depuis le début des années '70, des technologies de l'information dans un premier temps (télévision, publicité, presse ...),

¹⁹ *Ce nouveau souci managérial, fondé sur les notions conjointes de confiance et de qualité, explique en partie l'émergence et l'intégration croissante des pratiques de la certification (ISO, HACCP, ...), du travail en "Juste à temps" et du travail en réseau dans les politiques de production de l'entreprise.*

²⁰ *Sous-tendus eux-mêmes par des volontés politiques et économiques fortes d'harmonisation des pratiques politiques, commerciales et fiscales.*

²¹ *Ce phénomène peut à son tour relancer la course à la taille, mais généralement par intégration (fusion, acquisition, absorption) d'entités économiques ayant le même métier de base et partageant idéalement une culture d'entreprise relativement identique.*

de la communication dans un second temps (Internet, commerce électronique, ...) a une double conséquence :

- Une meilleure information du client, qui doit consacrer des ressources en temps et en argent de plus en plus faibles pour obtenir toutes les informations qu'il désire quant aux caractéristiques et spécificités des produits susceptibles de rencontrer ses besoins et attentes ; du même coup, ses besoins s'affinent et se multiplient et, constamment sollicité par de multiples acteurs (entreprises concurrentes, associations de consommateurs, presse spécialisée...), son comportement devient beaucoup plus versatile,
 - rendant ainsi difficile le maintien de produits totalement standardisés,
 - impliquant de la part de l'entreprise une veille concurrentielle de plus en plus pointue et élargie
 - et obligeant celle-ci à une veille commerciale de tous les instants en vue de maîtriser les paramètres toujours plus nombreux qui permettent d'attirer et surtout de fidéliser le client.
- Des possibilités techniques de communication plus rapides et largement diversifiées, tant à l'intérieur de l'entreprise que vers son environnement, faisant de ce fait de la politique de communication et de la maîtrise du système d'information deux autres facteurs essentiels dans la maîtrise du processus de création de valeur de l'entreprise.

La conjonction de ces différents phénomènes a pour conséquence que ce processus de création de valeur est dominé peu à peu par le client, qui décide à quel prix et quand il accepte les produits de l'entreprise. En outre, il apparaît vite que ce processus ne peut être maîtrisé à

moyen et long terme que si l'entreprise parvient à anticiper et à intégrer le changement dans ses pratiques quotidiennes : il n'y a donc de création de valeur que si les attentes et les besoins des clients sont effectivement rencontrés en permanence par les produits et surtout les services annexes offerts par l'entreprise et que si les différentes activités présentes au sein de l'entreprise sont toutes créatrices de valeur pour le client.

2.2. Les implications de cette évolution dans le domaine du contrôle de gestion

Cette évolution fondamentale de la politique managériale de l'entreprise se traduit inévitablement par une évolution profonde du contrôle de gestion. Si le contrôle de gestion opérationnel, focalisé sur le suivi et la maîtrise à court terme des coûts et des marges qui traversent la vie de l'entreprise, reste une des missions essentielles du contrôle de gestion, celui-ci se voit en outre confier un ensemble d'autres missions à caractère plus stratégique, visant à permettre le pilotage effectif du changement dans l'entreprise.

A côté du contrôle de gestion opérationnel apparaît donc progressivement un contrôle de gestion stratégique, avec des objectifs et des outils spécifiques :

- La nécessité de concevoir le fonctionnement de l'entreprise non plus en termes de fonctions ou de départements, mais en termes d'activités réellement effectuées au sein de l'entreprise et l'obligation d'identifier clairement les activités créatrices ou destructrices de valeur au sein de la société conduit dans un premier temps à enrichir la panoplie des techniques traditionnelles de comptabilisation des coûts de nouvelles techniques, basées sur l'enregistrement des coûts et des marges par activités et processus : les techniques de comptabilisation des coûts dites d'Activity-Based Costing et de Process-Based Costing ²² font ainsi leur apparition au début des années '80,

²² *L'entreprise est alors considérée comme un ensemble homogène et cohérent d'activités élémentaires se traduisant par des actes concrets dans la vie quotidienne de l'entreprise (la*

rapidement suivies par les approches plus managériales d'Activity-Based Management et de Process-Based Management, davantage destinées à permettre le suivi du fonctionnement homogène de l'entreprise et à faciliter l'identification et la mise en œuvre de mesures correctrices d'éventuels dysfonctionnements.

- La panoplie des tableaux de bord financiers s'enrichit quant à elle progressivement de tableaux de bord plus stratégiques, associant à la fois des indicateurs financiers et des indicateurs qualitatifs non financiers et donnant du fonctionnement de l'entreprise et de son évolution au fil du temps une vision globale et transversale permettant de voir si réellement les décisions stratégiques prises produisent un effet. Des outils spécifiques (tels que la Balanced ScoreCard détaillée ultérieurement) apparaissent au début des années '90, permettant d'extraire, hors des multiples informations produites par le contrôle de gestion opérationnel, des informations à caractère plus stratégique et permettant de les intégrer dans des tableaux de bord synthétiques et transversaux qui donnent une vision globale du fonctionnement des différentes composantes de l'entreprise, et surtout de leurs interrelations.
- Enfin, une mission nouvelle de suivi des attentes et de la satisfaction de cet acteur primordial dans le processus de création de valeur de l'entreprise qu'est le client est de plus en plus fréquemment confiée au contrôleur de gestion : des tableaux de bord et des outils de suivi spécifiques (tels que des tableaux synthétiques issus des démarches

prise de commandes auprès de clients, la réception des achats, la formation du personnel ...), ces activités pouvant elles-mêmes être regroupées en des ensembles plus vastes mais toujours homogènes, les processus principaux de l'entreprise. Ces activités et ces processus sont tous complémentaires les uns des autres, non redondants et visent tous à atteindre un but identique : la création de valeur finale pour le client.

stratégiques de "Client Relationships Management" ou de "Customer Connections" ²³) sont ainsi progressivement intégrés parmi les outils traditionnels du contrôle de gestion, renforçant du même coup l'influence exercée par le client sur la vie de l'entreprise.

Peu à peu, le contrôle de gestion s'impose donc comme une fonction essentielle de la gestion de toute entreprise, visant à permettre à la fois son pilotage stratégique et opérationnel et à en donner une vision transversale et globale.

Progressivement, une interactivité forte apparaît par ailleurs entre le contrôle de gestion et les autres grandes fonctions de la gestion de l'entreprise (notamment la gestion des ressources humaines, le marketing et la finance), ce qui provoque de plus en plus fréquemment, au plan organisationnel, son rattachement direct à la direction générale ou à la direction des opérations et laisse aussi de plus en plus souvent apparaître, surtout dans les entreprises à la structure complexe, une organisation de la fonction même de contrôle de gestion sous forme pyramidale, le contrôle de gestion stratégique étant attaché directement à la direction générale ou à la direction de la stratégie et étant alimenté en informations par des unités de contrôle de gestion opérationnelles, rattachées aux différentes unités opérationnelles de l'entreprise ²⁴.

²³ *Sur ce point, voir Alard et Dirringer (2000).*

²⁴ *Souvent organisées elles-mêmes sous la forme de Business Units et/ou de centres de profit.*

Conclusion

L'aptitude à suivre et à anticiper les changements survenant au sein de son environnement est devenue un facteur clé dans la réussite de toute entreprise et un élément essentiel de sa gestion stratégique à moyen et long terme.

Il n'est dès lors vraiment pas étonnant que le contrôle de gestion ait connu une mutation profonde au cours de ces 20 dernières années, passant d'une simple fonction opérationnelle de calcul des coûts et d'identification des écarts budgétaires, ordinairement dépendante du département financier ou comptable de l'entreprise, à une fonction beaucoup plus stratégique de pilotage du changement dans l'entreprise, relevant directement de la direction générale ou de la direction des opérations et intégrant des informations à la fois quantitatives et qualitatives, transversales et spécifiques.

La fonction de contrôle de gestion est en conséquence devenue véritablement bicéphale, intégrant à la fois un contrôle de gestion opérationnel, dominé par la volonté de maîtrise à court terme des coûts et des marges qui traversent la vie quotidienne de l'entreprise au travers de toutes ses activités, et un contrôle de gestion stratégique, dominé par la volonté de permettre le pilotage effectif du changement dans l'entreprise, changement lui-même issu de l'impérieuse nécessité de continuellement s'adapter aux nouvelles contraintes et opportunités offertes par l'environnement de l'entreprise.

Bibliographie

Alard P., Diringier D. (2000) : La stratégie de relation client, Editions Dunod, Collection "Fonctions de l'Entreprise", Paris, 293 p.

Anthony R., Govindarajan V. (1998) : *Management control systems*, Ninth Edition, International Edition, Irwin Mc Graw Hill Editions, 869 p.

Cardot C. (1998) : *"L'évolution de la comptabilité et ses conséquences sur le contrôle de gestion"*, Revue Française de Comptabilité, n° 298, Mars, pp. 88-92

Chevalier J. (2000) : *"Le périmètre de la fonction comptable"*, Revue Française de Comptabilité, n° 318, Janvier, pp. 60-63

de Longeaux D. (1994) : *"Contrôle de gestion : évolution depuis 30 ans et nouveaux défis"*, Echanges, n° 107, 3^{ème} trimestre

Dent J. (1996) : *"Global competition : challenges for management accounting and control"*, Management Accounting Research, Vol. 7, n° 2, Juin, pp. 247-269

De Rongé (1998) : *Comptabilité de gestion*, Editions De Boeck Université, Collection "Comptabilité, contrôle et finance", Bruxelles, 434 p.

Dubois B. (1996) : *"Marketing situationnel pour consommateurs caméléon"*, Revue Française de Gestion, Septembre- Octobre, pp. 83-89

Govindarajan V. (1988) : *"A contingency approach to strategy implementation at the Business Unit level : integrating administrative mechanisms with strategy"*, Academy of Management Journal, Vol. 31, n° 4, pp. 828-853

Lipe M.G., Salterio S.E. (2000) : *"The Balanced Scorecard : judgmental effects of common and unique performance measures"*, The Accounting Review, Vol. 75, n° 3, Juillet, pp. 283-298

Kaplan R., Norton D. (1992) : *"The Balanced Scorecard - Measures that drive performance"*, Harvard Business Review, Janvier-Février, pp. 71-79

Kaplan R., Norton D. (1993) : "*Putting the Balanced Scorecard to work*", Harvard Business Review, Septembre-Octobre, pp. 134-147

Kaplan R., Norton D. (1996a) : "*Using the Balanced Scorecard as a strategic management system*", Janvier-Février, pp. 75-85

Kaplan R., Norton D. (1996b) : *Translating strategy into action : the Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts

Norreklit H. (2000) : "*The balance on the balanced scorecard : a critical analysis of some of its assumptions*", Management Accounting Research, Vol. 11, pp. 65-88

Otley D. (1994) : "*Management control in contemporary organizations : towards a wider framework*", Management Accounting Research, Vol. 5, n° 4, Septembre-Décembre, pp. 289-299

Van Der Ghinst P. (1995) : "*Le nouveau contrôle de gestion ou du contrôle de gestion par l'aval au contrôle de gestion par l'amont*", Echanges, Supplément au n° 114, Juillet-Août

Vlasselaer M. (1997) : *Le pilotage d'entreprise - Des outils pour gérer la performance future*, Publi-Union