

## Le contrôle de gestion à l'épreuve du COVID-19

### Management control in the face of COVID-19

**KTIRI Kenza**

Enseignant chercheur

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales de Fès

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah Maroc

Etudes et Recherche en Management des Organisations et des Territoires (ERMOT)

**kenza.ktiri@usmba.ac.ma**

**BENMAKHOUF Youssef**

Enseignant chercheur

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales de Fès

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah Maroc

Etudes et Recherche en Management des Organisations et des Territoires (ERMOT)

**youssef.benmakhlouf@usmba.ac.ma**

**Date de soumission** : 05/12/2020

**Date d'acceptation** : 15/04/2021

**Pour citer cet article** :

KTIRI K. & BENMAKHOUF Y. (2021) «Le contrôle de gestion à l'épreuve du COVID-19», Revue Française d'Economie et de Gestion «Volume 2 : Numéro 4» pp : 270- 287.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons

Attribution License 4.0 International License



### Résumé :

La crise mondiale que nous traversons est longue et systémique. Nous faisons face à une très forte incertitude quant à l'évolution de la pandémie et aucune réponse n'est aujourd'hui assurée. Les entreprises sont toutes touchées, la très grande majorité a vu l'activité fortement ralentir, pour certaines entreprises s'arrêter, pour quelques-unes, plus rares, se réorganiser, voire être boostée.

La particularité que la crise de Covid-19 présente, c'est qu'il n'existe pas de contexte équivalent auquel les contrôleurs de gestion peuvent se référer pour agir face aux énormes conséquences, faisant observer que le besoin d'information se renforce et les délais de mise à disposition doivent être sensiblement réduits, pour permettre de dissiper au maximum les incertitudes grâce à une bonne compréhension de l'environnement.

Dans cette phase de turbulence, les contrôleurs de gestion ont un rôle important à jouer, pour mettre en place les outils appropriés à la crise, tels que la gestion du cash, le rolling forecast, la veille stratégique, la gestion de la masse salariale et la digitalisation.

**Mots clés :** contrôle de gestion, crise, gestion du cash, rolling forecast, contrôle de gestion sociale.

### Abstract

The global crisis we are going through is long and systemic. We face great uncertainty about the course of the pandemic and no response is assured today. Companies are all affected, the vast majority have seen activity slow down sharply, for some companies to stop, for a few, more rare, to reorganize, or even be boosted.

The feature that the Covid-19 crisis presents is that there is no equivalent context to which management controllers can refer to act in the face of the enormous consequences, noting that the need for information is increasing and availability times must be significantly reduced, in order to dispel uncertainties as much as possible due to a good understanding of the environment.

In this phase of turbulence, management controllers have an important role to play, to put in place the tools appropriate to the crisis, such as cash management, rolling forecasting, strategic monitoring, payroll management and digitization.

**Keywords:** management control, crisis, cash management, rolling forecast, social management control.

## Introduction

La période de crise sanitaire liée au COVID-19 met à l'épreuve l'ensemble des systèmes politiques, financiers, économiques, sanitaires et sociaux aux bornes de l'Etat-Nation comme à l'échelle mondiale. Elle met également au défi l'organisation, la gouvernance et la résilience des entreprises.

Parmi les nombreux impacts de cette situation, les entreprises ont dû faire preuve d'une grande capacité de réaction et d'adaptation. Les instances de gouvernance et les différentes fonctions support ont dû organiser dans l'urgence les volets sanitaires et logistiques de la crise.

Au-delà des aspects sanitaires, logistiques et organisationnels, le contrôle de gestion permet d'orienter la stratégie et d'éclairer la prise de décision. Avec pour objectif, au mieux de préserver la rentabilité, au pire de garantir la pérennité de l'entreprise.

Véritable instrument de pilotage et acteur principal dans la mise en œuvre et le suivi de la stratégie de toute entreprise, le contrôle de gestion, a vu indéniablement ses pratiques changer durant cette période de crise sanitaire, liée à la propagation de la pandémie de Covid-19.

Au Maroc, les impacts de la crise ont été ressentis par la grande majorité des entreprises, mais ce ressenti a été constaté différemment selon la taille de l'entreprise, le secteur ou encore la nature de l'activité. En réalité, les répercussions ne sont pas les mêmes dans le secteur touristique ou un secteur dont l'activité repose sur l'import-export, ou encore une entreprise de télécommunications ou agro-alimentaire, au contraire, en situation de surcharge.

Dans cette phase d'incertitude, les contrôleurs de gestion ont un rôle primordial à jouer, pour mettre en place les outils appropriés à la crise et en particulier, conseiller les managers dans leurs prises de décisions, veiller aux équilibres financiers de l'entreprise, tout en mettant en garde contre des dérives sur le court terme et prédatrices.

Ceci nous mène à proposer la problématique suivante : dans le contexte de la crise actuelle, quel est le rôle du contrôle de gestion et quelles sont ses priorités ?

Donc, l'objectif de cette communication est de montrer le rôle du contrôle de gestion pendant la période de crise ainsi que ses priorités. Dans ce cadre le contrôleur de gestion sera amené à relever un défi organisationnel en prenant en considération la mise en place d'outils de prise de décisions appropriés à la crise tels que la gestion du cash (les flux de trésorerie) qui sera son objectif primordial, le Rolling Forecast (budget glissant ou prévision glissante) afin de mener des actions correctives et préventives plus rapides, efficaces et précises ainsi qu'une veille stratégique, l'aspect humain en essayant de gérer la masse salariale et les équipes de

travail et finalement, l'aspect technologique qui se focalisera essentiellement le rôle de la digitalisation qui consiste à améliorer la mission du contrôleur de gestion dans un contexte émergent ou en temps de crise.

## **1. L'ASPECT ORGANISATIONNEL : MISE EN PLACE D'OUTILS APPROPRIES A LA CRISE**

La baisse, voire la disparition du chiffre d'affaires menace bien sûr la profitabilité de l'entreprise. Mais le vrai danger, c'est la disparition du cash, qui menace l'existence même de l'entreprise par asphyxie financière. Non seulement les entreprises voient leur chiffre d'affaire s'effondrer, mais elles risquent également de faire face aux défauts de paiement de leurs clients. Pendant ce temps, la plupart des charges continuent de courir.

Il devient donc essentiel de piloter le cash plutôt que le résultat, ce qui implique un changement culturel important dans beaucoup d'entreprises, y compris au sein des équipes de contrôle de gestion. Ce changement peut être qualifié de « déterministe<sup>1</sup> » car il provient des facteurs externes qui est la crise systémique.

Les directions du contrôle de gestion doivent jouer un rôle de leader dans ce tournant, mettre en place les outils adaptés pour pouvoir y faire face. La gestion du cash, la mise en place d'un Rolling Forecast ainsi que la mise en place d'une veille stratégique s'avère d'une très grande utilité.

### **1.1. LA GESTION DU CASH**

Dans le contexte actuel, les outils du contrôle de gestion traditionnels s'avèrent inefficaces. Les hypothèses de départ sont dépassées. Dans ces conditions, inutile de vérifier le budget, il faut repartir d'une nouvelle page, avec les nouvelles hypothèses, et fonctionner en mode scénario. L'objectif n'est pas forcément d'établir des prévisions détaillées et fiables, mais de se donner un cap, à suivre en mode boussole plutôt qu'en mode "plan de route détaillé". Il est donc indispensable d'accepter et de faire accepter, par un travail de communication auprès des équipes managériales, cette incertitude.

La baisse, voire la disparition du chiffre d'affaires, menace bien sûr la profitabilité de l'entreprise. Mais le vrai danger, c'est la disparition du cash, qui menace la pérennité même de l'entreprise par asphyxie financière. Non seulement les entreprises voient leur chiffre

---

<sup>1</sup> FABRE P. et Al. (2007), « Management et contrôle de gestion » DSCG3, DUNOD, Paris, p : 72.

d'affaires s'effondrer, mais elles risquent également de faire face aux défauts de paiement de leurs clients. Pendant ce temps, la plupart des charges continuent de courir.

Il devient donc urgent de piloter le cash plutôt que le résultat, ce qui implique un changement culturel important dans beaucoup d'entreprises, y compris au sein des équipes de contrôle de gestion.

Il devient nécessaires de travailler sur des prévisions de flux de trésorerie plutôt que sur des comptes d'exploitation prévisionnels, des outils simples, par exemple à partir d'Excel, car les outils de gestion de trésorerie prévisionnelle généraux sont inadaptés dans une situation de crise où trop de paramètres sont modifiés et doivent être mis à jour très souvent, où la prévision doit être en continu. Les scénarios de cash doivent s'appuyer sur la structure opérationnelle, service par service, de façon à coller au mieux à la réalité du modèle économique et aussi aux modalités de financement et de commande. De plus, cela permettra de travailler plus facilement avec les responsables des différents services à la recherche d'économies, ou de solutions d'échéancement.

Étant donné l'importance de bien gérer ces flux de trésorerie, les entreprises devraient assurer un plan de gestion de trésorerie dans le cadre de leurs plans globaux de gestion des risques d'entreprise et de continuité des affaires, parmi les mesures et les pratiques entreprises on trouve<sup>2</sup> :

-Se concentrer sur le cycle d'exploitation : Dans un contexte d'affaires normal, les entreprises se concentrent principalement sur les profits et les pertes : augmenter le chiffre d'affaires tout en gérant le résultat net. Mais dans le contexte exceptionnel actuel, les entreprises avisées se concentrent davantage sur le bilan que sur l'état des résultats.

-La réduction des coûts variables est souvent un moyen plus rapide pour diminuer immédiatement les sorties de trésorerie que l'examen des coûts fixes. il y a les leviers habituels qui permettent de réduire les coûts variables, tels que les gels d'embauche, et les restrictions de dépenses discrétionnaires comme les frais de représentation et la formation, rechercher des occasions de réduire la main-d'œuvre contractuelle et répartir le travail parmi les effectifs permanents.

-Revoir les plans d'investissement en capital : En tenant compte des prévisions des flux de trésorerie, il faut réfléchir à ce qui est vraiment nécessaire à court terme.

---

<sup>2</sup> Jim Kilpatrick, Jason Dess, Lee Barter (2020), COVID-19 : gestion des flux de trésorerie en période de crise, rapport Deloitte.

Quelles sont les dépenses d'investissement qui peuvent être reportées jusqu'à ce que la situation s'améliore? Lesquelles devraient être réévaluées? Et lesquelles sont nécessaires pour être en bonne position au moment de la reprise et pour vous doter d'un avantage concurrentiel?

- Envisager des sources de revenus différentes ou non traditionnelles : Si la planification de scénarios révèle des pressions sur les flux de rentrées continu il faut envisager des moyens de remplacer ces revenus de façon temporaire, voire permanente. Par exemple, si on conclut des affaires avec des marchés internationaux, quelles sont les mesures qu'on peut prendre pour s'ouvrir à des marchés intérieurs (surtout si les stocks sont périssables)? Lorsqu'on utilise des actifs pour produire des revenus, comment on peut les utiliser autrement pour générer de nouvelles sources de revenus? En plus d'atténuer les pressions sur le chiffre d'affaires, ces mesures pourraient faire en sorte qu'on aura pas autant besoin de réduire les coûts.

- Convertir les coûts fixes en coûts variables lorsque c'est possible. Quand l'incertitude règne, il est normalement judicieux de remplacer les coûts fixes par des coûts variables dans la mesure du possible, afin de maintenir les activités principales tout en augmentant la souplesse en marge de ces activités. Prenant comme exemple les chaînes d'approvisionnement, on peut envisager d'accroître le recours à des pratiques telles que la production contractuelle, la location de parc de véhicules et l'entreposage par des tiers. Ces approches ne produiront probablement pas des résultats immédiats pour la plupart des entreprises, mais pourraient s'avérer importantes pour la gestion du flux de trésorerie à long terme, selon la durée des perturbations provoquées par le COVID-19 sur la demande et les chaînes d'approvisionnement.

- La recherche d'économies : l'entreprise peut déjà geler un certain nombre de dépenses à venir, lorsqu'elles ne sont pas indispensables, ou ne sont plus pertinentes suite à la crise, avec les responsables des différentes unités opérationnelles : repousser des travaux de réagencement des bureaux, opérations promotionnelles désormais caduques... Mais, il faut prendre en considération le cost killing. Les décisions doivent être prises sans nuire aux moyen et long termes, et le contrôle de gestion a ici un rôle important à jouer dans l'identification des économies possibles, et dans l'évaluation de leur impact.

- Sensibiliser les équipes comptables aux besoins d'information pour le pilotage en temps de crise : les informations comptables nécessaires ne sont plus complètement les

mêmes, les délais d'obtention non plus. La qualité du pilotage du cash et des prévisions dépend de la bonne mise à jour des balances fournisseurs et clients. Les besoins d'information, les délais de mise à disposition doivent être explicités et revus avec les équipes comptables qui n'ont pas forcément les mêmes contraintes et les mêmes visions des besoins

La gestion des flux de trésorerie doit faire partie intégrante de l'évaluation des risques et du plan d'action à court terme à l'égard du COVID-19. Même dans le cas des entreprises qui n'ont pas encore subi d'incidences négatives, il est recommandé aux équipes de direction qui sont préoccupées par le COVID-19 d'évaluer activement leurs besoins de trésorerie, d'élaborer des mesures appropriées selon différents scénarios, et discerner les risques qui pourraient toucher leur clientèle et leur réseau de fournisseurs, ou provenir de ces derniers.

## 1.2. LE ROLLING FORECAST

La méthode du rolling forecast vient en réponse aux critiques du processus prévisionnel classique, c'est un outil de pilotage apparu dans les années quatre-vingt-dix, qui permet de flexibiliser le budget par la réalisation des prévisions glissantes en adéquation avec l'évolution des besoins de l'entreprise et l'état d'avancement de ses projets, et cela sur une période budgétaire sans interruption. C'est un outil à jour qui s'adapte en continu aux éventuels changements que peut rencontrer l'entreprise (volatilité des cours, imprévus, etc.). Ses caractéristiques permettent à l'entreprise d'ajuster ses actions et ses allocations de ressources en tenant compte des événements extérieurs ou intérieurs.

Selon THOMAS et LAWRENCE<sup>3</sup> Le rolling forecast est une estimation financière des résultats futurs probables de la situation dans laquelle l'entreprise pense pouvoir se trouver, basée sur des hypothèses actuelles et des prévisions économiques concernant l'environnement et les objectifs de l'organisation.

La notion de rolling forecast (ou prévision glissante) fourni à des fins de pilotage, un prévisionnel chiffré à jour des derniers événements et de l'avancement des réalisations.

Contrairement à la méthode traditionnelle de prévisions qui utilise une fenêtre de prévision fixe, en général l'exercice en cours.

---

<sup>3</sup> Thomas L. Zeller, Lawrence M. Metzger, « Good Bye Traditional Budgeting, Hello Rolling Forecast: Has The Time Come? », American Journal Of Business Education – May/June 2013 Volume 6, Number 3, p: 300.

Le rolling Forecast est une procédure interne simplifiée, avec la remontée de propositions prenant en compte les moyens en place, et soumise à peu d'itérations (une, voire deux itérations maximum). En d'autres termes, le rolling forecast n'est pas l'outil de négociation objectifs/ressources entre les opérationnels et le management. Il s'agit d'une technique de gestion prévisionnelle qui permet d'anticiper et d'améliorer la fiabilité. Les prévisions s'effectuent de manière glissante sur une période donnée (souvent de courte durée). Il permet de piloter l'activité, d'ajuster les objectifs en temps réel et de prendre des mesures correctives rapidement sur les écarts. Il est aujourd'hui considéré comme le moyen le plus performant, le plus rapide et le plus juste de réajuster l'activité avec précision. Cet Outil de budgétisation incontournable dans la gestion par affaire, la prévision glissante est en quelque sorte un pilotage qui s'affine au fur et à mesure. Il permet de réduire le délai entre la révision des objectifs d'une société et la renégociation des mesures mises en place et des moyens alloués à leur réalisation<sup>4</sup>.

La direction financière fait désormais preuve de davantage de proactivité et cherche à piloter l'évolution de la situation, avec la mise en œuvre d'outils dédiés et de processus adhoc qui permettent d'augmenter la fréquence des reportings, de réaliser des simulations, des révisions budgétaires et des prévisions de trésorerie plus fréquentes. Des outils plus robustes parfois dérivés de ceux en production sont mis en œuvre et s'affinent. Les premières révisions complètes du budget sont initiées et il faut désormais combiner le travail quotidien, la gestion des clôtures avec des exercices de Rolling Forecast dans des outils adaptés. La finesse et la complexité des modèles de simulation progressent et permettent d'intégrer davantage de paramètres.

Aujourd'hui la direction financière et le contrôle de gestion commencent à reprendre le contrôle de la situation et à être en capacité d'assurer la production quotidienne tout en prenant en charge les activités de gestion de crise supplémentaires.

---

<sup>4</sup> Ibenrissoul Nafii, Khallaf Zakaria (2020), Le Rolling Forecast comme pratique budgétaire innovante au service de la performance financière de l'entreprise Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit ISSN: 2550-469X Numéro 12 : Spécial JIREF & CCA, p : 791



### 1.3. LA VEILLE STRATEGIQUE

Peu importe sous quel angle la veille est abordée, l'enjeu central « reste toujours la survie de l'entreprise »<sup>5</sup>, Cette survie est menacée par la turbulence des changements et l'incertitude créée<sup>6</sup>.

La prise de décision pour assurer cette survie est au cœur des activités de veille. Comme le souligne Amabile<sup>7</sup> : « ... il apparaît que la plupart des auteurs justifient les activités de veille par "l'incertitude" qui caractérise "l'environnement"».

La veille sert principalement quatre fonctions:

- appuyer la prise de décision stratégique,
- servir d'avertissement (radar) pour les occasions et les menaces,
- évaluer les compétiteurs et les suivre,
- appuyer la planification stratégique et sa mise en œuvre<sup>8</sup>.

A ce titre, La veille stratégique représente un moyen privilégié pour la gestion et la création de nouvelles connaissances<sup>9</sup>. C'est un processus informationnel par lequel une organisation se met à l'écoute de son environnement pour décider et agir dans la poursuite de ses objectifs.

Quatre types de veille peuvent être soulignés, soit la veille technologique, la veille concurrentielle, la veille commerciale et la veille sociétale<sup>10</sup>. La veille stratégique englobe l'ensemble des veilles particulières<sup>11</sup>. Chaque type de veille permet de combler des besoins particuliers. Ces types de veille ne sont pas exhaustifs. D'autres auteurs expriment des types de veille distincts qui peuvent toutefois être inclus dans les quatre catégories énumérées.

Les contrôleurs de gestion sont amenés à intégrer les différentes dimensions de la veille stratégique dans leurs outils de pilotage pour être en mesure d'analyser les différentes évolutions tendanciennes de l'environnement, et par conséquent essayer de maîtriser la situation actuelle.

---

<sup>5</sup> Bourthoumieu, L., Malard, J., Gros, S. et Coudol, D. (1999). *La veille*. Saisie le 16 juin 1999, de <http://www-sv.cict.fr/urfistJveille.html>, p : 2.

<sup>6</sup> Gueguen, G. (1997). Face aux turbulences, l'entreprise doit-elle être réactive? In *Actes de la VI<sup>ème</sup> conférence annuelle de l'Association internationale de management stratégique (AIMS)*, Montréal.

<sup>7</sup> Amabile, S. (1999). De la veille stratégique à une attention réticulée. Le réseau d'attention inter-organisationnel des mutuelles d'assurance automobile. *Systèmes d'information et management*, 4(2), 19-36.p.20.

<sup>8</sup> Attaway, M.C. (1998), A Review of Issues Related to Gathering and Assessing Competitive Intelligence, *American Business Review*, 16(1), 25-35.

<sup>9</sup> Despres, C. et Chauvel, D. (1999), Knowledge management(s). *Journal of Knowledge Management*, 3(2), 110-120.

<sup>10</sup> Martinet, B. et Ribault, J.M. (1989), *La veille technologique, concurrentielle et commerciale. Sources, méthodologie, organisation*. Paris: Éditions d'Organisation.

<sup>11</sup> Pateyron, E. (1998), *La veille stratégique*. Paris: Economica.

## **2. L'ASPECT HUMAIN : LE CONTROLE DE GESTION SOCIAL**

Actuellement, avec l'impact de la crise sanitaire, la fonction RH doit prendre en considération la gestion des risques sociaux afin d'y faire face. Il a fallu, pour de nombreuses entreprises, prendre un ensemble de mesures afin de réduire ses effets néfastes dans la quasi majorité des secteurs qui sont touchés. La fonction RH doit faire face à de nouveaux enjeux comme les évolutions règlementaires, technologiques et la crise de l'emploi.

C'est dans ce cadre qu'on voit l'émergence dans les grandes entreprises d'un domaine de gestion reliant le contrôle de gestion et les ressources humaines, faisant apparaître le métier de contrôleur de gestion sociale.

Dans ce qui va suivre, nous allons tout d'abord présenter cette discipline, puis ses objectifs et enfin son importance pendant la période de crise sanitaire.

### **2.1. CHAMPS CONCEPTUEL**

D'après Martory<sup>12</sup>: « le contrôle de gestion sociale ou contrôle de gestion des ressources humaines est construit pour être un système d'information pour aider au pilotage des ressources humaines tant dans leurs performances que dans leurs coûts. En effet, le contrôle de gestion sociale est un outil de pilotage socio-économique permanent qui réconcilie contraintes financières, modes de prévision, gestion sociale au sein de l'entreprise<sup>13</sup>. Il est à mi-chemin entre la fonction finance et la fonction des ressources humaines<sup>14</sup>. En effet, son objectif est de minimiser les coûts financiers afférents aux ressources humaines.

On constate aussi que le Contrôle de Gestion Sociale est née du besoin d'une meilleure communication et dialogue social. Les Directions Générales attendent plus de clarté sur les activités et les coûts des RH, sur l'emploi et les métiers. Dans ce cadre, le contrôle de gestion sociale est une activité de veille sociale qui aide au pilotage social de l'organisation ayant pour objectif de contribuer à la performance de la gestion des ressources humaines et la maîtrise de ses coûts.

### **2.2. LES OBJECTIFS DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE**

Le contrôle de gestion sociale se présente donc comme un processus permanent organisé, qui repose sur l'accompagnement actif de la DRH à l'atteinte des objectifs qu'elle s'est fixée dans

---

<sup>12</sup> Martory B. (2015), «Contrôle de gestion sociale Salaires, masse salariale, effectifs, compétences, performances » 8e édition, édition Vuibert, p : 6.

<sup>13</sup> Peretti J.M & Piètrement G. (2013). Gestion de l'information sociale, édition Vuibert, p:138.

<sup>14</sup> Collin, E., (2019). Le contrôle de gestion sociale : effectifs et masse salariale, frais de personnel, couts de la fonction Rh, 3ème édition.

le cadre de la stratégie de développement de l'entreprise. A ce titre, il doit permettre l'identification des facteurs clés de succès du potentiel humain de l'entreprise.

L'émergence de ce domaine est liée à la reconnaissance de plusieurs besoins :

- une volonté stratégique, liée aux contraintes financières, de mieux gérer la masse salariale, pour en réduire les coûts tout en améliorant la performance, de mieux allouer les budgets de personnel ;
- un objectif de performance, donc en particulier d'efficacité organisationnelle, qui conduit à mobiliser les acteurs, leurs compétences par une meilleure gestion sociale des effectifs, des carrières et des formations.

« Pour évaluer les réalisations de stratégies proactives ciblées sur un double environnement interne et externe, des critères de performance globale permettent d'associer la performance économique, élargie à ses composantes technique et commerciale, à la performance humaine et sociale »<sup>15</sup>. En effet, La performance se mesure avec des critères qualitatifs ou quantitatifs de résultat. Pour évaluer la performance d'une entreprise, il est nécessaire d'effectuer des mesures à tous les niveaux : financier, économique, social, organisationnel et sociétal.

Par ailleurs, « Le contrôle de gestion sociale consiste donc à :

- concevoir, mettre en place et animer un système d'information ;
- conduire les analyses économiques ou socio-économiques qu'impose un pilotage rationnel ;
- A traduire en objectifs, en prévisions, en décisions les propositions issues des analyses sociales ou socio-économiques.

Au final le contrôle de gestion sociale doit permettre de présenter des informations quantitatives détaillées et pertinentes au regard de la stratégie de l'entreprise sur les éléments dont la mobilisation est source de sa réussite : ses ressources humaines»<sup>16</sup>.

Le contrôle de gestion sociale comprend notamment les deux dimensions essentielles : le reporting social et le pilotage social.

Le reporting social permet de rendre compte à la hiérarchie des données sociales, des actions et résultats concernant les salariés. Le reporting est au contrôle de gestion ce que le bilan est au financier : une photographie d'une situation à un instant T. Son objectif est de permettre au manager de montrer l'évolution d'un maximum d'indicateurs pour être éclairé de la situation

---

<sup>15</sup> Henri Savall, Veronique Zardet « évolution des outils de contrôle et des critères de performance, face aux défis de changement stratégique des entreprises », 22eme congrès de l'AFC, May 2001, France, p :7.

<sup>16</sup> Martory B., op.cit, p. 7.

de l'entreprise. Un reporting ne doit pas donner de préjugés, il s'agit de la production de chiffres et d'indicateurs bruts. Les indicateurs sociaux figurent alors parmi un ensemble d'indicateurs et d'informations, généralement à vocation financière et commerciale. Au-delà du reporting interne, le reporting peut être externe et consiste alors à rendre compte aux parties prenantes de l'entreprise (investisseurs, représentants du personnel, analystes financiers...) des données sociales de l'entreprise.

Par ailleurs, le pilotage social permet le suivi des données opérationnelles et stratégiques de gestion des ressources humaines et qui sont nécessaires à la prise de décision. « Piloter le social, c'est assumer une vision volontariste dans laquelle la fonction sociale n'est pas une activité administrative d'assistance mais est une fonction à part entière, au service des stratégies de l'entreprise ou de l'organisation qui la met en œuvre »<sup>17</sup>. Ce pilotage s'exerce au moyen de tableaux de bord, documents synthétiques, composés d'une série d'indicateurs volontairement peu nombreux, mais pertinents vis-à-vis du niveau de responsabilité et du contexte décisionnel de l'utilisateur.

Il s'agit donc d'associer un niveau stratégique de pilotage et un niveau opérationnel de contrôle, tant financier que social et organisationnel pour optimiser les ressources humaines d'une entreprise.

### **2.3. LE PILOTAGE DE LA MASSE SALARIALE**

Un autre défi pour le contrôle de gestion en cette période de crise sanitaire, notamment pour le contrôle de gestion social, sera le pilotage de la masse salariale.

La crise du Covid-19 et ses conséquences exigent la nécessité de gérer la masse salariale qui représente 30 à 70% des coûts d'une entreprise. Elle impose un suivi particulier d'éléments spécifiques qui conjuguent leurs effets sur la masse salariale de manière exceptionnelle :

- un chômage partiel,
- développement du télétravail,
- gestion des absences liées au risque sanitaire,
- aides de l'Etat en matière sociale ;
- les gels d'embauche ;
- offre des congés sans solde volontaires ou non ;
- licenciement ;

---

<sup>17</sup> Bernard Martory et Daniel Crozet (2013), « Gestion des ressources humaines Pilotage social et performances », 8ème édition Dunod.

- les restrictions de dépenses discrétionnaires comme les frais de représentation et la formation ;
- Diminution de salaires.

Ces facteurs ont un impact fort, immédiat ou différé, sur la trésorerie de l'entreprise dont la gestion est elle-même stratégique et vitale. La période qui vient, pleine d'incertitudes et d'opportunités, impose une optimisation des business models, dont l'un des vecteurs est la réduction des coûts pour restaurer ou maintenir la rentabilité de l'entreprise. C'est dire si la gestion de la masse salariale, qui concourt à l'équilibre financier de l'entreprise, est déterminante.

### 3. L'ASPECT TECHNOLOGIQUE

Dans les circonstances actuelles, les besoins du contrôle de gestion dépassent la logique classique et contraignante, compte tenu de son sous-jacent normalisé par des procédures et des règles comptables constituant le socle de ses données input. Toutefois, le monde des affaires de nos jours nécessite de la rapidité, la vivacité et la créativité pour garantir la pérennité de l'entreprise en cette période de crise sanitaire.

Dans ce sens, les entreprises sont amenées à revoir la méthodologie d'analyse de leurs coûts de production pour être beaucoup plus compétitives et assurer leur survie dans un environnement turbulent qui connaît de multiples mutations. Nous parlons donc d'une nouvelle conception qui s'oriente vers le juste à temps en termes d'analyse d'information, un usage des ressources technologiques et l'intégration des paramètres directs et indirects entrant dans la production, plutôt qu'une valorisation fondée sur l'allocation de frais généraux liés à un niveau d'activité.

#### 3.1. LE CONTROLE DE GESTION A L'ERE DU DIGITAL

L'usage de la technologie dans les services financiers a connu un développement remarquable avec l'émergence des nouveaux outils d'analyse et d'amélioration des activités grâce à la technologie. Cette tendance porte actuellement l'appellation de la Fintech<sup>18</sup> ; une nouvelle industrie qui déploie la technologie pour l'amélioration des activités financières. Il s'agit d'une exploitation intelligente d'une masse de données pour permettre une prise de décision rapide et plus pertinente, c'est une fonction qui sera étroitement liée à celle du contrôleur de gestion

---

<sup>18</sup> Badr Boutgayout, M'Barka El Ghazali (2020), « Contrôle de gestion 3.0 : Nouveaux outils et prise de décision à l'ère de la transformation digitale », revue internationale d'économie numérique, volume 2, n°1, janvier 2020, p: 74.

perçu actuellement comme le garant de la qualité de l'information véhiculée au sein de l'organisation.

L'idée est de faire une analyse approfondie sur le rôle de la technologie dans la modernisation des pratiques du contrôle de gestion, proposant dans ce sens des outils révolutionnaires permettant une économie de temps, une meilleure gestion et une agilité en termes de la prise de décision.

Cette appellation est apparue en octobre 1997, dans la littérature, ces termes signifient méga données, grosses données ou encore des données massives, Ils désignent un ensemble très volumineux de données qu'aucun outil classique de gestion de base de données ou de gestion de l'information ne peut vraiment travailler. Il s'agit d'un concept permettant de stocker un nombre indicible d'informations sur une base numérique.

Le BIG DATA représente alors une opportunité pour la modernisation des services financiers particulièrement la fonction contrôle de gestion, grâce à l'arsenal des solutions proposées, la multitude des fonctions et la puissance de sa capacité.

Ainsi, à ce jour les entreprises se basent essentiellement sur des ERP dans le but d'automatiser les processus et optimiser la gestion. Toutefois, ces solutions proposent une analyse figée dans le temps (en se basant sur un arrêté) et concentrée uniquement sur les données internes de l'entreprise avec des capacités de stockage et d'analyse limitées, dans la finalité de pouvoir effectuer des reporting et l'analyse des indicateurs de performance. En d'autres termes, le BIG DATA est une base plus diversifiée incluant des données internes et externes à l'entreprise, il propose une vision large et plus représentative de la réalité à juste temps ; les outils sophistiqués d'analyse de données en temps réel de l'entreprise lui permettent de suivre son activité d'une manière efficace et efficiente. S'ajoute à ce point la possibilité de faire des analyses et simulations sur les périodes à venir en s'appuyant sur des outils d'analyse prédictive; épargnant ainsi un temps consistant et un effort considérable déployé lors de l'élaboration des budgets.

Le BIG DATA propose alors des solutions plus adaptées au contexte actuel caractérisé par sa volatilité et ses mutations continues, ce qui permettra d'ajouter un apport significatif à la fonction du contrôle de gestion par le biais des éléments ci-après<sup>19</sup> :

- Analyse en temps en réel (efficacité / efficience)
- Simulations prédictives (économie du temps consacré à l'élaboration des budgets)

---

<sup>19</sup>Badr Boutgayout, M'Barka El Ghazali (2020), op.cit , p : 74.

- Richesse des sources d'informations (internes / externes).
- Capacité de stockage
- Rapidité de traitement
- Aide à la prise de décision grâce aux outils axés sur la Business intelligence

### **3.2. L'IMPORTANCE DE LA DIGITALISATION PENDANT LA PERIODE DU COVID**

La particularité que la crise de Covid-19 présente, c'est qu'il n'existe pas de contexte équivalent auquel les contrôleurs de gestion peuvent se référer pour agir face aux énormes conséquences, faisant observer que le besoin d'information se renforce et les délais de mise à disposition doivent être sensiblement réduits, pour permettre de dissiper au maximum les incertitudes grâce à une bonne compréhension de l'environnement.

Pendant cette période, les entreprises ont vite détecté le besoin de suivre de très près les activités. L'intérêt n'étant plus de collecter et analyser les données passées mais bien d'obtenir une information riche sur l'activité en temps réel afin de prendre des décisions éclairées. C'est dans ce contexte que le rôle du contrôle de gestion doit évoluer vers une mission de conseil au top management au-delà du simple traitement de données. Le contrôleur de gestion doit devenir un performance manager dans le sens où il doit faire le lien entre la prévision, la mesure et l'action corrective et où il doit utiliser les données produites (comptabilité, RH, opérations, ...) pour adapter directement et rapidement le pilotage des opérations. Sa vraie valeur ajoutée est de donner du sens aux données extraites des SI. Par son lien direct avec les opérationnels, il a un accès privilégié aux informations business et est capable d'expliquer en détail la performance de l'activité et les écarts prévisionnels.

Le contrôleur de gestion doit donc être en mesure de fournir à la direction des informations détaillées, pertinentes et surtout rapides sur la situation de l'entreprise et l'environnement dans lequel elle opère, notant que cela implique une sensibilisation des différents acteurs de l'organisation, qui n'ont probablement pas la même vision des différentes contraintes et des besoins de l'entreprise.

A cet égard, la remontée d'information serait sans doute plus facile pour les contrôleurs de gestion qui opèrent dans des sociétés ayant réussi la digitalisation de leur systèmes d'information, dans le sens où ces derniers permettent une circulation beaucoup plus fluide de l'information.

Les autres entreprises, moins avancées dans la transformation digitale, travaillent sur une échelle de temps plus longue vu le grand nombre de processus manuels et le temps qu'il faut

pour les réaliser et les faire circuler, notant que cette crise a permis aux contrôleurs de gestion de se rendre compte de la grande importance de la digitalisation des systèmes de remontée d'informations.

Toutefois, et à l'instar de l'avènement des outils prédictifs qui peuvent fournir au manager directement et automatiquement toutes les informations et analyses dont il a besoin comme les pratiques de l'intelligence artificielle, le rôle du contrôleur de gestion qui se base essentiellement sur l'analyse des coûts, le processus budgétaire, la conception des tableaux de bord et le reporting sont condamnés par la disparition en faveur d'un nouveau rôle ou impérativement à changer vers un rôle de vrai manager de performance et conseiller (Business Partner). La principale mission de ce Business Partner sera concertée sur la fiabilisation de la qualité des données alimentant les outils d'analyse et en même temps l'alerte sur le risque de décisions hâtives, sans délai de réflexion.

Cette nouvelle réalité impose au contrôleur de gestion l'acquisition de nouvelles compétences, en particulier en analyse de données, l'apprentissage automatique, et le cloud computing, un nouveau champ d'études fondé sur les nouvelles technologies et l'intelligence artificielle. Dans ce sens, nous serons en présence d'un nouveau rôle de contrôleur de gestion, dont l'objectif demeure le même qui est la garantie de la performance de l'entreprise et sa pérennité. Cependant, ce rôle sera corrélé à la technologie dans le sens où le contrôleur de gestion deviendra le technicien expert et conseiller en technologie d'information, en assurant en amont le bon choix de la technologie et le logiciel le plus adapté à l'activité de l'entreprise à implémenter tout en contrôlant les données qui passent par ce système pour contrôler sa véracité et sa qualité. Cette mission se présente sous une nouvelle science "know your data" ou bien connaître ses données; pour aboutir finalement à des analyses pertinentes et précises basées sur une variété de sources d'information.

Ceci dit, la situation exceptionnelle a permis d'identifier clairement les zones de faiblesse à améliorer au sein de la direction financière et particulièrement le contrôle de gestion. Elles résident essentiellement dans les problématiques d'accès, de performance et de flexibilité des applications. Cet épisode va inciter le contrôleur de gestion à accélérer la digitalisation et l'intégration complète des processus sur l'ensemble de la chaîne de valeur de la donnée. Il devra se doter de solutions mieux intégrées et plus largement hébergées dans le cloud afin de diminuer les problèmes liés à la dépendance à des infrastructures et à des solutions informatiques non adaptées au télétravail ou à des situations qui nécessitent des adaptations rapides des modèles de données. Le Cloud, déjà pressenti comme une évolution logique,



naturelle et inévitable apparaît dès lors indéniablement comme un vecteur de transformation permettant de répondre aux situations de crise

## Conclusion

Nombreuses sont les entreprises qui vont modifier leur modèle économique suite à la crise, pour sécuriser leurs approvisionnements, diversifier leur offre, recentrer leurs cibles, repenser leurs circuits de commercialisation. Le contrôle de gestion accompagne la direction dans la scénarisation économique de ces développements, mais doit aussi saisir cette opportunité d'impulser à cette occasion de nouvelles façons d'évaluer l'impact, en mettant en place des indicateurs de type valeur partagée ; de proposer des indicateurs de création de valeur sociétale et environnementale, qui sont et seront de plus en plus intégrés dans les systèmes de pilotage de la performance.

Les rôles de business partner et d'expert du pilotage des contrôleurs de gestion sont plus que jamais nécessaires en ces temps de crise pour les entreprises. Les directions ont tout intérêt à s'appuyer sur leur connaissance du fonctionnement de l'entreprise, des systèmes d'information de gestion, des méthodes et outils de prévision et de scénarisation économique pour prendre le virage de la crise et mettre en place un pilotage de la performance adapté, avec des outils adaptés, un recentrage sur le cash, tout en continuant à jouer le rôle de vigie sur les décisions, afin de préserver l'entreprise de choix court-termistes ou peu responsables.

## BIBLIOGRAPHIE

Amabile, S. (1999). De la veille stratégique à une attention réticulée. Le réseau d'attention inter-organisationnel des mutuelles d'assurance automobile. *Systèmes d'information et management*, 4(2), 19-36.

Attaway, M.C. (1998). A Review of Issues Related to Gathering and Assessing Competitive Intelligence. *American Business Review*, 16(1), 25-35.

Badr Boutgayout, M'Barka El Ghazali (2020), « Contrôle de gestion 3.0 : Nouveaux outils et prise de décision à l'ère de la transformation digitale », revue internationale d'économie numérique, volume 2, n°1, janvier.

Bernard Martory et Daniel Crozet (2013), « Gestion des ressources humaines Pilotage social et performances », 8ème édition Dunod.

Bourthoumieu, L., Malard, J., Gros, S. et Coudol, D. (1999). *La veille*. Saisie le 16 juin 1999, de <http://www-sv.cict.fr/urfistJveille.html>.

Collin, E., (2019). Le contrôle de gestion sociale : effectifs et masse salariale, frais de personnel, couts de la fonction Rh, 3ème édition.

Despres, C. et Chauvel, D. (1999). Knowledge management(s). *Journal of Knowledge Management*, 3(2), 110-120.

FABRE P.et Al. (2007), « Management et contrôle de gestion » DSCG3, DUNOD, Paris.

Gueguen, G. (1997). Face aux turbulences, l'entreprise doit-elle être réactive? *In Actes de la VIème conférence annuelle de l'Association internationale de management stratégique (AIMS)*, Montréal.

Henri Savall, Veronique Zardet « évolution des outils de contrôle et des critères de performance, face aux défis de changement stratégique des entreprises », 22eme congrès de l'AFC, May 2001, France.

IBENRISSOUL Nafii, KHALLAF Zakaria (2020), Le Rolling Forecast comme pratique budgétaire innovante au service de la performance financière de l'entreprise, *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit* ISSN: 2550-469X Numéro 12 : Spécial JIREF & CCA.

Jim Kilpatrick, Jason Dess, Lee Barter (2020), COVID-19 : gestion des flux de trésorerie en période de crise, rapport Deloitte sur le site : [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/finance/CashFlow\\_POV\\_FR\\_FINAL\\_AODA.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/finance/CashFlow_POV_FR_FINAL_AODA.pdf)

Martinet, B. et Ribault, J.M. (1989). La veille technologique, concurrentielle et commerciale. Sources, méthodologie, organisation. Paris: Éditions d'Organisation.

Martory B. (2015), «Contrôle de gestion sociale Salaires, masse salariale, effectifs, compétences, performances » 8e édition, édition Vuibert.

Pateyron, E. (1998), La veille stratégique. Paris: Economica.

Peretti J.M & Piètrement G. (2013). Gestion de l'information sociale, édition Vuibert.

Thomas L. Zeller, Lawrence M. Metzger, « Good Bye Traditional Budgeting, Hello Rolling Forecast: Has The Time Come? », *American Journal Of Business Education* – May/June 2013 Volume 6, Number 3, pp 299-310.