

Contrôle de gestion

I- Généralités sur le contrôle de gestion :

Vers les années 1920, la fonction « Contrôle de gestion » est apparue au sein de quelques grandes entreprises industrielles américaines. En Europe, le contrôle de gestion s'est développé vers le début des années 70.

La principale mission du contrôle de gestion était la maîtrise des coûts à travers la comptabilité de gestion (Comptabilité analytique). De nos jours, les contrôleurs de gestion se sont vus assignés des **Missions de conseil et de pilotage de l'organisation (Pilotage de la performance)**.

La notion de contrôle de gestion est difficile à cerner car son champ d'analyse s'enrichit au fur et à mesure que la fonction évolue

1- Quelques définitions du contrôle de gestion :

- « Le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation » (Anthony, 1965)
- « Ensemble des actions, attitudes, outils et procédures qui permettent à l'entreprise de se doter d'objectifs à long, moyen et court terme et de s'assurer continuellement de leur réalisation » (Garmilis, Arnaud & Vignon, 1988)
- « Un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation » (Burlaud et Simon, 1997)

2- Définition de la notion de contrôle :

- Contrôler une situation : être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu ;
- La notion de « contrôle » renvoie vers le sens de « maîtrise » et non pas de « surveillance » ;

- Les dirigeants doivent avoir une maîtrise de la gestion de l'entreprise de la même manière qu'un conducteur doit avoir sur son véhicule ;
- L'objectif du contrôle : Mesurer les résultats d'une (des) action (s) et à comparer les résultats obtenus avec les objectifs fixés à priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence ;

Pour une entreprise, que « contrôler » signifie le fait de s'assurer du respect des normes (règles). L'activité de contrôle contribue donc au « processus de gestion » de l'entreprise :

Schéma du processus de gestion



Le contrôle de gestion est positionné entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel : il permet de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes ;

Long terme : Stratégie, Planification	➔ Contrôle stratégique
Moyen terme : Tactique	➔ Contrôle de gestion
Court terme : Gestion quotidienne	➔ Contrôle opérationnel, Contrôle d'exécution

3- Le contrôle de gestion et les autres formes de contrôles des organisations : Quelle différence ?

a. Le contrôle interne :

- Selon l'ordre des experts comptables :

Le contrôle interne est L'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but :

- D'une part, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information ;
- D'autre part, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration de ses performances ;

Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci.

- **Selon le référentiel COSO :**

Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par les dirigeants à tous les niveaux de l'entreprise et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des trois objectifs suivants :

- La réalisation et l'optimisation des opérations ;
- La fiabilité des informations financières ;
- La conformité aux lois et règlements (Régularité)

b. L'audit interne :

L'audit interne est « une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre :

- Un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants ;
- De mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financier existants ;
- De mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise ;

Récapitulatif

Le contrôle de gestion	L'audit interne
Raisonne en termes de résultats (Réalisations des objectifs → Oui/Non)	Raisonne en terme de processus = La manière de procéder (Un ensemble d'activités utilisant des éléments d'entrée pour produire un résultat escompté. Exemple : Processus de Production)
Utilise les informations (Financières et/ou non) financières produites par les opérationnels	Recherche des faits pour informer (Rendre compte) la hiérarchie des constats relevés
Part du général pour s'attaquer au particulier : Des indicateurs généraux et des résultats globaux pour repérer les écarts	Part des faits, c'est-à-dire les problèmes rencontrés en pratique pour dégager les causes et les conséquences ; L'objectif étant de faire un diagnostic des faiblesses du dispositif de CI
Sa fonction, d'une part, établir un reporting mensuel ainsi que son analyse, et d'autre part, repérer les dysfonctionnements en continu et réagir par des actions correctives	Sa fonction est d'identifier les dysfonctionnements, de donner des recommandations d'amélioration , de suivre leur mise en place et d'examiner les actions entreprises
Planifie (Prévoir) et suit les opérations et leurs résultats. Pour ce faire, il conçoit et met en place le système d'information	Contrôle l'application des règles et des directives, la fiabilité des informations et l'adéquation des méthodes → Audit de régularité, Audit de conformité
Il fonctionne en permanence	C'est des missions ponctuelles (Selon un programme annuel), mais détaillées

Les missions d'audit interne et du contrôle de gestion se complètent :

- Le contrôle de gestion peut demander à l'audit interne de lui fournir une vue détaillée concernant un (des) problème (s) rencontrés ;
- L'audit interne peut s'appuyer sur les connaissances du contrôle de gestion pour élaborer son rapport ;

4- Finalité du contrôle de gestion :

La finalité du contrôle de gestion est de s'assurer de l'atteinte des objectifs ➔ Notion de performance. Pour ce faire :

- Il participe à la définition des objectifs à atteindre ➔ Processus de planification
- Il participe à la mise en place des systèmes de mesure des performances ➔ Processus de contrôle
- Il met en œuvre un processus de réaction ➔ Analyse des écarts et actions correctives ;

5- La notion de performance :

Il est difficile de définir la notion de performance mais il existe toutefois un consensus concernant sa définition. Une entreprise est performante lorsqu'elle est « efficace » et « efficiente » :

- Efficacité ➔ L'atteinte des objectifs poursuivis
- Efficiency ➔ Les moyens employés (ressources mobilisées) pour atteindre les résultats ne sont pas disproportionnés

Dans les grandes entreprises, le contrôle de gestion « Assure la coordination de l'ensemble des actions en orientant le personnel d'encadrement (Responsables) et d'exécution (Employés) dans le sens souhaité par les dirigeants ». Pour ce faire :

- L'organisation est découpée en centres de responsabilité
- Chaque centre de responsabilité jouit d'une autonomie plus ou moins large en contrepartie d'objectifs à atteindre

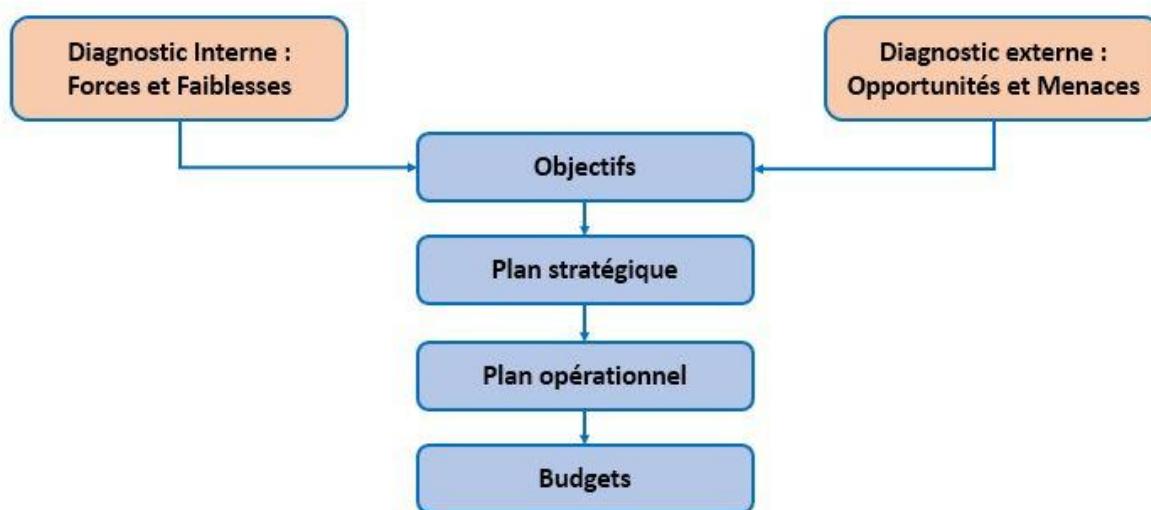
- Le contrôle de gestion évalue la performance des centres de responsabilité

6- Le processus de planification :

Consiste à établir un diagnostic (interne et externe), en premier lieu, afin de recenser les opportunités et menaces de l'environnement en plus des points forces et des faiblesses de l'organisation.

A la suite de ce diagnostic, l'entreprise définit ses objectifs à long terme (Plan stratégique), ces derniers déclinés à leur tour en objectifs à moyen et court termes (Plan opérationnel). En fonction des objectifs poursuivis, les responsabilités sont déterminées et les budgets sont établis.

Schéma du processus de planification



Ce qu'il faut retenir

Le contrôle de gestion doit remplir trois rôles :

- La maîtrise des coûts (Grâce à la comptabilité de gestion comme outil pour le calcul des coûts)
- Le pilotage de la performance (Performance = Efficacité + Efficience) à travers deux fonctions : Aider à piloter l'efficacité et l'efficience
- Le pilotage du changement pour s'adapter à l'environnement

- Aider à la réactivité stratégique par la mesure permanente du couple valeur/ coût ;
- Aider dans l'amélioration opérationnelle ;
- Aider au changement organisationnel par une régulation des comportements.

II- Les attributions du contrôleur de gestion :

Selon l'Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion :

1. Concevoir le système d'information :

- ✓ Intervention dans l'élaboration du système comptable
- ✓ Etablissement des TDB des responsables
- ✓ Mise en place d'indicateurs qualitatifs (Exemple : Turn-over des ressources humaines, satisfaction clients etc...)
- ✓ Mener une réflexion sur les méthodes de calcul employés (Pour calculer les indicateurs de suivi des performances)

2. Contribuer à la conception de la structure :

- ✓ Découpage de l'entreprise en centres d'analyse
- ✓ Choix du mode de fonctionnement des centres (Par exemple : Centralisé/décentralisé)
- ✓ Organisation de l'articulation projet/centre

3. Faire fonctionner le système d'information :

- ✓ Information et formation des utilisateurs du système
- ✓ Animation de la procédure budgétaire
- ✓ Rapprochement des prévisions budgétaires aux réalisations
- ✓ Coordination des plans à long terme

4. Participer à la réalisation d'études économiques :

- ✓ Définition d'une politique de prix
- ✓ Calcul de la rentabilité des investissements
- ✓ Comparaisons interentreprises

Ce qu'il faut retenir des attributions du contrôleur de gestion

Deux types d'attributions :

A. Les attributions classiques : Maîtrise des coûts et pilotage de la performance

1. Participe à l'élaboration de la stratégie et de la politique générale de l'entreprise exprimées dans les plans à long et moyen terme.
2. Traduit avec la participation des intéressées, les objectifs généraux en objectifs particuliers, plans d'action et programmes.
3. Aide les différents responsables dans l'élaboration de leurs budgets.
4. Coordonne l'ensemble des programmes et budgets :
 - *Centralise les budgets partiels et en fait la synthèse pour la direction générale*
 - *Assure la comparaison des réalisations avec les prévisions : Calcul des écarts*
 - *Aide les responsables à trouver les causes des écarts et suggère les décisions à prendre pour y remédier*
 - *Réalise et met à jour les tableaux de bord des responsables*
 - *Responsable de l'information financière interne de l'entreprise. Il doit veiller à la qualité des informations fournies et à leur délai d'obtention*
 - *Homme des études économiques*
 - *Assure, dans certains cas, des responsabilités hiérarchiques et peut superviser différents services (Trésorerie, comptabilité analytique, comptabilité générale, facturation, paie, gestion du personnel etc...)*

B. Les attributions modernes : Accompagnateur de changement

1. Animer des sessions de formation en interne au profit du personnel afin de :

- *Développer la culture de gestion au sein de l'entreprise*
- *Initier le dialogue avec les opérationnels à travers des réunions, des entretiens, du coaching pour s'assurer en permanence (grâce au dialogue de gestion) que chaque responsable a une vision claire concernant :*
 - *Sa mission et le niveau de performance attendu ➔ Quoi ? Combien ?*
 - *Les raisons du niveau de performance atteint, le fait génératrice, l'origine des écarts constatés ➔ Pourquoi ?*
 - *Les actions à mettre en place pour que les objectifs puissent être atteints ➔ Comment ?*
- 2. Contribuer à donner une image positive de sa fonction : Une perception négative du contrôle de gestion ➔ Un Homme de sanction
- 3. Le conseil et aide dans la prise de décision

III- Rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion :

Le positionnement de la fonction contrôle de gestion diffère selon la taille de l'entreprise :

➤ **Dans les PME :**

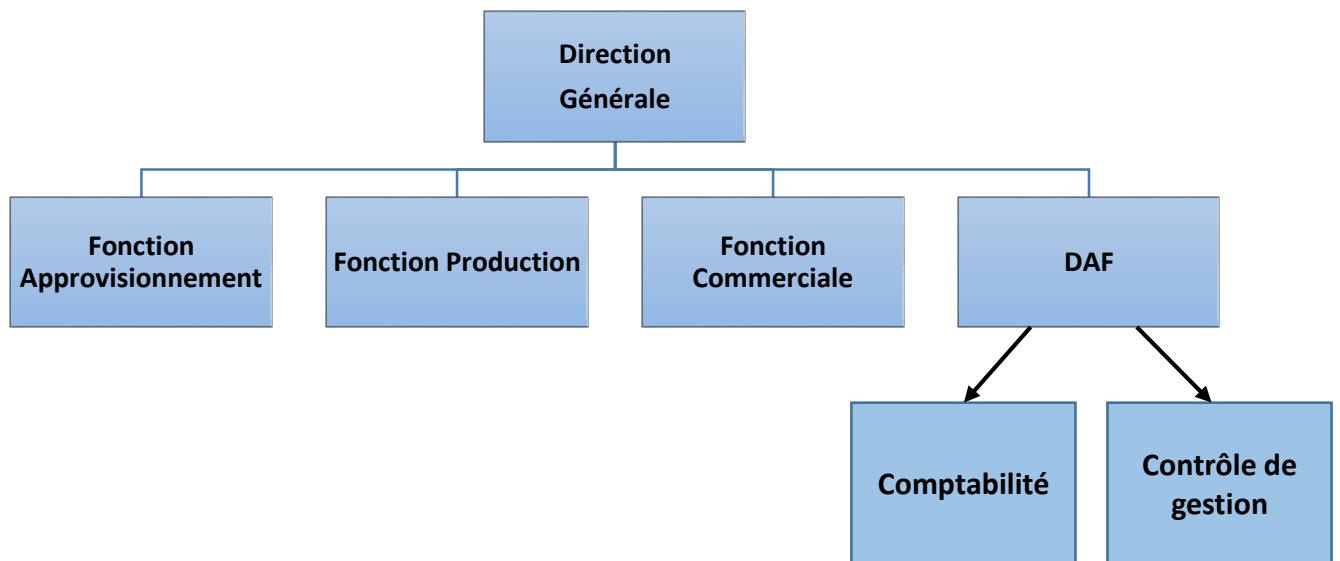
- ✓ Une structure relativement simple : Les tâches et les missions ne sont pas toujours clairement définies (La polyvalence) et les frontières entre les services ne sont pas forcément limitées (Absence d'une décomposition fonctionnelle)
- ✓ Le dirigeant joue un rôle important (Sa personnalité, sa qualité de propriétaire dirigeant etc...)
- ✓ Un système d'information simple, utilisant beaucoup plus la communication directe et informelle (Grâce à la proximité tant sur le plan interne qu'externe)
- ✓ Des systèmes de décision moins formalisés (L'intuition)

➔ **Résultat :** Le contrôle de gestion au sein des PME est souvent confondu avec le responsable administratif et financier.

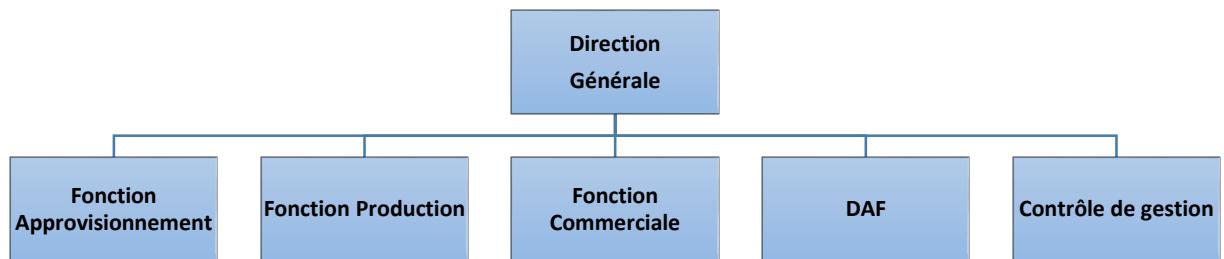
➤ **Dans les grandes entreprises :** On distingue entre :

- ✓ Une position fonctionnelle
- ✓ Une position de conseil
- ✓ Une position décentralisée

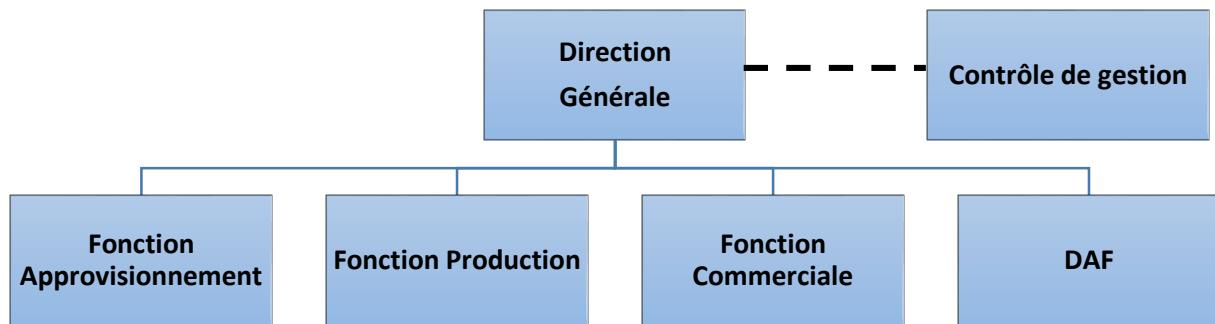
Position fonctionnelle 1 :



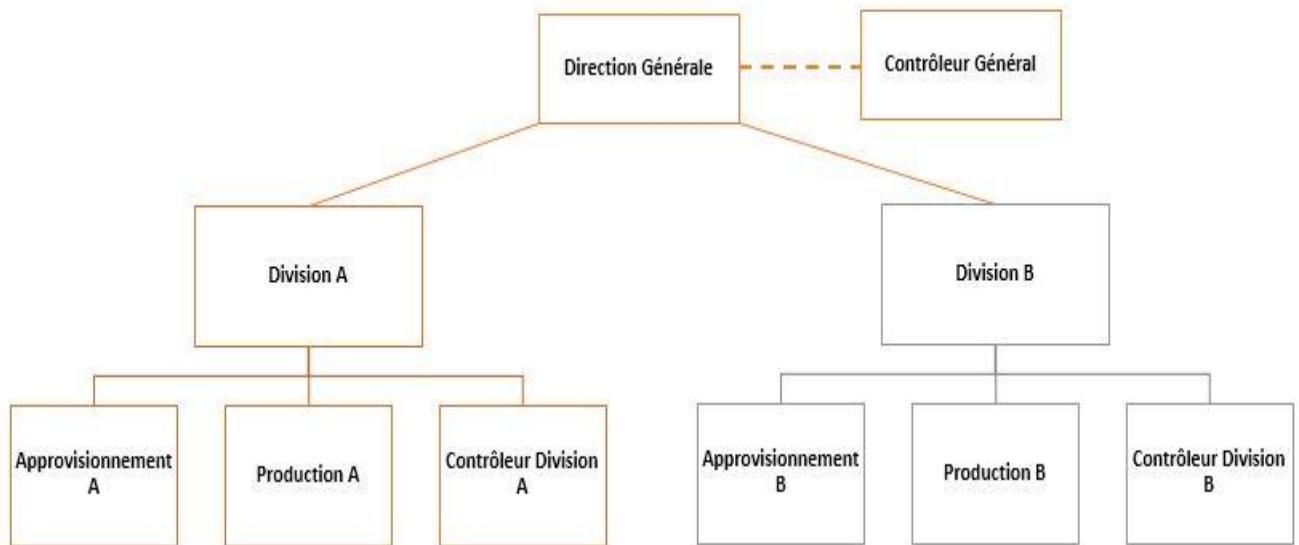
Position fonctionnelle 2 :



Position de conseil :



Position décentralisée :



IV- Profil et qualités du contrôleur de gestion :

- Profil d'un contrôleur de gestion :

- Rigoureux, méthodique, organisé
- Fiable, clair
- Maîtrise des délais : L'information sert à prendre une décision. Elle n'a pas de valeur si elle arrive trop tard
- Maîtrise du calcul des coûts → Comptabilité de gestion
- Esprit de synthèse et de sélection des informations

- Qualités d'un contrôleur de gestion :

- Honnête et intellectuel
- Objectif et indépendant
- Professionnel et compétent, Diplomatie et charisme
- Regard critique et écoute active
- Créatif, Gestionnaire de conflits
- Mobilité et flexibilité

Chapitre II : La gestion prévisionnelle

I- Définition et objectifs :

La gestion prévisionnelle consiste à établir des prévisions et à comparer périodiquement les réalisations avec les données prévisionnelles afin de mettre en place des actions correctives. Elle comporte une définition des objectifs à atteindre et des moyens à mettre en œuvre ;

La gestion prévisionnelle se décline :

- A long terme (5ans et plus) : Un plan stratégique
- A moyen terme (2 à 4 ans) : Un plan opérationnel
- **A court terme (1 an) : Des budgets**
- A très court terme (< 1 an) : Des tableaux de bord

La gestion prévisionnelle permet de :

- Traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction ;
- Coordonner les différentes actions de l'entreprise ;
- Prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (Capacité de production, dépenses diverses, trésorerie) ;
- Faire des choix entre plusieurs hypothèses ;

- Gérer de manière décentralisée en rendant possible la délégation des pouvoirs : chaque responsable de centre se voit allouer des ressources et des objectifs à respecter tout en étant libre des moyens employés ;

II- La budgétisation :

1- Définition d'un budget :

Un budget est une affectation prévisionnelle quantifiée, aux différents centres de responsabilité, d'objectifs et/ou de moyens pour une période déterminée limitée au court terme (**une année**) ;

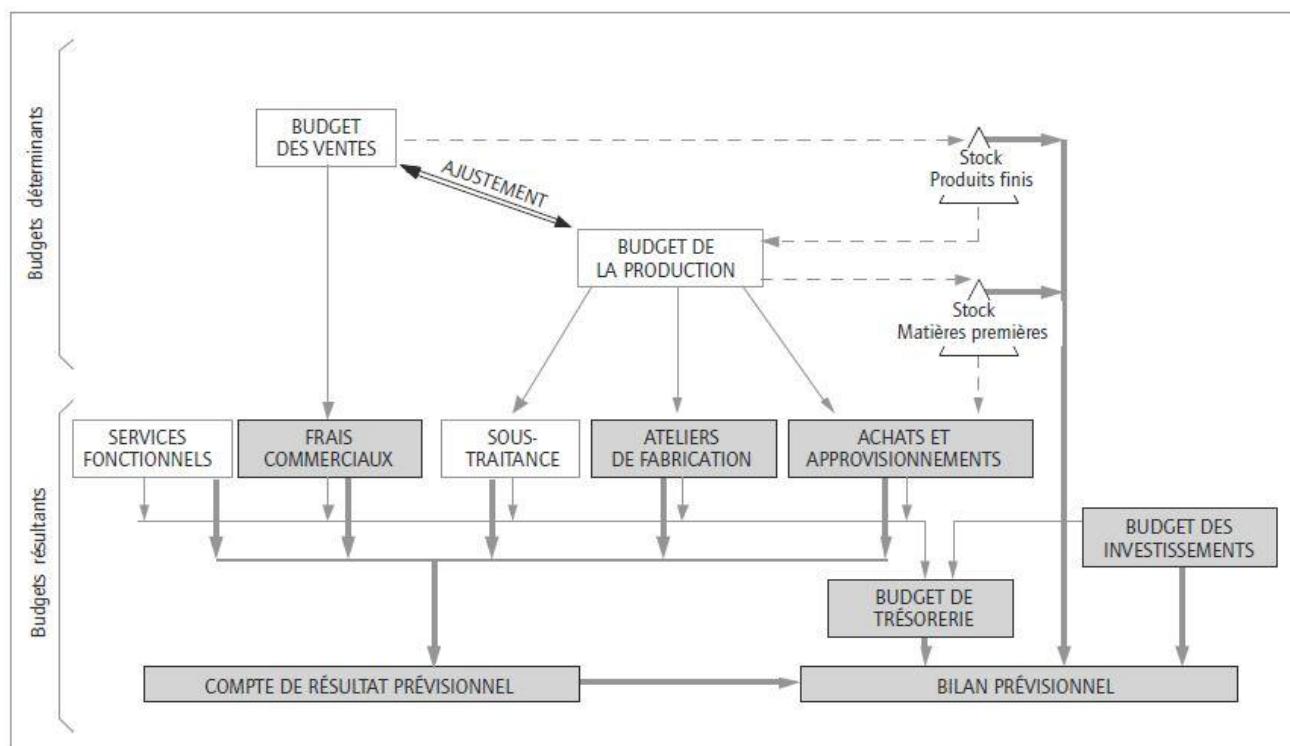
L'exercice budgétaire doit permettre, pour l'année de référence, de décliner **les objectifs stratégiques** globaux de l'entreprise en **objectifs opérationnels** ;

Les budgets sont à la fois des instruments de **prévision** et de **coordination** entre les unités décentralisées et des aides à la **délégation** des décisions et à la **motivation** des décideurs ;

L'élaboration des budgets s'effectue en collaboration entre la direction, le contrôleur de gestion et les chefs de service (Les responsables d'unités fonctionnelles) ;

Les budgets correspondent aux principales fonctions de l'entreprise (ventes, approvisionnements, production, etc...) et sont liés les uns aux autres ;

2- Articulation des budgets :



3- Le budget des ventes :

La gestion budgétaire des ventes Consiste à évaluer les ventes futures tant en quantité qu'en valeur : Il est le pivot de la gestion budgétaire ➔ Budget déterminant

Les étapes de la gestion budgétaire des ventes :

- ✓ **Etape 1** : Prévoir le volume des ventes
- ✓ **Etape 2** : Elaborer le budget des ventes
- ✓ **Etape 3** : Contrôle budgétaire ➔ Analyse des écarts (Prévisions VS Réalisation)

NB : Gestion budgétaire = Budgétisation + Analyse des écarts

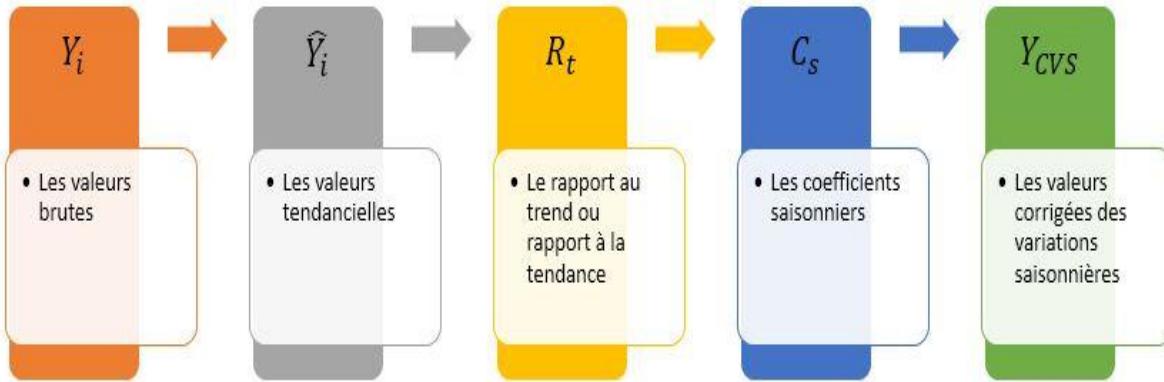
3.1.La prévision des ventes :

Afin d'estimer les ventes futures, il est possible de mobiliser les techniques statistiques (Les séries chronologiques). Ces techniques reposent sur l'hypothèse que l'évolution des ventes est liée à l'évolution du temps et que les phénomènes observés dans le passé vont se reproduire dans le futur.

Les composantes d'une série chronologique :

- **Le trend ou la tendance à long terme T_t** : Cette composante traduit l'évolution globale, dans le temps, du phénomène étudié ;
- **Le mouvement saisonnier S_t** : Il correspond à un phénomène qui se reproduit à intervalles de temps réguliers (Exemple : une augmentation régulière du CA au 1^{er} trimestre de l'année, suivie d'une baisse en 2^{ème} trimestre) ;
- **La composante résiduelle a_t** : Appelée également bruit ou résidu et qui englobe les variables explicatives autres que le temps.

La méthode du rapport au trend que nous allons mobiliser pour estimer le volume des ventes prend en considération l'effet de la saison. Elle permet de passer des Y_i vers les Y_{cvs} . Pour ce faire, on procède selon le schéma suivant :



- **Les valeurs tendancielles :** Sont déterminées à partir de l'équation du trend (elle-même déterminée selon la méthode des moindres carrés) :

$$\widehat{Y}_t = at + b$$

✓ Où : $a = \frac{cov(t,y)}{v(t)}$ et $b = \bar{y} - a\bar{t}$

- **Rapport au trend ou rapport à la tendance :** Il est calculé comme suit :

$$Rt_i = \frac{Y_i}{\widehat{Y}_i}$$

- **Les coefficients saisonniers :** Leur nombre dépend du nombre de périodes d'une année. Si par exemple l'année est divisée en trimestre, on aura donc $12/3 = 4$ trimestres, par conséquent 4 coefficients saisonniers.

Pour calculer les coefficients saisonniers (Prenons l'exemple de périodes trimestrielles sur trois années) :

- **Année 1 :** $Rt_1 / Rt_2 / Rt_3 / Rt_4$
- **Année 2 :** $Rt_5 / Rt_6 / Rt_7 / Rt_8$
- **Année 3 :** $Rt_9 / Rt_{10} / Rt_{11} / Rt_{12}$

$$CS_1 = \frac{Rt_1 + Rt_5 + Rt_9}{3}$$

$$CS_2 = \frac{Rt_2 + Rt_6 + Rt_{10}}{3}$$

$$CS_3 = \frac{Rt_3 + Rt_7 + Rt_{11}}{3}$$

$$CS_4 = \frac{Rt_4 + Rt_8 + Rt_{12}}{3}$$

- **NB :** Lorsque le CS est supérieur à l'unité, il s'agit de (s) haute (s) saison (s). Inversement, s'il est inférieur à 1, il s'agit de (s) basse (s) saison (s).
- Les valeurs corrigées des variations saisonnières Y_{cvs} : Sont calculées comme suit :

$$Y_{cvs} = \frac{Y_i}{CS_i}$$

Enfin, pour effectuer les prévisions pour les périodes à venir, il faut procéder de la même manière, c'est-à-dire :

- ✓ Trouver \hat{Y} à partir de la droite de régression (déterminée par la méthode des moindres carrés) ;
- ✓ Ensuite, déterminer Y_i estimé en divisant \hat{Y} par le CS correspondant à la période.
- **Application :**

Au cours des trois dernières années, le chiffre d'affaires de la société AL MANAL a évolué comme suit : (Montants exprimés en KDH)

Années Trimestres	2012	2013	2014
1er Trimestre	40	38	43
2ème Trimestre	48	59	80
3ème Trimestre	42	45	57
4ème Trimestre	54	64	76

Travail à faire :

1. Représentez graphiquement l'évolution du chiffre d'affaires sur les trois années.
2. En vous appuyant sur la méthode du rapport au trend, calculez les valeurs corrigées des variations saisonnières.
3. Déterminez les montants du chiffre d'affaires estimés pour l'année 2015.