



29/07/2024

CONTRÔLE DE GESTION

SEQUENCE 1

M. LATH MEL
ARSTM

PRESENTATION DE L'UE

L'UE de contrôle de gestion a pour objectif d'apporter à l'auditeur des notions en matière de contrôle de gestion et de développer les compétences nécessaires pour la réalisation de l'une des tâches importantes du gestionnaire, à savoir gérer un budget.

Ainsi, les situations d'apprentissage s'articulent, successivement, autour des trois séquences suivantes :

➤ SEQUENCE 1

✓ **Généralité sur contrôle de gestion**

✓ **Les objectifs du contrôle de gestion**

➤ SEQUENCE 2

✓ **Les outils du contrôle de gestion**

➤ SEQUENCE 3

✓ **Elaborer le budget**

SEQUENCE 1 : INTRODUCTION AU CONTROLE DE GESTION

GENERALITE

Le contrôle de gestion est un domaine en constante évolution, ses définitions varient selon les auteurs et les périodes au rythme de l'avancée des savoirs, des techniques et des pratiques. Le contrôle de gestion répond à plusieurs objectifs stratégiques et organisationnels. En tant que fonction de l'entreprise, il remplit ses missions en s'appuyant sur plusieurs dispositifs, instruments et systèmes de gestion, tels que par exemple la comptabilité analytique ou le système budgétaire. Au sein de l'organisation, la fonction de contrôle de gestion occupe un positionnement particulier.

I ELEMENTS DE DEFINITION DU CONTROLE DE GESTION

Pour cerner le contrôle de gestion, nous allons présenter un aperçu sur son évolution avant de voir quelques éléments de sa définition.

1 – Evolution du contrôle de gestion

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du 19ème siècle et surtout le début du 20ème siècle.

Le contrôle de gestion est né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Tylor (1905) sur le contrôle de la productivité et concerne principalement à cette époque, l'activité de production.

La première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse du contrôle de gestion, est apparue avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Il est devenu nécessaire de déléguer des tâches, des Responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises ont mis en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts dans le cadre d'un contrôle budgétaire.

Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires ont cherché dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.

Jusqu'au début des années 70, le modèle existant du contrôle de gestion reposait sur : un processus de planification, de gestion budgétaire et de contrôle budgétaire, une structure hiérarchique découpée verticalement en centres de responsabilité, et un système de pilotage par les couples objectifs- moyens.

Ce modèle qui règne depuis, a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur quatre principes: stabilité dans le temps, information parfaite des dirigeants, recherche d'une minimisation des coûts, coût de production dominant dans le coût total.

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle, en particulier la productivité du travail directe.

A partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause de ce modèle dans ses objectifs, ses outils et ses utilisations. Ainsi de nombreuses pressions et évolutions technologiques, organisationnelles et stratégiques ont fait émerger un contrôle de gestion avec des objectifs plus larges, des démarches et des outils diversifiés.

Afin de mieux appréhender cet objet complexe et changeant, il convient d'abord de préciser les différentes acceptions du verbe « contrôler » utiles à sa compréhension, pour ensuite retenir ses définitions fondamentales, les plus Génériques.

2- Signification du terme "contrôler"

Contrôler peut signifier en premier "**vérifier**"(1). Le contrôle de gestion assure dans ce sens, une mission de vérification de la conformité des actions et des comportements à un référentiel de règles, à des objectifs ou des standards budgétaires. Le contrôle est inséparable de la comparaison.

En second lieu, contrôler peut signifier "**maîtriser**"(2). Le contrôle de gestion permet alors d'assurer la maîtrise des évolutions d'une entreprise face aux perturbations de l'environnement. Cette représentation du contrôle renvoie à l'idée du pilotage.

Mais contrôler peut aussi renvoyer à la notion **d'influence**. Il s'agit « d'influencer » ou d'orienter les comportements dans le sens de l'accomplissement des buts organisationnels.

II- LES DEFINITIONS

1-Les premières définitions

Selon R. Anthony « le contrôle de gestion est 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 »

Le PCG définit le contrôle de gestion comme l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées.

Cette approche limite le contrôle de gestion à des procédures mécaniques de rétroaction, sans tenir compte des orientations stratégiques ni du management de l'organisation.

Avec l'évolution de l'environnement des comportements, des besoins nouveaux sont apparus et les entreprises ont donné des dimensions supplémentaires au contrôle de gestion : celle de conseil et de pilotage de l'organisation.

Le contrôle de gestion englobe ainsi un champ d'analyse plus large que celui de la connaissance des coûts comme ce fut à l'ère du développement industriel. Cependant, la notion de contrôle de gestion ne peut être définie de façon absolue car son champ d'analyse s'enrichi au fur et à mesure que l'organisation de la production évolue.

A l'heure actuelle les gestionnaires recherchent, avec le contrôle de gestion au-delà de la connaissance des coûts, à orienter les acteurs pour organiser et piloter la performance.

Dès lors le contrôle de gestion en tant que processus, touche les décisions et les actions d'une entreprise.

2-Les définitions du contrôle de gestion dans le contexte actuel

H. Bouquin propose la définition suivante : le contrôle de gestion est formé des processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérentes, notamment grâce au contrôle d'exécution. Selon cette définition, le contrôle de gestion consiste à orienter les décisions et les actions à court terme dans le sens de la stratégie et s'assurer que les actions en cours se déroulent conformément à cette orientation.

Selon A. Burlaud et C. Simon : le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle s'exerce dans le cadre d'une organisation. D'après ces auteurs, le contrôle de gestion met en place des dispositions qui conduisent à une convergence des intérêts individuels vers l'objectif de l'organisation.

La définition de R. Anthony, le premier en 1965 à avoir théorisé la discipline, nous semble plus riche encore dans ses implications. Elle a accédé au rang de définition conventionnelle « universelle » :

« Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation» (R.N. Anthony, 1965).

Que nous disent de telles définitions ? Elles insistent sur trois caractéristiques ou composantes essentielles du contrôle de gestion, en tant que management de la performance ou maîtrise de la gestion par les opérationnels :

- toutes deux soulignent que le contrôle de gestion n'est pas une action isolée mais qu'il s'agit d'un processus ; Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une « boucle » qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressifs.

Les étapes de « planification », au sens de fixation d'objectifs et gestion prévisionnelle, sont suivies d'une phase de réalisation, dont les résultats sont soigneusement enregistrés puis analysés, afin, élément essentiel du processus d'apprentissage, de se traduire par des actions correctives incorporées dans la « planification » du cycle suivant. Ces «

corrections » portent le plus souvent sur les actions à mener, les moyens à mettre en œuvre et la façon de les mettre en œuvre, mais peuvent, en cas extrême, remettre en cause les objectifs eux-mêmes.

En contrôle de gestion, on a coutume de porter un diagnostic très sommaire sur le processus de contrôle d'une entreprise en s'assurant que celle-ci « ne manque aucune des marches », ne « saute » aucune étape.

Dans tous les cas de figure où une étape est ainsi « omise », le processus de contrôle de gestion devient bancal et la maîtrise de la gestion n'est plus assurée.

On peut conclure sur ce point en soulignant que le contrôle de gestion a connu une remise en cause profonde d'un modèle exclusivement cybernétique, considéré comme trop « fermé ». L'entreprise est exposée à de multiples événements et « assauts », souvent peu prévisibles, et le modèle représentant le processus de contrôle de gestion doit désormais en rendre compte : toutes les étapes doivent « s'ouvrir » aux influences et informations extérieures¹. La phase de « planification » (de la fixation d'objectifs au budget) doit prendre en compte l'environnement et les phénomènes extérieurs (plus ou moins prévisibles) et évoluer de la planification vers la simulation anticipatrice ; la phase de mise en œuvre est soumise de facto à l'environnement et doit rester suffisamment souple pour s'adapter ; le suivi des réalisations et leur analyse ne peuvent plus être menés sans référentiel externe ni sans compréhension de ce qui s'est passé non seulement à l'intérieur mais aussi à l'extérieur de l'entreprise. Les notions de processus et d'apprentissage sont désormais au cœur du management de la performance. En parallèle, les dernières années ont vu une remise à l'honneur de l'engagement et de la responsabilité individuelle, comme contribution mesurable à des objectifs collectifs.

- elles rappellent le caractère finalisé de ce processus en mentionnant explicitement la notion d'objectifs ; Le deuxième élément que l'on peut souligner est qu'il ne peut y avoir de contrôle de gestion sans finalité de l'action : le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, une entreprise qui a des « buts » (goals) et dans laquelle un processus de fixation d'objectifs (on parle parfois de contractualisation dans le secteur public) a été mis en place au niveau des individus. Cette notion d'« objectifs », qui a donné lieu à des travaux théoriques importants, est inhérente au contrôle de gestion : il est logique de n'avoir besoin d'un système de pilotage que si l'on est finalisé, que si l'on a des objectifs qui vous mettent sous tension. Une des difficultés du contrôle de gestion résulte de la multiplicité des objectifs, parfois antagonistes, et de leur ambiguïté, leur caractère plus ou moins explicite.

Exemple : La gestion municipale par le maire d'une commune

- Des objectifs multiples et parfois contradictoires : ouvrir de nouvelles crèches, améliorer le logement social, créer de nouvelles installations sportives ou des infrastructures d'accueil et d'aide pour les personnes âgées et équilibrer le budget de la commune, stabiliser ou réduire les impôts locaux.

- Des objectifs non explicites dominants par rapport aux objectifs affichés : être réélu pour le maire. L'objectif, par rapport à la prévision, est volontariste. Il est assorti d'un plan d'action qui « assure » la mise en œuvre de la volonté affichée, en détaillant les moyens qui vont être pris pour atteindre l'objectif. Ceci peut être « résumé » par l'équation suivante : Objectif = Engagement (contractuel) + Plan d'action

On dit parfois aussi qu'un objectif sans plan d'action se résume à un vœu pieu !

Nous soulignons seulement ici l'importance de la finalisation de l'entreprise pour le contrôle de gestion. Une représentation désormais courante¹ insiste, au-delà de la notion d'objectif, sur l'importance de deux autres éléments pour le contrôle de gestion : les ressources et les résultats. Un responsable se définit par un « champ d'action » dans lequel son activité consiste à mettre en relation trois éléments :

- les objectifs à atteindre ;
- les ressources mises à sa disposition ;
- les résultats obtenus ;

Et qui donnent naissance à trois critères d'évaluation pour le responsable :

- la pertinence (des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs) ;
 - l'efficacité (la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif) ;
 - l'efficience (la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu).
- enfin, la définition d'Anthony met en valeur la dimension incitative du contrôle de gestion, sa relation étroite avec la motivation des responsables, abordant ainsi de façon implicite le thème majeur de la convergence des buts, développé dans la thèse et les travaux ultérieurs de M. Fiol (1991). Le contrôle de gestion est destiné à accroître la motivation des responsables et à créer davantage de « convergence des buts » dans les organisations. C'est là une autre composante essentielle du contrôle, déjà présente dans la définition de R.N. Anthony.

En effet, l'entreprise est faite de personnes, dont rien ne nous permet de penser qu'ils vont spontanément chercher à atteindre les objectifs de leur organisation.

Les comportements des individus vont être plus ou moins convergents avec les objectifs de l'organisation et une raison d'être du contrôle de gestion est d'infléchir la route, d'inciter, en particulier les responsables, à aller dans le sens de l'organisation.

Concernant cette dimension incitative du contrôle de gestion, trois points méritent d'être soulignés.

Tout d'abord, le système de contrôle de gestion ne peut jouer son rôle de motivation que s'il est accompagné d'un système de sanction/récompense. Faute de quoi, l'incitation sera bien entendu inopérante. Ce système

sanction/récompense peut être de nature financière, mais il peut également reposer sur des éléments de reconnaissance et valorisation professionnelles ou sociales.

Le deuxième point souligne que le problème du contrôle est lié à la nécessité de déléguer ; c'est la délégation qui crée le besoin de contrôle. En conséquence, la question du contrôle, puis le contrôle de gestion naissent et se développent avec la taille croissante des organisations. Une entreprise artisanale monopersonne ou une PME n'ont pas besoin du contrôle de gestion dans sa dimension incitative. S'il n'est pas « fou », le boulanger au coin de ma rue aura des objectifs convergents avec lui-même ; s'il est un peu chanceux, sa femme et son petit nombre d'employés auront les mêmes objectifs que lui. Le contrôle lui suffira donc dans sa dimension de « pilotage ». C'est l'apparition des grandes organisations, au début du XXe siècle, relatée par Chandler, qui crée le besoin d'outils empêchant la structure d'éclater. C'est le développement des multinationales, avec leur dispersion géographique et le besoin accru de délégation, qui signe l'essor du contrôle de gestion dans l'après-guerre, vers les années 1950.

Enfin, le troisième et dernier élément à préciser est que le contrôle de gestion, en particulier en tant que système incitatif (mais pas seulement), s'adresse habituellement principalement à l'échelon « intermédiaire » des cadres et des responsables en entreprise. R.N. Anthony a développé, de façon concomitante à sa définition du contrôle de gestion, un schéma présentant une typologie du contrôle. Il distingue ainsi trois niveaux :

- le contrôle stratégique, qui concerne les dirigeants et envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence;
- le contrôle de gestion, qui s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs ; c'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée ;
- enfin, le contrôle opérationnel, qui est un suivi quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations ; il touche essentiellement le personnel d'exécution et est en grande partie automatisé.

En entreprise, la connexion entre les trois niveaux se révèle cruciale. De ce point de vue, le contrôle de gestion a un rôle charnière à jouer pour mettre en cohérence le niveau stratégique, les grandes orientations de l'entreprise, avec les opérations, le « terrain », « ceux qui font ». Le contrôle de gestion est un élément clé pour assurer la mise en relation des deux autres niveaux et le déploiement des objectifs stratégiques dans l'organisation. On peut, à ce propos, insister sur l'intérêt de démarches comme OVAR (Objectifs-Variables d'Action-Responsables)

En résumé, le système de contrôle peut être décrit comme composé de deux sous-ensembles :

- un système de pilotage, qui met en œuvre les mécanismes clés de la performance et s'appuie en particulier sur des démarches d'apprentissage (« boucle de contrôle », désormais « ouverte » aux informations et impacts externes) et de déploiement des objectifs stratégiques (OVAR par exemple) ;
- un système incitatif, destiné à créer ou renforcer la convergence des buts dans l'entreprise. Le contrôle de gestion conventionnel n'est d'ailleurs pas le seul mécanisme à l'œuvre dans les organisations pour

modifier le comportement des individus et les pousser à aller dans le sens des objectifs de l'entreprise. D'autres moyens, d'autres modes de contrôle ont été identifiés dans la littérature. M. Fiol (1991) en particulier a identifié et analysé quatre modes historiques de convergence des buts – liés aux deux points précédents, les risques de dérive du système tiennent à son application à très court terme. Tardif, réalisé seulement a posteriori, le contrôle par les résultats tend à accélérer son rythme et la fréquence de ses reportings. Il s'ensuit une vision à très court terme des responsables, les yeux rivés sur les prochains résultats dont dépend leur évolution de carrière, trop pressés et trop mobiles pour intégrer les objectifs et nécessités à plus long terme de l'entreprise (investissements, qualité, etc.).

III - LES OBJECTIFS DU CONTROLE DE GESTION

Il est possible de classer les objectifs du contrôle de gestion au sein de deux dimensions inséparables : la première est de nature technico- économique où le contrôle de gestion a pour objectifs d'aider à la décision et d'évaluer les performances. La deuxième est de portée managériale, où le contrôle de gestion a pour objectifs d'aligner la stratégie, de favoriser l'exercice des responsabilités, et d'orienter les comportements.

1- Les objectifs de dimension technico- économique

Le contrôle de gestion garantit aux managers une gestion économe, efficiente et efficace des ressources mobilisées. Il a pour objectifs de :

- Aider à la décision : le contrôle de gestion, en déployant ses outils et méthodes de gestion apporte son expertise dans la modélisation de problèmes complexes. Exemple : le calcul des écarts entre les coûts réels dans un atelier de production et les coûts préétablis élaborés à partir des prévisions budgétaires et des standards de production, permet d'identifier des causes des dérives des coûts par rapport aux prévisions et ainsi, de prendre des décisions visant à corriger les dysfonctionnements.
- Evaluer les performances : le contrôle de gestion apporte son expertise dans la mesure des performances par des indicateurs chiffrés, comme dans le pilotage ou le management des performances.

Le pilotage, du grec « Pêdon » - gouvernail – emprunte à la métaphore de la navigation pour traduire la conduite d'un système. Le contrôle de gestion permet ainsi aux managers de guider le système dont ils ont la responsabilité, ils disposent pour cela d'outils de suivi des performances (Exemple : le contrôle budgétaire). Le pilotage s'inscrit généralement dans une logique de régulation où il s'agit de comparer, régulièrement, les états observés du système à des objectifs, des normes ou des standards, et d'apporter des mesures correctrices en cas de dérives. Dans un environnement en constante évolution, il est extrêmement difficile de disposer de normes et de standards fiables, de

sorte que le pilotage s'apparente davantage à un processus d'apprentissage, par lequel il s'agit, d'avancer «à tâtons», par essai – erreur, de tirer les leçons de l'expérience et de mémoriser les connaissances acquises(6).

2 – Les objectifs de dimension managériale et organisationnelle

Le contrôle de gestion présente un caractère plus immatériel. C'est une fonction considérée comme stratégique dans l'entreprise. Il a pour objectifs :

- d'aligner la stratégie : le contrôle de gestion permet de traduire les buts stratégiques de l'entreprise en objectifs stratégiques et opérationnels quantifiables sous la forme d'indicateurs de performance. Et de décliner ces objectifs à tous les niveaux décisionnels de responsabilité (schéma ci-dessous).

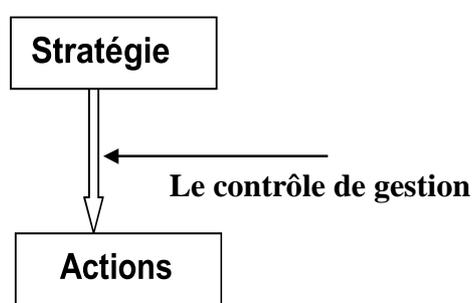


Schéma : Le redéploiement de la stratégie via le contrôle de gestion

- de favoriser l'exercice des responsabilités : le contrôle de gestion décompose l'entreprise en centres de responsabilités. Il permet la délégation de la responsabilité et favorise son exercice en toute autonomie de décision, en mettant à la disposition des managers, responsables, tout un ensemble d'outils et de dispositifs. Exemple : Les budgets permettent aux responsables de gérer en toute autonomie les ressources qui leur ont été allouées sur l'année et de contrôler leur évolution.
- d'orienter les comportements : le contrôle de gestion garantit la cohésion organisationnelle et la coordination entre unités de l'entreprise en orientant les comportements vers l'accomplissement des buts organisationnels.

Il faut souligner au final que ces objectifs sont complémentaires et se nourrissent l'un de l'autre pour former un tout cohérent, le contrôle de gestion. Ce dernier mobilise différents outils.