ECOLE SUPERIEURE DE GESTION ET D’INFORMATIQUE

(ESGIS)

Master Audit Finance et Contrôle de Gestion

Master Gestion des Projets

**Cours de**

**Contrôle de gestion et Pilotage de la Performance**

**Chargé de cours**

**ADEGNANDJOU Zacharie**

**Consultant en Finance et contrôle de gestion**

**05 BP 1768 Cotonou. Téléphone 95-35-71-68**

**Février 2018**

**I/ Pré requis** : Comptabilité générale/Analytique – Economie d’entreprise – Statistique – fiscalité d’entreprise – recherche opérationnelle.

**II/** **Objectifs généraux**

L’objectif général de ce cours est de permettre aux étudiants d’acquérir une formation adaptée aux attentes des organisations en matière de contrôle de gestion

L’étudiant devra pouvoir conseiller les dirigeants sur les décisions à prendre en vue de piloter la performance dans leurs organisations ;

Il devra maîtriser les outils adéquats pour l’évaluation du fonctionnement et des performances d’un service de gestion ;

Enfin il s’aura montré des qualités rédactionnelles et une compétence technique lui permettant la mise en œuvre d’études financières, la construction du tableau de bord etc.

Pour ce faire il s’agira :

* Donner aux étudiants les connaissances théoriques et pratiques leur permettant de maîtriser les concepts et définition du contrôle de gestion, les objectifs du contrôle de gestion de même que sa place dans les différentes organisations et les divers domaines de gestion ;
* Familiariser les étudiants sur les techniques de mesure et de pilotage de la performance.
* Etudier les dispositifs du contrôle de gestion

Le plan du cours est structuré autour des Chapitres suivants

**Chapitre 1** : Les fondements de base du contrôle de gestion

**Chapitre 2** : La mesure de performance et le contrôle de gestion

**Chapitre 3** : Le contrôle de gestion à base d’activité : la Méthode ABC

**Chapitre 4** : Délégation de pouvoir et contrôle de gestion : les prix de cession interne

**Chapitre 5 :** Pilotage de la performance : Tableaux de bord et reporting financier

**III/** **Méthodologie de l’enseignement**

Cours magistral – exposés- travaux dirigés

**IV/ Références Bibliographique**

1. ALAZARD C. et SEPARI S.  « Contrôle de gestion : Manuel et Application » DUNOD
2. ANTHONY ROGER N. « The management control founctions, Harvard Business Press »
3. BOUQUIN H. « Le contrôle de gestion », PUF
4. GERVAIS M. « Contrôle de gestion et planification », Economica
5. LAUZEL P. et ROBERT T. « Contrôle de gestion et budget », Sirey
6. AVALL H. et ZARDET V. « Maîtriser les coûts et les performances cachées », Economica
7. KHEMAKHEM A. « La dynamique du contrôle de gestion » DUNOD
8. Claude R. et Daniel L.(1975) « Comptabilité analytique d’exploitation » collection technique quantitatives de gestion.
9. Mikita P. et Tuszynski J. « comptabilité analytique  et Contrôle de Gestion »

Editions Foucher (Tome 1 et 2)

1. Christian R. et Christiane R. Christian G. «  comptabilité analytique  et Contrôle de Gestion

**CHAPITRE 1 : I. LES FONDEMENTS DE BASE DU CONTROLE DE GESTION**

**Introduction**

Le contrôle de gestion connaît depuis quelques années des mutations importantes. L’évolution du nom de la discipline est à la mesure de ces nouveaux enjeux. Les professionnels parlent ainsi de plus en plus souvent de « **mesure et pilotage de la performance** ». Derrière cette évolution se cachent de profondes transformations, où la fonction elle-même et son intégration au processus de management jouent un rôle de plus en plus stratégique.

Un grand nombre d’évolutions et de progrès ont permis au contrôle de gestion de s’enrichir et de devenir une fonction stratégique. Le contrôleur de gestion s’occupe ainsi davantage de systèmes d’information, de création de valeur et contribue à maîtriser la turbulence de l’environnement de l’entreprise. Il déborde ainsi de plus en plus de ses missions traditionnelles.

Mais un certain nombre de dérives l’ont également parfois éloigné des décideurs qui, dans certains cas, n’y voient qu’un mal rendu nécessaire par leur hiérarchie. Le mot même de contrôle de gestion finit par poser problème tant il est connoté péjorativement dans un grand nombre d’entreprises. Les titres de nombreux livres sur le sujet ont d’ailleurs opéré un glissement sémantique afin de mieux pouvoir mettre en valeur les apports fondamentaux de cette discipline.

Dans cette introduction, nous verrons d’abord les raisons qui font du contrôle de gestion une discipline d’actualité. Puis, nous définirons ce que nous entendons par contrôle de gestion afin de montrer qu’il couvre l’ensemble de la mesure et du pilotage de la performance.

1. ***LES TRANSFORMATIONS DU CONTROLE DE GESTION***

Le contrôle de gestion subit depuis quelques années de profondes transformations :

Durant les années quatre-vingt, de nombreuses critiques ont été exprimées à l’égard du contrôle de gestion et du calcul des coûts (voir notamment Johnson et Kaplan, 1987).

Selon ses détracteurs, il aurait entraîné les entreprises occidentales à prendre de mauvaises décisions économiques qui auraient contribué à leur déclin. Peters et Watermann (1982) dans « Le prix de l’excellence » ont même proposé de recentrer les démarches de pilotage des entreprises autour d’outils plus « mous » fondés sur une implication accrue du personnel. Mais ces solutions ont vécu, les entreprises ont besoin de système de suivi économique fort. Le problème de la place que les outils du contrôle de gestion doivent occuper dans les entreprises reste entier.

L’informatisation de la fonction crée également des bouleversements évidents : Excel est historiquement l’outil le plus commun et reste encore aujourd’hui dominant. Mais depuis quelques années sont apparus des logiciels spécialisés de plus en plus pointus qui, selon les éditeurs, permettent des analyses plus fines, fournissent des données plus fiables, autorisent des décisions plus rapides. Dans certains cas, ces logiciels proposent en option les « 150 indicateurs les plus utilisés par les entreprises dans le monde » permettant de piloter n’importe quelle activité. Un forum a été créé à l’initiative de la DFCG (Association Nationale des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion) pour accompagner ce développement technologique : Progiforum.

Enfin, plus récemment, le développement des ERP (*Enterprise Resource Planning* ou en français PGI pour Progiciels de Gestion Intégrée) a permis d’automatiser le contrôle de gestion et a rendu inutile de nombreuses ressaisies. En permettant aux responsables d’avoir accès directement aux informations du système, les ERP créent une « structure de verre·

Un environnement et des conditions d’activité de plus en plus complexes et turbulents sont également des faits soulignés par de nombreux professionnels. La gamme des produits fabriqués et vendus par l’entreprise s’élargit, le cycle de vie des produits se réduit, les produits intègrent de plus en plus de service, les réactions des concurrents sont plus rapides, les prix sont devenus extrêmement volatils. Ces effets bien réels sont toutefois souvent exagérés notamment pour des raisons psychologiques et cognitives. Par exemple quel professionnel aurait envie de proclamer qu’il travaille dans un environnement routinier, sans défis à la hauteur de ses compétences ? Il reste encore de nombreux îlots de stabilité dans l’entreprise qui devraient conduire à développer des systèmes de contrôle de gestion différenciés quand certains préconisent des modèles uniques.

De nouveaux concepts viennent enrichir les pratiques du contrôle de gestion à un rythme de plus en plus élevé (Activity-Based Costing ABC/ABM, création de valeur, *balanced* *scorecard* ou tableaux de bord stratégiques, gestion transversale.

Une contingence liée à la culture nationale vient également compliquer la chose : ce qui est bon pour les Etats-Unis l’est-il pour le Bénin (ADEGNANDJOU 2004) ? Les consultants ont un rôle important dans cette accélération. Mais tout cela n’est-il pas finalement du marketing ? Cela pose enfin la question de savoir comment ces outils s’articulent les uns par rapport aux autres et de ce fait amène à s’interroger sur les finalités du contrôle de gestion.

Dans un autre registre, on assiste aussi à des dérives techniciennes et technocratiques : utilisation de néologismes et d’anglicismes, focalisation excessive sur les outils du contrôle et sur ses dimensions les plus formalisées ce qui entraîne parfois une bureaucratisation de la fonction. Le développement de termes et de concepts différents d’une entreprise à l’autre rend en outre la compréhension des pratiques d’entreprises souvent difficile. Le développement du contrôle de gestion ne s’accompagne pas d’une normalisation du vocabulaire.

Compte tenu de toutes ces évolutions (la liste ci-dessus n’est pas exhaustive), il est nécessaire de bien définir ce qu’est le contrôle de gestion. On peut le définir soit par le métier de contrôleur de gestion, soit par les outils qu’il utilise ou soit comme un processus de management. La dernière définition est la plus satisfaisante car elle positionne correctement les enjeux.

1. ***DEFINITION DU CONTROLE DE GESTION***

L’une des premières définitions structurées du contrôle de gestion est due à R.N. Anthony, professeur à Harvard (Bouquin, 2001, 19 et s.) :

« Management control is the process by which managers assure that the resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organisations objectives »

« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s’assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l’organisation ».

Ce processus de décision est un processus d’accompagnement et de déploiement de la stratégie.

Efficience Résultats / Moyens

Performance Efficacité Résultats / Buts

En gestion, le terme de performance est défini comme l'association de l'efficacité et de l'efficience.

Efficience\ Efficacité

- L'efficacité (traduction de l'anglais effectiveness) consiste pour une organisation à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis.

- L'efficience (traduction de l'anglais efficiency) correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.

Faire du contrôle de gestion nécessite donc de s’être fixé des objectifs. Puis, dans un second temps, les managers doivent vérifier que les moyens mobilisés l’ont été pour atteindre les objectifs de l’organisation (efficacité) et qu’ils ont permis de minimiser les facteurs de production nécessaire (efficience). Anthony aurait pu ajouter que les ressources doivent être « obtenues de manière économique », c’est-à-dire à moindre coût.

Il s’agit de créer un lien entre les actions des membres de l’organisation et les objectifs qu’ils doivent atteindre. Le contrôle de gestion cherche à modéliser l’ensemble de ces relations. Il s’intéresse essentiellement aux ressources utilisées dans le but d’éviter tout gaspillage. Il s’agit là d’une version très comptable du contrôle de gestion.

Quelques années plus tard, le même Anthony a modifié sa définition ce qui lui permettait de sortir de ce cadre trop comptable :

« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en oeuvre les stratégies de l'organisation. » Anthony, 1988

Les objectifs ont disparu pour faire place à la stratégie de l’entreprise. Le contrôle ne vise plus à maîtriser des ressources mais plus largement à induire des comportements chez les autres membres de l’organisation (subordonnés ou pairs). C’est une façon de renforcer la nature managériale du contrôle de gestion peut-être un peu oubliée derrière les présupposés comptables de la première définition.

« Management control is the process by which managers influence other managers influence other members of the organisation to implement the organization’s strategie” Robert N. ANTHONY

Le PCG, le contrôle de gestion est :

« L’ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l’organisation. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées »

Il s’agit d’un processus de régulation mécanique.

RESULTATS – DONNEES PREVUES

Ecarts = mesures correctives

A partir de ces définitions, on peut donc définir le contrôle de gestion comme un processus de maîtrise de la gestion et un contrôle de sanction ou de vérification.

* **Le contrôle de gestion, outil de maîtrise de la gestion**

Dans la gestion de l’organisation, le contrôleur de gestion à un rôle fondamental, il a en effet pour mission d’aider les responsables opérationnels à maîtriser la gestion par exemple :

▪ valoriser les objectifs,

▪ contrôler les plans d’actions,

▪ suivre leur exécution,

▪ analyser les écarts entre les prévisions et les réalisations,

▪ proposer des actions permettant de rectifier telle ou telle tendance.

De même le contrôleur aide aussi la direction générale dans l’appréciation des résultats qui lui sont communiqués.

Par son action et ses analyses critiques, il permet à la direction générale de mesurer la performance de chaque responsable opérationnel en mettant clairement avant les résultats obtenus, en expliquant les écarts, il peut ainsi mieux cerner les responsabilités engagées. Son action favorise donc une véritable délégation de responsabilité.

* **Le contrôle de gestion, Outil de vérification/sanction**

Il s’agit d’une vérification par un tiers consistant à rapprocher au fait ou un état avec une norme, une autorisation, ou un règlement. Toute déviation constatée devient source de sanctions.

On peut définir donc le contrôle de gestion comme l’ensemble des techniques permettant de s’assurer de l’utilisation optimale des outils de gestion et ainsi de l’obtention de réalisations conformes aux prévisions.

« Contrôle de gestion est construit par un ensemble de procédures, d’outils… pour aider le manager à maitriser son domaine de responsabilité »

Enfin, la troisième définition que nous reprendrons est celle de R. Simons, autre professeur de Harvard : « Les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation. » Simons 1995. On notera dans cette définition que la matière première du contrôle de gestion est l’information. Celle-ci peut donc être comptable et financière mais aussi opérationnelle, quantitative ou qualitative. Le manager l’utilise pour influencer des membres de l’organisation et pour coordonner à sa guise la façon dont ils coopèrent. Cette définition ne présuppose pas que les managers sachent absolument où va l’entreprise. Les managers doivent influencer les autres membres de l’organisation mais également s’appuyer sur les initiatives des opérationnels pour profiter des opportunités qui apparaissent dans le cadre des actions quotidiennes. Ils tiennent ainsi compte de la nature émergente des stratégies.

**Quelques remarques :**

* Les auteurs parlent d’organisations ce qui signifie que le contrôle de gestion peut s’appliquer à des entités non-marchandes.
* Le contrôle de gestion est l’outil des managers. Le métier de contrôleur de gestion n’est jamais cité.
* Le contrôle de gestion est un processus de management dont on ne présuppose pas les outils, même si dans la première définition ils sont implicitement comptables.
* Le contrôle de gestion cherche à organiser l’activité d’un point de vue économique sans entrer pour autant dans les processus opérationnels. Il s’agit d’inciter plus que de prescrire.
* Dans toutes les définitions, l’objectif du contrôle de gestion est identique, il s’agit de s’assurer de la mise en oeuvre de la stratégie de la société. Seule la façon d’y parvenir diffère. Initialement le contrôle de gestion était surtout comptable alors que sa définition s’est élargie avec les autres définitions.
* Finalement, il ressort de l’observation des entreprises qu’un grand nombre d’entre elles retiennent de fait la première, et plus ancienne, définition du contrôle de gestion et n’ont pas su tirer parti des bénéfices que pouvaient leur apporter les définitions plus récentes.

1. ***LES OBJECTIFS DU CONTROLE DE GESTION***

D’une manière générale, le contrôle de gestion présente trois principaux objectifs,

***3.1. Formaliser et diffuser les orientations de la direction générale***

▪ Contribution pour **formaliser les grandes priorités** puis de les décliner dans des objectifs quantifiables décentralisés avec ultérieurement appréciation des performances et mesure des écarts.

▪ Répondre aux questions suivantes : Quels seront **le style d’autorité** et la pression vis à vis de la hiérarchie opérationnelle ? Quels seront **le niveau de** **décentralisation** et la clarté formelle des organigrammes ?

***3.2. Faciliter l’action des opérationnels***

L’objectif est de mettre à la disposition des opérationnels un système d’information sur les résultats adapté à leurs besoins et bénéficiant d’un bon rapport coût- efficacité.

Ces informations doivent être concrètes et orientées vers la gestion opérationnelle.

Ainsi le contrôle de gestion reste un outil de synthèse, de pilotage par exemple mensuel.

D’une manière générale, deux étapes doivent être distinguées : En amont la collecte des données de base, en aval leur interprétation et leur diffusion ;

***3.3 Servir de support au dialogue hiérarchique***

La ligne hiérarchique est symbolisée par l’organigramme, et, dans les organisations bien gérées, on recourt de plus en plus à une gestion par objectifs : le supérieur ne se substitue plus pour les décisions courantes à son collaborateur. Il a appris à déléguer, à prendre du recul dans le cadre d’une décentralisation bien comprise avec ses deux corollaires logiques :

-D’abord **la négociation d’objectifs clairs** et pour la plupart d’entre eux quantifiables,

-Puis **le contrôle à posteriori**, de leur réalisation.

Cette fonction de formalisation et de clarification représente la contribution principale du contrôle de gestion au dialogue hiérarchique avec deux étapes principales : l’élaboration des prévisions et la fixation des objectifs puis le contrôle et l’évaluation des performances.

Deux missions définissent un manager :

il doit atteindre des objectifs, par l’intermédiaire d’autres personnes : animer, mobiliser

1. ***L’ORGANISATION DU CONTROLE DE GESTION ET LE CONTROLEUR DE GESTION***

Le contrôle de gestion est un véritable réceptacle d’informations, il est au centre de tous les flux d’informations de l’organisation. Il reçoit, traite, analyse, explique et transmet à d’autres les informations reçues.

Sa place dans l’organisation est donc essentielle et est maintenant devenue incontournable. Il dépend :

▪ De la taille de l’organisation,

▪ De son mode de fonctionnement (décentralisé ou non),

▪ Des moyens disponibles,

▪ Des objectifs poursuivis par la direction générale.

Dans certaines organisations, le contrôle de gestion se situe au sein de **la direction** **financière**, soit en tant que responsabilité à part entière, soit en tant que responsabilité partagée quand la fonction est assurée par le directeur financier.

Mais l’évolution la plus récente tend à situer le contrôleur de gestion en dehors de toute hiérarchie et à le rattacher directement au dirigeant (directeur général) de l’organisation.

Cette position favorise **l’indépendance du contrôleur** et lui donne des pouvoirs d’intervention beaucoup plus importants.

Le contrôle de gestion a son professionnel, **le contrôleur de gestion**. Sa position dans les entreprises est cependant très différente d’une entreprise à l’autre. Les tâches que le contrôleur réalise varient d’un contrôleur à l’autre.

Selon la taille des entreprises, le contrôleur de gestion s’occupera, outre du calcul des coûts, des budgets et des tableaux de bord, de la comptabilité, de l’audit opérationnel, de la gestion de stock ou encore de la paye…

Les contrôleurs de gestion ont également des concurrents dans l’entreprise. Le contrôle de gestion (*management control* en anglais) devrait essentiellement s’occuper de la maîtrise du management. Or, bien des professionnels de l’entreprise jouent le même rôle à commencer par les managers eux-mêmes. On remarquera au passage que le management n’est pas la gestion. Le remplacement du mot « management » par le mot « gestion » dans la traduction du terme anglais n’est sans doute pas sans conséquence dans la pratique.

Cela ne signifie pas pour autant que le contrôleur de gestion soit un manager. Il ne prend pas (ou ne devrait pas prendre) de décisions à la place du manager. Il doit simplement l’assister dans sa mission en agissant comme un conseiller qui aidera le manager à :

- prendre les bonnes décisions,

- orienter les comportements,

- mettre en place la stratégie.

Le contrôle de gestion est donc la tâche du manager assisté d’un professionnel : le contrôleur de gestion. Faire du contrôle de gestion est donc un acte de management et le contrôleur de gestion sera en concurrence avec tous les autres dispositifs de management.

Mais les contrôleurs de gestion semblent parfois coupés du management. Le contrôle de gestion est quelquefois (trop souvent ?) considéré, par les managers, ou les contrôleurs de gestion eux-mêmes, comme l’activité du département contrôle de gestion. Les contrôleurs sont alors relégués dans des activités technocratiques et bureaucratiques sans véritable valeur ajoutée ou à destination unique de la direction de l’entreprise pour laquelle ils exercent des tâches de surveillance.

Le mot de « contrôle de gestion » est sans doute lui-même le meilleur exemple des ambiguïtés de la pratique. Le terme contrôle de gestion a un double sens :

· Contrôler a d’abord le sens de « vérifier ». C’est le contrôle fiscal, le contrôle de fin de trimestre ou le contrôle qualité. Il s’agit de s’assurer que les processus analysés produisent des résultats conformes à une norme.

· Contrôler signifie également « maîtriser ». C’est le contrôle du ballon par un footballeur ou la perte de contrôle d’un véhicule. Il s’agit alors de s’assurer par des ajustements constants de comportement que les évènements se déroulent normalement. Cela n’implique pas de faire référence à une norme mais plutôt à un objectif à atteindre.

Cette double signification du mot contrôle créée une ambiguïté et a été signalée de longue date. Déjà en 1930, lors de l’invention du mot contrôle budgétaire, traduction de *budgetary* *control*, l’une des techniques du contrôle de gestion, l’ambiguïté avait été notée. Cette ambiguïté est encore souvent présente dans les discours et les pratiques du contrôle de gestion. La nuance n’est pourtant pas uniquement rhétorique car elle conditionne la façon dont le contrôle de gestion va être perçu et utilisé dans l’entreprise.

La diversité des tâches accomplies par le contrôleur de gestion est également différente d’une entreprise à l’autre comme on peut le déduire de l’analyse de Mintzberg (1982). Ce dernier distingue cinq composantes pour décrire une organisation :

* Le sommet stratégique regroupe la direction de l’entreprise. Il s’assure de l’atteinte des finalités de l’entreprise, évalue les réalisations, alloue les ressources. Il règle les conflits internes à l’organisation et sert d’interface institutionnelle avec le monde extérieur. C’est lui qui définit la stratégie de l’entreprise.
* La ligne hiérarchique est constituée de l’ensemble des cadres qui assure un rôle de liaison entre la direction et les opérationnels. Elle sert à transmettre l’information et à décliner la stratégie mais également à faire remonter l’information permettant le contrôle de l’entreprise.
* Le centre opérationnel accomplit le travail de transformation des produits et services. Il est directement en contact avec les clients et les fournisseurs.
* La technostructure est constituée de l’ensemble des personnes qui dans l’organisation analysent le travail des autres pour en accroître l’efficacité et l’efficience. Elle standardise le travail en définissant les méthodes et en établissant des normes. C’est, par exemple, le bureau des méthodes, l’ordonnancement, le contrôle de gestion, les recruteurs qui définissent les profils à recruter et les grilles de qualification ou encore le marketing.
* Les fonctions de support logistique comprennent l’ensemble des entités de l’organisation qui fournit des services aux autres. La plupart de ces services peuvent être externalisés sans trop de difficultés ou être effectués par des services partagés. On y trouve les conseillers juridiques, la paie, le traitement du courrier, la R&D.

Le contrôleur de gestion appartient à la technostructure de l’entreprise. Son travail a des conséquences sur l’activité des autres membres de l’organisation dans la mesure où il leur permet de juger des résultats de leurs actions. De sa modélisation vont dépendre les choix stratégiques et le pilotage au quotidien de l’organisation. Mais ce n’est pas lui qui réalise ses actions de management. Il se contente, ce qui est déjà beaucoup, de les documenter.

* ***Place du contrôleur***

Ainsi, tout comme le phare éclaire la route mais ne conduit pas la voiture, le contrôleur de gestion éclaire les décisions mais il ne gère pas l’entreprise. Ce rôle est dévolu aux managers dont il est un conseiller. Les cas diffèrent toutefois selon les entreprises.

A partir de cette vision standard de l’organisation, Mintzberg identifie cinq configurations types pour lesquelles certaines parties de l’organisation décrites ci-dessus sont prépondérantes :

· La structure simple est une organisation assez aplatie où la direction gère bien souvent en direct le maximum d’activité par elle-même. On dit alors que son éventail de contrôle est très large et que le degré de centralisation de l’entreprise est élevé. La coordination des activités est assurée par supervision directe sur les activités des subordonnés. La partie essentielle de ce type de structure est la direction.

· La bureaucratie mécaniste coordonne ses activités en standardisant ses méthodes de travail (chaîne de montage, respect des normes ISO, respect du manuel de procédures, règlement de l’administration…). C’est l’un des modèles les plus fréquents d’entreprise ou d’administration. Elle est directement issue de l’entreprise taylorienne et de la bureaucratie webérienne. La partie essentielle de ce type de structure est la technostructure.

· La bureaucratie professionnelle est un type d’organisation où la relation entre les fins et les moyens ne peut facilement être modélisée, à l’inverse de la bureaucratie mécaniste. Par conséquent, le contrôle sur l’activité des salariés est difficile à réaliser. A défaut de pouvoir complètement contrôler le produit de leur activité, on doit s’assurer en amont que les opérationnels sont compétents pour le travail demandé. On parle alors de standardisation des qualifications. C'est le modèle de fonctionnement des universités et des hôpitaux par exemple. La partie essentielle de ce type de structure est le noyau opérationnel.

· La structure divisionnelle est l’autre structure type de la grande entreprise moderne. Il s’agit le plus souvent d’un regroupement de bureaucraties mécanistes ou professionnelles ou de structures simples. Mais la taille que prend l’ensemble de cet agrégat ne permet ni de contrôler les activités par supervision directe, ni par standardisation des procédés. En effet, le nombre de cas est trop différent d’une partie de l’organisation à une autre et nécessite un fort degré de décentralisation. La supervision se fait alors par standardisation des résultats. Les responsables seront jugés sur leur capacité à atteindre des objectifs économiques (ROI ou *return on investment* par exemple). La partie essentielle de ce type de structure est la ligne hiérarchique intermédiaire qui arbitre sans arrêt entre les différentes opportunités de profit.

· L’adhocratie est une structure très innovante qui doit faire face à des défis permanents (nouveaux projets, nouveaux contrats, forte incertitude…). La bonne marche de l’ensemble dépend de sa capacité à mobiliser rapidement les ressources nécessaires aux défis à relever. Le mode de coordination privilégié est l’ajustement mutuel entre les membres de l’entreprise. Ce sont des organisations d’experts qui se jouent des règles classiques d’organisation pour mieux pouvoir innover. Elle est structurée en une série de constellation de travail La partie essentielle de ce type de structure est l’ensemble des services de support qui intègrent bien souvent le noyau opérationnel. Il s’agit d’être capable de réunir rapidement des équipes de spécialistes de divers horizons. C’est le cas des cabinets conseils, des agences de publicité …).

La place et le rôle du contrôleur seront alors très différents selon le type de structure dans laquelle il s’insère :

|  |  |
| --- | --- |
| **CONFIGURATIONS** | **Rôle du contrôleur de gestion** |
| La structure simple  \_ Caractéristiques :  ≫ supervision directe  ≫ prédominance du sommet stratégique  ≫ grande centralisation  **Exemple :**  •**PME** | Le contrôleur de gestion n’a pas, dans cette configuration, un rôle très important. En effet, la direction n’a pas besoin de lui pour connaître les résultats de l’organisation et pour la piloter. La supervision directe lui permet de tout connaître et de se débrouiller seule.  Au mieux, le contrôleur de gestion aura une tâche de prévision de l’activité |
| La bureaucratie mécaniste  \_ Caractéristiques :  ≫ standardisation des procédés  ≫ prédominance de la technostructure  ≫ décentralisation pas nécessaire **Exemples :**  •**une entreprise moyenne**  •**administration** | Le contrôleur de gestion a, dans cette configuration, deux missions :  · Prévoir, ce qui est facilité par le haut degré de stabilité des processus de travail.  · Vérifier la conformité économique des actions des opérationnels afin d’autoréguler l’activité. C’est le contrôle de gestion « vérificateur ». |
| La bureaucratie professionnelle  \_ Caractéristiques :  ≫ standardisation des qualifications  ≫ prédominance des opérationnels  ≫ décentralisation forte  **Exemples :**  •**Universités**  •**Hôpitaux** | Le contrôle de gestion a peu de légitimité dans ce type de configuration. En effet, une grande partie de la compréhension du travail lui échappe. Que peut dire un contrôleur à un médecin ? Celui-ci peut l’utiliser de façon efficace mais il reste subordonné aux professionnels dont il comprend mal l’activité.  Le contrôleur est entièrement dépendant du noyau opérationnel. |
| La structure divisionnelle  \_ Caractéristiques :  ≫ standardisation des résultats  ≫ prédominance de la ligne hiérarchique  ≫ décentralisation verticale encadrée  **Exemples :**  •**Grandes entreprises** | Le contrôle de gestion est y généralement très financier et économique. Il est chargé d’aider la ligne hiérarchique intermédiaire à prévoir, allouer les ressources et contrôler les réalisations. Il l’aide à choisir les bons couples produits marchés utiles au développement de l’entreprise. C’est le contrôle de gestion de la grande entreprise moderne. |
| L ’adhocratie  \_ Caractéristiques :  ≫ ajustement mutuel  ≫ prédominance des fonctionnels de  support logistique  ≫ décentralisation par projets **Exemples :**  •**Entreprises organisées**  **par projets**  •**Conseil** | Le contrôle de gestion est une dimension importante de ce type d’organisation même si, à l’instar de la bureaucratie professionnelle, il est largement tributaire du noyau opérationnel et des fonctionnels de soutien.  Le contrôle de gestion servira à suivre la rentabilité des grands projets. Il sera toutefois gêné par la complexité des opérations et les incessantes interventions d es acteurs |

La place et le rôle du contrôleur de gestion dépendent de l’intérêt que lui porte le dirigeant d’entreprise. Le service peut rester une coquille vide comme il peut devenir l’éminence grise de la direction.

Toutefois il faut remarquer que dans la diversité de structures organisationnelles existantes, deux options semblent émerger.

* **Position fonctionnelle**

Dans ce type d’organisation, le contrôle de gestion a essentiellement un rôle de suivi a posteriori et se confond davantage à un service de comptabilité analytique. La mission ainsi assignée au contrôle de gestion s’inscrit en complément de la comptabilité générale et ne répond pas à la définition actuelle. (Voir schéma suivant)

Direction générale

Commercial

Approvisionnement

Production

Admin & Financ

Contrôle de gestion

DRH

* **Position d’Etat Major**

Le contrôle de gestion occupe une place de « staff » ou d’état major disposant non pas d’une autorité hiérarchique mais d’une autorité de spécialité. Ainsi, il peut assurer pleinement sa mission de pilote et d’animation du système d’information de l’entreprise.

Dans cette organisation le contrôle de gestion intervient dans :

Le processus de planification stratégique,

Le processus de mobilisation et d’animation des acteurs ;

La prise de décision à long terme : choix d’investissement, partenariat.

Direction Générale

Contrôle

DIV 1

DIV n

***6- LA METHODOLOGIE DU CONTROLE DE GESTION***

La méthode repose sur une succession d’étapes liées les unes aux autres dans un ordre logique mais aussi stratégique.

Il s’agit tout d’abord de **la réflexion** portant sur le moyen et le long terme. Puis vient la phase de **planification** au cours de laquelle **la stratégie** de l’organisation va être étudiée et définie, les orientations de la direction générale se concrétisant ensuite dans les choix en termes de marketing, de production, de ressources humaines, de finances…

Enfin la dernière partie consiste à élaborer, à partir de ces choix, **les objectifs et les** **plans d’action**.

**7- PRINCIPAUX OUTILS DU CONTROLE DE GESTION**

**7.1- La comptabilité de gestion/ Comptabilité analytique.**

Elle a pour objectif :

▪ Réalisation du calcul et de l’analyse des coûts

▪ Apports aux dirigeants et aux gestionnaires d’informations utiles à leurs décisions et contribue à améliorer la performance de l’organisation

Comptabilité analytique (Comptabilité de gestion)

« La comptabilité analytique est un système d’information interne destiné à quantifier les flux internes et à contrôler les consommations, ainsi que leur destination pour répondre aux questions suivantes :

-Qui consomme quoi et combien ?

-Qui produit quoi, combien et comment ? »

**7-2. Gestion Budgétaire**

***Gestion budgétaire***

"La Gestion Budgétaire, Technique de l'administration de l’organisation et de la gestion interne, s'appuie sur des prévisions. A partir de ces prévisions, les responsables de l’organisation reçoivent des attributions sous forme de programmes et moyens pour une durée limitée en valeur et en quantité si possible.

Un rapprochement entre les prévisions et les réalisations constitue la dernière étape de la gestion budgétaire".

**7-3 Tableaux de bord**

***Un tableau de bord***

Un ensemble d'indicateurs organisé en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service.

Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer.

8- LES COMPETENCES REQUISES ET LES COMPORTEMENTS RECQUIS D’UN CONTROLEUR DE GESTION

***8.1- Les compétences requises***

Le bon contrôleur de gestion devra bien sûr être compétent en gestion, connaître les subtilités de l’analyse budgétaire, bien maîtriser son plan de comptes et la structure de sa comptabilité de gestion et générale. Mais les chiffres ne sont que la traduction formalisée d’une réalité technique et commerciale. Si le contrôleur n’est pas familiarisé avec elle, il maniera des données sans comprendre leur sens véritable. Il devra donc bien connaître les produits et les marchés, être au courant à la fois des problèmes des vendeurs (coutiers agents généraux, bureaux directs) et de la gestion sinistre.

Ce n’est pas tout, il aura bien sûr une sensibilité pour le social.

Il aura compris que sa vraie mission n’est pas de manier des chiffres mais de faire évoluer le comportement des décideurs pour qu’ils tiennent mieux compte des conséquences économiques de leurs décisions.

Il aura donc du recul par rapport à l’outil et sera également conscient du nécessaire impact de la mesure des performances sur les salaires et les carrières.

**8-2 Les comportements souhaitables et la nécessité d’une éthique**

La position personnelle du contrôleur de gestion est délicate. Homme de la direction devant **conseiller son patron** et lui signaler à temps les risques de dérapages, il doit simultanément **bénéficier impérativement de la confiance des opérationnels et** **des fonctionnels,** si non il sera privé d’informations et paiera rapidement sa crédibilité. Tout l’art consiste alors :

- à mettre en lumière les risques de dysfonctionnement sans pour autant accuser,

- à faire en sorte que l’opérationnel les comprenne lui-même à temps et y remédie plutôt que de s’en emparer pour accroître sa visibilité personnelle auprès du directeur

Le contrôleur de gestion doit être enfin **diplomate,** ne pas se mettre en avant et rechercher le pouvoir. Il devra plutôt **faire preuve de pédagogie, d’influence**. Il aura donc une **capacité d’écoute** et **une autorité tranquille** reposant sur sa seule compétence. Il ne sera pas enfermé dans son bureau, en permanence absorbé par ses dossiers mais ira constamment sur **le terrain** discuter avec les opérationnels.

**Conclusion Chapitre 1**

Ce chapitre nous a permis d’approfondir nos connaissances sur le contrôle de gestion, son évolution, ses enjeux et aussi le rôle de son professionnel : le contrôleur de gestion.

Voyons à présent comment le contrôle de gestion sert à mesurer et à piloter la performance dans les organisations.

**Chapitre 2 : LA MESURE DE LA PERFORMANCE EN CONTROLE DE GESTION : CALCUL DES ECARTS**

***Mesurer la performance***, c’est suivre les résultats pour les rapprocher des objectifs fixés grâce à l’utilisation des indicateurs ;

***Piloter la performance***, c’est mettre en œuvre des méthodes pour développer les compétences de l’organisation en vue d’atteindre les objectifs de l’entreprise.

Le contrôle de gestion n’est qu’un système de mesure et de pilotage des performances essentiellement fondé sur le calcul et l’analyse des écarts.

**Modèle général d’analyse des écarts**

Le contrôle budgétaire doit permettre à la direction de vérifier si les prévisions de chiffre d’affaires, les budgets et les prévisions de coûts pont été respectés. Des écarts, favorables ou défavorables seront calculés puis analysés entre les éléments constatés (chiffre d’affaires, marges, coûts) et les éléments prévisionnels et préétablis.

Les analyses d’écart peuvent être menées selon les différentes modalités. Le schéma suivant présente une articulation relativement classique

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Ecart de résultat | Types d’écart | Analyse | Décomposition |
| Ecart de CA | Ecart sur prix |  |
| Ecart sur quantité | Ecart sur composition des ventes |
| Ecart sur volume des ventes |
| Ecart de coûts | Ecart sur charges directes | \*Ecart sur volume d’activité  \*Ecart sur quantité  \*Ecart sur prix |
| Ecart sur charges indirectes | \*Ecart sur volume d’activité  \*Ecart sur quantité  \*Ecart sur prix |

1. ***CALCUL ET ANALYSE DES ECARTS SUR MATIERES ET MAIN D’ŒUVRE DIRECTE***

***1-1 Calcul de l’écart global***

De façon générale écart = Réel – Prévu ou Réalisation – Prévision

L’écart se définit ainsi donc comme la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée.

Ecart = Coût constaté – Coût préétabli

* Relativement aux charges coûts dépenses.

Si écart est positif cela signifie que le réel est supérieur au prévu et on dit que l’écart est défavorable.

Si écart est négatif cela signifie que le réel est inférieur au prévu et on dit que l’écart est favorable.

* Relativement aux produits, recettes, chiffres d’affaires, marge résultat ;

Si écart est positif on dit que l’écart est favorable

Si écart est négatif on dit que l’écart est défavorable.

L’écart peut être nul ; il a toujours son signe ( + ou - )

Ecart = Réalisation – Prévision

EG = CGR – CGP

= QR x Cr – QP x Cp

Pour la main d’œuvre directe

EG = TR x Thr – TP x Thp

***1.2- Analyse de l’écart global***

De façon générale l’écart global s’analysera en deux sous écart à savoir pour les matières :

Ecart sur quantité et écart sur coût.

Pour la M.O.D écart sur temps et écart sur taux horaire.

1. ***CALCUL ET ANALYSE DE L’ECART SUR CHARGES INDIRECTES***

Comme tout écart, l’écart global sur frais de section se fait au niveau de la production réelle. A cette même production réelle correspond une activité réelle et un coût réel ; donc il importe de déterminer l’activité prévu correspondant à la production réelle.

EG / CI = CGR - CGP

= CUOR x AR - CUON x AP

Le coût global prévu calculé ci-dessus est fait en termes d’activité. Il peut se calculer également en terme de production dans ce cas on prend comme nature d’unité d’œuvre le niveau de la production.

EG/CT CUORx PR – CUON’ x PR

***2-.1 Analyse de l’écart global***

L’écart global sur CI se décompose en sous écart à savoir

* écart sur budget (E/B)
* écart sur activité (E /A)
* écart sur rendement (E/R)

EG = E/B + E/A + E/R

NB : ces sous écarts sont calculés en terme d’activité et en terme de production.

* Ecart sur budget

C’est la différence entre le total secondaire de la section et le budget flexible de l’activité réelle. C’est encore l’écart sur coût variable.

En terme d’activité

E/B = CGR - (Cvu (AR) + CF)

CGR = BF(AR)

En terme de production

Il importe de déterminer la production prévue correspondant à l’activité réelle

E/B = CGR - (C1vu x Pp + CF)

* Ecart sur activité

E/A = BF(AR) – (CUON x AR)

= (CVU AR + CF) – CUON x AR

= (CVU AR + CF) – CVU AR – Cfu AR

C’est encore l’écart de l’imputation rationnelle des CF.

AR

= CVU AR + CF – Cvu AR – CF

AN

En terme de x°

E/A = CVU x PP + CF – Cuon x PP

Ecart sur rendement

C’est la différence entre le coût préétabli de l’activité réelle et le coût préétabli de l’activité prévue

ER = ( CUON AR) = CUON PP)

= (CUON (AR – AP)

En terme de x°

E/U = CUON (PP – PR)

1. ***CALCUL ET ANALYSE DES ECARTS SUR RESULTAT***

Nous allons introduire la notion d’écart sur résultat par un exemple

Exemple

L’entreprise VENEOL est une agence de voyages. Pour l’exercice 1999, les réalisations comparées aux prévisions font apparaître des écarts sur résultat qui nécessitent quelques explications

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | BUDGET | | | REALIASTION | | |
| QTE | MU | TOTAL | QTE | MU | TOTAL |
| Vente voyage | 300 | 103 | 30.900 | 390 | 102 | 39,780 |
| Coût variable voyage | 300 | 93,215 | 27.945.5 | 390 | 93,075 | 36299,25 |
| Marge sur coût variable | 300 | 9,785 | 2.9355 | 390 | 8,925 | 3480,75 |
| Taux de marge sur cout variable |  |  | 9,50% |  |  | 8,75% |
| Cout fixe |  |  | 1035 |  |  | 1.180 |
| Résultat |  |  | 1900,50 |  |  | 2300,75 |

Il vous est demandé de calculer l’écart sur résultat et de procéder à l’analyse de cet écart

Désignons par

Qp : Quantité prévue Qr : quantité réelle

Cp : coût variable unitaire prévu Cr : coût variable unitaire réel

CFp : coût fixe prevu CFr : coût fixe réel

PUp : pix de vente unitaire prévu Pur : prix de vente unitaire réel

RTp : résultat prévu RTr : résultat réel

CAp : Chiffre d’affaires prévu CAr : Chiffre d’affaire réel

MCVp : Marge sur coût variable prévue MCVr : marge sur coût variable réelle

TMp : taux de marge sur coût variable prévu TMr : taux de marge sur coût variable réel

L’écart sur résultat correspond à la différence entre le résultat réel et le résultat prévu

Ecart sur résultat = Résultat réel - Résultat prévu

E/R = RTr - RTp

2.300,75 - 1.900,50 = 400,25

Cet écart comprend trois composantes

Ecart sur coût fixe

Ecart sur coût variable

Ecart sur marge

I -ECART SUR COUT FIXE

C’est la différence entre le coût fixe réel et les coûts fixes prévus

E/ CF = CFr - CFp

Cet écart bien que positif est interprété comme défavorable.

II. ECART SUR COUT VARIABLE

Il correspond à la différence entre le coût variable réel et le coût variable préétabli

E/CV = Cr. Qr - Cp.Qr

ECART SUR MARGE

Ecart sur marge = (CA réel– Cv prétabli) - (CA prévu – CV prévu)

ajusté aux quantités réelles)

(Car – Cp\*.Qr) - (CAp – Cp.Qp)

3.426,15 – 2935,5 = 490,65

Cet écart positif est favorable

On peut vérifier que l’écart sur résultat est égal à la somme des écarts sur coût fixe, sur coût variable et sur marge

Ecart sur résultat = Ecart sur coût + Ecart sur coût + Ecart sur marge

= fixe variable

E/R = E/CF + E/CV + E/M

= - 145 + 54,60 + 490,65 = 400,25

**REMARQUE IMPORTANTE**

Dans le cas où l’entreprise fabrique et commercialise plusieurs produits on procédera comme suit

Comme suit

ECART SUR MARGE = MR – MP

MARGE REELLE = ∑(Pri – Cri) x(QRi /QR)QR

MARGE PREVUE = ∑(Ppi – Cpi) x (QPi/QP)QP

Cet écart se décompose en écart sur marge unitaire, écart sur quantité et écart sur composition avec

Ecart sur marge unitaire = [∑(Pri – Cri) - ∑(Ppi – Cpi)](QRi/QR)QR

Ecart sur quantité = ∑(Ppi – Cpi) (QR – QP) (QPi/QP)

Ecart sur composition = ∑(Ppi – Cpi) (QRi/QR – Qpi/QP)QR

Application 1

**Chapitre 3** : **LE CONTROLE DE GESTION A BASE D’ACTIVITE : METHODE ABC**

Apparue dans les années 80 aux Etats Unis par le groupement CAM-I, destiné à la recherche sur la gestion au sens large de l’entreprise, la méthode ABC vise à améliorer l’exploration des charges indirectes de plus en plus importantes dans l’ensemble des coûts. En effet aujourd’hui les frais indirects représentent rarement mois de 30 à 40% du total des charges.

# I – Présentation

La méthode ABC est une variante des coûts complets qui permet d’aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient. Les méthodes traditionnelles de calcul des coûts ne présentent pas les rapports avec les facteurs clés de succès sur le marché et l’analyse des causes de performance (ou de dérapage) n’est pas prépondérante. De plus contrairement aux autres méthodes dont le langage est celui du comptable et non des opérationnels, qui se trouvent exclus de la compréhension de l’analyse de performance de leur métier, la méthode ABC permet une meilleure politique de communication interne.

Afin de comprendre le raisonnement à adopter pour la mise en place de la méthode ABC il faut connaître la signification des mots employés.

Activité : Ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe. Tâches homogènes en terme de performance permettant de fournir un produit ou un service à un client (externe ou interne). Ces tâches sont réalisées à partir d’un ensemble de ressources (matériels, heures de travail, jours travaillés,…).

Ressources 🡺 Tâches 🡺 Activités 🡺 Processus 🡺 Produit / Service

Pour mettre au point une gestion des coûts par l’activité il faut **raisonner en amont** :

**Quelle est la cause du coût et pas la conséquence ?**

*Consomment* *consomment*

Ressources 🡸 Activités 🡸 Produit / Service

Les produits consomment des activités, les activités consomment des ressources.

On établit une succession de liens de causalité plutôt que de répartir des coûts sur des produits à partir de clefs de répartition imprécises et subjectives.

Inducteurs

de

coûts

(cost drivers)

Total des coûts

Coûts Indirects

Produit/

Service

2

Produit/

Service

1

**…**

Centre 1

Centre 2

Centre 3

Centre n

Coûts Directs

## II - Méthodologie de mise en place d’une gestion des coûts basée sur l’activité

La mise en place d’une gestion des coûts par la méthode ABC se déroule en 4 étapes :

1ère étape : Définir les activités

La méthode ABC se fonde sur l’identification des DAS (Domaine d’Activité Stratégique) de l’entreprise. Il faut savoir définir ces activités selon un modèle *simple* pour qu’il puisse fonctionner et également suffisamment *évolué* pour qu’il soit pertinent. On peut se baser sur les procédures.

2ème étape : Identifier les charges indirectes qui vont faire l’objet du retraitement

3ème étape : Faire le lien entre ces charges et les activités

Dans la majeure partie des cas plus besoin de clés de répartition car les charges sont souvent directes par rapport aux activités.

4ème étape : Faire le lien entre les activités et les produits

Ce ne sont plus des Unités d’œuvres mais des **inducteurs de coûts** (Cost Drivers)

# III - Caractéristiques de la méthode ABC

Si la méthode des coûts complets est connue pour sa simplicité, le point noir de la méthode ABC réside dans la complexité du choix des activités et le choix des modèles. Ainsi la mise en œuvre de cette méthode est coûteuse en temps et en argent : il faut analyser bon nombre de documents, interroger le personnel, et tester de multiples modèles avant d’en retenir un.

L’ABC requiert une analyse précise de l’ensemble de la chaîne production-vente et permet ainsi de manière aisé de calculer des coûts de processus (ensemble ou une combinaison d’activités qui sont finalisées par un but global pour atteindre un résultat et reliées par des relations client - fournisseur).

Il est bon de retenir également que ce modèle fonctionne même si l’organisation de l’entreprise change et qu’il n’est pas obligatoirement applicable à toute l’entreprise, il peut venir compléter une méthode de calcul des coûts traditionnels. De plus si le but n’est pas de définir un coût de revient par produit ou de calculer la valorisation des stocks on peut appliquer la méthode sur plus ou moins de temps qu’un exercice.

**Exemple de calcul ABC**

Le processus achats d'une entreprise comprend les activités de négociation, de suivi des commandes et de gestion de la sous traitance. L'activité de négociation prend 60% du temps et celle de suivi des commandes 40%. Le temps consacré à la sous traitance est spécifique à chaque contrat. Les analyses d'activités donnent les résultats suivants :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Négociation | Etude de l'article à acheter | Référence achetée |
| Lancement des appels d'offre |
| Sélection des contractants |
| Suivi des commandes | Passage des commandes | Bon de commande |
| Gestion de litiges | Bon de réception |
| Gestion de la sous traitance | Mêmes activités que ci-dessus | Référence sous traitée |

La comptabilité donne les informations suivantes

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Encadrement : 1 personne | Salaires chargés | 100.000 f |
| Acheteurs : 2 personnes | Salaires chargés | 120.000 f |
| Administration : 1 personne | Salaires chargés | 30.000 f |
| Dotations aux amortissements |  | 10.000 f |
| Divers |  | 8.000 f |

Le cadre de l'entreprise consacre un tiers de son temps à chaque activité et s'occupe seul de la sous traitance.

Un acheteur s'occupe de la négociation et le second du suivi des contrats avec le personnel administratif.

Par simplification, et faute de renseignements suffisants, on considèrera que les frais sont affectés en fonction du nombre de personnes du service.

Ceci nous donne une affectation des ressources comme suit :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Total | négociation | Suivi commandes | Gestion sous traitance |
| Salaire encadrement | 100000 | 33333 | 33333 | 33333 |
| Salaires acheteurs | 120000 | 60000 | 60000 |  |
| Salaire administratif | 30000 |  | 30000 |  |
| Dot amort (1) | 10000 | 2500/3 + 2500 = 3333 f | 2500/3 + 2500 + 2500 = 5833 f | 2500/3 = 833€ |
| Divers (2) | 8000 | 2000/3 + 2000 = 2667 f | 2000/ 3 + 2000 + 2000 = 4667 f | 2000/3 = 667 |
| Total | 268000 f | 99333 f | 133833 f | 34833 f |

1. base : 10000 pour 4 personnes, soit 2500 f par personne
2. base : 8000 f pour 4 personnes soit 2000 f par personne

les inducteurs sélectionnés et leur nombre sont les suivants :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ACTIVITE | INDUCTEURS CHOISIS | NOMBRE REPERES |
| Négociation | Références achetées | 134 références |
| Suivi commandes | Bons de commande | 1226 bons de commande |
| Sous traitance | Contrats passés | 52 contrats |

En croisant ces éléments, on obtient le coût par activité et par inducteur

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Négociation | Suivi commandes | Gestion sous traitance |
| Coût d'activité | 99.333f | 133.833f | 34.833f |
| Inducteur d'activité | Référence | Bon de commande | Contrats passés |
| Nb inducteurs | 134 | 1226 | 52 |
| Coût par inducteur | 741f | 109f | 670f |

En dehors des coûts directs des produits achetés par un client, si sa commande comporte 2 références spécifiques et nouvelles, on pourra lui affecter en coût d'activité "achat" un montant de 1591 f (2 références à 741f chacune et un bon de commande à 109 f).

**Applications Exercice 1 (ABC)**

Un établissement industriel est chargé du montage de deux lignes de produits à partir de composants. Chaque ligne comprend deux produits élaborés à partir de composants standard et de composants spécifiques.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Ligne 1 | | Ligne 2 | |
|  | P1 | P2 | P3 | P4 |
| Quantité produite | 100000 | 20000 | 50000 | 2000 |
|  | Nomenclature des produits | | | | Prix unitaire |
| Composant 1 | x | X | X | x | 22 |
| Composant 2 |  | X | X | x | 34 |
| Composant 3 | X |  | X | x | 48 |
| Composant 4 |  |  |  | x | 50 |
| Composant 5 |  | x |  |  | 57 |
| MOD | 1 h | 1,5 h | 1,125 h | 1,25 h | 22 |

Les charges indirectes de production sont imputées sur une double base : les approvisionnements et la MOD (cf annexe 1).

L'approvisionnement se fait en juste à temps et les produits finis sont transférés au service commercial qui en est responsable.

La direction de la société pense que la procédure de coûts à base d'activités est susceptible de lui apporter des informations nouvelles. Elle procède à une simulation dans l'établissement industriel précité.

La première étape de l'expérimentation consiste à isoler, au sein de chaque centre d'analyse, les différentes activités qui y sont réalisées (annexe 2) et à répartir les charges des centres entre les activités (annexe 3).

Le deuxième étape consiste à rechercher les facteurs générateurs de coûts des activités (annexe 4).

La troisième étape consiste à regrouper les activités productives en deux centres et à calculer le coût unitaire des inducteurs correspondants.

Le coût de l'activité d'administration générale est imputé aux produits au prorata de la valeur ajoutée des composants (hors coût de l'administration générale et hors marge bénéficiaire).

**Travail à faire**

1. **Par la méthode des centres d'analyse, compléter le tableau de répartition et déterminer le coût complet des 4 produits.**
2. **En choisissant deux inducteurs (les justifier), déterminer le coût complet des 4 produits.**
3. **Comparer les écarts et expliquer les.**

Annexe 1 : tableau de répartition des charges indirectes entre les centres d'analyse

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Centres | administration | Méthodes | Approvisionnement | Montage |
| Totaux primaires | 1 150 000 | 1 500 000 | 918 760 | 2 976 500 |
| Administration | - 1 150 000 | 57 500 | 115 000 | 977 500 |
| Méthodes |  | - 1 557 500 |  | 1 557 500 |
| Totaux secondaires |  |  | 1 033 760 | 5 511 500 |
| Unité d'œuvre |  |  | Montant achats composants | Heure MOD |
| Nb unités œuvre |  |  |  |  |
| Coût unité œuvre |  |  |  |  |

Annexe 2 : activités des centres d'analyse

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Administration | Méthodes | Approvisionnement | Montage |
| Comptabilité fournisseurs  Administration générale | Gestion production  Ordonnancement  Modif techniques | Gestion des marchés  Contrôles à la réception | montage |

Annexe 3 : répartition des charges indirectes entre les activités

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Centres | Administration | Méthodes | Approvisionnement | Montage |
| Compta fourniss | 350 000 |  |  |  |
| Administr gale | 800 000 |  |  |  |
| Gestion prod |  | 500 000 |  |  |
| Ordonnancement |  | 430 000 |  |  |
| Modif techniques |  | 570 000 |  |  |
| Gestion marchés |  |  | 318 760 |  |
| Contrôle réception |  |  | 600 000 |  |
| Montage |  |  |  | 2 976 500 |
| Coût total | 1 150 000 | 1 500 000 | 918 760 | 2 976 500 |

Annexe 4 : générateurs de coûts des activités

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Inducteurs  Activités | Nb fournisseurs | Nb références composants | Nb produits | Nb modifications | Nb lignes |
| Compta fourn | X | X |  |  |  |
| Adm gale |  |  |  |  |  |
| Gestion prod |  |  | x |  |  |
| Ordonnancement |  | x | x |  |  |
| Modif technique |  | x |  | X |  |
| Gestion marchés | X | x |  |  |  |
| Contrôle récept |  | x |  |  |  |
| Montage |  |  | x |  | X |

VI- **Conclusion**

La mise en place de la méthode ABC requiert une connaissance approfondie de l’entreprise, de ses activités et processus, et une implication active du personnel. Dans la même optique d’optimisation des processus la méthode ABC est souvent couplée à un management par l’activité (méthode ABM – Activity Based Management).

L’entreprise vue comme une entité unique pourra améliorer la gestion de ses DAS et renforcer ou créer ses facteurs clés de succès (FCS).

**Chapitre 4 : DELEGATION DE POUVOIR ET CONTROLE DE GESTION**

***1. CENTRES DE RESPONSABILITES ET PRIX DE CESSION INTERNE***

L’organisation du contrôle de gestion, son mode de fonctionnement et sa réussite dépendent étroitement du degré de décentralisation de l’entreprise d’où son découpage en centres de correspondant chacun à une activité définie et dirigée par des responsables bénéficiant d’une délégation d’autorité.

* 1. **: LES CENTRES DE RESPONSABILITE**

Outre l’implication à tous les niveaux, le découpage en « centres de responsabilités » a pour but de faciliter la maîtrise de la gestion en s’appuyant sur les responsables opérationnels de l’entreprise.

Un centre de responsabilité est une subdivision de l’entreprise caractérisée par :

**Une activité homogène** (production, vente etc.) La notion d’homogénéité d’activité ne signifie pas que le centre fabrique (ou commercialise) un seul produit ;

**Un responsable** ayant l’autorité nécessaire pour envisager des dépenses. Cette condition une définition précise des attributions de chacun et d’une manière générale. l’existence d’un manuel de procédures décrivant à la fois les circuits d’information et de communication, les tâches et les fonctions ;

**Une responsabilité déléguée** avec des moyens précis et adéquats ;

**Des moyens** de financement du plan d’actions (voir budget) ;

**Des résultats mesurables** (critères d’appréciation à définir) tant au niveau des charges engagées que des produits générés.

Les centres de responsabilités sont donc en fonction des objectifs de l’entreprise, du degré de délégation de responsabilité souhaité par la direction, de l’organisation propre à l’entreprise, des moyens financiers et humains disponibles pour suivre et contrôler la gestion. Si en général la délégation de responsabilité touche la production et l’activité commerciale, les investissements, la gestion financière restent le plus souvent sous la coupe de la Direction Générale.

On distingue quatre catégories de centres

1. **LES CENTRES DE COUTS**

Un **centre de coût** est un centre de responsabilité pour lequel les objectifs de gestion sont établis en terme de coût.

Lorsqu’il existe dans un centre de responsabilité une relation entre la production et le coût des moyens utilisés, on parle de centre de coût productif.

La mesure de l’activité et des coûts du centre s’appuie sur la comptabilité analytique et sur la méthode d’analyse des écarts.

Lorsqu’il n’est pas possible d’établir une relation directe entre les coûts engendrés et le résultat obtenu, le centre est qualifié **de centre de coût standard ou discrétionnaire**). Les coûts concernés, souvent considérés comme fixes et incompressibles frais du service administratif par exemple), doivent être rigoureusement suivis en valeur absolue comme relative par fixation de pourcentages par rapport au chiffre d’affaires ou à la marge. Par exemple, dans un centre de recherche, il est peu souhaitable de fixer le nombre de recherche à réaliser ou le nombre de jours correspondant à une recherche.

Les prestations fournies par ces centres de coûts standards sont réparties sur les autres centres (coûts de prestation interne) qui généralement les consomment en utilisant une clé de répartition négociée avec les responsables concernés. Le coût de la prestation interne devrait être comparé au coût de la même prestation externe cependant d’autres facteurs non chiffrables doivent être pris en compte (délais, confidentialité, qualité, etc.)

La mesure de l’activité et des coûts du centre s’appuie sur la comptabilité analytique, mais aussi sur des techniques s comme le BBZ (Budget Base Zéro).

**II. LES CENTRES DE PROFITS**

Un centre de profit est un centre de responsabilité pour lequel les objectifs de gestion sont établis en termes de profit. Le responsable d’un centre de profit est jugé sur son résultat qui n’est pas le résultat comptable mais une marge nette permettant de couvrir les frais généraux de l’entreprise. Cette marge appelée « marge contributive » ou « profit contrôlable » est le résultat de la différence entre :

Le chiffre d’affaires ;

Les charges contrôlables comprenant les achats, frais de personnel, frais généraux etc.

**Exemple** : Division Articles de Marques

**Chiffre d’affaires** (quantités x prix de vente unitaire)

+ rabais et ristournes obtenus

- rabais et ristournes accordés

- coût de production (ou achat) des produits vendus (différence de stock comprise)

= Marge commerciale

- frais contrôlables (rémunération des commerciaux, frais de distribution, publicité, frais généraux directs)

= Profit contrôlable ou marge contributive

C’est sur ce résultat que peut se déduire une quote-part des frais structure afin d’obtenir un résultat net proche du résultat comptable.

Le responsable du centre aura à cœur de rechercher le meilleur équilibre entre le C.A. et le résultat par une rationnelle sélection des produits et des clients (selon l’évolution du C.A) et un strict contrôle des charges.

NB : Si le service ne peut fixer lui-même le prix de vente des produits, il ne peut plus être considéré comme un centre de profit.

**III. LES CENTRES D’INVESTISSEMENTS**

Le centre d’investissement est un centre de profit ayant pour principale responsabilité la maîtrise des investissements. Ces investissements qui sont en général des actifs utilisés dans le cadre de l’exploitation courante sont de nature très variée :

Les immobilisations : machines, matériels de transport, outillages ;

Les stocks : matières et produits finis ;

Les clients : comptes clients et effets à recevoir ;

La trésorerie (fonds mis à disposition) : dans la pratique, du fait de la centralisation de la gestion financière, il est difficile d’isoler un montant par centre ; on fait souvent une évaluation forfaitaire ;Etc.

L’objectif d’un centre d’investissement s’exprime de deux manières

Soit par le taux de rendement des investissements généralement appelé R.O.I (Return On Investment) et calculé par le rapport profit contrôlable / actifs utilisés ;

Soit par le résultat net, calculé en déduisant du profit contrôlable une charge supplétive forfaitaire correspondant à la rémunération des capitaux investis

[Bénéfice net (résiduel) = Profit contrôlable – x% actifs utilisés]

**IV. LES CENTRES DE RECETTES**

L’objectif de ce centre est de maximiser le chiffre d’affaires du produit ou de l’activité concernée et / ou de minimiser les frais de commercialisation. Les responsables de ces centres sont évaluées selon deux optiques différentes :

Une optique de contrôle sanction basée sur l’appréciation du volume des ventes réalisées ;

Une optique de conseil et d’expérience tenant compte des variables influençant les ventes à savoir : le taux de remise consenti à la clientèle, leurs délais de paiement, le nombre de visites des commerciaux aux clients, etc.

* 1. **: LES PRIX DE CESSION INTERNE**

Chaque système de contrôle interne a la particularité d’être adapté à la spécificité de l’entreprise qui l’a conçu, c’est-à-dire à son organisation et à ses objectifs. Cette souplesse est une force. Comme nous l’avons souvent mentionné, c’est à travers l’analyse des différents types de centres qu’on apprécie le degré de décentralisation et d’efficacité recherché par la Direction Générale.

L’existence d’une gestion par centre de responsabilité entraîne une tarification interne des prestations que se fournissent les centres entre eux. Pour cela, on a souvent recours à une pratique qui consiste à transformer les centres de coûts en centres de profits en instaurant des prix de cession interne.

Quels sont les fondements et les objectifs de la pratique des prix de cession interne ? Quelles en sont les portées et limites ?

L’interdépendance des centres entraîne souvent des prestations réciproques qu’il est difficile de mesurer sans mettre en place une comptabilité analytique lourde et complexe. Il semble plus méthodique de s’attacher à bien définir :

Ce qui est parfaitement maîtrisable par le centre ;

Les services qu’il aurait dû acheter s’il était indépendant ;

Les charges imposées par l’appartenance à une entité plus grande (l’entreprise) et sur lesquelles le responsable du centre n’a aucune emprise.

L’idée, c’est de localiser dans l’entreprise, les centres de responsabilité qui contribuent à la formation du résultat. On transforme les centres de coût identifiés en centres de profit en instaurant des prix de cession nécessaires à la valorisation des prestations internes entre centres afin de pouvoir comparer les ventes (même fictives) aux charges.

I. DEFINITION

Le prix de cession interne est le prix auquel sosnt valorisées les prestations internes entre un centre de responsabilité vendeur et un centre de responsabilité acheteur.

La pratique du prix de cession interne repose sur l’hypothèse que le chiffre d’affaires fictif que génère un centre vendeur est entièrement compensé par le coût fictif supporté par le centre acheteur. Il en découle que le prix de cession interne ne modifie pas le résultat global de l’entreprise.

II. OBJECTIFS DU PRIX DE CESSION INTERNE

L’instauration du prix de cession interne vise à :

Créer une dynamique entre les différents responsables de centres qui sont, sur un plan psychologique, davantage motivés par la réalisation d’un objectif de profit que par un objectif de contrôle voire de réduction des coûts ;

Mieux ressortir les contributions des différents centres au résultat global de l’entreprise ;

Faciliter la comparaison des différents centres sur des bases financières identiques ;

Permettre à la direction générale de juger de la rentabilité des centres concernés

Il faut en conséquence choisir le prix de cession interne de manière à éviter les conflits internes, c’est dire, que les actions d’un centre ne perturbent pas trop les résultats d’un autre

III. CHOIX DU PRIX DE CESSION INTERNE

En général, le prix de cession doit être fixé de manière à concilier l’optimum individuel (maximisation de la performance du centre) et l’optimum collectif (maximisation de la performance de l’entreprise). La direction générale dispose de plusieurs options en la matière

Laisser une autonomie aux responsables des centres pour la fixation des P.C.I

Guider les responsables des centres en mettant en œuvre une politique centralisée de fixation des P.C.I.

Imposer les PCI lorsque leur détermination crée des conflits pouvant compromettre les résultats de l’entreprise.

On distingue trois grandes catégories de prix de cession

Les prix fondés sur l’existence d’un marché,

Les prix fondés sur un coût ;

Les prix négociés

* ***PRIX FONDES SUR LE MARCHE***

Cette méthode de fixation du P.C.I ne peut être utilisée que lorsque le marché existe et est suffisamment concurrentiel. Deux cas peuvent se présenter :

* Le prix du marché

On y recourt lorsque le marché existe, que le chiffre d’affaires interne est marginal par rapport au volume d’activité du centre vendeur et qu’on a mis en place un système d’arbitrage pour gérer les conflits. Le prix du marché permet d’avoir une idée précise de la rentabilité à court terme des centres et de mettre ces derniers en concurrence permanente avec le marché (le centre acheteur peut s’approvisionner à l’extérieur de l’entreprise si les prix pratiqués sont plus compétitifs)

En revanche, la méthode trouve ses limites en cas de fluctuations importantes du prix du marché (ce qui entraîne une absence de prix de référence)

* Le prix de marché minoré (ou aménagé)

Cette méthode est souvent utilisée lorsque le centre acheteur est division commerciale et le centre vendeur, un centre de production. Le prix de cession interne ici est égal au prix du marché auquel on déduit un montant correspondant généralement aux frais commerciaux non supportés par le centre vendeur lors des prestations internes.

L’inconvénient majeur provient de la perte d’autonomie du responsable de centre acheteur pratiquement obligé de s’approvisionner à l’intérieur du fait de l’avantage compétitif du centre vendeur par rapport aux concurrents externes.

* ***PRIX FONDES SUR UN COUT***

Pour éviter de transférer sur le centre acheteur les conséquences de l’efficience ou de la non efficience de la gestion du centre vendeur, la méthode part non seulement du principe que les coûts réels sont éliminés mais aussi qu’il n’existe pas de marché et in fine pas de prix de marché. On distingue le coût de revient préétabli et le coût marginal préétabli

* Le coût de revient préétabli

Le P.C.I est déterminé en ajoutant une marge bénéficiaire calculée à partir d’un taux de rentabilité des capitaux investis, au coût. Cette méthode n’est applicable que lorsque la cession a lieu entre deux centres de coût ou lorsqu’un centre de coût approvisionne un centre de profit

Quoiqu’indispensable, la fixation de la marge est délicate. Lorsqu’elle est faible, le centre vendeur a tendance à négliger la fabrication des marchandises donnant lieu à des cessions internes au profit des fabrications rentables vendues à l’extérieur.

* Le coût marginal préétabli

La cession correspond à une prestation un peu exceptionnelle (utilisation d’une capacité de production non saturée) et requiert que le centre vendeur couvre au préalable ses charges fixes.

* ***PRIX DE CESSION NEGOCIES***

Le prix de cession est le résultat des négociations libres entre les responsables des centres vendeur et acheteur, ce qui constitue une source de motivation des responsables. Les éléments pris en compte dans la fixation du P.C.I sont par exemple les prix du marché et les coûts des différents produits ou services

Cependant, le risque est grand de perdre du temps dans les négociations et d’aboutir à un prix négocié influencé par les rapports de force entre les centres concernés

Au total, un système de prix mal conçu peut totalement modifier la mesure de la performance des centres. Par conséquent la détermination des prix de cession interne doit obéir à une logique comprise et admis de tous.

La mise en place d’un système de prix de cession interne ne doit pas souffrir de la volonté des responsables des centres à maximiser leur résultat aux dépends du résultat globale

**Applications : Exercice 1 /prix de cession interne**

La société MONLA comprend deux divisions qui fabriquent des bicyclettes. La division A produit les cadres et la division B monte les accessoires sur le cadre. Il existe un marché pour les sous-ensembles et pour le produit fini. Chaque division est un centre de profit. Le prix de cession interne des cadres a été aligné sur le prix de marché moyen de longue période. Vous disposez des renseignements suivants :

Prix de vente estimé du produit fini  300.000 F

Prix de vente moyen de longue période du produit intermédiaire 200.000 F

Coût marginal d’achèvement du produit dans la division B 150.000 F

Coût marginal de la division A 120.000 F

**Travail à faire**

1. La division A devrait-elle céder sa production à la division B si elle travaille à pleine capacité ? Le prix du marché est-il un prix de cession interne correct ?
2. Supposer que la capacité de production de la division A soit de 1.000 cadres par mois dont 800 sont vendus à l’extérieur. La division A devrait-elle céder 200 cadres à la division B ? A quel prix ? supposer que, pour quantité de raisons, A maintiendra indéfiniment le prix de vente de 200.000 F, c’est-à dire que A n’est pas disposée à baisser son prix même s’il lui reste une capacité de production inutilisée.

Supposer que la division A fixe un prix de cession interne de 150.000 F pour un contingent de 200 cadres. Quel serait le bénéfice de cette cession éventuelle pour la société MONLA ? En qualité de directeur de la division B, seriez-vous disposé à acheter au prix de 150.000 ?

**EXERCICE N°2 : Prix de cession interne**

Installée à OSHOGBO au NIGERIA, la Société « OMILAYE » est spécialisée dans la fabrication de chaussures de ski. Elle possède une participation majoritaire dans le capital d’un concurrent italien, la firme San Giovanni. Cette filiale a conservé toute son indépendance et aucune procédure d’intégration n’a été menée.

L’entrée de OMILAYE dans le capital de San Giovanni a ouvert la voie à une stratégie de collaboration. Ainsi la coque plastique de la chaussure de randonnée » Cortina », vendue par San Giovanni, est fabriquée dans l’usine de OMILAYE puis cédée à San Giovanni qui fabrique le chausson intérieur. La capacité de production de OMILAYE pour ce type de coque est de 6 000 unités par mois. A pleine capacité, le coût serait de 300 francs dont 180 francs de coûts variables. Le centre de fabrication des coques est structuré en centre de profit.

La production actuelle de San Giovanni est de 2 000paires de chaussures « Cortina » par mois (4 000 unités). La société San Giovanni achète les coques à OMILAYE au prix de 420 francs l’une (prix de marché). San Giovanni pense pouvoir accroître ses ventes sur le marché Italien à condition d’abaisser son prix de vente. Ses dirigeants proposent à OMILAYE d’acheter mensuellement 5500 coques au prix de 390 francs (stratégie de développement des ventes externes).

En même temps, les dirigeants de OMILAYE étudient une solution alternative : l’adaptation d’un chausson (randonnée » au type de coque déjà fabriqué pour San Giovanni. Le département « chausson », également organisé en centre de profit, recevrait les coques facturées comme une cession interne et céderait les chaussures finies au centre de distribution au prix de 700 francs (stratégie de développement des ventes internes). Le marché est estimé à 900 paires par mois (1 800 unités). Le coût variable du chausson serait de 330 francs. A terme, un accroissement de la part de marché est probable. Dans un premier temps, les dirigeants de OMILAYE envisagent d’imposer le prix de marché comme prix de cession internes.

**Travail à faire**

1. Etude des stratégies possibles pour OMILAYE

1.1. Comparer la marge actuelle de OMILAYE et la marge qui serait dégagée par l’une ou l’autre des stratégies de développement envisagés.

1.2. Rappeler les caractéristiques d’un centre de profit. Le prix de cession retenu permet-il d’optimiser le résultat de OMILAYE ?

2. Indiquer les limites dans lesquelles doit se situer le prix de cession si celui-ci est négocié entre les deux centres.

**Chapitre 5 : LE TABLEAU DE BORD ET LE REPORTING : OUTIL DE CONTROLE DE GESTION.**

1***- TABLEAU DE BORD : DEFINITION***

Le contrôle de gestion éprouve le besoin d'un outil qui réponde à ses besoins spécifiques, à savoir:

▪ Avoir une connaissance sur les informations essentielles au pilotage,

▪ Obtenir ces données le plus rapidement possible, et en permanence.

Cet outil s'appelle le **tableau de bord.**

Tableau de bord

- **Un ensemble d'indicateurs** organisé en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service.

-Un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer.

2***- TABLEAU DE BORD : OUTIL DE CONTROLE DE GESTION***

Le tableau de bord est pour le responsable un outil d’aide au management en trois dimensions, pour :

▪ **Piloter :** le tableau de bord est un instrument d’aide à la réflexion. Il permet d’avoir une approche globale d’un système, dans la mesure où il en est une représentation réduite. Le responsable peut ainsi mieux définir les actions indispensables pour atteindre les objectifs qui lui sont assignés ;

▪ **Animer :** La mise en place d’un tableau de bord est une excellente occasion pour développer une réflexion collective entre les différents acteurs d’un même service ou d’une direction. À travers la démarche de conception de l’outil, et surtout lors de l’utilisation des informations, le responsable redonne du sens à l’action et rétablit l’articulation entre les niveaux stratégique et opérationnel ;

▪ **Organiser :** Par son effet miroir, le tableau de bord est un reflet du niveau de performance d’un service. Les indicateurs alertent le responsable sur les domaines problématiques. Il peut alors réfléchir sur les leviers d’action qui vont permettre d’atteindre les objectifs alloués, en recherchant la meilleure combinaison des ressources techniques et humaines.

***3- TABLEAU DE BORD : MAQUETTE***

La maquette d'un tableau de bord type fait apparaître quatre zones.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Tableau de bord du centre | | |
|  | RESULTATS | OBJECTIFS | ECARTS |
| Rubrique 1  Indicateur A  Indicateur B  Rubrique 2 |  |  |  |

Zone « paramètre zone « résultats » zone « objectifs » zone « écart »

Economique »

***4. LA CONCEPTION DU TABLEAU DE BORD***

4.1. PRINCIPES DE CONCEPTION

Les principes de conception :

**Une cohérence** avec l'organigramme,

**Un contenu** synoptique et agrégé,

U**ne rapidité** d'élaboration et de transmission.

4.2- CONCEPTION DU TABLEAU DE BORD : LES ETAPES

4-2-1 Définition des objectifs du contrôle :

La démarche souvent employée pour élaborer un tableau de bord consiste à définir directement des indicateurs. Cette approche est risquée, dans la mesure où les indicateurs identifiés sont rarement cohérents avec le contexte et les objectifs de la structure.

Il s’agit donc de mener au préalable une réflexion sur les missions et les objectifs de la structure afin d’identifier les aspects qu’il faut contrôler.

La conception du tableau de bord commence donc par une étape approfondie relative au fonctionnement de l’unité, cette approche garantit une meilleure adéquation de l’outil aux besoins de gestion du responsable.

La démarche vise à réaliser une approche en entonnoir et ce en partant d’une analyse des missions du système, pour définir ensuite la nature et le degré de priorité des domaines à contrôler. Les principales étapes en sont :

**⇒ Etape 1 : Identifier les missions du système :**

L’objectif de cette étape est de clarifier et formaliser les raisons d’être de l’unité. Ces raisons d’être traduisent les orientations politiques données au secteur.

⇒ **Etape 2 : Identifier les évolutions du contexte du système** :

Le contexte est porteur d’évolutions qui peuvent avoir des impacts forts sur le fonctionnement de l’unité. Si l’on ne prend pas en compte ces évolutions, le tableau de bord risque d’être inadapté aux impératifs de gestion, en n’incluant pas d’indicateurs centrés sur des facteurs émerge

⇒ **Etape 3 : Identifier les priorités de contrôle :**

En matière de tableau de bord, le principal danger réside dans l’inflation d’informations. Cela est d’autant plus vrai que les ressources technologiques fournissent en temps réel plusieurs dizaines de données. Conséquence paradoxale, le responsable risque d’être paralysé par les informations censées l’aider dans son action. **Comment trier parmi toutes les informations possibles pour concentrer le** **modèle sur les informations prioritaires ?**

**⇒ Etape 4 : Définir les objectifs du contrôle**.

L’un des aspects du pilotage consiste à connaître sa destination. Le tableau de bord est précisément destiné à faciliter l’orientation du responsable vers les buts qu’il s’est fixé. Sans objectifs, la route est plus difficile. En termes de tableaux de bord, le choix des indicateurs est d’autant plus facile que la destination et son contexte sont déterminés avec précision. **Comment définir les objectifs du contrôle ?**

4-2-2 Définition des indicateurs :

Cette phase constitue pour beaucoup le noyau de la démarche d’élaboration du tableau de bord. Bien qu’importante, elle n’est qu’une tape d’un processus global. Proposer des indicateurs pour n’en retenir que les plus pertinents n’est pas un travail aisé. Différents obstacles peuvent se mettre en travers de la route du responsable.

Au cours de cette phase, le responsable complète son dispositif de contrôle à partir de témoins : les indicateurs. Cette phase de travail, extrêmement riche à la fois en termes techniques (la maîtrise du fonctionnement du système s’en trouve renforcée) et relationnels (l’approche participative est un pré-requis pour mener cette phase), fait apparaître un risque majeur : l’abstraction.

À partir d’un travail créatif sur l’identification des indicateurs, le responsable cible progressivement les éléments qui vont lui permettre de mieux maîtriser son système.

Les étapes qui structurent cette phase sont les suivantes :

Etape 1 : Identifier les indicateurs possibles :

La recherche des indicateurs constitue l’étape clé de la réussite du dispositif du contrôle, à condition de ne pas se limiter trop rapidement aux indicateurs naturels (ceux qui viennent immédiatement à l’esprit). L’adéquation du futur tableau de bord aux besoins de son responsable sera d’autant plus optimale que l’éventail de choix des indicateurs sera large.

Avant de se lancer dans un travail de production d’indicateurs, il est bon de s’enquérir des informations déjà existantes sur le sujet. Une approche de type **Benchmark** constitue une première voie intéressante, **Quels indicateurs sont généralement** **utilisés par d’autres structures sur la même thématique ?**

Le brainstorming est un outil idéal pour procéder à cette étape. En l’appliquant à la démarche tableau de bord, la recherche se déroule de la manière suivante :

▪ **Phase de production :** il s’agit de proposer un maximum d’indicateurs, de manière spontanée et sans se censurer ;

▪ **Phase d’approfondissement :** il s’agit de trouver d’autres indicateurs à travers ceux déjà trouvés ;

▪ **Phase de synthèse :** Ce travail permet d’avoir une vision globale des différents indicateurs par domaine.

Etape 2 : Choisir les indicateurs :

Le tableau de bord reflète, dans une certaine mesure, la vision que porte le responsable sur le système qu’il gère. Choisir un indicateur est un acte de décision majeur. Ce choix inclut une dimension de partialité : le choix d’un indicateur n’est donc pas neutre et implique des conséquences. C’est en effet à partir de cet indicateur que des actions seront déclenchées.

La difficulté quant au choix d’un indicateur, c’est de veiller à ne pas sur ou sous- évaluer l’importance d’un indicateur, sous peine de fausser le caractère opérationnel du système. Une meilleure connaissance des ressorts personnels en matière de prise de décision est un facteur de qualité dans le travail de sélection.

Etape 3 : Définir précisément les indicateurs retenus :

Les tableaux de bord peuvent être source de tensions : chacun interprète une information selon ses intérêts. La difficulté ne réside dons pas dans l’identification d’indicateurs, mais plus dans son utilisation ultérieure. Se pose alors le problème de définition de l’indicateur.

Un indicateur est un instrument de langage particulier. Il constitue un signifiant pour des acteurs particuliers d’un système, le signifié les amenant à prendre des décisions d’action.

Etape 4 : Valider la cohérence du système de contrôle :

La recherche des indicateurs procède d’une démarche de créativité. Malgré les jalons proposés par la définition des objectifs du contrôle, les pistes de recherche ont pu privilégier certains domaines de contrôle au détriment d’autres. Il peut exister donc un risque quant à la complétude et la cohérence du système de contrôle. Il s’agit ici de s’assurer de l’adéquation des indicateurs aux domaines et priorités.

4-2-3 Définition des indices de contrôle :

La recherche des indicateurs est maintenant achevée. Le responsable est donc en mesure d’obtenir des informations. Pour qu’elles deviennent opérationnelles, il est indispensable de pouvoir les situer par rapport à une échelle de référence.

L’information brute restituée par un indicateur n’a aucune valeur intrinsèque. Elle devient utile lorsqu’elle permet de situer certaines caractéristiques du système par rapport à des valeurs attendues. Cette phase a pour objet de valider le cadre de référence à l’intérieur duquel les indicateurs trouveront une signification du point de vue de l’action.

Voici les étapes qui structurent cette phase :

Etape 1 : Identifier l’historique de contrôle :

Le responsable n’a pas intérêt à intervenir à tout moment. Il doit faire preuve de réactivité, sans adopter de comportements réactionnels. Sans action réfléchie, la stérilité et l’épuisement sont au rendez-vous. L’information doit donc être transmise dans un laps de temps adapté.

L’historique de contrôle détermine l’intervalle de temps à partir duquel la valeur de l’indicateur peut être appréciée en tendance, de manière fiable et opérationnelle.

Etape 2 : Définir les modes d’obtention des données :

Des difficultés surgissent assez souvent lors de l’interprétation des résultats. Elles procèdent généralement de contestations formulées soit sur la manière de calculer la valeur de l’indicateur, soit sur l’interprétation qui est faite de cette valeur. Le mode de calcul de l’indicateur ne doit donc laisser aucune ambiguïté quant à ses principes.

Etape 3 : Définir la fourchette de tolérance :

Quels éléments vont inciter un responsable à agir ? Sûrement pas l’indicateur : sa fonction se borne à restituer une valeur à un instant donné. Mais cette valeur n’est pas suffisante pour déterminer une réaction. C’est l’écart enregistré par rapport à une valeur attendue et son interprétation qui fonde l’action.

Etape 4 : Formaliser le dictionnaire des indicateurs :

Elaborer un tableau de bord est un processus qui s’inscrit dans le temps. La mémoire des acteurs est hélas volatile. Il n’est donc pas sûr que, quelques mois après la mise en place du tableau de bord, le responsable se souvienne de la signification de certains paramètres. Il peut s’ensuivre d’éventuelles difficultés quant à l’interprétation des résultats et, partant, des décisions qui sont prises.

4-2-4 Mettre en forme le tableau de bord :

Outre la facilité de lecture, la manière dont est présentée l’information a une influence sur le comportement des destinataires du tableau de bord. Que penser de la succession de tableaux de chiffres, où le responsable passe plus de temps à chercher et décoder l’information qu’à agir ? Il est donc nécessaire de structurer de manière opérationnelle le support d’information qu’est le tableau de bord.

La démarche consiste maintenant à élaborer techniquement le dispositif, à vérifier son caractère opérationnel, puis à en faire un dispositif d’exploitation courante.

Voici les étapes qui structurent cette phase :

Etape 1 : Défini une maquette :

Certains tableaux de bord d’ancienne génération se bornent à livrer de l’information brute sans se soucier de son impact sur le destinataire. Véritables monographies, les tableaux de bord de ce type contraignent le lecteur à rechercher l’information dont il a besoin à travers des feuilles et de données.

L’objectif du tableau de bord n’est pas de perdre son temps à rechercher et extraire de l’information de documents, mais bien à l’exploiter pour agir. Il y a donc un lien direct entre lisibilité et efficacité.

Etape 2 : Elaborer un prototype :

Malgré le travail réalisé dans les étapes précédentes, certains responsables peuvent avoir des difficultés à se rendre compte, d’une part, de la faisabilité et, d’autre part, de la réalité du dispositif. L’une des voies de clarification possibles consiste à réaliser un prototype. Le caractère concret du dispositif facilite son évaluation et son adaptation.

Etape 3 : Tester le prototype :

Les impacts du tableau de bord sur l’unité sont importants. Mettre un dispositif en production sans l’avoir testé fait peser des risques multiples, principalement économiques (le coût d’adaptation peut être doublé ou triplé) et sociaux (possibilité de rejet par les utilisateurs). Il s’agit donc de définir les modalités qui vont assurer l’adéquation du dispositif aux besoins du responsable.

Etape 4 : Valider le résultat :

Selon certains, le tableau de bord peut être mis en exploitation après quelques tests partiels, plus ou moins bien menés. Cette démarche pèche par excès de précipitation.

Les résultats des tests doivent au contraire être validés de manière officielle, pour ne pas laisser les acteurs dans une quelconque ambiguïté.

**Cas Pratique :**

La société **« Média store »** est une PME dont l’objet social réside dans les activités suivantes

- La vente des GSM, des kits satellites et des ordinateurs. L’entreprise prend en charge le transport et l’installation des kits satellites et des ordinateurs vendus, et elle propose en outre des garanties et des réparations gratuites pour les clients.

- La deuxième activité est la réparation et l’installation des récepteurs satellites et des ordinateurs, et la réparation des GSM. Cette activité est assurée par quatre personnes ; deux techniciens en communication et deux ouvriers. La marge totale sur les coûts de la main d’oeuvres et des pièces de cette deuxième activité est de 20%.

- La troisième activité est la vente des accessoires des ordinateurs. Elle vise à améliorer la marge globale de l’entreprise.

**Travail demandé**

Identifier la mission, les points clés de gestion, les paramètres et les indicateurs des différentes activités de “Média store”.

5. **UN NOUVEL OUTIL DE PILOTAGE : LE TABLEAU DE BORD PROSPECTIF OU BALANCED SCORECARD**

Le balanced scoredcard (BSC) est il différent du tableau de bord classique que nous avons présenté précédemment ?

Le BSC revendique une nouvelle philosophie de pilotage, dépassant les seuls indicateurs financiers pour mettre véritablement en ligne le contrôle de gestion avec la stratégie d’une part et l’opérationnel d’autre part. Un bon système de pilotage, devant faire apparaître les axes stratégiques et sélectionnera les axes les indicateurs les plus pertinents en faisant une large place à la qualité, aux délais, à la valeur perçue par le client, à l’amélioration des processus internes.

La méthode de confection du BSC diverge de celle du tableau de bord classique.

Là où le tableau de bord classique laisse une place prépondérante à l’adaptation aux conditions particulière de l’entreprise, le BSC prescrit quatre axes majeurs d’analyse.

***5.1-. LES QUATRES DOMAINES DE LA PERFORMANCE***

Les quatre axes, ou perspectives stratégiques du BSC sont :

• Les résultats financiers,

• La satisfaction des clients

• Les processus internes

• L’apprentissage organisationnel

***5.1.1- La perspective financière***

Les auteurs du BSC affirment que « l’axe financier sert de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du BSC »

Trois axes stratégiques financiers sont proposés, qui croisés avec la situation de marché de l’entreprise (croissance, maintien, maturité/récolte) fournissent une gamme d’indicateurs :

Axes stratégiques financiers

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Croissance et diversification du chiffre d’affaires | Réduction des coûts /amélioration de la productivité | Utilisation de l’actif |
| Phase de croissance | Taux de croissance du  CA/segment  Part du CA générée par les  Nouveaux produits, services et clients | CA par employé | Investissements (% des ventes)  R& D (% des ventes) |
| Phase de maintien | Part des clients et marchés  ciblés  Ventes croisées  Part des nouvelles applications  dans le CA  Rentabilité par catégorie de  clients et gamme de produits | Coût de revient/celui des  concurrents  Taux de réduction des coûts  Frais indirects (% des ventes) | Ratio du Fonds  De Roulement  Retour sur capital engagé  par catégorie d’actif  Taux d’utilisation de l’actif |
| Phase de maturité/récolte | Rentabilité par catégorie de  clients et gamme de produits  Pourcentage de clients non  rentables | Coûts unitaires (par unité de  production, par transaction) | Point d’équilibre  Marge |

SOURCE : « le Tableau de bord prospectif », R.S Kaplan et D.P. Norton, Editions d’organisation,1998.

Ces indicateurs financiers, non exhaustifs, doivent être adaptés au contexte particulier de chaque entreprise et à la phase du cycle de vie du secteur où évolue l’entreprise.

***5.1.2- La perspective clients***

Cinq mesures génériques sont identifiées, qui sont autant de domaines d’indicateurs :

• Part de marché

• Conservation de clientèle

• Acquisition de nouveaux clients

• Satisfaction des clients

• Rentabilité par segment

Ces cinq domaines sont liés entre eux par des relations de cause à effet : la satisfaction de la clientèle permet tout à la fois de conserver les clients existants, d’assurer la rentabilité par segment et d’acquérir de nouveaux clients ; le maintien des clients existant et le développement de nouveaux marchés conditionne la rentabilité et la part de marché.

***5.1.3- La perspective processus interne***

L’objectif de cet axe est de prendre en compte l’ensemble des processus internes, et en particulier l’innovation, la production et le service après-vente. Concernant le processus d’innovation, une première étape consiste à cerner le marché en identifiant les besoins nouveaux ou latents des clients.

***5.1.4- La perspective apprentissage organisationnel***

Cet axe est celui des moyens permettant d’atteindre les objectifs de performance définis dans les trois axes précédents. Ces moyens se déclinent en trois composantes :

• Le potentiel des salariés (satisfaction, fidélité, productivité),

• Les capacités du système d’information,

• Le climat, c’est-à-dire la motivation, la responsabilisation et l’alignement des objectifs de l’entreprise et des salariés.

* **L’ARTICULATION ENTRE LES 4 PERSPECTIVES : LA CHAINE DE**

**CAUSALITE**

La croissance de l’activité (perspective financière) dépend du développement du panel client, de la fidélisation et de l’image de marque (perspective clients), elles même assurées par l’amélioration de la qualité, le développement de processus novateurs et le développement de segments stratégiques (perspectives processus) dont la source est la compétence des salariés et la disponibilité des informations (perspective apprentissage organisationnel). L’idée qui émerge de cette chaîne de cause à effets est que la performance financière (valeur pour l’actionnaire, seule garantie de la pérennité de l’entreprise) est conditionnée par la valeur perçue par les clients, elle-même assurée dans le cadre de processus dont les fonctions de support sont au final les garantes : salariés de l’entreprise, climat, systèmes d’information.

La philosophie de cette chaîne de causalité est bien la primauté du financier (valeur pour l’actionnaire) sur toutes les autres perspectives : ce qui importe avant tout, ce sont les indicateurs financiers et toute l’entreprise doit adapter ses relations avec ses clients, son organisation interne, et le management de son personnel pour atteindre les meilleurs résultats financiers possibles.

**6. DEPLOYER LE BSC DANS L’ORGANISATION**

La démarche d’élaboration du BSC implique une première phase de réflexion sur la vision de la stratégie et de sa déclinaison en quatre perspectives. Cette étape est généralement menée par le Comité de Direction.

La seconde étape concerne la définition d’objectifs et de mesures adaptés aux unités opérationnelles.

La troisième étape, est la mise en œuvre d’initiatives stratégiques puis son intégration au cycle budgétaire.

* Définition des objectifs et mesure des unités opérationnelles

La définition des objectifs et mesures des unités opérationnelles consiste en réalité à répondre à la question suivante : comment traduire au niveau d’une unité opérationnelle (qui peut être, une filiale, une succursale, un bureau régionale ou une direction) la vision globale de l’organisation ? Cela passe par :

▪ Par la délégation de la définition des objectifs concernant certaines perspectives aux unités opérationnelles. La Direction générale dans un premier temps définit les perspectives des axes financiers et clients, puis délègue aux niveaux hiérarchiques suivant la définition des perspectives processus et apprentissage opérationnel,

▪ Ensuite par la définition de BSC d’équipe, en prenant en comme référence le BSC du niveau hiérarchique supérieur et en axant les mesures sur le niveau local.

\*Les initiatives stratégiques

Les initiatives stratégiques ont pour objectif le déploiement et l’appropriation de la stratégie dans toute l’organisation.

Chaque unité (direction, département, service) définit ses propres initiatives stratégiques, dont la formulation comprendra le rappel d’objectifs clairement identifiés, la mesure de ces objectifs, la valeur cible à atteindre et le programme d’action associé. Le lien avec le budget

Pour faire du BSC un outil de gestion au quotidien, un lien est établi entre cet outil et la procédure budgétaire, selon quatre étapes :

▪ Lors de la définition des objectifs,

▪ Dans le cadre des initiatives stratégiques, qui permettent de définir les priorités d’allocation de ressources ;

▪ En insistant sur les initiatives transversales pour créer des synergies ;

▪ En articulant budget et stratégie : le budget devient une déclinaison à CT de la stratégie en intégrant les 4 perspectives et permet d’établir des jalons dans la progression vers les objectifs à long terme.

**Chapitre 6 : LE COUT CIBLE**

**Les bases du coût cible : l'analyse de la valeur**

L’analyse de la valeur est une méthode qui permet de concevoir ou de re-concevoir un produit de manière à ce qu’il assure au moindre coût toutes les fonctions que le client désire et qu’il est prêt à payer.

L'analyse de la valeur nécessite de définir quelles sont les différentes fonctions qu'un consommateur attribue à un produit. On en repère trois principales : usage, estime, technique.

**Le fonctionnement du coût cible**

Le prix maximum que le client est prêt à payer devient pour l'entreprise un objectif, un "prix cible" qui est imposé par le marché.

**Coût cible = prix cible - profit cible**

# La démarche pour aboutir au coût cible

La définition des fonctions d'un objet, puis la vérification de la valeur donnée à ces fonctions par le consommateur, suivie d'une estimation du coût cible. Enfin, l'entreprise essaye de trouver un compromis entre les différents composants du produit final, en relation avec les fonctions définies et valorisées par le consommateur, dans le respect du coût cible annoncé.