

[www.club-ihec.net/e-hec/](http://www.club-ihec.net/e-hec/)

Inscrivez-vous à l'E-HEC, et recevez un Email chaque fois qu'un contenu pédagogique sera ajouté  
(Cours, examens, magazines, ...)

# CONTROLE DE GESTION

---

4ème Année option finance  
Mr. RACHED GABSI

## AVIS AUX ÉTUDIANTS

L'équipe met à votre disposition un pack de formation et de préparation pour le concours de l'IFID sur les pages d'E-HEC.

Retrouvez le programme de formation en anglais d'AMIDEAST sur  
[www.club-ihec.net](http://www.club-ihec.net)

Contact:

**Brahim Ahmed**  
**Tél: 97 81 43 91**  
**Mail: [manager@club-ihec.net](mailto:manager@club-ihec.net)**

## **Chapitre introductif : FINALITES ET PROBLEMATIQUE DU CONTROLE DE GESTION**

### **Section 1 : l'émergence du contrôle de gestion :**

L'usage du contrôle de gestion en tant qu'outil de gestion au service des entreprises privées est un phénomène très récent et semble dater d'environ 1920. l'évolution de la discipline a connu trois phases d'évolution :

1<sup>ère</sup> phase : Le contrôle de gestion a été considéré comme le prolongement des comptabilités d'entreprise. En effet, il s'est proposé de déterminer les coûts et les coûts de revient sur des bases nouvelles en recourant plus systématiquement aux éléments prévisionnels et aux standards afin de maîtriser ces coûts.

2<sup>ème</sup> phase : Le contrôle de gestion a cherché à compléter le système d'information et à aider à la prise de décision. Il a alors développé les moyens permettant de saisir rapidement les résultats effectifs en vue de les confronter régulièrement et périodiquement aux prévisions. Cette conception élargie et plus vraisemblable du contrôle de gestion répond ainsi à la volonté des dirigeants de rapprocher toujours davantage les résultats effectifs des prévisions, les coûts de revient réels des devis, les objectifs atteints des buts recherchés.

3<sup>ème</sup> phase : Le contrôle de gestion est devenu un outil de mesure de la performance et d'évaluation des responsables. Il s'avère l'outil le plus approprié pour réaliser la décentralisation du profit et de la gestion. Il correspond à un système d'informations détaillées et personnalisées, destinées à orienter rapidement les décisions dans le sens de la maîtrise de la gestion. Il fait appel à plusieurs disciplines du management et intègre non seulement les aspects comptables, mais également les données organisationnelles et psychologiques du management.

### **Section 2 : Définitions et objectifs du contrôle de gestion :**

La définition du contrôle de gestion a fait l'objet de plusieurs ouvrages qui ont contribué d'une façon significative à l'évolution du rôle et du champ d'application de la discipline.

Pour Robert ANTHONY « le contrôle de gestion est le processus par lequel les responsables s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficacité pour atteindre les objectifs de l'organisation »

Cette définition contient certains termes essentiels permettant d'expliquer davantage le processus de contrôle de gestion.

Processus : Il est défini comme l'ensemble des actions et des opérations en interaction dynamique nécessaire pour réaliser les objectifs. Le contrôle de gestion se veut dynamique dans la mesure où il est à l'écoute de tout ce qui se passe dans l'environnement de l'organisation et il intègre ses changements lors de la formulation de la stratégie et lors de sa mise en œuvre à travers les plans et les budgets.

Responsables : afin de maîtriser la gestion et mesurer la performance des responsables, le contrôle de gestion se propose de décentraliser l'organisation en créant des centres de responsabilité bénéficiant d'une autonomie de prise de décision.

Ressources : Le contrôle de gestion se propose de maîtriser les coûts d'achat, de production, de distribution, d'administration, de recherche et de développement, ...et ce par la mise en œuvre d'une politique d'approvisionnement rationnelle, d'une gestion de production et commerciale adéquate, ...

Efficiencce : L'efficiencce est utilisée dans son sens technique et s'apprécie par la somme d'outputs par unité d'input. Elle relève de la logique de l'optimisation.

Efficacité : L'efficacité s'apprécie par rapport aux objectifs de l'organisation. Un centre de responsabilité peut être efficace sans pour autant être efficace s'il ne permet pas à l'organisation d'atteindre les objectifs qu'elle s'est fixée préalablement.

Objectifs : Les objectifs de l'organisation sont éclatés dans le temps (Objectifs à court, à moyen et à long terme) et dans l'espace (objectifs par fonction, par zone géographique, par filiale, ...)

Organisation : Le contrôle de gestion s'applique à la fois dans les organisations à but lucratif ou non lucratif.

Pour Abdellatif KHEMAKHEM, « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité pour s'assurer de la mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources humaines, matérielles et financières en vue de tendre vers l'objectif que se propose Cette entité. Ce processus, par le biais d'un système d'information intelligent, doit permettre un équilibre des variables internes de l'entité et son adaptation à l'environnement »

Alain BURLAUD le définit comme « un ensemble de techniques et d'analyses qui évoluent et s'enrichissent dans le but de contrôler et de réguler des comportements en fonction d'objectifs au service d'une stratégie ».

L'Association française des contrôleurs de gestion énumère une liste de tâches assignées au service de contrôle de gestion :

- Concevoir le système d'information : Définition de la nature des informations nécessaires au contrôle, des supports d'informations, de la périodicité de communication de ces informations,...
- Contribuer à la conception de la structure décentralisée ;
- Effectuer des études économiques ou y participer seulement et les coordonner ;
- Fournir une description précise d'une évolution passée, d'une situation présente, d'une tendance future et permettre un diagnostic sérieux ;
- Aider à la fixation des prévisions à long et à court terme par la coordination ;
- Eclairer les décisions qui doivent être prises dans le cadre prévisionnel ;
- Faire apparaître les écarts entre prévisions et réalisations et permettre d'en expliquer les causes ;
- Provoquer les mesures correctives opportunes sans toutefois se substituer aux responsables décideurs.

Il ressort de ces définitions que le contrôle de gestion a pour mission principale le contrôle dans le but d'améliorer la performance de l'organisation et de créer la valeur. Le terme contrôle est pris dans son sens anglo-saxon de « maîtrise d'une situation » grâce à une interaction constante et instantanée entre information et action.

Il en découle que le contrôle de gestion s'éloigne de l'idée de contrôle- sanction exercé par l'audit, mais évoque plutôt l'idée de stimulant et d'instrument de motivation du personnel qui sont sensés atteindre les objectifs préétablis. Il évoque aussi l'idée de contrôle d'opportunité dans la mesure où il essaie d'identifier les stratégies susceptibles d'améliorer la performance de l'organisation.

La conception française distingue trois types de contrôle :

- Le contrôle d'exactitude des enregistrements et des opérations qui est une tâche confiée à l'auditeur. Celui-ci détermine le degré de fiabilité de l'information financière et des procédures de traitement des opérations de l'organisation.
- Le contrôle de régularité effectué par l'Administration et qui consiste à s'assurer du respect des règles budgétaires. Ce contrôle fait intervenir l'agent de contrôle d'une façon très active avant et après l'engagement de la dépense.
- Le contrôle d'efficacité et d'efficience exercé par le contrôle de gestion et qui consiste à évaluer les décisions prises, la façon dont elles sont appliquées et les résultats obtenus suite à leur application.

Ses objectifs peuvent être résumés ainsi :

- D'aider à la prise de décision stratégique en participant à la fixation des orientations futures de l'organisation ;
- D'aider à l'amélioration de la performance de l'organisation par la maîtrise de sa gestion interne et par conséquent, des revenus et des coûts, et par son adaptation aux changements de son environnement ;
- D'aider à la mise en œuvre de la stratégie et du changement par l'élaboration de plans et budgets traduisant les étapes à franchir et les moyens mis à la disposition des responsables pour réaliser les objectifs stratégiques ;
- D'assurer le contrôle à posteriori de la prise de décision par le calcul des écarts permettant d'énoncer les actions correctives et par voie de conséquence de réguler le système de gestion.

### **Section 3 : Le processus de contrôle de gestion :**

Le processus de contrôle de gestion peut se concrétiser par quatre étapes essentielles :

1<sup>ère</sup> étape : Formulation de la stratégie et des objectifs stratégiques :

Au cours de cette phase, l'organisation aura à :

- se fixer des objectifs stratégiques (à long terme) ;
- faire un diagnostic de son environnement afin d'identifier les opportunités et les menaces ;
- faire un diagnostic de ses potentialités afin de dégager les forces et les faiblesses de l'organisation ;
- Identifier les options stratégiques susceptibles de réaliser les objectifs stratégiques ;
- Choisir une stratégie en concordance avec les objectifs et les potentialités de l'organisation.

2<sup>ème</sup> étape : La planification :

Elle constitue l'instrument de mise en œuvre de la stratégie ou du changement dans la mesure où il s'agit de traduire les objectifs stratégiques et la stratégie dans des plans partiels à long terme.

3<sup>ème</sup> étape : La budgétisation :

Elle consiste à éclater les objectifs à long terme en objectifs à court terme et les plans partiels en plans pluriannuels appelés budgets.

4<sup>ème</sup> étape : La mesure de la performance :

Au cours de cette phase, il y a lieu :

- de saisir les réalisations ;
- de comparer les réalisations aux budgets et de calculer et d'analyser les écarts d'efficacité afin de déterminer le degré de réalisation des objectifs à court terme et de savoir dans quelle mesure la stratégie a permis à l'organisation de réaliser ses objectifs stratégiques ;
- d'identifier les causes des écarts favorables ou défavorables afin de proposer les actions correctives adéquates susceptibles de faire réussir le changement stratégique. C'est le feed-back.

Ainsi, le contrôle de gestion intervient au niveau de ces différentes étapes du processus décisionnel, autrement dit ; avant, au cours et après l'action.

#### **Section 4 : Convergences et divergences avec l'audit et le contrôle interne :**

Afin de cerner ces divergences et ces convergences ainsi que les interférences entre ces disciplines, il y a lieu de définir l'audit et le contrôle interne.

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

- de donner un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle mis à la disposition des dirigeants ;
- de mesurer et d'améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financier existant ;
- de mettre en place des systèmes efficaces de contrôle dans tous les domaines de l'entreprise ».

On distingue deux types d'audit : l'audit externe et l'audit interne.

L'audit externe est un audit exercé par des organismes externes à l'entreprise et qui peuvent être spécialisés dans plusieurs domaines d'activité : finances, comptabilité, immobilier, foncier,...

L'audit financier est un audit légal prévu par l'article 85 du code de commerce « Les commissaires aux comptes établissent un rapport dans lequel ils rendent compte à l'Assemblée Générale de l'exécution du mandat qu'elle leur a confié et doivent signaler les irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient relevées. Ils font, en outre, un rapport spécial sur les opérations prévues à l'article 78 du présent code.

La délibération de l'Assemblée contenant approbation du bilan et des comptes est nulle, si elle n'a pas été précédée des rapports des commissaires, conformes aux dispositions ci-dessus »

Ainsi, le commissaire aux comptes, qui n'est pas un membre du personnel d'une société anonyme, est mandaté par l'Assemblée Générale des actionnaires pour une période de trois ans renouvelable uniquement une fois en vue de lui remettre un rapport d'audit légal contenant un avis sur la fiabilité et la sincérité des états financiers qui lui sont soumis. Cet avis est émis après examen approfondi des chiffres insérés dans les états financiers et après appréciation du système de contrôle interne de l'entreprise. Il est évident que cette appréciation positive ou négative influence l'opinion de l'auditeur externe.

L'audit interne est une fonction rattachée au staff de la direction générale. Elle bénéficie du soutien de cette dernière et effectue des missions d'audit (audit des stocks, financier, informatique, de la facturation, de la maintenance,...) selon un programme prévu annuellement et approuvé par la direction générale, mais intervient sur demande de cette dernière en cas d'irrégularités. Il a aussi pour mission d'assurer le suivi de l'application du manuel de procédures de l'entreprise et des instructions de la direction générale.

Par conséquent, l'auditeur interne est un cadre fonctionnel de la direction générale ayant pour mission d'apprécier le travail des cadres rattachés en ligne, ce qui garantit l'impartialité dans ses jugements.

Le contrôle interne est défini comme « un processus mis en œuvre par la direction, la hiérarchie, le personnel de l'entreprise et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- Promouvoir l'efficacité et l'efficacités ;
- Protéger les actifs ;
- Garantir la fiabilité de l'information financière ;
- Assurer la conformité aux dispositions légales et réglementaires ».

Le contrôle interne comporte cinq composantes :

a. L'environnement de contrôle : c'est un élément très important de la culture d'une entreprise dans la mesure où il détermine le niveau de sensibilisation du personnel aux besoins de contrôle et constitue le fondement de toutes les autres composantes du contrôle interne ;

b. L'évaluation et la maîtrise des risques : L'entreprise devrait disposer de méthodes permettant d'identifier et de maîtriser le changement et les risques qui lui sont associés et susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs poursuivis ;

c. Les activités de contrôle : Elles peuvent se définir comme étant l'application des normes et des procédures qui contribuent à garantir la mise en œuvre des orientations émanant du management. Elles comprennent des actions aussi variées qu'approuver, autoriser, vérifier, rapprocher, apprécier les performances,...

d. L'information et la communication : L'information pertinente doit être identifiée, recueillie et diffusée sous une forme et dans les délais qui permettent à chacun d'assumer ses responsabilités ;

e. Le pilotage: Les systèmes de contrôle interne doivent être eux-mêmes contrôlés et suivis d'une manière continue par l'audit interne et externe afin qu'en soient évaluées dans le temps les performances qualitatives. Les faiblesses doivent être portées à l'attention de la hiérarchie et les lacunes les plus graves sont signalées aux dirigeants et au conseil d'administration à travers la lettre de direction ou le rapport de contrôle interne établi annuellement par l'auditeur externe »

L'appréciation du système de contrôle interne est effectuée par l'auditeur externe lors de la période d'intérim et avant que les états financiers ne soient arrêtés par la direction générale de l'entreprise. Cette opération est suivie par la rédaction d'un rapport de contrôle interne ou d'une lettre de direction dans lequel sont souvent mentionnées les faiblesses du système, les risques associés qui peuvent en découler et les recommandations pour y pallier. Les recommandations peuvent concerner l'organisation, les compétences ayant le pouvoir de décision, les procédures de traitement des opérations, le système de contrôle de gestion, les systèmes de sécurité mis en place et permettant la protection des biens et des informations de l'entreprise,... Cette appréciation détermine en grande partie l'opinion de l'auditeur externe lors de l'examen des états financiers.

Il apparaît des définitions que l'audit et le contrôle interne ont des objectifs différents du contrôle de gestion :

- Garantir la fiabilité de l'information financière par un contrôle de régularité et de conformité aux principes et aux normes comptables ;
- Améliorer la protection des actifs et du patrimoine de l'entreprise par le verrouillage des procédures et des accès à l'information, par la non-affectation à une personne de tâches incompatibles, par la mise en œuvre du contrôle à chaque niveau hiérarchique,...
- Promouvoir l'efficacité et l'efficience grâce à une information pertinente et de qualité permettant la prise de décisions rationnelles et la génération de valeur ajoutée.
- Exercer un contrôle-sanction dans la mesure où l'auditeur externe est tenu de saisir le Procureur de la République en cas de faute grave de la direction générale. De même, l'audit interne peut entraîner des sanctions à l'encontre du personnel fautif.
- Exercer un contrôle-assistance dans la mesure où l'audit est sensé assister la direction générale et les responsables de fonctions à l'amélioration de l'information financière et de leurs performances.

Ainsi, si le contrôle de gestion et l'audit sont des disciplines ayant des objectifs différents, chaque discipline a besoin de l'autre pour assumer son rôle dans l'entreprise. En effet, le contrôle de gestion ne peut assumer sa mission si les informations qu'il utilise ne sont pas auditées, ne sont pas fiables auquel cas elles pourraient entraîner la prise de décisions inopportunes. De même, si l'entreprise ne se fixe pas des objectifs stratégiques et ne dispose pas d'un système de planification et budgétaire, d'un tableau de bord opérationnel, d'un outil de pilotage capable de maîtriser les risques inhérents à son environnement, sa gestion et son système de contrôle interne ne peuvent être efficaces et efficaces.

Le tableau suivant permet de présenter les convergences et les divergences entre ces deux disciplines :

<b>CONVERGENCES AVEC L'AUDIT</b>	
<p>1. Rattachement hiérarchique :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cadre fonctionnel rattaché à la direction générale</li> <li>• Mission de soutien à la direction générale</li> </ul> <p>2. Objectifs :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Maîtriser les risques</li> <li>• Promouvoir l'efficacité et l'efficacités de l'organisation</li> </ul> <p>3. Champ d'intervention :</p> <p>* Concerne l'ensemble des activités de l'organisation ( financière, technique, informatique, approvisionnement et logistique, commerciale, administrative, ...)</p>	
<b>DIVERGENCES AVEC L'AUDIT</b>	
<b>CONTROLE DE GESTION</b>	<b>AUDIT</b>
<b>MISSION</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrôle- maîtrise</li> <li>• Contrôle d'opportunité</li> <li>• Aider à la formulation de la stratégie</li> <li>• Suivre la mise en œuvre de la stratégie</li> <li>• Coordonner les plans et les budgets des différents centres de responsabilités en vue d'obtenir un plan ou un budget cohérent et réaliste</li> <li>• Concevoir le système d'information</li> <li>• Concevoir et mettre en place une structure décentralisée</li> <li>• Conseiller la direction générale</li> <li>• Assurer la formation</li> <li>• Veiller au respect du calendrier de réalisation des objectifs</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrôle de régularité</li> <li>• Contrôle-sanction</li> <li>• Assurer la fiabilité de l'information financière</li> <li>• Evaluer l'efficacité des structures et la pertinence et le degré d'application des procédures</li> <li>• Evaluer les outils de gestion mis en oeuvre</li> <li>• Veiller à la protection des actifs tangibles et intangibles de l'organisation</li> <li>• Veiller à l'application des instructions de la direction générale</li> <li>• Assurer un contrôle de conformité : Respect des dispositions</li> </ul>
<b>OUTILS</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comptabilité de gestion</li> <li>• Plans et contrats-programmes</li> <li>• Budgets</li> <li>• Contrôle budgétaire</li> <li>• Tableaux de bord</li> <li>• Comptes de surplus</li> <li>• Méthode des coûts cachés</li> <li>• Prix de cession interne</li> <li>• Analyse de la valeur</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Questionnaire</li> <li>• Enquête</li> <li>• Entretien</li> <li>• Techniques de sondage</li> <li>• Tests de conformité</li> </ul>
<b>PERIODICITE D'INTERVENTION</b>	



<ul style="list-style-type: none"> <li>• Avant l'action : Conseil concernant les décisions à prendre</li> <li>• Après l'action : Evaluation des réalisations et calcul des écarts</li> </ul>	Après l'action ; une fois les irrégularités détectées et constatées
<b>METHODOLOGIE D'APPROCHE</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Activité de contrôle régulière, que les problèmes ou les écarts soient mis en exergue ou non</li> <li>• Reçoit des informations sur les écarts et demande les explications et les actions correctives proposées</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Activité de contrôle par exception, dès l'apparition des irrégularités</li> <li>• Recherche l'information d'une façon indépendante</li> </ul>

### **Section 5 : La mission du contrôleur de gestion :**

Les tâches permanentes du contrôleur de gestion peuvent être regroupées comme suit :

#### 1. La conception du système de contrôle de gestion :

Le contrôleur de gestion est chargé de :

- Fournir les informations permettant de fixer les objectifs stratégiques et de formuler la stratégie ;
- Concevoir le système d'information et de contrôle par l'élaboration des instruments de collecte et d'analyse des informations sur les performances ;
- Veiller au découpage de l'entreprise en centres de responsabilité autonomes.

#### 2. La mise en œuvre du contrôle de gestion :

Il a pour principales tâches :

- Aider la direction générale et les responsables dans l'établissement des outils de la mise en œuvre de la stratégie à savoir les plans, les contrats-programmes et les budgets ;
- Coordonner les prévisions des différents responsables afin d'obtenir des plans et des budgets cohérents et économiquement réalisables ;
- Aider les responsables opérationnels et fonctionnels dans le calcul et l'analyse des écarts, dans l'identification de leurs causes et dans la prise de décisions correctives ;
- Veiller au respect du calendrier prévu en s'assurant que les actions sont réalisées conformément au planning prévu et en tachant que l'information parvienne à son destinataire dans les temps impartis.

#### 3. Le conseil :

Le contrôleur de gestion est un conseiller de la direction générale et des responsables opérationnels et fonctionnels de l'entreprise. C'est un cadre fonctionnel de la direction générale ; par conséquent, il n'a aucune autorité sur eux et il ne se substitue pas à eux lors de la prise de décision. Il peut toutefois orienter la décision par ses interventions et ses conseils.

#### 4. L'animation :

Le contrôleur de gestion organise et anime les réunions du comité du budget ou du comité de direction lors de l'élaboration du plan et des budgets annuels. Il est

appelé à motiver et inciter les responsables à réaliser les objectifs poursuivis par la mise en œuvre d'un suivi permanent des réalisations et des décisions correctives. Il est aussi appelé à former les exécutants pour les responsabiliser, informer et conseiller les décideurs opérationnels et fonctionnels.

### **Section 6 : La place du contrôle de gestion dans l'organigramme :**

Le choix de la position du contrôle de gestion dans l'organigramme de l'organisation dépend principalement des critères suivants :

- La taille de l'organisation et le nombre de niveaux hiérarchiques : La création d'une direction ou d'un service de contrôle de gestion est justifiée par la taille et par l'importance des flux d'opérations de l'organisation.
- Le degré d'autonomie accordé aux centres de responsabilité : Le contrôle de gestion dans un groupe de sociétés peut être centralisé ou décentralisé et ce, en fonction du style de direction adopté par les dirigeants.
- L'importance des systèmes d'information : Plus les systèmes d'information sont complexes, plus l'organisation a intérêt à rattacher la fonction de contrôle de gestion à la direction générale afin de garantir l'efficacité dans la mise en œuvre des décisions et l'impartialité à l'égard des fonctions rattachées hiérarchiquement à cette dernière.
- L'importance des tâches assignées au contrôle de gestion : Si la mission assignée au contrôleur de gestion est relativement peu encombrante, elle peut être confiée à un cadre hiérarchique qu'il cumule avec sa fonction de base.

#### 6.1. Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises :

- Il peut avoir une position fonctionnelle : Il est intégré à la fonction financière et particulièrement au service comptabilité de gestion qui considère la mission de contrôle de gestion comme un prolongement de sa propre mission. Si l'entreprise est de très grande taille, le contrôle de gestion est érigé en fonction rattachée hiérarchiquement à la direction générale.
- Il peut avoir une position de conseil : Il est alors un cadre fonctionnel placé en staff de la direction générale, ce qui garantit toute impartialité dans la mesure où il coordonne les prévisions et les décisions des cadres opérationnels et des cadres fonctionnels en n'ayant toutefois aucune autorité hiérarchique sur eux.

#### 6.2. Le contrôle de gestion dans les PME :

Les PME sont principalement caractérisées par une structure peu formalisée et plate (très peu de niveaux hiérarchiques), par un personnel polyvalent, par des ressources limitées, par des communications informelles, par un système d'information simple et par une centralisation du pouvoir de décision. Le contrôle de gestion est par conséquent peu formalisé et n'agit que lorsque des difficultés ou des situations de crise apparaissent dans l'entreprise et qu'il fallait solutionner : **C'est un contrôle de gestion par exception.** Il est souvent assuré par le dirigeant, le comptable ou le responsable financier et constitue un prolongement de la comptabilité de gestion.

#### 6.3. Le contrôle de gestion dans les groupes de sociétés :

Le rattachement du contrôle de gestion à chaque filiale dépend du degré d'autonomie accordé à la filiale et de la nature des informations permettant de mesurer sa performance et d'assurer son pilotage.

- L'autonomie de décision : La décentralisation de la fonction contrôle de gestion dans un groupe de sociétés ou dans une entreprise réalisant son exploitation sur plusieurs sites ( Cas d'une chaîne hôtelière) permet la prise de décisions correctives adéquates et en temps réel dans la mesure où les décideurs sont proches de l'exploitation et sont suffisamment informés sur les causes des écarts. La délégation des responsabilités concerne l'ensemble des budgets d'exploitation à l'exception du budget d'investissement et de financement et du budget de recherche et de développement qui restent du ressort de la société mère. Celle-ci gère généralement le portefeuille d'activités du groupe et se charge de la négociation des contrats de crédit à moyen et long terme au nom du groupe.
- Le système d'information : Que le contrôle de gestion soit centralisé ou décentralisé, il doit homogénéiser les procédures d'élaboration des budgets, définir la forme et les informations contenues dans le reporting afin que les analyses et les comparaisons de performances et la consolidation des résultats puissent être fiables et permettent la prise de décisions pertinentes.

### **Section 7 : Le profil du contrôleur de gestion :**

Pour assumer convenablement sa mission, le contrôleur de gestion aurait besoin de certaines qualités :

- C'est un cadre polyvalent dans la mesure où il doit maîtriser les techniques de gestion et de contrôle : comptabilité financière, comptabilité de gestion, gestion budgétaire, méthodes quantitatives, informatique, psychosociologie,...
- C'est un cadre humain. Il doit être capable de savoir mener les hommes et les motiver. C'est pourquoi, il doit convaincre ses interlocuteurs avec beaucoup de tact et de force de persuasion. Sa réussite dépend de sa compétence, de ses qualités humaines et de sa faculté d'initiative et de créativité afin de faire réussir le changement dans l'entreprise.
- C'est un cadre fonctionnel qui est appelé à apporter son soutien aux responsables opérationnels et fonctionnels et à la direction générale. Par conséquent, il doit avoir les qualités d'un formateur et d'un conseiller.

# LES METHODES D'ANALYSE DES COUTS ET LA PRISE DE DECISION

## SECTION 1 : DEFINITIONS DE COUTS :

Un coût d'un bien ou d'un service est constitué par l'ensemble des charges supportées par l'entreprise et occasionnées par l'exploitation de ce bien ou de ce service. Il est associé à l'idée d'un flux interne

Le prix d'un bien ou d'un service est l'expression monétaire de la valeur d'une transaction. Il est toujours associé à l'idée d'un flux monétaire externe.

Le coût d'un produit est constitué par l'ensemble des charges supportées par ce produit et qui ne correspondent pas au stade final de son élaboration.

Le coût de revient d'un produit est constitué par l'ensemble des charges supportées par ce produit du début jusqu'au stade final de son élaboration. Il comprend les charges composées des matières ayant servi à sa fabrication, les charges de production et les charges de distribution.

Une marge est la différence entre un prix de vente et un coût.  
Un résultat analytique est la différence entre un prix de vente et un coût de revient.

Un coût direct est un coût directement affecté, sans calcul intermédiaire, à un produit, à une opération ou à un centre de coûts. Ce sont le plus souvent les charges opérationnelles ou variables telles que les matières consommées et la main d'œuvre directe.

Un coût indirect est constitué par les charges qu'on ne peut directement rattacher à un produit, à une opération ou à un centre de coûts par la procédure d'imputation basée notamment sur le nombre d'unités physiques de consommation (heure machine, heure de main d'œuvre directe, poids, ...). Les charges indirectes concernent plusieurs coûts et coûts de revient et doivent faire l'objet d'une répartition entre sections puis d'une imputation aux coûts et aux coûts de revient.

Un coût fixe spécifique ou propre est un coût fixe directement affecté au coût d'un produit, d'une opération ou d'un centre de responsabilité (amortissement d'une machine ne produisant qu'un produit, frais généraux d'un centre de responsabilité, ...) Ce coût n'est plus supporté par l'entreprise si elle ne fabrique plus le produit concerné par la charge, si elle ne réalise plus l'opération ou si elle élimine le centre de responsabilité.

Un coût commun est engagé par l'entreprise en vue de procurer des avantages à l'ensemble de ses activités plutôt qu'à l'une d'entre elles seulement. Ces coûts formés essentiellement de frais généraux concernent plusieurs produits, opérations ou centres de responsabilités et ne peuvent être affectés à l'un d'entre eux par une quelconque clé de répartition.

Un coût de structure ou coût de capacité est constitué par les charges relatives à l'existence et au fonctionnement de l'entreprise et dont le montant varie principalement à la suite de décisions d'investissement à long terme et portant sur la capacité de production. Ce coût de structure est fixe en courte période.

Un coût discrétionnaire ou coût programmé est un coût dont la fixation du montant est laissée à la discrétion d'un responsable en raison de l'inexistence d'une relation de causalité avec le niveau d'activité du centre de responsabilité concerné.

Un coût inévitable ou irréversible est un coût que l'entreprise ne peut éviter d'engager au moment où elle doit faire un choix entre plusieurs solutions de rechange.

Un coût irrécupérable est un coût résultant d'une décision irrévocable prise dans le passé et constituant, par le fait même, une donnée non pertinente pour le gestionnaire qui doit prendre une décision. Le coût non amorti d'une machine mise à la réforme n'a aucune influence sur la décision de son renouvellement.

Un coût de renonciation ou coût d'option est constitué par le manque à gagner causé par la renonciation à une décision. C'est le cas de la privation de production qu'entraîne le fait de ne pas utiliser un facteur de production donné.

Un coût contrôlable est un coût dont le montant peut changer soit à court terme, soit à long terme, par suite d'une décision du responsable qui contrôle ses composantes.

Un coût non contrôlable est un coût qui ne varie pas proportionnellement au niveau d'activité et concerne essentiellement les services fonctionnels d'une entreprise. ( Ex : Coût administré par l'Administration)

Un coût supplétif ou coût implicite est constitué par les charges non enregistrées en comptabilité financière et prises en compte par la comptabilité de gestion. C'est le cas de la rémunération conventionnelle des capitaux propres. Le coût implicite est représenté par les intérêts que l'entreprise paierait si elle empruntait une somme égale à ses capitaux propres au lieu d'utiliser ces derniers.

Un coût pertinent est un coût utile pour la prise de décision, qui apparaît au bon moment et à la bonne place et qui parvient au bon utilisateur avec la précision souhaitée par ce dernier.

Un coût marginal correspond à l'accroissement du coût total suite à l'accroissement du niveau d'activité d'une unité ou d'une série.

Un coût visible est défini par trois propriétés :

- Il a un nom précis, normalisé, reconnu, répandu ;
- Il est mesuré selon des règles précises et connues ;
- Il fait l'objet d'une surveillance régulière, périodique afin de vérifier son évolution ou son écart par rapport à un objectif préalablement fixé.

Un coût caché est la conséquence économique d'un dysfonctionnement dans l'entreprise. C'est un coût qui n'a pas les propriétés d'un coût visible et qui représente les coûts engagés pour éliminer le dysfonctionnement. (Ex : non-qualité, délais d'attente des clients, augmentation des pièces rebutées, ...)

## **SECTION 2 : LES DIFFERENTS TYPES DE COÛTS :**

Les différents types de coûts peuvent être définis par rapport à trois critères : le champ d'application, le contenu et le moment de calcul du coût. Pour chacun des critères, on

peut calculer les coûts par stade du cycle d'exploitation(coût d'achat, coût de production, coût de distribution et coût de revient)

### 1. Le champ d'application :

On peut calculer :

- un coût par fonction économique : coût de production, coût de distribution, coût de développement,...
- un coût par produit ou par famille de produits ;
- un coût par centre de responsabilité ;
  - un coût par moyen d'exploitation ( par atelier, par machine ou ligne de production, par agence bancaire, par autobus, par train,...)

### 1. Le contenu :

Le calcul des coûts se fait :

- soit en y incorporant toutes les charges supportées par l'objet de coût (le produit ou le centre de responsabilité). Il s'agit de coûts complets comprenant les coûts directs et les coûts indirects : Full costing
- soit en n'y incorporant qu'une partie ses charges supportées par l'objet de coût ( le produit ou le centre de responsabilité). Il s'agit de coût direct, de coût variable, de coût marginal qui représentent des coûts partiels (Méthode du direct costing)

Prix de vente - coût complet = Résultat analytique

Prix de vente - coût partiel = Marge sur coût partiel

	<b>CHARGES VARIABLES</b>	<b>CHARGES FIXES</b>
<b>CHARGES DIRECTES</b>	<b>Charges variables et directes</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Matières, composants, emballages</li> <li>- Main d'œuvre</li> </ul>	<b>Charges fixes et directes :</b> <b>Charges fixes spécifiques</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Loyer</li> <li>- Amortissements</li> <li>- Charges de personnel</li> </ul>
<b>CHARGES INDIRECTES</b>	<b>Charges variables et indirectes</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Energie</li> </ul>	<b>Charges fixes et indirectes :</b> <b>Charges fixes communes</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Frais généraux</li> <li>- Amortissements des moyens communs</li> </ul>

### 3. Le moment de calcul du coût :

Les coûts peuvent être déterminés :

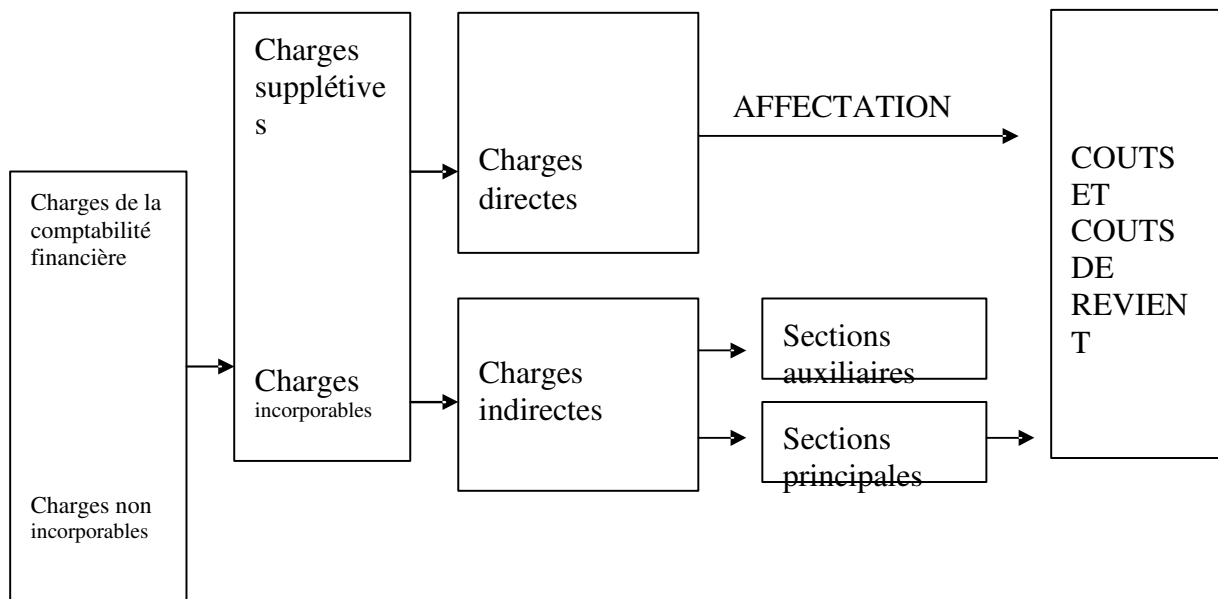
- postérieurement aux faits qui les ont engendrés : Ce sont les coûts réels.
- antérieurement aux faits qui les engendreront : Ce sont les coûts préétablis. La comparaison de ces coûts aux coûts réels entraîne le calcul d'écarts sur coûts.

## SECTION 3 : LES METHODES D'ANALYSE DES COUTS :

On distingue deux types de méthodes de calcul et d'analyse des coûts :

### I. Les méthodes des coûts complets :

#### 1. La méthode des sections homogènes :



## TRAITEMENT DES CHARGES EN CAG

## CALCUL DES COÛTS ET DES COÛTS DE REVIENT

**COÛT COMPLET = COÛT DIRECT + COÛT INDIRECT**

**RESULTAT ANALYTIQUE = PRIX DE VENTE – COÛT COMPLET**

**RESULTAT GLOBAL =  $\Sigma$  RA (i)    RA = Résultat analytique**

### II. La méthode de l'imputation rationnelle :

#### Objectifs de la méthode :

La méthode des coûts complets incorpore la totalité des charges d'exploitation d'une période. Les charges directes qui sont généralement variables en fonction du volume de production ou de vente sont affectées directement aux coûts et aux coûts de revient alors que les charges indirectes qui sont généralement fixes sont totalement imputées quel que soit le niveau d'activité de l'entreprise. De ce fait et en cas de variation du niveau d'activité, les charges fixes étant constantes, le coût de revient d'un produit sera d'autant plus élevé que les quantités produites et vendues seront plus faibles. Un même produit, présentant rigoureusement les mêmes caractéristiques techniques et commerciales, verra son coût de revient varier d'une période à l'autre même en l'absence de fluctuation des coûts des facteurs de production.

La méthode se propose de :

- Neutraliser l'effet des variations du niveau d'activité d'une période à l'autre sur les coûts et les coûts de revient. En effet, les coûts complets ne sont pas pertinents pour la fixation des prix puisqu'en cas de suractivité, celle-ci ne peut empêcher une sous-évaluation, des prix alors que l'évaluation aux coûts rationnels le permet. ;
- Déterminer le taux d'activité permettant de mesurer l'efficacité avec laquelle l'entreprise a utilisé ses capacités de production disponibles : Outil de mesure de la performance des centres.

- Déterminer le coût de la sous-activité et de la suractivité afin de permettre aux dirigeants de prendre les décisions correctives qui concernent les centres de responsabilité au moment opportun.
- Permettre l'évaluation des stocks. En période de sous-activité, l'évaluation aux coûts complets implique qu'une partie de coût de chômage est intégrée dans les stocks alors que normalement, il devrait être absorbé par les recettes de l'exercice. D'où la nécessité d'appliquer les coûts rationnels. En période de suractivité, l'évaluation au coût rationnel remet en cause le principe de prudence. C'est pourquoi il faut appliquer le coût réel.

### **Principe de la méthode :**

Le principe de calcul du coût de revient complet est conservé. Mais, à la ventilation première en coûts directs et coûts indirects est superposée une ventilation des charges d'exploitation en charges variables et en charges fixes.

La méthodologie de mise en œuvre nécessite les étapes suivantes :

- a. Détermination d'un niveau d'activité normale par section : Ce niveau est déterminé compte tenu des facteurs suivants :
  - la disponibilité des machines ;
  - la technicité et la qualification du personnel ;
  - l'expérience de l'entreprise ;
  - les facteurs environnementaux ( disponibilité de la pièce de rechange en cas de panne, organisation et procédures fiables, ...)
- b. Ventilation des charges indirectes en charges variables en fonction du niveau d'activité et en charges fixes indépendantes des fluctuations du niveau d'activité.
- c. Calcul du coefficient d'imputation rationnelle par section.
- d. Calcul de la différence d'imputation rationnelle

Différence d'imputation rationnelle(D.I.R.) = Charges fixes réelles – Charges fixes imputées  
 Coût rationnel = Coût direct + coût variable indirect + coût fixe indirect

En cas de sous-activité, Coût rationnel < Coût réel, la différence d'imputation rationnelle est positive et représente le coût de chômage de la section.

En cas de suractivité, Coût rationnel > Coût réel, la différence d'imputation rationnelle est négative et représente le boni de suractivité.

Exemple :

Soit un atelier de tournage dont l'activité est mesurée par l'heure machine. L'activité normale mensuelle est fixée à 500 heures.

Les charges totales correspondant à l'activité normale sont détaillées comme suit :

Charges variables	12 000
Charges fixes	4 000

TAF : Calculer la différence d'imputation rationnelle et la représenter graphiquement dans les cas suivants :

- Activité réelle = 400 heures
- Activité réelle = 600 heures



	Activité normale 500 h	Activité réelle 400 h			Activité réelle 600 h		
		Charges réelles	Charges imputées	D.I.R.	Charges réelles	Charges imputées	D.I.R.
Charges variables	12 000	9 600	9 600	0	14 400	14 400	0
Charges fixes	4 000	4 000	3 200	800	4 000	4 800	<800>
Charges totales	16 000	13 600	12 800	800	18 400	19 200	<800>
Nombre d'u.o.	500	400	400		600	600	
Coût de l'u.o.	32	34	32		30,6	32	

Soit Y : Le coût réel total

Y' : Le coût total correspondant à l'activité normale ou standard

X : Le niveau d'activité mesuré en unités d'œuvre

L'équation du coût réel s'écrit comme suit :

$Y = (\text{Coût variable unitaire} \times \text{niveau d'activité}) + \text{Charges fixes totales}$

$= (12\,000 / 500 X) + 4\,000$

$Y = 24 X + 4\,000$

L'équation du coût standard s'écrit alors comme suit :

$Y' = (\text{Charges totales} / \text{Activité normale}) X$

$= (16\,000 / 500) X$

$Y' = 32 X$

### III. La méthode ABC

#### B. Les méthodes des coûts partiels :

Le reclassement des charges se fait selon le critère de variabilité :

##### 1. Le direct costing simple :

Type de charge	Charges variables	Charges fixes
Charges directes		
Charges indirectes		
Total des charges	Charges rattachées aux coûts	Charges non réparties

**COUT PARTIEL = COUT DIRECT OU COUT VARIABLE**

**MARGE SUR COUT PARTIEL = MARGE SUR COUT DIRECT**

**OU MARGE SUR COUT VARIABLE**

**RESULTAT GLOBAL =  $\Sigma$  M/CD (i) - TOTAL DES CHARGES FIXES**

##### 2. Le direct costing évolué :

Type de charge	Charges variables	Charges fixes
Charges directes		Charges fixes directes
Charges indirectes		Charges communes non réparties

Total des charges	Charges rattachées aux coûts	
-------------------	---------------------------------	--

**COUT PARTIEL = COUT DIRECT OU COUT VARIABLE**  
**MARGE SUR COUT PARTIEL = MARGE SUR COUT DIRECT**  
**OU MARGE SUR COUT VARIABLE**

**MARGE SUR COUT FIXE SPECIFIQUE = MARGE SUR COUT PARTIEL –**  
**CHARGES FIXES SPECIFIQUE**

**RESULTAT GLOBAL =  $\Sigma$  M/CFS (i) - TOTAL DES CHARGES FIXES**  
**COMMUNES**

## **1 : LE DIRECT COSTING SIMPLE :**

### **1.1. Principe de la méthode :**

La méthode se propose :

- de reclasser les charges incorporables en fonction du critère de variabilité afin d'obtenir :
  - des charges variables par produit, par commande ou par activité, qui sont proportionnelles au niveau d'activité et qui s'expriment par la relation suivante :

$y = ax$  avec  $a$  : coût variable unitaire  
 $x$  : niveau d'activité

- des charges fixes ou de structure qui sont supposés fixes à court terme, insensibles aux variations du niveau d'activité et qui ne sont pas réparties sur les produits, les commandes ou les activités. Elles s'expriment par la relation suivante :

$y = b$  avec  $b$  : les charges fixes totales

- d'apprécier la rentabilité des produits, des commandes ou des activités sur la base de leur contribution à la couverture des charges fixes totales ;

- d'apprécier la rentabilité globale de l'entreprise en comparant la marge sur coût variable totale avec les charges fixes totales.

- Si la marge sur coût variable totale est supérieure aux charges fixes totales, l'entreprise est bénéficiaire ;

- Si la marge sur coût variable totale est inférieure aux charges fixes totales, l'entreprise est déficitaire ;

- Si la marge sur coût variable totale est égale aux charges fixes totales, l'entreprise réalise un résultat nul.

Rappelons que les charges directes sont souvent variables et que les charges indirectes sont souvent fixes. Toujours est-il que certaines charges directes sont fixes et que certaines charges indirectes sont variables. Le tableau suivant en donne quelques exemples.

## 1.2. Présentation de la méthode :

Produit	P1	P2	Pi	Pn
Chiffre d'affaires	CA1	CA2	CAi	CAn
- Coût variable de production	CVP1	CVP2	CVPi	CVPn
Marge sur coût variable de production	M/CVP1	M/CVP2	M/CVPi	M/CVPn
- Coût variable de distribution	CVD1	CVD2	CVDi	CVDn
Marge sur coût variable totale	M1	M2	Mi	Mn
Taux de marge sur coût variable	M1/CA1	M2/CA2	Mi/CAi	Mn/CAn

Pi désigne le produit ou l'activité ou la commande ou le moyen d'exploitation

Mi mesure la contribution de Pi à la couverture des charges fixes totales

$$\text{Résultat analytique global} = \sum_{i=1, \dots, n} \sum Mi - \text{Charges fixes totales}$$

La particularité du direct costing est que la méthode ne répartit pas les charges fixes, mais dégage un coût partiel objectif et opérationnel pour la prise de décision en matière de politique de production. En effet, elle permet de renseigner le décideur sur les possibilités de réduction, d'augmentation ou de suppression de la production d'un article bien déterminé compte tenu de sa marge sur coût variable et des données techniques, commerciales et stratégiques de l'entreprise.

### Application :

L'entreprise AB fabrique et commercialise trois produits dont les données de l'exploitation sont les suivantes :

Produit	P1	P2	P3
Quantité produite et vendue	500	1000	200
Prix de vente unitaire	40	20	100
Coût direct de production unitaire	20	8	45
Coût direct de distribution unitaire	8	4	20

Les charges incorporables s'élèvent à 56 000 D. Les charges indirectes sont réparties en fonction de la quantité. Aucune variation de stocks de matières ou de produits finis n'est constatée.

**TAF :** 1. Déterminer le coût complet, le résultat analytique par produit et le résultat analytique global.

2. Quelle décision aurez-vous tendance à prendre ?

3. Si les coûts directs sont considérés comme variables, apprécier la rentabilité par le direct costing. Quelle décision aurez-vous tendance à prendre ?

### Solution :

Calcul des coûts complets et des résultats analytiques

Désignation	P1	P2	P3
Chiffre d'affaires	20 000	20 000	20 000
Coût direct de production	10 000	8 000	9 000
coût direct de distribution	4 000	4 000	4 000
Coût indirect	5 000	10 000	2 000
Coût complet	19 000	22 000	15 000
Résultat analytique	1 000	<2 000>	5 000

Résultat analytique global = 1000 - 2000 + 5000 = 4000

L'entreprise aura tendance à éliminer le produit P2 puisqu'il n'est pas rentable.

Calcul de la marge sur coût variable par produit :

Désignation	P1	P2	P3
Chiffre d'affaires	20 000	20 000	20 000
Coût variable de production	10 000	8 000	9 000
Marge sur coût variable de production	10 000	12 000	11 000
Coût variable de distribution	4 000	4 000	4 000
Marge sur coût variable total	6 000	8 000	7 000
Taux de marge sur coût variable	30%	40%	35%

Résultat analytique global = ( 6000 + 8000 + 7000) - (5000 + 10 000 + 2000) = 4 000

L'entreprise n'a pas intérêt à éliminer le produit P2 puisqu'elle diminuera son résultat global, qui sera égal à (6000 + 7000) - 17 000 = <4 000>. En effet, cela est dû au fait que les charges fixes ne seraient couvertes que par la marge sur coût variable de P1 et P3.

Ainsi, il apparaît que la suppression du produit P2 ; sur la base du coût complet est une décision qui est remise en cause par le direct costing du fait du reclassement des charges selon le critère de variabilité et de la non répartition des charges fixes.

## 2 : LE DIRECT COSTING EVOLUE :

### 2.1. Principe de la méthode :

La méthode consiste :

- à affiner l'analyse des charges fixes en les reclassant :
  - en charges fixes spécifiques ou propres à chaque produit, à chaque activité ou à chaque commande. Ce sont les charges fixes directes.
  - en charges fixes communes qui ne peuvent être réparties entre les produits, les activités ou les commandes.
- à décider le maintien d'un produit en portefeuille de produits ou non sur la base de sa marge sur charges fixes spécifiques.

### 2.2. Présentation de la méthode :

Désignation	P1	P2	P3
Chiffre d'affaires	CA1	CA2	CA <sub>n</sub>
- Coût variable de production	CVP1	CVP2	CVP <sub>n</sub>
<b>Marge sur coût variable de production</b>	<b>M/CVP1</b>	<b>M/CVP2</b>	<b>M/CVP<sub>n</sub></b>
- Coût variable de distribution	CVD1	CVD2	CVD <sub>n</sub>
<b>Marge sur coût variable total</b>	<b>M1</b>	<b>M2</b>	<b>M<sub>n</sub></b>
- Charges fixes spécifiques	CFS1	CFS2	CFS <sub>n</sub>
<b>Marge sur coût fixe spécifique</b>	<b>M/CFS1</b>	<b>M/CFS2</b>	<b>M/CFS<sub>n</sub></b>

$$\text{Résultat analytique global} = \sum_{i=1, \dots, n} \text{M/CFS } i - \text{Charges fixes communes}$$

Exemple :

Soit l'exemple précédent avec toutefois une analyse des charges fixes qui a permis de donner :

Charges fixes spécifiques = 4 000 pour P1, 8 500 pour P2 et 1 500 pour P3

Quelle décision aurez-vous tendance à prendre ?

Charges fixes totales = 17 000 D

Charges fixes spécifiques = 4 000 + 8 500 + 1 500 = 14 000

Charges fixes communes = 17 000 - 14 000 = 3 000

Désignation	P1	P2	P3
Chiffre d'affaires	20 000	20 000	20 000
- Coût variable de production	10 000	8 000	9 000
Marge sur coût variable de production	10 000	12 000	11 000
- Coût variable de distribution	4 000	4 000	4 000
Marge sur coût variable total	6 000	8 000	7 000
- Charges fixes spécifiques	4 000	8 500	1 500
Marge sur coût spécifique	2 000	<500>	5 500

Résultat analytique global = 2 000 - 500 + 5 500 = 4 000

L'entreprise aurait intérêt à éliminer le produit P2 car sa marge sur coût variable ne couvre pas ses charges fixes spécifiques. Une telle décision augmenterait son résultat qui passerait à  $2\,000 + 5\,500 - 3\,000 = 4\,500 > 4\,000$

## PREALABLES A LA MISE EN ŒUVRE DU CONTROLE DE GESTION

### Chapitre I. LE DECOUPAGE DE L'ENTREPRISE EN CENTRES DE RESPONSABILITES

#### AUTONOMES :

##### I.1. Motifs et définition de la décentralisation :

Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité s'explique par les raisons suivantes :

- La croissance de la taille de l'entreprise et la formation de groupes de sociétés dont la performance et la gestion sont de plus en plus difficilement maîtrisables ;
- L'éloignement du pouvoir de décision de la base de la hiérarchie chargée d'exécuter les décisions et de transmettre l'information ; Il y a lieu par conséquent de déléguer ce pouvoir afin de rapprocher les décideurs des exécutants et de décharger la direction générale de certaines tâches encombrantes et peu importantes ;
- La multiplication des interlocuteurs de la direction générale qui ne sont pas à compétences égales devrait inciter la direction générale à réduire leur nombre par la délégation du pouvoir ;
- L'existence des foyers de la productivité chez les employés les plus proches de l'exploitation parce qu'ils sont les plus habilités à proposer les améliorations de la performance ; par conséquent, il y a lieu de leur déléguer le pouvoir de décision.

Cet état de fait rend la décentralisation une nécessité pour les grandes entreprises et les groupes de sociétés. Celle-ci est définie comme un éclatement géographique des centres d'exploitation qui s'accompagne par une délégation de pouvoir de décision au niveau des charges et des revenus d'exploitation et de l'investissement. Quant à la déconcentration, elle ne s'accompagne pas par une délégation de pouvoir.

Le degré de décentralisation dépend de plusieurs facteurs :

- La nature et de la taille de l'entreprise : Plus la taille de l'entreprise est grande, plus on a tendance à décentraliser et plus le nombre de centres de responsabilité augmente.
- Les objectifs de l'entreprise.
- Les valeurs de ses dirigeants.

	DECENTRALISATION	CENTRALISATION
Concept	Mise en avant du concept de différenciation	Mise en avant du concept d'intégration
Dynamique	Privilégie l'initiative locale	Recherche de cohérence globale
Logique	Une logique du succès spécifique à chaque métier et à chaque secteur	Une logique de succès organisationnel
Mots clés	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Créativité locale</li> <li>- Vue analytique des problèmes</li> <li>- Réalisme du terrain</li> <li>- Participation</li> <li>- Optimisation locale</li> <li>- Intérêts locaux</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Synergie</li> <li>- Vue synthétique des problèmes</li> <li>- Vue prospective du futur</li> <li>- Autorité centrale</li> <li>- Optimisation globale</li> <li>- Intérêt global</li> </ul>
	AUTONOMIE	COHERENCE

##### I.2. Les avantages et les inconvénients de la décentralisation :

###### I.2.1. Les avantages :

- Elle incite les responsables à prendre les meilleures décisions car ils sont plus proches de l'exploitation ;
- Les décisions sont prises rapidement en raison du nombre réduit de niveaux hiérarchiques et sont mieux adaptées aux réalités propres de chaque centre ;
- La direction générale se consacre plus aux décisions stratégiques qu'aux décisions opérationnelles routinières. Elle examine notamment les écarts significatifs qui lui sont fournis par les responsables de centres ;
- Elle motive davantage les responsables de centres qui font de l'apprentissage de la prise de décision et pourraient constituer une bonne relève des cadres de la direction générale ;
- Elle produit une meilleure communication dans l'entreprise à travers la circulation des documents budgétaires et les réunions de la commission chargée de la préparation du budget.

### **I.2.2. Les inconvénients :**

- Elle peut accroître les difficultés de coordination dans la prise de décision, dans la budgétisation et dans la saisie des réalisations en cas de forte décentralisation ;
- Elle risque de déclencher des conflits d'intérêts inter-centres en raison de leur interdépendance. Plus celle-ci est grande, plus le risque de conflit est grand ;
- La prise de décision locale au niveau des centres peut permettre une amélioration de leurs performances, mais elle peut affecter négativement la performance globale de l'entreprise ;
- Dans la mesure où la décentralisation favorise l'autonomie, elle peut engendrer une concurrence excessive au point d'éliminer la coopération tout de même nécessaire pour l'entreprise ;
- La décentralisation peut entraîner un dédoublement de certaines activités de soutien et par conséquent, une augmentation des charges de structure ;
- En raison des conflits inter-centres, il pourrait être difficile de fixer un prix de cession interne équitable et motivant pour tous les centres.

### **I.3. Le principe de contrôlabilité:**

La notion de responsabilité est intimement liée à la notion de contrôlabilité. Un dirigeant n'est responsable d'un centre de coût, de recettes, de frais généraux ou de profit que s'il contrôle l'ensemble des composantes des coûts, des frais, des recettes ou du profit.

Centre de responsabilité	
Charges	Revenus
Coûts contrôlables Frais généraux contrôlables	Revenus contrôlables

Performance d'un responsable : Réaliser un profit nécessite le contrôle des revenus et des coûts des ventes ;  
Respecter un niveau de coût ou de frais nécessite le contrôle des composantes de ce coût ou de ces frais ;

Réaliser un niveau de recettes nécessite que le responsable contrôle les charges de distribution des services placés sous son autorité.

Par définition, un couple coût/performance est contrôlable par un responsable lorsque celui-ci:

- est le plus compétent pour agir le plus efficacement possible sur ce couple coût/performance;
- a reçu la délégation de pouvoir et l'autonomie opérationnelle nécessaire pour agir sur ce couple coût/performance;
- est soumis vis-à-vis de l'autorité centrale à une obligation de résultat.

Cette définition simple constitue un critère précieux d'arbitrage entre différentes unités à l'occasion de la construction ou de l'actualisation d'un système de gestion par centres de responsabilité. Au niveau de l'organisation, une précaution supplémentaire sera de s'assurer du fait que tout coût/toute performance sera effectivement contrôlable par un responsable, notamment en partant des priorités stratégiques.

Outre la couverture exhaustive de ces éléments, il faut également veiller à la qualité des affectations réalisées car une mauvaise affectation peut provoquer:

- une frustration du responsable concerné, qui voit sa performance d'ensemble dépendre en partie de postes sur lesquels il n'a aucun pouvoir réel de décision. C'est le cas du responsable d'un atelier qui ne peut décider de la rémunération du personnel placé sous son autorité ou qui ne peut négocier le prix d'achat des matières qu'il utilise et qui ne peut, par conséquent, respecter l'objectif de coût que la direction générale lui a fixé ou qu'il a négocié ;
- une inefficacité du pilotage d'ensemble, car affecter à un responsable un coût/une performance qu'il ne contrôle pas, c'est aussi et surtout se priver de la possibilité de l'affecter à la personne qui a le pouvoir et la compétence pour le maîtriser.

Pour contourner des difficultés pratiques de découpage de l'organisation, on s'appuiera pratiquement sur les faits suivants:

- très souvent les couples coûts/performances sont en réalité co-contrôlables à un niveau donné de la hiérarchie;
- l'affectation sans ambiguïté aucune étant quasiment impossible à effectuer puisque les coûts sont interdépendants, c'est pourquoi il convient d'affecter la responsabilité à plusieurs responsables. C'est le cas du coût de la main d'œuvre dont la co-responsabilité incombe au responsable d'atelier et au responsable administratif chargé du recrutement et de la fixation de la rémunération. C'est le cas aussi du coût des matières dont la co-responsabilité incombe au responsable des approvisionnements et au responsable de l'atelier.

- le point essentiel est surtout d'éviter de rendre une personne responsable de sur quoi il n'a aucun contrôle.

#### **I.4. Les limites du principe de contrôlabilité:**

De façon plus générale, il est important de conserver à l'esprit que les concepts de responsabilité et de contrôlabilité sont indissociables:

- un manager ne peut raisonnablement être responsabilisé que sur des phénomènes, des coûts et des performances sur lesquels il a une possibilité d'action;



- un coût ou une performance ne peut être contrôlable qu'en précisant par qui il l'est. La notion de contrôlabilité sous-entend la désignation d'un responsable.

Toutefois, certains responsables se trouvent responsabilisés malgré eux pour des coûts et/ou des performances incontrôlables pour eux. En effet, les coûts et les performances sont rarement parfaitement contrôlables par un quelconque responsable et ce, pour les raisons suivantes:

- une catastrophe naturelle peut bouleverser les conditions d'exercice de l'activité de l'entreprise sans que les dirigeants y puissent faire grand-chose;
- le marché est difficilement prévisible;
- l'environnement politique et socio-économique peut avoir des conséquences imprévisibles sur l'activité de l'entreprise;
- il est souvent difficile d'isoler, au sein de l'entreprise, un centre de responsabilité dont les coûts et les performances ne sont pas conditionnés par les choix et les actions d'autres centres de responsabilité.

#### **I.4. Les différents types de centres de responsabilité:**

Un centre de responsabilité est une section, au sens comptable du terme, qui correspond à une division réelle de l'entreprise, dans laquelle le groupement des charges et/ou des revenus est lié à la définition d'une responsabilité et d'une autorité.

On distingue cinq types de centres de responsabilité:

##### **1. Les centres de coût:**

Un centre de coût correspond à une division de l'entreprise où, pour produire des biens et des services, les actions à entreprendre n'entraînent que des coûts dont il est possible de mesurer l'efficacité et l'efficacités.

C'est l'exemple d'un responsable d'atelier qui aura pour objectif de réaliser le meilleur rapport qualité coût de sa production.

##### **2. Les centres de frais ou de dépenses discrétionnaires:**

Ce sont les centres de frais généraux dont l'efficacité et l'efficacité se mesurent difficilement car l'établissement d'une liaison entre le niveau des coûts engagés et le niveau d'activité qui en résulte est problématique. C'est pourquoi la fixation des budgets de tels centres est laissée à la discrétion de leurs responsables.

C'est le cas des services comptabilité, financier, recherche et développement, direction générale,...

##### **3. Les centres de recettes:**

Ces centres correspondent à des services dont les responsables auront à maximiser les recettes sans dépasser le budget des charges de distribution qui leur sont fixés.

C'est le cas des succursales de la société Magasin Général qui n'ont pas la possibilité de s'approvisionner librement et qui doivent vendre à des prix fixés par le siège. Elles ne décident pas de la politique de prix ou de la politique de crédit clients.

##### **4. Les centres de profit:**

Ce sont les centres dont les responsables ont la possibilité de combiner au mieux les recettes et les coûts afin de maximiser le profit. Un dirigeant n'est tenu pour responsable du profit que s'il contrôle à la fois les prix de vente, les volumes des ventes, les coûts de production et les coûts de distribution.

C'est le cas des chefs de lignes de produit dans l'industrie du prêt à porter qui doivent maîtriser la conception, la fabrication et la distribution de la collection dont la durée du cycle de vie est courte ( automne-hiver, printemps-été).

### 5. Les centres d'investissement ou de rentabilité:

Ces centres se situent au niveau de la direction générale où le dirigeant est responsable de la rentabilité des actifs utilisés et qui aura à maximiser le taux de rentabilité interne ou le bénéfice résiduel.

C'est le cas de la direction générale d'une filiale d'un groupe de sociétés.

Type de centre	Exemple	Responsabilité	Objectif
Centre de dépenses discrétionnaires	Service à production non mesurable : Service comptabilité, service financier, service bureau d'ordre	Utiliser l'enveloppe budgétaire tout en fournissant des prestations de qualité	Pas d'objectif de résultat
Centre de recettes	Service ventes	Respecter l'objectif de chiffre d'affaires ou maximiser le volume des ventes tout en ne dépassant pas les charges de distribution	Pas d'objectif de résultat
Centre de coût	- Services et ateliers de production - Services administratifs à production mesurable	- Réaliser le programme de production - Minimiser les écarts entre consommations réelles et cons.allouées sur la base de la production réelle	Pas d'objectif de résultat
Centre de profit	Division correspondant à une ligne de produits dont le responsable a la mission de contrôler la production et la distribution	Maximiser le résultat global en réalisant la meilleure combinaison entre les coûts et les revenus	Objectif de résultat
Centre de rentabilité ou d'investissement	Division responsable des actifs utilisés : Direction générale d'une entreprise ou d'une filiale d'un groupe de sociétés	Maximiser la rentabilité des capitaux investis	Objectif de résultat en termes de rentabilité des capitaux

### I.5. De la comptabilité analytique à la comptabilité par centres de responsabilité:

Comptabilité analytique des coûts de revient Méthode des sections homogènes Méthode ABC Ventilation des charges entre les sections		Comptabilité par centres de responsabilité Allocation des coûts entre les centres de responsabilité
Affectation des coûts directs aux sections auxiliaires et principales: Répartition primaire		Contrôlabilité des coûts: le principe <direct> est remplacé par le principe< contrôlable>
Répartition des sections auxiliaires sur les autres sections: Répartition secondaire par des clés		Abandon de toute clé de répartition: Refus de l'arbitraire
Imputation des coûts des sections aux coûts par le biais des unités d'œuvre		Facturation interne et application des prix de cession interne entre unités autonomes

Par conséquent, certains coûts de structure ne sont pas répartis entre les unités autonomes. Toutefois, on a tendance à mesurer un coût complet pour une unité autonome en utilisant deux blocs dans les outils de reporting: les coûts/performances contrôlables et les coûts/performances incontrôlables.

La masse des coûts/performance contrôlable par le responsable

+

La masse des autres coûts affectés, répartis ou imputés  
au centre de responsabilité

=

Total des coûts complets du centre

L'ORGANISATION DU REPORTING

## **Chapitre 2 : L'ADAPTATION DU SYSTEME D'INFORMATION AUX BESOINS DU CONTROLE DE GESTION**

### **II.1. L'information :**

#### **II.1.1. Définitions :**

L'information est une image des objets et des faits possédés à un moment donné sur un sujet déterminé. Elle les représente en apportant une connaissance que le destinataire ne possédait pas. Cette connaissance réduit son incertitude et modifie sa vision du monde.

J.L. Le Moigne (1978) définit l'information comme étant « un objet formaté (doté de formes reconnaissables) artificiellement créé pour l'être humain à fin de représentation d'un type d'événement perceptible et identifiable par lui dans le monde réel »(1)

Cette définition reconnaît que l'information n'est autre que ce dont le décideur a besoin. Sa valeur est liée aux décisions qu'elle permettrait de prendre. Plus généralement, l'information sert à modéliser le cadre des actions futures.

#### **II.1.2. Objectifs :**

##### **Information, support au produit ou au service :**

L'information permet d'informer le client et elle est déterminante pour la prise de décision d'achat et pour son utilisation (prix, contenance, ingrédients, date limite de consommation, mode d'emploi, ...)

##### **Information, support au processus de gestion :**

« Un processus est un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'information ou de matière significatifs et qui se combinent pour fournir un produit matériel important et bien défini »(2)

L'entreprise est constituée d'un certain nombre de processus qui produisent et consomment des informations qui peuvent être stockées, traitées et diffusées (messages, fichiers, procédures, états, ...)

##### **Information, support à la communication :**

L'échange d'informations assure la coordination entre les membres de l'entreprise et permet d'augmenter l'identification des employés à leur entreprise.

##### **Information, support à la connaissance individuelle :**

L'entreprise engage les membres de son personnel sur la base de leurs compétences. Elle évalue leurs connaissances et la masse d'informations ainsi que leur expérience sociale. L'information sert à entretenir et à augmenter ces connaissances.

#### **II.1.3. Caractéristiques d'une information de qualité :**

- La pertinence : Une information pertinente est une information utile pour son utilisateur. Elle doit avoir une valeur prédictive ; c'est à dire permettre de faire des prévisions, et avoir une valeur rétrospective dans le sens où elle peut être reconstituée historiquement.

- L'exhaustivité : Une information exhaustive est une information complète qui traduit tous les changements ou tous les événements significatifs dans le domaine intéressant l'utilisateur.

- L'opportunité : Une information opportune est une information disponible au moment de la prise de décision.

- La fiabilité : Elle traduit le degré de confiance et d'exactitude accordé à l'information. Elle est généralement liée à la source dans la mesure où le jugement porté sur l'émetteur intervient pour mesurer l'exactitude de l'information.

- L'objectivité : Pour être qualifiée d'objective, une information doit s'appuyer sur des preuves tangibles et être vérifiable.

- L'accessibilité : Une information accessible est une information dont la localisation est identifiée et qui nécessite un temps économique pour la trouver.

- 
- (1) R.HURTUBISE : Le continuum Décision-Information-Technologie.  
Les éditions BO-PRE.1994
- (2) Ph.LORINO : Méthodes et pratiques de la performance. Les  
éditions d'organisation.199

#### **II.1.4. Les types d'information:**

On distingue les informations selon la nature (composantes) et selon leur origine.

##### **a. Les composantes de l'information:**

Trois composantes peuvent être repérées:

- L'information métrique concerne les informations précises et détaillées: Informations financières et comptables, informations en quantité sur la production, sur le personnel,...

- L'information structurelle est définie par rapport à une structure de représentation en plusieurs dimensions: Ratios

- L'information sélective: Seule l'information pertinente est sélectionnée par l'investisseur en bourse. Elle présente l'avantage de ne pas stocker des informations inutiles, mais aussi à manquer des opportunités intéressantes.

##### **b. L'origine des informations:**

Les informations peuvent parvenir à l'entreprise de trois manières:

- Les informations fatales parviennent habituellement à l'entreprise suite aux transactions avec son environnement: Commandes, chèques, livraisons, règlement de salaires,...

- Les informations de type modèle sont générées par l'entreprise pour servir les modèles spécifiques et fréquemment utilisés: standard de coût, taux d'absentéisme, taux de rotation des stocks,...

- Les informations aléatoires sont prises en compte en fonction des situations, des besoins de la décision ou totalement par hasard: Informations résultant d'une communication informelle d'un client, prix pratiqué sur le marché,...

Informations fatales	Informations type modèle	Informations aléatoires
Informations type métrique	Informations structurelles	Informations sélectives

#### **II.1.5. Les sources d'information:**

##### **a. Les sources d'information de gestion:**

On distingue:

- Les services financiers et comptables
- Le service juridique
- Le service informatique ( intranet)
- Le service documentation
  - Le service bureau d'ordre
- Le service statistiques rattaché à chaque fonction

##### **b. Les sources d'information stratégique:**

- b.1. L'information écrite
  - quotidiens
  - quotidiens et revues économiques
  - revues professionnelles
  - revues scientifiques et techniques
  - ouvrages
  - annonces de recruteurs pour les concurrents
  - documents d'entreprise (rapports d'activité, catalogues,...)
  - textes de lois, décrets et annonces légales.
- b.2. L'information professionnelle:
  - réseau commercial à travers le contact des clients
  - service approvisionnements à travers le contact des fournisseurs
  - service technique (technologie)
  - banques et organismes financiers
  - groupements professionnels (UTICA)
  - services ministériels
- b.3. L'information orale:
  - Mass-média
  - téléphone
  - colloques et séminaires de formation
  - réunions professionnelles, syndicales et politiques
  - salons, foires et défilés
  - clubs (Rotary, Association sportive, Parti politique,...)
  - repas d'affaire
  - lieux publics
  - missions à l'étranger
  - cercles de qualité
- b.4. L'information électronique:
  - Bases de données informatisées ( Registre de commerce)
  - Internet et intranet
  - Echange de données informatisées
- b.5. L'information synthétique:
  - analyse sectorielle (INS)
  - Plan de développement économique
  - Centrale des bilans de la Banque Centrale.

## **II.2. Le système d'information :**

### **II.2.1. Définition et objectifs:**

« Un système d'information est un ensemble d'activités qui saisissent, stockent, transforment et diffusent les données sous un ensemble de contraintes appelé l'environnement du système. Il est réalisé concrètement par des personnes, des procédures, des données et des équipements informatiques ou non. Des inputs sont émis par une source et traités par le

système, lequel utilise aussi des données entreposées préalablement. Les outputs résultant du traitement sont transmis à une destination ou mettent à jour des données entreposées » ( S.RIVARD et J.TALBOT : Le développement des systèmes d'information : Méthode et outils. Presses de l'Université du Québec.1992)

Tout système d'information présente trois composantes :

- La composante technologique constituée par le matériel de bureau, le matériel informatique, les logiciels intégrés ou non, les nouvelles technologies de l'information (Internet, intranet, échange de données informatisées, ...), les procédures, les bases de données, ...
- La composante humaine : La technologie ne peut fonctionner que si les individus sont informés, formés et suffisamment motivés.
- La composante organisationnelle : La mise en œuvre d'un système d'information dépend de la manière dont les responsabilités sont réparties entre les fonctions, du style de commandement de la direction générale, du système de sanction, ...

Ces moyens permettent à l'entreprise de remplir quatre fonctions :

- Recueillir les informations provenant des éléments composant le système et/ou de son environnement extérieur et ainsi connaître le présent ;
- Traiter et contrôler les informations stockées dans le système, comprendre une évolution, une tendance et faire des prévisions;
- Transmettre des informations vers les autres éléments du système et/ou vers l'environnement ;
- Mémoriser les données manipulées par le système.

La notion de système d'information laisse entendre qu'il existe un système unique qui gère toutes les activités de l'entreprise. En fait, il est composé d'un certain nombre de sous-systèmes en l'occurrence :

- Le système d'information financier et comptable ;
- Le système d'information marketing ;
- Le système d'information social ;
- Le système d'information approvisionnements ;
- Le système d'information de contrôle de gestion ;
- Le système d'information entretien et maintenance ;
- Le système d'information de production ; etc...

Pour être efficace et fiable, il doit être adapté à la taille et à la structure de l'organisation et avoir un coût inférieur à son utilité potentielle pour l'entreprise (coût d'opportunité du système)

Le système de contrôle de gestion fait partie intégrante du système d'information de l'entreprise dans le sens où il est pourvoyeur d'informations sous forme de plans, de budgets, d'écarts, d'indicateurs de performance, ...Mais, pour produire des informations élaborées, il a besoin d'informations des autres fonctions de l'entreprise.

### **II.2.2. Le contrôle de gestion comme partie intégrante du système d'information:**

L'analyse du processus décisionnel met en évidence l'omniprésence du système d'information à tous les niveaux de décision. A chaque type de décision correspond un type d'information.

### **Le système de contrôle de gestion**

Intrants	Méthodes de traitement	Extrants
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Information financière de la comptabilité financière</li> <li>- Information analytique</li> <li>- Information non financière</li> <li>- Comptabilité matières</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Méthodes des coûts complets:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Sections homogènes</li> <li>- Imputation rationnelle</li> <li>- Activity based costing</li> </ul> </li> <li>2. Méthodes des coûts partiels:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Direct costing simple</li> <li>- Direct costing évolué</li> <li>- Seuil de rentabilité</li> <li>- Coût marginal</li> </ul> </li> <li>3. Méthode des coûts préétablis</li> <li>4. Autres méthodes:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Comptes de surplus</li> <li>- Target costing</li> <li>- Benchmarking</li> <li>- Reengineering</li> <li>- Coûts - performances cachés</li> </ul> </li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Plan et budgets</li> <li>- Coûts et performances par centres de responsabilité</li> <li>- Ecart d'efficacité</li> <li>- Ecart de progrès</li> <li>- Tableau de bord de gestion</li> <li>- Tableau de bord prospectif</li> </ul>

#### **II.2.3. Les différents types de système d'information:**

On distingue deux types de systèmes d'information:

##### **1. Le système d'information stratégique:**

Il renseigne sur l'environnement ( réglementation et lois, évolution de la conjoncture, les formations dispensées par le système de formation, sur les stratégies des concurrents en matière de prix, de distribution, de recrutement, de recherche, de finances et d'investissement,...)

##### **2. Le système d'information de gestion:**

Il renseigne sur la gestion interne des différentes fonctions de l'entreprise et il est représenté par les sous-systèmes d'information de chaque fonction. Le contrôle de gestion est présent dans les deux systèmes d'information puisqu'il aide à la formulation de la stratégie de l'entreprise et veille au suivi des réalisations par la coordination entre les responsables de fonctions et par le conseil.

#### **II.2.4. Système d'information et apport de l'informatique et des nouvelles technologies de transmission de l'information:**

De nos jours, nous ne pouvons ignorer l'apport de ces technologies au système d'information de l'entreprise et les incidences sur le contrôle de gestion.

##### **1. La GPAO:**

La gestion de la production assistée par ordinateur est un système informatique comprenant un ensemble de logiciels qui intègre les informations d'un processus de



fabrication d'une entreprise pour le piloter à l'optimum automatiquement ou semi - automatiquement.

Etapas de la production à gérer	Outils informatiques
1. Conception des produits	Conception assistée par ordinateur
2. Logistique de transport Approvisionnement Ordonnancement Files d'attente Plan de production	GPAO
3. Besoins en composants	Calcul des besoins en composants
4. flux tendus ou tirés (Juste à temps)	Kan ban informatisé
5. Simulation d'ateliers	Modèles de simulation
6. Contrôle de la qualité	Total quality control
7. Maintenance	Maintenance assistée par ordinateur: Systèmes experts

## 2. Les logiciels de comptabilité et d'aide à la décision:

On distingue :

a. Les logiciels de comptabilité analytique et de gestion budgétaire rattachés au logiciel de comptabilité financière.

b. Les logiciels d'aide à la décision et de simulation qui permettent d'aider à la prise de décisions stratégiques et opérationnelles.

- Les systèmes interactifs d'aide à la décision(SIAD): Ils associent les performances de l'informatique et des systèmes de gestion de bases de données avec les modèles de prise de décision et les systèmes d'information de l'entreprise. Ils permettent de faire la simulation et fonctionnent sous forme de questions - réponses.

- Les systèmes experts: Un système expert est un logiciel qui permet de reproduire les démarches du raisonnement d'un individu spécialiste dans un domaine. Ce logiciel peut être ensuite utilisé en mode interactif par des non experts, diffusant ainsi le savoir.

## 3. Les nouvelles technologies de transmission de l'information:

Elles se caractérisent par leur capacité de transmission et par leur vitesse de diffusion d'informations en temps réel: Internet, Intranet, Echange de Données Informatisées (EDI), Visioconférence,...

## 4. Incidence de l'informatique et des nouvelles technologies de l'information sur le contrôle de gestion:

Ces incidences peuvent être résumées ainsi:

- Rapidité et fiabilité du traitement de l'information, ce qui favorise la pertinence de la prise de décision.

- Réduction des distances géographiques, ce qui favorise la gestion en temps réel. Le contrôle de gestion tendra à ne plus être un outil de mesure et d'évaluation après l'action, mais un outil de conseil et de coordination pendant l'action.

- Aide à la prise de décision: Le SIAD, par exemple, permet d'aider à la gestion budgétaire et à la planification, au calcul des écarts, à l'analyse des données,...

- Remplacement du support papier par le support électronique, ce qui entraîne des économies substantielles de papier et de temps surtout en cas de recherche d'informations passées.

- Modification des relations à l'intérieur de l'entreprise à travers le dialogue, la communication par Internet ou intranet.

### **Quel est donc le système d'information pour le contrôle de gestion?**

Compte tenu :

- de la turbulence, de la complexité et de l'incertitude de l'environnement;
- de l'insuffisance des indicateurs de performance financiers,
- de la nécessité de disposer d'informations permettant un pilotage stratégique de l'entreprise;

Le système d'information devrait:

- intégrer la dimension qualitative de la mesure de la performance;
- fournir l'information au système de pilotage stratégique: Tableau de bord prospectif;
- utiliser les nouvelles technologies de l'information;
- s'adapter à la logique d'organisation horizontale qui permet à l'entreprise de réagir rapidement aux changements de l'environnement.

## **CHAPITRE 3 : LE PREALABLE PSYCHOLOGIQUE DU CONTROLE DE GESTION :**

L'existence d'un système d'information développé constitue une condition nécessaire, mais non suffisante pour l'efficacité du contrôle de gestion. Pour que ce dernier soit accepté par le personnel, il faudrait tenir compte de ses motivations et du style de commandement adopté par les dirigeants. Les budgets constituent, en effet, un instrument capable d'exercer une motivation positive ou négative en satisfaisant ou en frustrant le personnel selon qu'ils seraient admis ou rejetés par ce dernier. C'est pourquoi, il importe de connaître les membres du personnel et surtout leur dimension psychosociologique. En effet, la mesure de la performance, en tant qu'outil de contrôle et de motivation, vise à établir un système de motivation qui incite les membres du personnel à atteindre leurs objectifs et par là-même ceux de l'entreprise. Leur motivation dépend de la nature des objectifs à atteindre, du système de sanctions, du système d'autorité et de la participation.

### **3.1. La nature des objectifs:**

La définition des objectifs de l'entreprise devrait tenir compte de ceux de ses membres qui y arrivent avec leur propre échelle de préférences et leurs propres attitudes et essayent de s'identifier soit à des tâches, soit à des sous-groupes de l'entreprise, soit à des groupes à l'extérieur de l'entreprise.

Ce sont Herbert Simon et James G. March, Richard M. Cyert et Barnard de l'école béhavioriste et D. Mac Gregor et Maslow qui étaient les premiers à mettre en lumière la nature conflictuelle des objectifs du personnel avec ceux de l'entreprise. De ce fait, sa performance économique est fonction de la façon dont elle intègre les objectifs individuels et les siens et par conséquent du degré de satisfaction des besoins des membres du personnel. Selon J.G. March et H.A. Simon, les membres du personnel d'une entreprise peuvent prendre trois types de décisions en cas de non-satisfaction :

- Quitter l'entreprise si leur satisfaction est faible ;
- Accepter les normes de production fixées par l'entreprise ;

- Rechercher des occasions de satisfaction dans des activités informelles qui pourraient limiter la production.

L'entreprise pourrait limiter tout absentéisme ou mobilité de son personnel :

- Soit en faisant en sorte que les objectifs du personnel soient conformes aux siens au moment du recrutement, ce qui est difficile à réaliser ;
- Soit empêcher le personnel de jouer contre l'entreprise. C'est pourquoi un système de contrôle de gestion ne peut être efficace que s'il ; tient compte des aspirations de chaque responsable et de chaque subordonné considérés comme multidimensionnels et complexes. Autrement, il entraînerait un phénomène de rejet, une performance faible, absentéisme, mobilité, tension avec la direction générale, ...

### **3.2. Le système de sanction :**

Les membres du personnel d'une entreprise sont généralement motivés si leurs besoins sont satisfaits. Ces derniers sont classés par Maslow comme suit : Besoins physiologiques, besoins de sécurité, besoins sociaux, besoins d'estime et besoins d'accomplissement. L'individu ne change d'objectif que si ses besoins d'ordre inférieur sont suffisamment satisfaits. Les récompenses ou les sanctions correspondent aux performances réelles des responsables réalisées en fonction du degré de satisfaction des besoins de ces derniers.

### **3.3 Le style d'autorité :**

D.MC Gregor a défini deux théories : Théorie X et Théorie Y à partir desquelles il a pu apprécier les styles d'autorité de plusieurs entreprises.

Dans la théorie X, ce sont les dirigeants seuls qui dirigent, contrôlent et exercent l'autorité. Les membres du personnel doivent adapter leurs objectifs à ceux de l'entreprise et les réaliser tout en acceptant un contrôle extérieur et des récompenses fixées unilatéralement par les dirigeants.

Dans la théorie Y, on reconnaît deux entités distinctes : L'individu et l'entreprise. Il s'agit d'intégrer les objectifs individuels aux objectifs de l'entreprise et de favoriser le contrôle personnel. Les décisions sont prises conjointement par les deux entités selon le principe démocratique. Ce style d'autorité donne une certaine liberté décisionnelle à chaque responsable de centre qui est censé être informé sur la performance à réaliser et sur les moyens nécessaires pour l'améliorer. La constatation des écarts permet d'apprécier leur performance et d'y associer les récompenses ou sanctions qui s'imposent.

### **3.4. La participation :**

Dans la mesure où les standards sont élaborés ou au moins acceptés par les responsables de centres, la mesure des performances est motivante. Par la participation, les individus tendront à éviter les activités informelles, à accepter la responsabilité et à intégrer leurs objectifs à ceux de l'entreprise. Quant aux dirigeants, ils auront moins recours au contrôle puisque les individus ne peuvent théoriquement pas oublier des normes qu'ils ont eux-mêmes fixés.

## **CHAPITRE 4 : LA MISE EN PLACE D'UNE PROCEDURE DE CONTROLE INTERNE :**

Le contrôle d'une entreprise suppose que celle-ci définisse explicitement ou implicitement, un état désiré à partir de ce qu'elle perçoit des environnements externe et interne et en fonction de ses objectifs. L'information recueillie à propos de l'état actuel sera ensuite comparée à l'état désiré et si une différence significative apparaît, une action corrective sera entreprise.

Comme les objectifs de l'entreprise et ceux de ses membres sont souvent antagonistes, les attitudes de ces derniers face aux budgets sont relativement complexes et elles dépendent du degré de satisfaction des besoins des membres. Pour que le système de contrôle de gestion soit efficace, il faudrait choisir une stratégie de contrôle compatible avec les aspirations du personnel et avec le style de direction des dirigeants. Deux stratégies de contrôle pourraient être envisagées :

#### **4.1. La stratégie de contrôle externe :**

Elle consiste à mesurer de façon précise et quantifiée la performance des individus et à les récompenser ou à les sanctionner en fonction de l'évolution de cette performance par rapport aux standards prédéterminés. Cette stratégie se caractérise par trois faits :

- Elle fixe des objectifs difficiles à réaliser d'une façon directive ;
- Elle prévoit des mesures à l'abri de toute manipulation ;
- La rémunération du personnel est directement liée à la performance telle que l'indiquent les mesures.

Cette stratégie présente tout de même les inconvénients suivants :

- Elle permet l'orientation des énergies vers le domaine visé et mesuré. Cependant, elle néglige les secteurs d'activité dont la performance n'est pas mesurée.
- Elle pourrait faire apparaître des trucages dans les informations : rétention d'informations utiles, fourniture de fausses informations ou fixation d'objectifs bas et faciles à atteindre pour obtenir de bonnes performances ;
- Emergence de comportements de prudence et de méfiance parce qu'il est demandé aux responsables de budgets de justifier l'existence des écarts.

#### **4.2. La stratégie de contrôle interne :**

Elle consiste à motiver en rendant les individus responsables et à mesurer de façon ouverte et qualitative leur contribution à la performance globale de l'entreprise. Dans une stratégie de contrôle interne :

- On fixe les objectifs d'une façon participative ;
- On n'utilise les mesures chiffrées de la performance que pour identifier les problèmes à résoudre : L'écart est seulement un indicateur d'inefficacité ;
- La responsabilité déléguée aux centres est totale. La rémunération des responsables n'est pas liée aux résultats chiffrés individuels, mais à la performance globale de l'entreprise.

Cette stratégie présente les avantages suivants :

- Puisque les objectifs sont fixés d'une façon participative, l'engagement du personnel est plus important et sa satisfaction est plus élevée ;
- Il existe peu de trucages de l'information ;

Cette stratégie présente toutefois les inconvénients suivants :

- Faible contrôle du comportement réel du personnel ;
- Possibilité de se fixer des objectifs trop faciles à atteindre ;
- Réaction de rejet du contrôle interne par les personnes habituées au contrôle externe et peu soucieuses de participation.

Ainsi, aucune des deux stratégies n'est parfaite et le chef d'entreprise devra choisir la stratégie qui soit adaptée à son style de commandement et à la culture de son entreprise. En effet, l'adaptation du système de contrôle de gestion aux motivations du personnel présente plusieurs dimensions qu'il est difficile de détecter en totalité. C'est cette difficulté qui peut faire naître des réactions de rejet du système puisque les comportements des membres sont plus variés que ceux permis par la structure de l'entreprise. Cependant, l'instauration d'une

stratégie de contrôle interne apparaît plus motivante si elle est admise et comprise par le personnel.

### Etude de cas :

La société TAYMOUR est une entreprise implantée dans la zone industrielle de Charguia et dont l'objet social réside essentiellement dans :

- L'achat et la vente de véhicules neufs et de véhicules d'occasion ;
- Les travaux de réparation mécanique et électrique ;
- La vente de pièces détachées, d'accessoires, de carburants et de pneumatiques de toutes marques.

M.Mbarek, Président Directeur Général, ingénieur de formation ne préfère pas prendre trop de risques dans les affaires et a compris que, compte tenu de la nouvelle donne issue de la mondialisation et de l'ouverture de l'économie tunisienne, il devrait se concentrer sur son métier et mettre en place un système de contrôle de gestion. Afin d'identifier les unités de gestion les plus rentables et motiver son personnel, il décide de déléguer son pouvoir de décision et de mettre en place une structure décentralisée par centres de responsabilité. Il vous demande en consultation pour l'éclairer sur le type de centre à définir pour chaque direction et vous fournit les renseignements suivants :

L'organisation de la société :

La société est constituée des directions suivantes :

- La direction vente de véhicules neufs ;
- La direction vente de véhicules d'occasion ;
- La direction technique ayant pour mission la remise en état des véhicules d'occasion, l'entretien et la réparation des véhicules neufs et la vente de pièces détachées ;
- La direction administrative et financière ;
- La direction générale.

Les activités de la société :

A. Activité vente de véhicules neufs :

Les engagements commerciaux et les commissions pour chaque type de véhicules au titre de l'année budgétaire 1999 sont définis comme suit :

Désignation	Ventes mensuelles	Prix de vente unitaire HT	Commissions sur ventes
Véhicules Peugeot	3	10 000 D	6%
Bas de gamme	4	15 000 D	8%
Milieu de gamme	1	40 000 D	10%
Haut de gamme			
Véhicules Renault	6	9 000 D	8%
Bas de gamme	3	18 000 D	10%
Milieu de gamme	2	30 000 D	8%
Haut de gamme			

Les travaux de réparation des véhicules neufs effectués dans le cadre de la garantie légale et de la garantie contractuelle constituent une opération blanche pour la société TAYMOUR, car les frais de main d'œuvre et le coût des pièces défectueuses échangées, gratuits pour le client, sont re facturés au constructeur aux prix habituels engagés par la société. On estime que chaque véhicule en période de garantie coûte au constructeur 30 D en pièces détachées et 3 heures de main d'œuvre qui lui sont facturés par le concessionnaire.

**B. Activité vente de véhicules d'occasion :**

On peut estimer annuellement à 30 le nombre de véhicules Peugeot au prix moyen unitaire de 7 000 D avec une marge bénéficiaire brute unitaire de 1 500 D et à 60 le nombre de véhicules Renault au prix moyen unitaire de 6 000 D avec une marge bénéficiaire brute unitaire de 1 300 D. Généralement, ces véhicules ont fait l'objet d'une reprise auprès des acheteurs de véhicules neufs et la remise en état exige, en moyenne, 3 heures productives de réparation par véhicule. Par ailleurs, M.Mbarek estime à 150 D, par véhicule, le prix des pièces détachées facturées pour ce type d'opérations.

Les véhicules d'occasion sont garantis trois mois pièces et main d'œuvre par la société. L'expérience a montré que l'exercice de cette garantie représentait en moyenne une heure productive de réparation par véhicule et 50 D de pièces détachées facturées.

**C. Activité de réparation :**

Cette activité est assurée par 4 personnes ; un chef d'atelier et 3 mécaniciens, dont on peut estimer le temps productif annuel à 45 semaines, à raison de 39 heures par semaine. Le coût de l'heure productive est de 2,500 D avant charges patronales estimées à 16%. Par ailleurs, une heure productive est facturée une heure trente minutes en moyenne. Pour les pièces détachées, la marge bénéficiaire brute est de 25%.

L'atelier de réparation fournit partiellement ses prestations aux deux services commerciaux de la société. Le reste des heures productives concerne les réparations non couvertes par la garantie. Par ailleurs, les achats de pièces détachées pour les réparations non couvertes par la garantie sont estimés annuellement à 60 000 D.

**Les frais généraux :**

Les frais généraux sont reclassés en frais généraux par activité et en frais généraux communs comme suit :

Désignation	Frais généraux	Total
Frais généraux par activité :		50 000
- Vente de véhicules neufs	25 000	
- Vente de véhicules d'occasion	10 000	
- Réparation	15 000	
Frais généraux communs :		20 000
- Direction administrative et	15 000	

financière - Direction générale	5 000	
Total		70 000

TAF :

La direction générale souhaite avoir votre avis justifié sur le type de centres de responsabilité à définir pour chaque direction en vous présentant les deux alternatives suivantes :

Alternative 1 : La direction technique est un centre de coût et les deux directions commerciales sont des centres de profit ;

Alternative 2 : La direction technique et les deux directions commerciales sont des centres de profit.

Solution proposée :

Pour choisir l'une des deux alternatives, il y a lieu :

- De cerner l'effet du choix du type de centre sur la performance de chacun ;
- De cerner l'effet sur la motivation des responsables.

Budget des ventes de véhicules neufs

Désignation	Bas de gamme	Milieu de gamme	Haut de gamme	Total
Peugeot	360 000	720 000	480 000	1 560 000
Renault	648 000	648 000	720 000	2 016 000
Total	1 008 000	1 368 000	1 200 000	3 576 000

Budget des ventes de véhicules d'occasion

Désignation	Total
Peugeot	210 000
Renault	360 000
Total	570 000

Budget des ventes de l'atelier de réparation

Client interne ou externe	Dir. Vente Véhicules neufs	Dir. Vente Véhicules d'occasion	Ventes à l'extérieur	Total
Ventes de pièces détachées	6 840,0(1)	18	75 000,0(5)	99 840
Prestations de services	1 983,6(2)	1 566,0(4)	26 987,4(6)	30 537
Total	8 823,6	19 566	101 987,4	130 377

(1) 19 véhicules x 12 mois x 30 D = 3 840

(2) 19 véhicules x 12 mois x 3 h x 2,9 = 1983,6  
Taux horaire de travail = 2,5 x 1,16 = 2,9

(3) Pièces détachées pour remise en état = 90 véhicules x 150 D = 13 500  
 Pièces détachées pour garantie concessionnaire = 90 véhicules x 50 D = 4 500

(4) Main d'œuvre pour remise en état = 90 véhicules x 3h x 1,5 x 2,9 = 1 174,5  
 Main d'œuvre pour garantie concessionnaire = 90 véhicules x 1h x 1,5 x 2,9 = 391,5

(5) Vente de pièces détachées à l'extérieur = 60 000 x 1,25 = 75 000  
 ( avec marge de 25%)

(6) Vente de pièces détachées à l'extérieur = 9 306 h x 2,9 = 26 987,4

Capacité de l'atelier en heures facturées = 45 sem. x 39h x 4 pers. x 1,5  
 = 10 530 h

- Temps pour véhicules neufs = 19 x 12 x 3 = 684 h  
 - Temps pour véhicules d'occasion = (90 x 3 x 1,5) + (90 x 1 x 1,5)  
 = 540 h  
 = Heures de réparation vendues à l'extérieur = 9 306 h

Alternative 1 :

#### Etat de résultat prévisionnel vente de véhicules neufs

Produits d'exploitation :		
Ventes de véhicules neufs		3 576 000
<b>Total des produits d'exploitation</b>		<b>3 576 000</b>
Charges d'exploitation :		
Achats consommés de véhicules	338 400	3 274 560
Peugeot bas de gamme	662 400	
Peugeot milieu de gamme	432 000	
Peugeot haut de gamme	596 160	
Renault bas de gamme	583 200	
Renault milieu de gamme	662 400	
Renault haut de gamme		25 000
Frais généraux		
<b>Total des charges d'exploitation</b>		<b>3 299 560</b>
<b>Résultat prévisionnel</b>		<b>276 440</b>



Etat de résultat prévisionnel vente de véhicules d'occasion

Produits d'exploitation :		
Ventes de véhicules d'occasion		570 000
<b>Total des produits d'exploitation</b>		<b>570 000</b>
Charges d'exploitation :		
Achats consommés de véhicules	165 000	447 000
Peugeot	282 000	
Renault		10 000
Frais généraux		
<b>Total des charges d'exploitation</b>		<b>457 000</b>
<b>Résultat prévisionnel</b>		<b>113 000</b>

Etat de résultat prévisionnel Atelier de réparation

Produits d'exploitation :		
Ventes de pièces détachées à l'extérieur		75 000
Ventes de prestations à l'extérieur		26 987,4
Récupération des prestations auprès du constructeur		8 823,6
<b>Total des produits d'exploitation</b>		<b>110 811</b>
Charges d'exploitation :		
Achats consommés de pièces (1)		79 872
Charges de personnel (2)		20 358
Frais généraux		15 000
<b>Total des charges d'exploitation</b>		<b>115 230</b>
<b>Résultat prévisionnel</b>		<b>&lt;4 419&gt;</b>

(1) Compte tenu de la marge de 25% , le cout d'achat serait égal à :  
 $99\ 840 / 1,25 = 79\ 872$

(2) Charge de personnel =  $10\ 530\ h \times 2,5 \times 1,16 = 20\ 358$

Performance globale =  $276\ 440 + 113\ 000 - 4\ 419 - (15\ 000 + 5\ 000) = 365\ 021$

Alternative 2 :

Etat de résultat prévisionnel vente de véhicules neufs

Produits d'exploitation :		
Ventes de véhicules neufs		3 576 000
<b>Total des produits d'exploitation</b>		<b>3 576 000</b>
Charges d'exploitation :		
Achats consommés de véhicules	338 400	3 274 560
Peugeot bas de gamme	662 400	
Peugeot milieu de gamme	432 000	
Peugeot haut de gamme	596 160	
Renault bas de gamme	583 200	
	662 400	

Renault milieu de gamme		25 000
Renault haut de gamme		
Frais généraux		
Total des charges d'exploitation		3 299 560
Résultat prévisionnel		276 440

Etat de résultat prévisionnel vente de véhicules d'occasion

Produits d'exploitation :		
Ventes de véhicules d'occasion		570 000
Total des produits d'exploitation		570 000
Charges d'exploitation :		
Achats consommés de véhicules	165 000	447 000
Peugeot	282 000	
Renault		
Cessions internes :		14 674,5
Frais de remise en état :	13 500	
Pièces détachées	1 174,5	
Main d'œuvre		4 891,5
Frais d'après vente	4 500	
Pièces détachées	391,5	
Main d'œuvre		10 000
Frais généraux		
Total des charges d'exploitation		476 566
Résultat prévisionnel		93 434

Etat de résultat prévisionnel Atelier de réparation

Produits d'exploitation :		
Ventes de pièces détachées à l'extérieur		75 000
Ventes de prestations à l'extérieur		26 987,4
Récupération des prestations auprès du constructeur		8 823,6
Cession pièces détachées		18 000
Cession prestations		1 566
Total des produits d'exploitation		130 377
Charges d'exploitation :		
Achats consommés de pièces		79 872
Charges de personnel		20 358
Frais généraux		15 000
Total des charges d'exploitation		115 230
Résultat prévisionnel		15 147

Performance globale = 276 440 + 93 434 + 15 147 – (15 000 + 5 000) = 365 021

La société a intérêt à choisir l'alternative 2 pour les raisons suivantes :

- La stratégie suivie dans l'alternative 1 considère l'atelier de réparation comme un moyen de promotion des ventes de véhicules neufs et d'occasion. Elle privilégie l'activité commerciale aux dépens de l'activité de réparation. Celui-ci, considéré comme un centre de soutien, enregistre un déficit de 4 419, ce qui ne le motive pas.
- La stratégie suivie dans l'alternative 2 vise un équilibre entre les directions commerciales et motive davantage l'atelier de réparation qui évalue sa production et mesure sa performance en terme de profit et non en terme de respect de coût.