UNIVERSITÉ MOULAY ISMAIL
FACULTÉ POLYDISCIPLINAIRE ERRACHIDIA

CONTRÔLE DE GESTION

INTRODUCTION

MANAL YOUB

Introduction

Objectifs

- Retenir une définition simple du contrôle de gestion
- Comprendre le champ d'action du contrôle de gestion
- Distinguer la fonction de contrôle du métier de contrôleur de gestion
- Savoir positionner la fonction contrôle de gestion par rapport aux différentes fonctions de l'entreprise

1. La notion de contrôle

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

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

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

N.B:

Le contrôle doit jouer à la fois un rôle actif et réactif.

- Actif, dans la mesure où des actions de correction sont prises avant même que les conséquences de certaines décisions aient pu se faire sentir.

- Réactif, lorsque les résultats sont connus et définitifs et que la correction ne peut porter que sur de nouvelles opérations.

2. Evolution du contrôle de gestion

Il est possible de repérer, pour le contrôle de gestion, trois périodes et trois champs d'action:

2.1 Première période

- La fonction production est prioritaire
- Le contrôle de gestion concerne principalement à cette époque, l'activité de production
- Avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification, il est devenu nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.
- Il faut connaître les coûts dans des structures stables et un contexte certain pour répondre majoritairement à des préoccupations de contrôle opérationnel: le contrôle de gestion construit des modèles de coûts.

2.2 Deuxième période

- Il faut mesurer, piloter toutes les fonctions d'une organisation de grande taille, avec des acteurs à responsabiliser.
- Le contrôle de gestion a mis en place des budgets prévisionnels et réels par fonction pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts dans le cadre d'un contrôle budgétaire.

2.3 Troisième période

- Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires ont cherché dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.
- Les organisations doivent piloter l'interaction d'activités diverses, dans et hors de leurs frontières, avec des objectifs financiers, mais aussi sociaux et environnementaux.
- Cette complexité conduit le contrôle de gestion à gérer une performance globale en s'appuyant sur des indicateurs quantitatifs et qualitatifs, de créer des outils pour piloter des flux et motiver des acteurs.

3. Définition du contrôle de gestion

Robert N. Anthony a tenté l'exercice de définir le terme « *management control* » à deux reprises, à quelques décennies d'intervalles (une première fois en 1965 et une seconde en 1988). Comparer ces deux définitions aide à saisir l'évolution de la conception donnée du contrôle de gestion.

3.1 Première définition

En 1965, Robert N. Anthony définissait cette notion de la manière suivante :

« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation. »

Dans cette définition l'accent est mis sur :

- La notion du **processus**. Elle souligne que le contrôle de gestion n’est pas une action isolée mais qu’il s’agit d’un processus qui porte sur toutes les phases de l’activité de l’entreprise, c’est-à-dire la finalisation (avant l’action), le pilotage (pendant l’action) et l’évaluation (après l’action).
- Le contrôle de **l'allocation optimale des ressources** de l'entreprise (financières, technologiques, humaines, etc.).
- La notion **d'efficacité**, qui fait référence à la capacité à atteindre les objectifs fixés.
- La notion **d'efficience**, qui traduit l'aptitude à optimiser le rapport entre résultats et moyens engagés.

Cette définition porte sur le lien entre les actions des managers et les objectifs organisationnels qu'ils doivent atteindre. Dans cette conception, le contrôle de gestion sert à modéliser l'ensemble des relations entre les ressources consommées et les objectifs atteints. En d'autres termes, le contrôle a pour objectif de garantir le non-gaspillage des ressources confiées à un manager en fonction des objectifs mis en avant.

3.2 Deuxième définition

La définition proposée en 1988 se focalise sur une dimension plus stratégique :

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

Cette seconde définition valorise la fonction du contrôle de gestion dans l'accompagnement au déploiement de la stratégie.
Le contrôle de gestion n'est pas qu'une technique servant à vérifier que les ressources sont utilisées avec efficacité et efficience en tant que simple système de comparaison entre des ressources et des résultats.
Le contrôle de gestion est avant tout un ensemble d'outils permettant d'orienter les comportements des managers afin de mettre en place la stratégie définie par les dirigeants de l'entreprise.

Dans cette définition l'accent est mis sur une dimension **managériale** essentielle du contrôle de gestion : il s'agit alors d'orienter le comportement des membres de l'organisation vers l'accomplissement des buts stratégiques.

4. Objectifs du contrôle de gestion

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

4.1 Les objectifs de dimension technico- économique

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

- Aider à la décision : le contrôle de gestion, en déployant ses outils et méthodes de gestion apporte son expertise dans la modélisation de problèmes complexes.
- Evaluer les performances : le contrôle de gestion apporte son expertise dans la mesure des performances par des indicateurs chiffrés, comme dans le pilotage ou le management des performances.

4.2 Les objectifs de dimension managériale et organisationnelle

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

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

- **de favoriser l'exercice des responsabilités** : le contrôle de gestion décompose l'entreprise en centres de responsabilités. Il permet la délégation de la responsabilité et favorise son exercice en toute autonomie de décision, en mettant à la disposition des managers, responsables, tout un ensemble d'outils et de dispositifs.

- **d'orienter les comportements** : le contrôle de gestion garantit la cohésion organisationnelle et la coordination entre unités de l'entreprise en orientant les comportements vers l'accomplissement des buts organisationnels.

Il faut souligner au final que ces objectifs sont complémentaires et se nourrissent l’un de l’autre pour former un tout cohérent, le contrôle de gestion.

5. Le périmètre du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion n'est pas la seule forme de contrôle organisationnel. Ce contrôle se distingue en trois formes :

- **le contrôle stratégique** visant à vérifier la mise en application de la stratégie. Ce processus permet d'arrêter et d'ajuster les choix des missions et des domaines d'activités stratégiques de l'entreprise ;

- **le contrôle d'exécution** (appelé également contrôle opérationnel) s'appliquant aux tâches individuelles. Il s'agit des processus courants conçus pour garantir une mise en œuvre conforme aux objectifs des actions de routine ;

- **le contrôle de gestion** s'insérant entre les deux niveaux de contrôle précédents. Il s'agit d'un processus permettant aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes et quotidiennes des services sont en cohérence.

Le contrôle de gestion a donc une mission double : à la fois aider les opérationnels dans la gestion au quotidien, mais également aider la direction à l'élaboration des choix stratégiques. La finalité du contrôle de gestion n'est pas de définir la stratégie mais de permettre sa mise en œuvre et sa déclinaison locale dans le temps et dans l'espace.

6. Position du contrôleur de gestion dans l’entreprise

Il n’y a pas de règles et de normes pour positionner les contrôleurs de gestion dans l’organigramme d’une organisation, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l’activité, conditionnent sa place. Ainsi, il en ressort que différents rattachements sont possibles:

- **Au directeur général**: c’est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie, et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie par l’étendue de son champ d’action, tant stratégique qu’opérationnel. Cela dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier;

- **Au directeur financier**: cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délai…);

- **Au même niveau que d’autres directions**: cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

- Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain, écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation.

- Sa place dans l'organigramme de l'organisation n'est pas nettement définie. Il peut être rattaché au directeur financier (cela restreint son domaine de compétence), au directeur général (lien fort entre contrôle de gestion et stratégie), ou être autonome (mêmes pouvoirs que les autres directeurs).

7. Rôle du contrôleur de gestion

Il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour de trois axes:

- Information ⇒ fournir des outils pertinents et les améliorer en permanence en fonction des besoins et du contexte.

- Animation ⇒ communiquer, expliciter, conseiller les acteurs dans l'utilisation des outils de gestion.

- Organisation ⇒ aider et accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre.

Ses qualités de communicateur et de pédagogue sont alors essentielles:

- **communiquer avec clarté:**
  - des informations fiables, pertinentes, utiles à tous les acteurs à tous les niveaux de l'organisation;
  - les évolutions nécessaires à mettre en œuvre,
  - les outils de résolution de problème pour aider à améliorer le pilotage et pour faciliter le dialogue entre les acteurs;
- **expliciter avec rigueur:**
  - les objectifs, les contraintes, le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies,
  - les résultats et les écarts observés pour en analyser les causes et réfléchir à des solutions,
  - l'accompagnement des changements à mettre en place.
- Au total, le contrôleur de gestion n'est plus seulement fournisseur d'information mais aussi animateur de processus.
- Le rôle du Contrôleur de Gestion est donc d'alerter à temps et de favoriser l'adoption de mesures correctrices

8. Positionnement de la fonction

8.1 Définition de l'audit interne

« L'audit interne est une activité **indépendante** et **objective** qui donne à une organisation une **assurance** sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses **conseils** pour les améliorer, et contribue à créer de **la valeur ajoutée**.»

IIA (The Institute of Internal Auditors) Juin 1999

- **Objective** : l'auditeur n'a ni autorité ni responsabilité à l'égard des activités qu'il audite.
- **Indépendante** : le service d'AI est indépendant. L'auditeur doit relever d'un niveau hiérarchique élevé pour qu'il puisse être indépendant par rapport aux responsables de la fonction auditée
- **Assurance et conseil** :

➢ *Assurer la direction :*

- De l'application de ses directions et politiques
- De la qualité du contrôle interne

➢ *Conseiller les managers (et parfois la direction) :*

- Les aider à se contrôler / contrôler leur entité
- Pour améliorer son fonctionnement

- **Créer de la valeur ajoutée :**

L'audit interne décèle les problèmes et formule des recommandations aux directions et aux audités qui leur apportent une solution. Il apporte aux directions générales et comités d'audit un éclairage sur les risques et les systèmes de contrôle interne..

La valeur ajoutée est :

- augmentation des chances de réaliser les objectifs de l'organisation
- identification des améliorations possibles sur le plan opérationnel
- et/ou réduction de l'exposition aux risques

8.2 Objectifs de l’audit interne

Les objectifs principaux de cette fonction sont les suivants :

- Aider l’organisation à atteindre ses objectifs.
- Évaluer le **contrôle interne**.
- S’assurer de la conformité des réalisations et des référentiels.
- Optimiser les ressources de l’entreprise.
- Sauvegarder le patrimoine de l’organisation.
- Détecter les fraudes et les anomalies.

❑ Audit interne: fonction universelle

Application à toutes les organisations :

- Entreprises, associations, organismes religieux, hôpitaux, collectivités territoriales…

Application à toutes les fonctions:

- Marketing, ventes, stockage, transport, publicité…

❑ Audit interne: fonction périodique

C’est une fonction permanente dans l’entreprise, mais c’est une fonction qui est périodique pour ceux qui la rencontrent

	Audit interne	Audit externe
Le statut de l'auditeur	L'auditeur interne appartient au personnel de l'entreprise	l'auditeur externe (cabinet international ou commissaire aux comptes) est dans la situation d'un prestataire de services juridiquement indépendant L'indépendance de l'auditeur externe est celle du titulaire d'une profession libérale, elle est juridique et statutaire
Les bénéficiaires de l'audit	les responsables de l'entreprise : managers, direction générale, éventuellement comité d'audit.	tous ceux qui en ont besoin : actionnaires, banquiers, clients et fournisseurs, etc.
Les objectifs de l'audit	Apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise (dispositifs de contrôle interne) et recommander les actions pour l'améliorer	certifier la régularité, la sincérité, l'image fidèle, des comptes, résultats et états financiers.
Le champ d'application de l'audit	Il est beaucoup plus vaste puisqu'il inclut non seulement toutes les fonctions de l'entreprise, mais également dans toutes leurs dimensions.	Il englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états financiers et rien que cela ; mais dans toutes les fonctions de l'entreprise.
La périodicité des audits	L'auditeur interne travaille en permanence dans son entreprise sur des missions planifiées en fonction du risque.	Les auditeurs externes réalisent en général leurs missions de façon intermittente et à des moments privilégiés pour la certification des comptes : fin de trimestre, fin d'année. En dehors de ces périodes, ils ne sont pas présents.
Contrôle interne	Objectif	moyen

8.3 Audit interne / Contrôle de gestion

A. Les ressemblances

• Les deux fonctions s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise et ont donc un caractère universel.

• Comme l'auditeur interne, le contrôleur de gestion n'est pas un opérationnel : il attire l'attention, recommande, propose mais n'a pas de pouvoir opérationnel.

• Les deux fonctions sont encore en pleine période d'évolution.

• L'une et l'autre bénéficient généralement d'un rattachement hiérarchique préservant leur indépendance et leur autonomie, c'est-à-dire au plus haut niveau de l'entreprise.

B. Les différences

•Le contrôleur de gestion s'intéresse plus à l'information qu'aux systèmes et procédures, son rôle est de définir ou d'aider à définir la performance, sa mesure et son suivi et à recommander les dispositions à prendre pour restaurer la situation.

•Le contrôleur de gestion s'intéresse essentiellement aux résultats, réels ou prévisionnels, il prendra en compte tout ce qui est chiffré ou chiffrable. L'auditeur interne va aller au-delà de cette dimension

•Le contrôleur de gestion a une activité largement dépendante des résultats de l'entreprise et de la périodicité du reporting. Alors que l'activité de l'auditeur interne est planifiée et systématisée.

•Les méthodes de travail du contrôleur de gestion s'appuient sur les informations des opérationnels (prévisions et réalisations) et sont largement analytiques et déductives. Alors que la méthodologie de l'audit interne est spécifique à la fonction.

C. Illustration

les rôles de l'auditeur interne et du contrôleur de gestion dans le fonctionnement du magasin de pièces de rechange d'une usine importante:

Le contrôleur de gestion surveille en permanence le niveau des stocks de matériel:

- Il optimise les stocks mini, stocks maxi et rotation des pièces
- Il organise la collecte des informations lui permettant de mesurer les écarts prévisions / réalisations et d'élaborer des nouvelles estimations
- Il veille à la compatibilité entre les niveaux de stocks et les processus amont (achat, trésorerie) et aval (entretien / budgets)
- Il dialogue avec les responsables pour leur fournir l'information indispensable et envisager les mesures à prendre

L’auditeur interne effectue des missions périodiques (en fonction du risque)et vérifie ponctuellement :

- Que les dispositifs mis en place permettent une bonne maitrise de la gestion par le responsable du magasin
- Que l’organisation permet aux parties concernées d’optimiser au mieux la gestion des pièces de rechange

9. Les outils de contrôle de gestion

La boîte à outils du contrôle de gestion est composée de trois grandes familles de dispositifs : les outils du calcul des coûts, les outils de la gestion budgétaire et les indicateurs de pilotage de la performance.

1. Les outils du calcul des coûts

Le calcul des coûts est élaboré par la comptabilité analytique

2. Les outils de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire conduit à la mise en place de programmes d'actions chiffrés, appelés « **budgets** » servant d'outils de pilotage s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier.

3. Les indicateurs de pilotage de la performance : tableaux de bords et reporting

- **Le tableau de bord** est un outil de pilotage comportant un ensemble d'indicateurs, organisé en système, suivi par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. C'est un instrument de communication, et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer.

- **Le reporting** est un outil de contrôle composé d'un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a postériori, de façon périodique afin d'informer la hiérarchie, des performances du centre de responsabilité.