

Contrôle de gestion

Pr. Jean-Claude JUHEL

Copyright © 2006, Jean-Claude JUHEL

Introduction

- ▶ Le contrôle de gestion apparaît dans les années 20 dans quelques grandes entreprises américaines (groupe Du Pont de Nemours)
- ▶ La déprime du marché aggrave les difficultés de trésorerie provoquées par les insuffisances dans le contrôle des investissements et des stocks à la Général Motors
- ▶ Outil de surveillance et d'alerte (dans un contexte d'organisation décentralisée et délégataire : trois axes)
 - Organisationnel : centralisation de la trésorerie, réduction drastique des stocks
 - Informationnel :
 - ▶ Prévisions : des approvisionnements, des stocks, de la trésorerie, des investissements, et du « stock-outil »,
 - ▶ Analyse historique : des coûts, prix, volumes, et rentabilité des investissements
 - Méthodologique : calcul des coûts de revient (coûts standards, imputation rationnelle, direct costing, etc.) et gestion budgétaire
- ▶ Généralisation à partir des années 60 : développement de la production de masse, recherche de gains de productivité et maîtrise des coûts
- ▶ A partir des années 70 (chocs pétroliers, fin des « trente glorieuses ») devient un outils de pilotage de l'ensemble des activités d'une firme
- ▶ L'outil informatique accentue fortement son emprise dans le fonctionnement des organisations (y compris publiques)

Le contrôle de gestion aujourd'hui

- ▶ Aujourd'hui l'environnement des entreprises est devenu plus incertain, les marchés se sont mondialisés, la concurrence est plus forte (notamment des pays émergents) et le cycle de vie des produits s'est raccourci
- ▶ Nécessité d'un système de gestion efficace et cohérent afin de gérer au plus près finance, emploi, production, environnement et leurs interactions :
- ▶ Le contrôle de gestion repose sur deux fondements :
 - Système d'information performant
 - Système de contrôle efficient
- ▶ De nouvelles méthodes de contrôle de gestion apparaissent (pour toutes les activités et tous les jours !) : RCB, JAT, SCM, méthode ABC, MBC, le BBZ, balanced scorecard, méthode UVA, etc.

Finalités et exigences du contrôle de gestion

- ▶ Contrôle maîtrise / contrôle sanction
- ▶ Contrôle ex ante / contrôle ex post
- ▶ Le contrôle a un coût
- ▶ Le contrôle a une dimension technique et une dimension humaine

La croissance économique est aujourd'hui plus aléatoire, voire stagnante dans certains secteurs : le contrôle de gestion permet une gouvernance plus fine et plus rigoureuse, ainsi qu'une allocation plus serrée et plus précise des moyens en fonction des priorités

- ▶ Le contrôle de gestion aujourd'hui exige des spécialistes de qualité.

... en bref

- ▶ Le contrôle de gestion gère la multiplication des informations financières nécessaires aujourd'hui,
 - pour éclairer l'équipe dirigeante,
 - satisfaire l'actionnariat,
 - répondre aux contraintes fiscales,
 - et, conduire à une gestion efficace et rentable de l'entreprise.

Le CG : outil permanent de surveillance de la gouvernance de l'entreprise

- ▶ Ensemble de contrôles internes et externes (audit)
- ▶ Agents intéressés : actionnaires gestionnaires et dirigeants, actionnaires minoritaires, pouvoirs publics, autorités financières (AMF), marchés financiers (Euronext), les investisseurs institutionnels, les clients, les fournisseurs, les employés, les syndicats
- ▶ Moyens : TIC
- ▶ Justification : conséquences financières, sociales, fiscales, environnementales, etc. d'une défaillance (« distress risk ») sur la sécurité et la richesse de ces agents

Le profil du contrôleur de gestion

Notre client est l'un des principaux acteurs internationaux des télécommunications. Sur des marchés en forte croissance le groupe est organisé en Business Units spécialisées par ligne de produits. Pour l'une de ces entités, nous recherchons un :

Contrôleur de Gestion

Paris

H/F

Au sein des équipes techniques (200 ingénieurs d'études) dont vous serez l'interlocuteur financier, vous participez aux projets de développement de produits d'infrastructures de réseaux.

Dans un environnement technologique en forte évolution, vous assurez l'interface entre la direction financière et la direction du développement. Vous êtes une force de proposition auprès des directeurs et vous êtes notamment responsable :

- du suivi de l'avancement et de la valorisation des projets
- du contrôle budgétaire dans sa totalité
- de l'assistance économique aux chefs de projet
- de l'analyse des résultats
- du reporting vers la maison mère.

Diplômé de l'enseignement supérieur BAC + 4/5 (école d'ingénieur, de commerce ou université), vous disposez d'une expérience dans une fonction similaire d'au moins trois ans.

Votre intérêt pour les technologies de pointe, vos qualités de synthèse, votre capacité à modéliser financièrement des structures techniques complexes, ainsi que votre autonomie sont des atouts pour réussir dans ce poste.

L'anglais opérationnel est indispensable.

Merci d'adresser votre candidature sous la référence **FJG25801 Jean Baptiste Goujon. 159 av. Achille Peretti 92522 Neuilly-sur-Seine cedex**

3617 code MPage corniche 3,48F/Mn

<http://www.mpfrance.com>

Michel Page
Finance

Offre d'emploi

<http://emploi.lesechos.fr>

- ▶ **Groupe de logistique et d'ingénierie ferroviaire, réalisant 60 M€ de chiffre d'affaires, renforce sa Direction Financière en recrutant un(e) contrôleur(se) de gestion Région Est. Mission Rattaché(e) au Responsable du Contrôle de Gestion France, vous pilotez en toute autonomie, l'activité de votre zone géographique.**

Vos missions sont les suivantes :

- **Améliorer la rentabilité des contrats d'exploitation,**
- **Animer le reporting mensuel et optimiser les outils de pilotage de la zone Est,**
- **Conduire le processus budgétaire, analyser les écarts, mener les actions correctives,**
- **Concevoir et/ou améliorer, rédiger et faire appliquer les procédures comptables du Groupe.**

Cette description prend en compte les principales responsabilités ; elle n'est pas limitative. Profil Homme/femme issu(e) d'une formation supérieure en gestion de type ESC ou équivalent universitaire, vous bénéficiez d'une expérience professionnelle d'au moins 3 ans au sein d'un groupe industriel ou en cabinet d'audit. Doté(e) d'un bon esprit d'analyse et de synthèse, vous êtes rigoureux(euse), autonome, et reconnu(e) pour votre aisance relationnelle.

Offre d'emploi

<http://emploi.lesechos.fr>

- ▶ **Groupe leader dans le secteur de la distribution recrute, dans le cadre de l'évolution de son service financier, un(e) Contrôleur de Gestion. Mission Rattaché (e) au responsable du contrôle de gestion, vous avez pour fonctions le suivi, l'analyse et le Contrôle de l'activité de la société. A ce titre vos missions sont les suivantes:**

- **Suivre et analyser les marges, le chiffre d'affaires, les ristournes, le compte d'exploitation, et les stocks,**
- **Produire les tableaux de bord nécessaires au suivi de l'activité,**
- **Analyser les écarts entre le budget et le réalisé et en identifier les causes, les risques,**
- **Réaliser les travaux préparatoires nécessaires aux analyses,**
- **Garantir la fiabilité et la cohérence des éléments analysés et transmis,**
- **Participer à l'élaboration et à la diffusion de la culture gestion,**
- **Animer le contrôle budgétaire,**
- **Répondre à toute demande d'études, d'analyses ou de projet émanant de la direction.**

Cette description prend en compte les principales responsabilités ; elle n'est pas limitative. Profil Homme/femme issu(e) d'une formation de type École de Commerce ou équivalent universitaire. Vous bénéficiez d'une expérience professionnelle d'au moins 3 années dans une fonction similaire en entreprise et idéalement dans le secteur de la distribution. Autonome, proactif(ive) et organisé(e), vous souhaitez intégrer une organisation en forte croissance capable de vous proposer des missions intéressantes.

Offre d'emploi

<http://emploi.lesechos.fr>

- ▶ **Société industrielle en forte croissance, leader sur son marché, crée pour accompagner son développement le poste de Contrôleur de gestion industriel (H/F). Mission Rattaché(e) hiérarchiquement au Directeur Administratif et Financier et fonctionnellement au Directeur Technique, vous prenez en charge la mise en place du contrôle de gestion industriel.**

Vous veillez à l'optimisation de la rentabilité en menant les principales missions suivantes :

*** Piloter le projet d'exploitation de la GPAO :**

- Apprentissage du processus industriel de la société, réalisation d'un diagnostic de l'outil existant, mise en place des outils de suivi de l'activité industrielle,

*** Calcul, analyse et contrôle des coûts de production et des prix de revient par affaire,**

*** Animation du reporting des ventes et des marges brutes,**

*** Réalisation du budget industriel,**

*** Participation aux réunions commerciales au niveau financier et analyse des écarts entre le réalisé et l'année précédente / budget et forecast,**

*** Transmission des analyses obtenues à la Direction Commerciale et Financière,**

*** Gestion des relations entre les opérationnels (Ingénieurs et techniciens de production) et la Direction,**

*** Réalisation de missions ponctuelles confiées par la Direction.**

▶ *suite*

Offre d'emploi

<http://emploi.lesechos.fr>

Suite de l'offre :

- ▶ Cette description prend en compte les principales responsabilités; elle n'est pas limitative.
- ▶ Profil : Vous êtes issu(e) d'une formation de type École de Commerce ou équivalent universitaire. Vous bénéficiez d'une expérience professionnelle d'au moins 5 années dans une fonction similaire en entreprise, idéalement précédée d'une expérience au sein d'un cabinet d'audit. La connaissance du secteur industriel est impérative. La maîtrise de l'anglais est requise. Homme/femme doté(e) d'un fort dynamisme, impliqué(e), disponible et curieux(se), vous êtes rigoureux(se), pro actif(ve) et possédez de réelles qualités organisationnelles. Diplomate et tenace à la fois, vous êtes reconnu(e) pour votre capacité à collaborer efficacement avec des équipes techniques.
- ▶ Contrat CDI
- ▶ Salaire 40000-50000

Offre d'emploi

<http://emploi.lesechos.fr>

- ▶ 1 20/10/06 Contrôleur de Gestion (H/F) Michael Page Lorraine
- ▶ 2 20/10/06 Responsable du Contrôle de Gestion (H/F) Groupe de grande consommation Île-de-France
- ▶ 3 19/10/06 Contrôleur de Gestion Projets H/F HAYS Île-de-France
- ▶ 4 18/10/06 CONTRÔLEUR(SE) DE GESTION MARKETING Michael Page PACA
- ▶ 5 16/10/06 Contrôleur de gestion budgétaire H/F (808) ANDREW MAC ALLISTER Île-de-France
- ▶ 6 13/10/06 CONTRÔLEUR DE GESTION Michael Page Île-de-France
- ▶ 7 12/10/06 CONTROLEUR DE GESTION GROUPE Michael Page Bretagne
- ▶ 8 12/10/06 RESPONSABLE BUDGET ET REPORTING ALGÉRIE Michael Page Autre
- ▶ 9 11/10/06 CONTRÔLEUR DE GESTION Michael Page Île-de-France
- ▶ 10 11/10/06 Contrôleur de Gestion H/F HAYS Haute-Normandie
- ▶ 11 11/10/06 CONTRÔLEUR DE GESTION INDUSTRIEL Michael Page Île-de-France
- ▶ 12 10/10/06 RESPONSABLE DU CONTRÔLE DE GESTION GROUPE Michael Page Île-de-France
- ▶ 13 10/10/06 RESPONSABLE FINANCIER HONGRIE Michael Page Autre
- ▶ 14 06/10/06 CONTRÔLEUR DE GESTION SENIOR Michael Page Picardie
- ▶ 15 05/10/06 Contrôleur de Gestion (H/F) Givaudan France Fragrances SAS Île-de-France

La revue « Échanges »

LE MENSUEL DES DIRECTEURS FINANCIERS
ET DES CONTRÔLEURS DE GESTION



Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion

(D F C G)

<http://www.dfccg.fr>

- ▶ *En 2006, l'Association regroupe près de 2800 membres. Toutes les tailles d'entreprise sont représentées, depuis la PME jusqu'aux grands groupes internationaux.*

- ▶ *Objectifs :*
 - *Faciliter le perfectionnement professionnel de ses membres*
 - *Être une force de proposition dans les domaines qui sont les siens, auprès des pouvoirs législatifs et réglementaires.*

Définition du contrôle de gestion

- ▶ PCG 82 : « Ensemble des dispositions prises pour fournir au dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec les données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées ».
- ▶ Le contrôle de gestion est donc :
 - Un outil de maîtrise de la gestion (ensemble des moyens mis en œuvre pour aider les dirigeants dans leurs prises de décision)
 - Outil de vérification et de sanction (ensemble de techniques permettant de s'assurer de l'utilisation optimale des ressources disponibles)
- ▶ Les contraintes économiques de plus en plus sévères élargissent le champ d'investigation du contrôle de gestion qui devient une base fondamentale de la stratégie de l'entreprise
- ▶ Les activités du contrôle de gestion peuvent s'analyser sur deux plans :
 - L'analyse des tâches
 - Le rôle du contrôleur de gestion

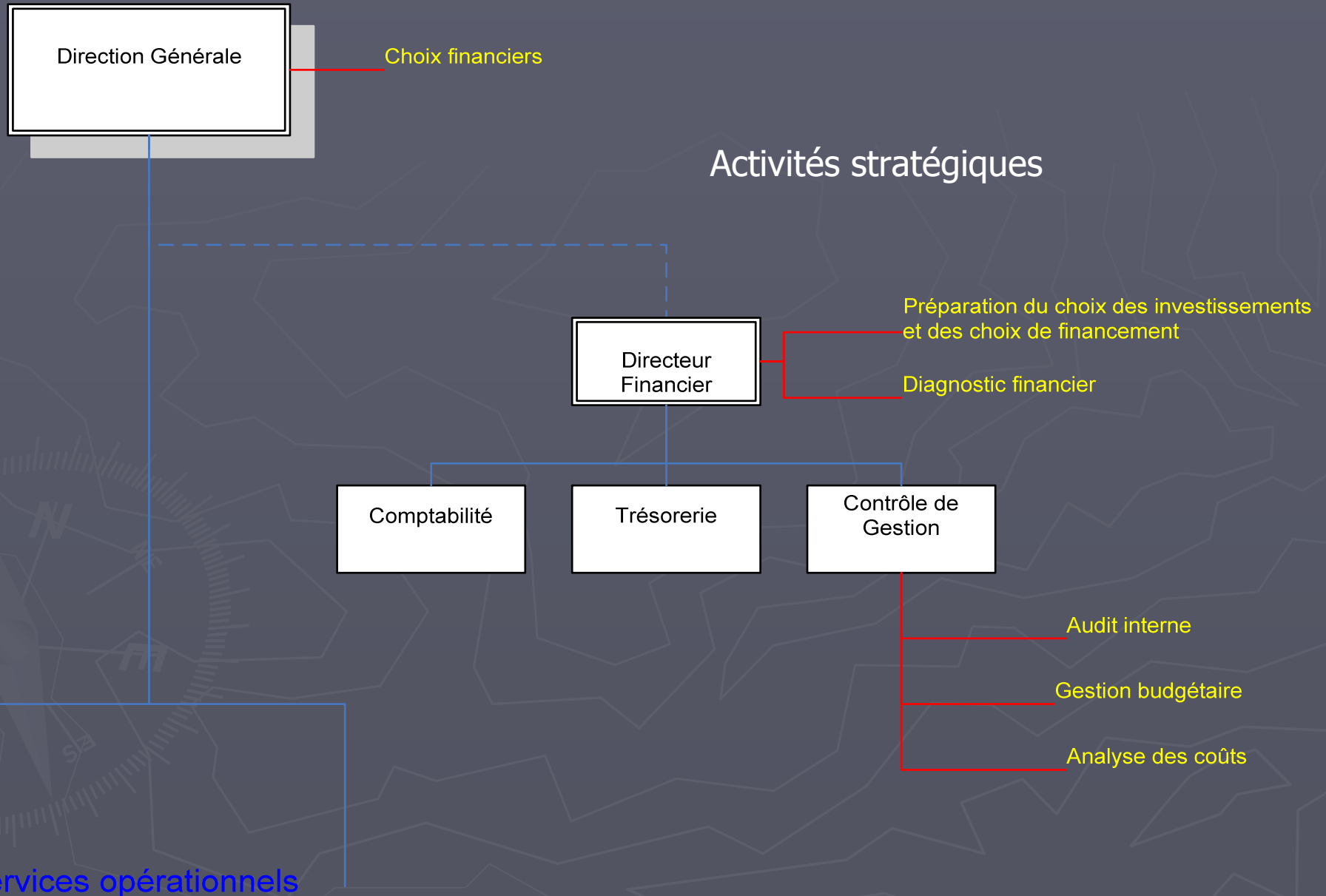
Approche du contrôle de gestion par l'analyse des tâches

- ▶ Les **responsabilités** du service de contrôle de gestion :
 - - concevoir le **système d'information** (*modélisation de la réalité*), et le faire fonctionner,
 - - contribuer à la conception de la **structure de l'entreprise** (*réseau d'information*) sur la base d'une décentralisation efficace de l'autorité,
 - - effectuer des **études économiques** (*base de données*).
- ▶ Les **objectifs** du service de contrôle de gestion :
 - - **informer les décideurs**,
 - - **contrôler la fiabilité des systèmes d'information**.

Le rôle du contrôleur de gestion

- ▶ **Informe la Direction générale** sur les faits d'ordre interne et externe dont la connaissance est utile pour ajuster la politique générale à l'évolution de l'environnement.
- ▶ Aide à **formuler les hypothèses et les directives** qui maximisent les chances d'atteindre les objectifs généraux.
- ▶ Rend compte des **écarts entre réalisation et prévisions** qui appellent des interventions à ce niveau.
- ▶ Aide à **établir les budgets** partiels adaptés aux objectifs généraux de la Direction Générale.
- ▶ Établit entre les directions les **communications** nécessaires pour que leurs budgets aboutissent à un tout cohérent.
- ▶ Suscite et oriente les **discussions** nécessaires pour que les écarts entre prévisions et réalisations soient commentés dans un climat d'**objectivité** et de **coopération**.
- ▶ Expose les **méthodes de gestion** qui doivent faire l'objet d'une étude comparée systématique.

Le service contrôle de gestion



Audit comptable et financier

- ▶ L'audit comptable et financier est un examen critique des états financiers de l'entreprise, visant à vérifier leur sincérité, leur exactitude et leur pertinence
- ▶ L'audit peut être étendu à un ensemble d'opérations contractuelles ou légales.
- ▶ L'audit peut être **interne** ou **externe**.
- ▶ L'audit externe est effectué par un professionnel indépendant appelé « **auditeur** »
- ▶ Dans le domaine comptable et financier, il existe une **réglementation et des normes** de diverses origines dont l'objectif est d'assurer la transparence de la gestion, la sécurité des patrimoines et de permettre des comparaisons interentreprises :

Les normes de l'audit comptable et financier

- ▶ Les normes IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) : 40 normes ISA (International Standard on Auditing). Normes élaborées par les comités ou Boards de l'IFAC (*International Federation of Accountants*) et concernant le contrôle qualité dans les cabinets, les missions d'audit et d'examen d'informations financières ou non financières, l'Éthique, l'Enseignement, la Comptabilité Publique, les obligations des membres de l'IFAC.

www.ifac.org

- ▶ Les normes de la CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes).
- ▶ Les normes de l'OEC (Ordre des Experts Comptables). Fédération Internationale des Experts-comptables Francophones - www.fidef.org
- ▶ NB : Les normes SAS : américaines de l'AICPA (Statements on Auditing Standards)

Audit interne

- ▶ Ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise (*OEC 1977*)
- ▶ Objectifs de l'audit interne :
 - Application des instructions de la direction.
 - Favoriser les performances de l'entité.
 - Protection du patrimoine.
 - Fiabilité de l'information comptable.
- ▶ Le contrôle interne repose sur un certain nombre de règles et de principes définis par l'OEC :
 - l'organisation (établie par la direction),
 - l'intégration (mise en place d'un système d'autocontrôle),
 - la permanence (pérennité des systèmes de régulation),
 - l'universalité (le contrôle interne concerne toutes les personnes de l'entité),
 - l'indépendance (le contrôle est indépendant des méthodes, procédés et moyens de l'entité),
 - l'harmonie (adéquation du contrôle aux caractéristiques de l'entité et de son environnement),
 - l'information (critère de pertinence, d'utilité, d'objectivité et de communicabilité).

Audit externe

Le but est de s'assurer que les principes comptables fondamentaux sont respectés.

La notion d'audit (du latin "audire« , écouter) est apparu au XIVe siècle : fonction d'auditeur de la Cour des comptes. Ce terme fut employé ensuite par les anglo-saxons avant de revenir en France, dans le monde des affaires, puis s'est substitué à celui de **révision** dans la profession.

Définition : *mission d'opinion, confiée à un **professionnel indépendant**, utilisant une méthodologie spécifique de diligences acceptables par rapport à des **normes**.*

- ▶ Le contrôle légal et le contrôle contractuel
- ▶ Les modalités du contrôle

Le contrôle légal

Il peut être obligatoire ou facultatif

► Le contrôle légal obligatoire :

- **Commissariat aux comptes** - (loi du 1er mars 1984) Les sociétés de capitaux telles les sociétés par actions, SA, SCA et SAS sont soumises au contrôle légal, quelle que soit leur taille ; les SNC, SARL, SCS, ainsi que toute personne morale ayant une activité économique relève du contrôle, dès lors qu'elles dépassent au moins 2 des seuils suivants : bilan > 1,55 M€ ; CA HT > 3,10 M€ ; Salariés > 50.
- **Commissariat à la transformation ;
Commissariat à la fusion ou scission ;
Commissariat aux apports**

► Le contrôle légal facultatif :

- Ce contrôle est décidé par les associés ou par le juge.

Le contrôle contractuel

- ▶ La demande de ce contrôle peut être effectué par l'entreprise ou par des tiers :
 - Les préoccupations d'une révision pour les dirigeants :
 - ▶ les besoins d'une information financière fiable avant de la présenter à des tiers ou aux associés,
 - ▶ l'appréciation de l'organisation comptable actuelle afin d'en déceler les insuffisances et de les améliorer,
 - ▶ la nécessité d'éviter des fraudes et des détournements.
 - Certains tiers ou partenaires de l'entreprise avant de prendre des décisions (les banques, les salariés par l'intermédiaire du comité d'entreprise ou des syndicats, une entreprise voulant fusionner, l'Autorité des Marchés Financiers (AMF)).
- ▶ D'après les normes professionnelles, l'expert-comptable et son client définissent une lettre de mission, définissant les obligations réciproques.

Les modalités du contrôle

- ▶ Le contrôle externe s'effectue en deux temps :
 - contrôle de la tenue des comptes,
 - examen des documents de synthèse (bilan, compte de résultat, annexe).
- ▶ Le réviseur estime un risque d'audit pour pouvoir planifier ses vérifications :
 - **risque d'audit** (risque d'erreur en contrôle de gestion) a trois composantes :
 - ▶ le risque inhérent
 - ▶ le risque de non-contrôle
 - ▶ le risque de non-détection
 - **vérifications** :
 - ▶ validité des documents comptables,
 - ▶ contrôle par recoupements internes et externes,
 - ▶ contrôles des évaluations (méthodes comptables),
 - ▶ contrôles physiques (stocks, immobilisations ...).

Ces contrôles sont réalisés de manière intégrale ou par sondage.
- ▶ **Le seuil de signification** (ex : redressements ou reclassements supérieur à 10%).

NB : **Contrôleur « légal »** (cf. commissaire aux comptes) ou **réviseur « commandité »** (cf. société d'audit).

- ▶ Un **commissaire aux comptes (CAC)** est une profession agréée en France. La mission principale des CAC est la certification des comptes (**rapport de certification** : certifie ou non, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière du patrimoine de l'entité à la fin de cet exercice).
- ▶ **Grands cabinets d'audit :**
 - PricewaterhouseCoopers (PwC) ; Deloitte ; Ernst & Young ; KPMG ; Mazars ; BDO Marque et Gendrot ; Grand Thornton

Les fraudes comptables dans les sociétés

- ▶ Il existe deux logiques en matière de fraude comptable :
 - **La comptabilisation irrégulière d'opérations réelles :** fraude la plus répandue, la plus facile à dépister (falsification des comptes, erreurs volontaires, fausses écritures, comptabilité incomplète ou inexistante, ventes sans facture) ; les motifs : fraude fiscale et parafiscale, détournement de fonds ou de marchandises, embellir la situation de la société pour obtenir des fonds, distribution de dividendes fictifs, abus de biens sociaux, etc.
 - **La comptabilisation régulière d'opérations fictives :** plus difficile à détecter, réalisée grâce à la création de circuits fictifs de facturation et de paiement de biens ou services inexistants ou dissimulés dans le cadre d'une organisation supranationale bien structurée ; motifs : escroquerie à la TVA, aux subventions, fraude sur les bénéfiques, dissimulation d'achats sans facture, blanchiment d'argent, évasion de capitaux, etc.

Les « affaires »

- ▶ La profession a été durement touchée par de grandes affaires, qui ont conduit le **régulateur** à renforcer de manière drastique ses exigences en matière de certification et d'indépendance des cabinets. Le scandale le plus connu est bien sûr les affaires Enron et Worldcom, qui aboutirent à la disparition du cabinet en cause, **Arthur Andersen**, pourtant numéro 5 mondial à l'époque. Cependant, aucun grand cabinet ne peut prétendre avoir pu rester à l'écart de la tourmente. **Deloitte** (ainsi que **Grant Thornton**) est mis en cause dans l'affaire Parmalat, **Ernst & Young** sur la sellette dans l'affaire de l'université de Genève, et **KPMG** est soupçonné par la SEC d'avoir aidé Xerox à maquiller ses comptes entre 1997 et 2000. Quant à **PricewaterhouseCoopers**, outre son implication dans l'affaire Swissair, il se trouva au cœur d'un grave problème de conflit d'intérêts du fait de sa prise de contrôle de Cartesis.

Conséquence des « affaires »

- ▶ Les pouvoirs publics se sont attachés à renforcer la qualité de la communication financière afin de rétablir la confiance du public, des épargnants et des investisseurs.
- ▶ Ce vaste mouvement s'est traduit par l'adoption d'un ensemble de textes dont l'objectif commun est l'amélioration de la sécurité financière.
- ▶ Les normes IFRS (International Financial Reporting Standards) sont édictées par l'International Accounting Standards Board (IASB), une structure implantée à Londres et dont les membres sont nommés par un conseil d'administration situé aux Etats-Unis, dans l'état du Delaware.

La réglementation comptable

- ▶ L'IASB a établi un ensemble de normes comptables internationales (IAS – IFRS) qui sont obligatoires pour les sociétés cotées au sein de l'Union Européenne depuis 2005.
- ▶ L'Europe connaît donc une réglementation à deux dimensions : une dimension nationale pour les entreprises non cotées, une dimension internationale pour les sociétés cotées.
- ▶ Ainsi en France, toute entreprise doit respecter pour ses comptes sociaux le **Plan Comptable Général** élaboré par le **Conseil National de la Comptabilité (CNC)** et homologué par le **Ministère de l'Économie** sur proposition du **Comité de la Réglementation Comptable (CRC)**.
- ▶ Les comptes annuels doivent donner une image fidèle et sincère du patrimoine de l'entreprise (une notion issue de la comptabilité anglo-saxonne : « **true and fair view** »).

International Financial Reporting Standards (IFRS)

- ▶ Les normes comptables IAS (International Accounting Standards) sont les anciennes normes comptables en vigueur avant le 1er janvier 2005 en Europe. Ces normes ont été remplacées par les normes IFRS depuis cette date.
- ▶ Les nouvelles normes comptables internationales IAS/IFRS sont des règles comptables qui visent à faire converger les normes comptables internationales vers un modèle unique pour favoriser les comparaisons économiques entre entreprises au niveau mondial.
- ▶ Le changement de référentiel comptable que vont connaître toutes les entreprises va transformer le fonctionnement des marchés financiers, des entreprises et des économies, d'une part, et l'élaboration des comptes, d'autre part.

IFRS (suite)

- ▶ Deux nouveaux principes comptables sont ajoutés :
 - prééminence de l'économique sur le juridique : les comptes doivent donner une image fidèle de l'entreprise et de son patrimoine (ainsi, le crédit bail rentre à l'actif du bilan)
 - importance relative : une information ne doit figurer dans l'annexe que si elle peut influencer sur les choix futurs des utilisateurs.
- ▶ IFRS instituent une plus grande transparence dans la publication des comptes et obligent les PDG et CEO à s'engager sur leur exactitude. Ainsi, les entreprises sont désormais soumises à un corps de règles, nationales, européennes et internationales dont le champ d'application varie selon deux paramètres :
 - la forme juridique des entreprises (ex. SA depuis 2003)
 - la structure capitalistique des entreprises (sociétés faisant appel public à l'épargne)

Résumé de International Financial Reporting Accounting Standards (I)

- ▶ IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
- ▶ IFRS 2 Share-based Payment
- ▶ IFRS 3 Business Combinations
- ▶ IFRS 4 Insurance Contracts
- ▶ IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
- ▶ IAS 1 Presentation of Financial Statements
- ▶ IAS 2 Inventories
- ▶ IAS 7 Cash Flow Statements
- ▶ IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
- ▶ IAS 10 Events After the Balance Sheet Date
- ▶ IAS 11 Construction Contracts
- ▶ IAS 12 Income Taxes
- ▶ IAS 14 Segment Reporting
- ▶ IAS 16 Property, Plant and Equipment
- ▶ IAS 17 Leases
- ▶ IAS 18 Revenue
- ▶ IAS 19 Employee Benefits
- ▶ IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

Résumé de International Financial Reporting Accounting Standards (II)

- ▶ IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
- ▶ IAS 23 Borrowing Costs
- ▶ IAS 24 Related Party Disclosures
- ▶ IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
- ▶ IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements
- ▶ IAS 28 Investments in Associates
- ▶ IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
- ▶ IAS 30 Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions
- ▶ IAS 31 Interests in Joint Ventures
- ▶ IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation
- ▶ IAS 33 Earnings per Share
- ▶ IAS 34 Interim Financial Reporting
- ▶ IAS 36 Impairment of Assets
- ▶ IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
- ▶ IAS 38 Intangible Assets
- ▶ IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement
- ▶ IAS 40 Investment Property
- ▶ IAS 41 Agriculture

IFRS for Small and Medium-sized Entities (en discussion)

- ▶ Sur le fond, les normes IAS/IFRS for SME reprennent le corpus des 41 normes, dont elles adaptent les modalités d'application.
- ▶ Elles seront allégées en matière de détail des comptes, de décomposition des amortissements ou de précision dans les rapports d'activité sectorielle.
- ▶ L'obligation de retraitement des données comptables se limitera à l'exercice précédent (IFRS 1) *contrairement aux grands sociétés, qui sont censés retraiter l'ensemble de leurs bilans.*
- ▶ L'adoption de la norme SME destinée aux PME s'effectuera à moyen et à long terme, sous l'impulsion des banques et des donneurs d'ordre

IFSR (conclusion)

- ▶ Les flux comptables classiques ne comportent à ce jour pas suffisamment d'informations pour satisfaire aux normes IFRS.
- ▶ Les exigences d'une information financière sécurisée vont entraîner une réorganisation importante des procédures internes des entreprises (pour celles qui font appel public à l'épargne et sont installées dans l'Union Européenne, l'obligation de suivre le nouveau référentiel dans leurs comptes consolidés est en vigueur depuis le 1er janvier 2005)
- ▶ Le fait que tout ou partie du système d'information soit placé en **infogérance** ne modifie pas leurs obligations en matière d'audit conformes aux nouvelles normes qui par ailleurs n'ont pas fini d'évoluer.
- ▶ www.iasplus.com

Contrôle de gestion et organisation de l'entreprise

Rappels :

- ▶ Structure fonctionnelle (par fonction : activités de même nature) et structure opérationnelle (par opération - ex. couple produit/marché et objectif : rentabilité de l'activité)
- ▶ Structure matricielle (structure mixte)
- ▶ Organisation contingente

Conclusion :

L'organisation d'une entreprise évolue selon son environnement en vue du maintien voire de l'amélioration des marges ; mais les unités sont de plus en plus autonomes et centrées sur leur métier.

Tout changement étant source de déstabilisation doit être entrepris par étape (délocalisation, externalisation, fusion, acquisition, scission, cession...)

Le contrôle de gestion doit s'adapter à l'organisation et à son évolution : le contrôleur de gestion doit mettre œuvre des outils et des procédures standards de contrôle au niveau de chaque **centre de responsabilité**

Centralisation du contrôle de la liquidité et décentralisation du contrôle de la rentabilité

- ▶ Le contrôle de la liquidité est un contrôle de la formation et de l'affectation des flux de fonds et suppose une centralisation de la gestion de la trésorerie (voir le cours de « Gestion de la trésorerie »)
- ▶ Le contrôle de la rentabilité est un contrôle de la formation et de l'affectation du profit et suppose une décentralisation de la responsabilité de la performance financière

J.-C. Juhel « Centralisation de la liquidité et décentralisation de la rentabilité » - Revue Française de Comptabilité, Juin 1979

Les centres de responsabilité

- ▶ Division de l'entreprise (département, service, projet...) caractérisée par :
 - Une activité autonome
 - Un responsable
 - Une responsabilité déléguée (mission ou objectif)
 - Un budget
 - Des ressources (humaines, techniques, financières)
 - Un résultat mesurable
- ▶ Deux types de centres de responsabilité
 - Centre de coût
 - Centre de profit

Les centres de coût

- ▶ Ce type de CR ne peut maîtriser que des coûts ; trois catégories :
 - **Les centres de coût productif** : relation directe entre la production et le coût des moyens utilisés – un triple objectif :
 - ▶ Objectif de coût (coût complet réel unitaire ou coût complet standard unitaire – coût marginal)
 - ▶ Objectif de quantité (objectif)
 - ▶ Objectif de qualité (normes)
 - Un centre de coût productif peut se diviser en compartiments comptables, les sections analytiques, dans lesquels sont **affectés** les charges, ou frais de section, se rapportant à une unité commune de mesure, l'unité d'œuvre (d'où le nom de « section homogène » - ou encore « centre d'analyse »)
 - La section sert de base au calcul des coûts partiels et coûts complets (ou de revient), et, à la mise en évidence des responsabilités

Les centres de coût (suite)

- Les centres de coût discrétionnaire : pas de relation évidente entre les coûts et l'activité – triple contrôle :
 - ▶ Vérifier que le budget n'est pas dépassé sans justification
 - ▶ Contrôle de la qualité du travail
 - ▶ Contrôle du taux de charge (ces coûts rigides doivent s'exprimer en terme de seuil, % du CA ou de la marge)
- Les prestations de ces centres « auxiliaires » sont consommées par d'autres centres, ce qui amène à répartir leur contenu (coûts) entre ces autres centres « principaux » selon une « clé de répartition »
- Ces centres de coût peuvent également être divisés en « sections auxiliaires » ou « centres d'analyse auxiliaires »

Les centres de coût (suite)

- Les centres de coût « produit » : centre de coût doté d'une activité commerciale – objectifs :
 - ▶ Réaliser un certain volume de CA (décomposable en quantité et prix unitaire)
 - ▶ Respecter un budget de frais de distribution
- Les responsables de ces centres doivent avoir une autonomie « contrôlée » de négociation commerciale (prix, remise, délais de paiement, etc.)

Les centres de profit

- ▶ Un centre de profit est un centre de coût auquel on peut affecter un chiffre d'affaires ; par conséquent établir un compte de résultat
 - Pour les centres en contact avec le marché, le CA correspond au volume des ventes
 - Pour les centres qui ne sont pas en contact direct avec le marché, la valeur de leurs prestations internes est calculée grâce à un « prix de cession interne » ou prix fictif
- ▶ Le résultat correspond parfois à une « marge contributive » qui permet d'absorber les frais généraux « généraux » de l'entreprise

Le prix de cession interne

- ▶ Il s'agit du chiffrage des prestations que se fournissent les centres entre eux, afin de dynamiser les responsables en simulant un marché « interne »
- ▶ Le rôle du contrôleur de gestion est de valoriser ces prestations internes aux mieux des intérêts de la firme ; les références sont les coûts de revient et le prix du marché
- ▶ La direction générale peut laisser aux centres la responsabilité de négocier ces « prix conventionnels de cession » entre eux ; ou bien elle peut établir une politique centralisée de prix « fictifs », ou même les imposer.

Le prix de cession interne (suite)

- ▶ Le prix de cession négocié :
 - Avantage : responsabilisation totale des centres
 - Inconvénient : temps et énergie consacrés à la négociation
- ▶ Politique centralisée de prix de cession interne :
 - Avantage : harmonisation des échanges
 - Inconvénients : réduction de l'autonomie des responsables
- ▶ Prix de cession interne imposé :
 - En cas de conflit entre centres
 - Afin d'organiser des transferts de fonds à l'intérieur d'un groupe national et/ou international (défiscalisation, voire transferts occultes)

Typologie des centres de profit

► Il existe trois sortes de centre de profit :

- Les centres de profit autonome ou d'investissement
- Les centres de profit semi autonomes
- Les centres de profit « virtuels »

Les centres de profit autonome

- ▶ Forme la plus avancée d'un processus de décentralisation opérationnelle (« des entreprises dans l'entreprise »)
- ▶ Les délégations d'autorité sont plus ou moins restreintes autour des principes suivants :
 - Les responsables ont le pouvoir et les moyens de contrôler la formation du profit (liberté d'approvisionnement, de débouchés, de prix de vente, etc.)
 - La délégation d'autorité porte également sur le choix des actifs (immobilisations et BFR)
- ▶ Dans le cas extrême, on parle de « centre d'investissement », la gestion recherche la maximisation du capital investi (Return On Investment : résultat/capital investi)

Les centres de profit semi autonomes

- ▶ Se caractérisent par une gestion commerciale autonome qui opère par région (ex. banques, grande distribution), par marché (ex. chimie) ou par produit (ex. mécanique)... mais qui disposent de moyens communs (production, administratifs, commerciaux, etc.)
- ▶ La décentralisation du pouvoir de décision est donc partielle
- ▶ L'objectif est la maximisation de leur résultat ou de leur marge : l'indicateur de performance est un niveau de profit souvent exprimé en pourcentage du chiffre d'affaires

Les centres de profit « virtuels »

- ▶ L'organigramme ne les met pas en évidence : ils constituent des « secteurs de résultat » à l'intérieur de l'entreprise ou d'un centre de profit autonome, soit en terme de produits ou de marchés, soit transversal aux activités
- ▶ Cette organisation accentue la décentralisation des responsabilités et donc des décisions
- ▶ Le contrôle de ces secteurs permet d'améliorer la rentabilité par la maîtrise des charges et du chiffre d'affaires (sélection des produits, de la clientèle, analyse de la valeur, etc.)
- ▶ Le responsable devra rendre des comptes sur les activités qu'il contrôle

Les aspects humains du contrôle de gestion

- ▶ Diagnostic socio-économique :
 - la rationalité des décisions
 - la motivation des agents
 - L'efficacité du personnel
- ▶ Le contrôle des ressources humaines :
 - le bilan social

La rationalité des décisions

Théorie néo-classique : passage de l'hypothèse de « rationalité parfaite » à l'idée de « rationalité limitée » des agents (recherche d'un résultat satisfaisant compte tenu de l'ignorance partielle des données sur l'environnement)

▶ ***Rationalité limitée des décisions et des comportements des agents au sein des entreprises***

▶ **Théorie du comportement**

(Cf. Cyert et March « A behavioral theory of the firm » 1963) - Tout processus de décisions repose sur trois composantes :

- **Les objectifs de la firme** : les budgets sont l'expression formelle et quantitative des buts de l'organisation ; mais ces buts ne sont pas totalement rationnels car ils sont négociés entre les coalitions de l'organisation en fonction des satisfactions attendues en contrepartie de leur participation
- **Les aspirations des décideurs** (performances) : ce sont des éléments qui sélectionnent et biaisent les informations pour prendre les décisions
- **Les comportements des agents** : les agents cherchent les informations les plus faciles à atteindre, pour cela quatre données entre en jeu :
 - ▶ La quasi-résolution des conflits (consensus autour d'un objectif général)
 - ▶ L'élimination de l'incertitude (soit en évitant d'anticiper à long terme, soit en négociant avec l'environnement)
 - ▶ La recherche de la problématique (essaie permanent de solutions apaisantes)
 - ▶ L'apprentissage (le temps change les comportements)

▶ **Contrôle de la gestion des processus : le contrôle de gestion doit tenir compte de la réalité des comportements au sein de la firme ; il ne peut pas se réduire à la mise en œuvre de modèles rationnels basés sur l'hypothèse de maximisation d'une fonction d'utilité**

Le contrôle de gestion comme « outil de motivation »

► **Outil de décentralisation :**

- Centralisation de la gestion de la liquidité (trésorerie), mais décentralisation de la gestion de la rentabilité impliquant une délégation d'autorité
- Les centres de profit ou centre de rentabilité : outil de responsabilisation (rechercher la meilleure utilisation des ressources disponibles, encourager l'initiative individuelle et le sens des responsabilités à tous niveaux)
- La participation à la définition des objectifs et des procédures
 - Direction par objectifs (DPO) : structure opérationnelle (les objectifs généraux - DG - sont déclinés par objectif opérationnel - DO ou centres de responsabilité)
 - **Direction participative par objectifs (DPPO)** : l'encadrement, mais aussi l'ensemble du personnel parfois, est associé à la fixation de leurs objectifs, au choix des moyens et des indicateurs d'évaluation

► **Outils de créativité :** recherche permanente de solutions pour améliorer la gestion (procédures, montages juridiques et financiers, circulation de l'information, etc.)

► **Outils de communication :** liens permanents entre la DG et les CR animés par le CG (procédures horizontales de communication entre CR, « reporting » des CR vers la DG, rapports et analyses du CG)

Le contrôle de gestion comme « outil de motivation » (suite)

Rappel

- ▶ les facteurs de motivation ont pour objectif : la réactivité de l'organisation grâce à l'équilibre social et au respect des buts poursuivis :
 - Le système « récompenses – sanctions »
 - La pyramide des besoins de Maslow
 - La théorie d'Hertzberg : facteurs motivateurs et facteurs hygiéniques

Le contrôle de l'efficacité du personnel

- ▶ Au-delà de **l'efficacité** du système (productivité satisfaisante) le contrôle suppose une définition préalable des objectifs de gestion afin d'en mesurer **l'efficacité** (susceptible de produire l'effet attendu) :
 - Objectifs et critères d'efficacité du contrôle dans l'entreprise
- ▶ Le coût du personnel ne se limite pas aux seuls salaires et autres charges sociales :
 - Les coûts induits
 - Les coûts cachés

Objectifs et critères d'efficacité du contrôle dans l'entreprise

1 - Productivité : *rechercher le maximum d'effet avec le minimum de moyens*

► **Relation entre une production et le ou les facteurs ayant contribué à sa réalisation**

- **productivité globale** (ensemble des facteurs de production pris en compte – ex. quantité produite/ensemble des charges)
- **du capital d'exploitation** : rendement apparent du capital investi (VA/immobilisations d'exploitation)
- **des ventes** : dépend du rapport « *qualité/prix* », mesurable par la *profitabilité (voir après)*
- **du travail** :
 - Productivité physique (Quantité produite / quantité de travail en heures ou nombre de salariés)
 - Rendement apparent de la main d'œuvre (VA / effectif ou heures travaillées)
- **rendement d'un facteur** (*quantité produite par unité du facteur*)

Objectifs et critères d'efficacité du contrôle dans l'entreprise (suite)

2 - Profitabilité :

- ▶ **dépend de la part de marché et du prix de vente**
 - $\text{taux de profitabilité} = (\text{profit} / \text{ventes}) \times 100$

3 - Rentabilité :

- $\text{taux de rentabilité} = (\text{Profit} / \text{capitaux}) 100$

N.B. : $(\text{profit} / \text{capitaux}) \times 100 = (\text{profit} / \text{ventes}) \times 100 \times \text{ventes} / \text{capitaux}$
▶ (rotation des capitaux)

4 - Créativité sociale : utilité sociale et qualité de la vie

- ▶ L'objectif d'équilibre financier (atteint éventuellement par des subventions) remplace celui de rentabilité (rémunération nécessaire et suffisante du capital - voir schéma)

Les coûts induits (de personnel)

- ▶ Engendrés par l'évolution des effectifs qui modifie la masse salariale :
 - Promotion : ex. un ouvrier devient technicien
 - Augmentation de la technicité des salariés en raison de l'évolution technologique
 - Vieillesse du personnel avec le temps (l'ancienneté coûte plus cher qu'un débutant pour un travail identique)
 - Politique d'augmentation des salaires (contractuellement ou après conflit)

Les coûts cachés (de personnel)

- ▶ Désignent tous les coûts et les manques à gagner (ou coût d'opportunités) dont la comptabilité ne rend pas compte.
 - Ils ont pour origine des dysfonctionnements dus aux comportements humains :
 - ▶ Absentéisme
 - ▶ Accidents du travail
 - ▶ Rotation du personnel (« turn over »)
 - ▶ Défauts des produits (la « non-qualité »)
 - ▶ Tâches de « surcontrôle »
 - Ils engendrent des coûts :
 - ▶ Gaspillage de salaires
 - ▶ Surconsommations
 - ▶ Gaspillage de temps
 - ▶ Non-production
 - ▶ Gaspillage de potentiel stratégique (cadre mobilisé pour la régulation d'un dysfonctionnement)
 - ▶ Perte de clientèle

Les coûts cachés (de personnel)

(suite : Étude ISEOR – Henri Savall)

- ▶ L'évaluation des coûts cachés est difficile et toujours approximative : son intérêt est de faire prendre conscience au personnel des gaspillages qui obèrent la pérennité de l'entreprise.
- ▶ Prise en compte de l'estimation des coûts cachés :
 - Amélioration de l'analyse des écarts sur coûts, révision des coûts standards, réduction des dysfonctionnements
 - Améliorer le choix des investissements (dans leurs effets sur le comportement du personnel)
 - Programme d'investissements immatériels destinés à lutter contre les coûts cachés (ex. formation)

Un tableau de bord de contrôle des ressources humaines : **Le bilan social**

Loi du 12 juillet 1967

« Document unique rassemblant les données chiffrées permettant d'apprécier la situation de l'entreprise dans le domaine social »
(obligatoire pour les entreprises de plus de 300 salariés)

► Sept domaines :

- l'emploi
- les rémunérations et les charges accessoires
- les conditions d'hygiène et de sécurité
- les autres conditions de travail
- la formation
- les relations professionnelles
- les autres conditions de vie relevant de l'entreprise

NB : chaque chapitre comprend plusieurs rubriques (ex. Emploi : effectifs, travailleurs extérieurs, embauches, départs, promotion, mobilité, chômage, handicapés, absentéisme, etc.)

► Présenté tous les ans au comité d'entreprise ; fait l'objet d'un rapport destiné aux actionnaires

L'analyse des coûts

Le contrôle de gestion réalise les calculs et les analyses de coûts nécessaire aux prises de décisions (prix de vente, prévisions commerciales, amélioration de la production et des approvisionnements, contrôle des résultats.

Les charges par nature doivent être reclassées par objet (produit, client, centre de responsabilité ou activité)

Deux niveaux d'appréhension :

- ▶ Les coûts complets
- ▶ Les coûts partiels

Les coûts complets

Le coût complet d'un objet est l'ensemble des charges qui peuvent lui être rattachées :

- ▶ La méthode des centres d'analyse (sections homogènes)
- ▶ La méthode ABC (Activity Based Costing) ou gestion des coûts par les activités
- ▶ La gestion par les activités (Activity Based Management ou méthode ABM)
- ▶ L'imputation rationnelle (des charges fixes)
- ▶ Les coûts objectifs
- ▶ La méthode UVA (unités de valeur ajoutée)

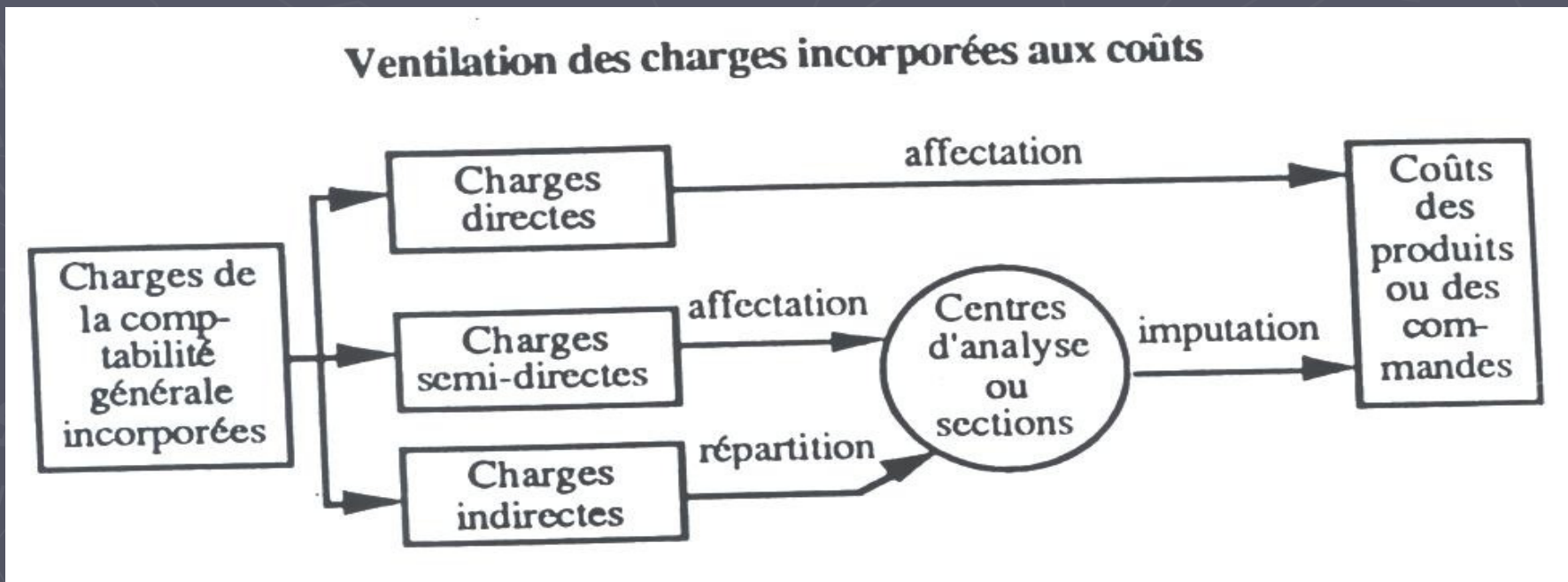
La méthode des centres d'analyse (sections homogènes)

Trois étapes :

- ▶ Ventilation des coûts dans un compte d'exploitation fonctionnel :
 - Coûts d'approvisionnement
 - Coûts de production
 - Coûts de distribution
 - Coûts de revient
 - Prix de ventes, marges et résultat
- ▶ Charges directes et charges indirectes :
 - possibilité ou non d'affecter les charges à l'objet considéré (produit, activité, etc.) sans calcul intermédiaire

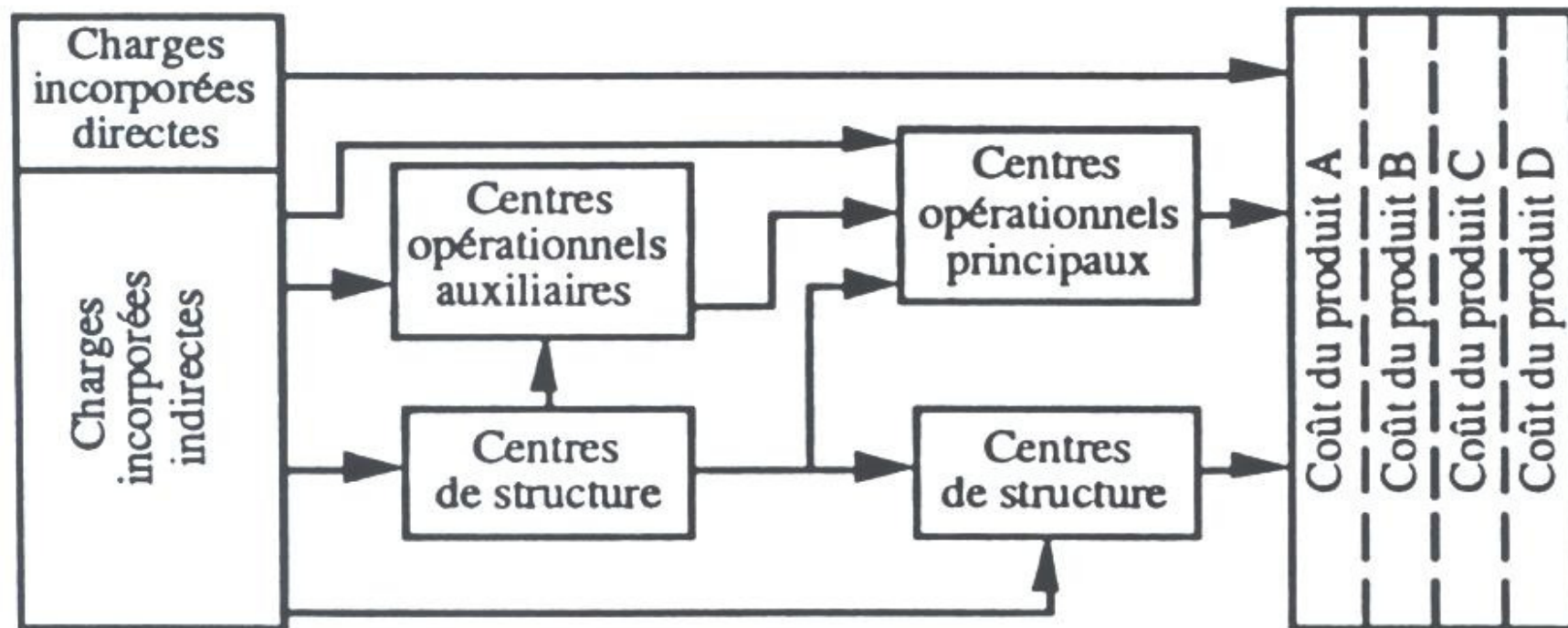
La méthode des centres d'analyse (sections homogènes)

- ▶ Traitement des charges indirectes :
 - Concernent simultanément plusieurs objets de coûts. Leur ventilation nécessite des calculs intermédiaires comportant une part d'arbitraire.



La méthode des centres d'analyse (sections homogènes)

- Typologie des centres d'analyse :
 - **Centres opérationnels** : coûts liés au volume d'activité et répartis à l'objet grâce à un indicateur volumique, **l'unité d'œuvre**)
 - **Centres de structure** : aucun lien (répartition proportionnelle au chiffre d'affaires ou au coût de production de l'objet – **taux de frais**)



La méthode ABC (Activity Based Costing) ou gestion des coûts par les activités

- ▶ En amont et en aval de la production existent diverses **activités** accompagnatrices : conception du produit, recherche fournisseurs, gestion des clients, etc.. c'est-à-dire de **missions spécifiques composées de tâches élémentaires consommatrices de ressources** (charges indirectes).

- ▶ **Le produit consomme des activités et non des coûts :**

ressources → activités → produits

- ▶ Tous les **centres de travail** sont découpés en **tâches élémentaires** et ventilées entre les **activités** de façon à ce que toutes les **charges** soient **directes par rapport aux activités**.
 - *exemples : activités de conception, de commercialisation, de fabrication, de facturation, etc.*

La méthode ABC (suite)

- ▶ Pour chaque activité on recherche le facteur explicatif de sa variation de consommation de ressources :

inducteur de coûts

- *exemple : heures de main d'œuvre, heures machines, quantité ou valeur matière, nombre d'ordres de fabrication, nombres de contrôle, etc.*

- ▶ Regroupement des activités ayant le même inducteur de coûts :

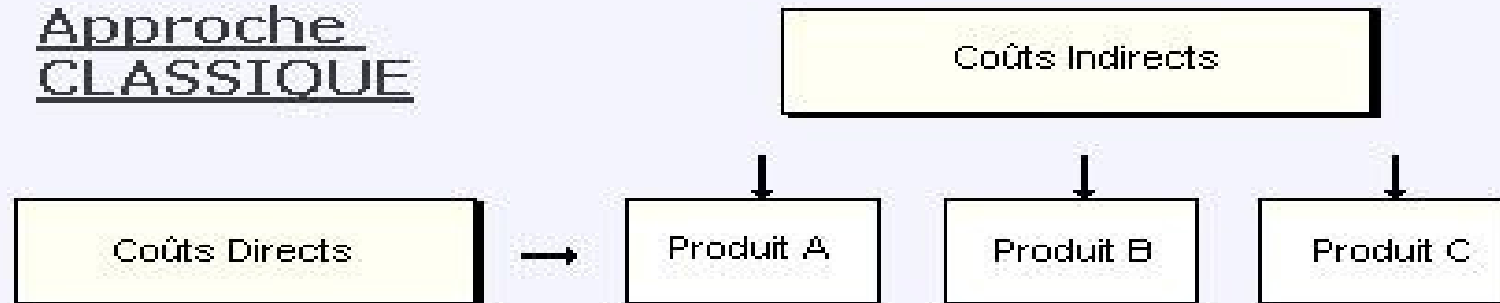
centre de regroupement

- ▶ **Les charges directes sont affectées comme précédemment aux produits**

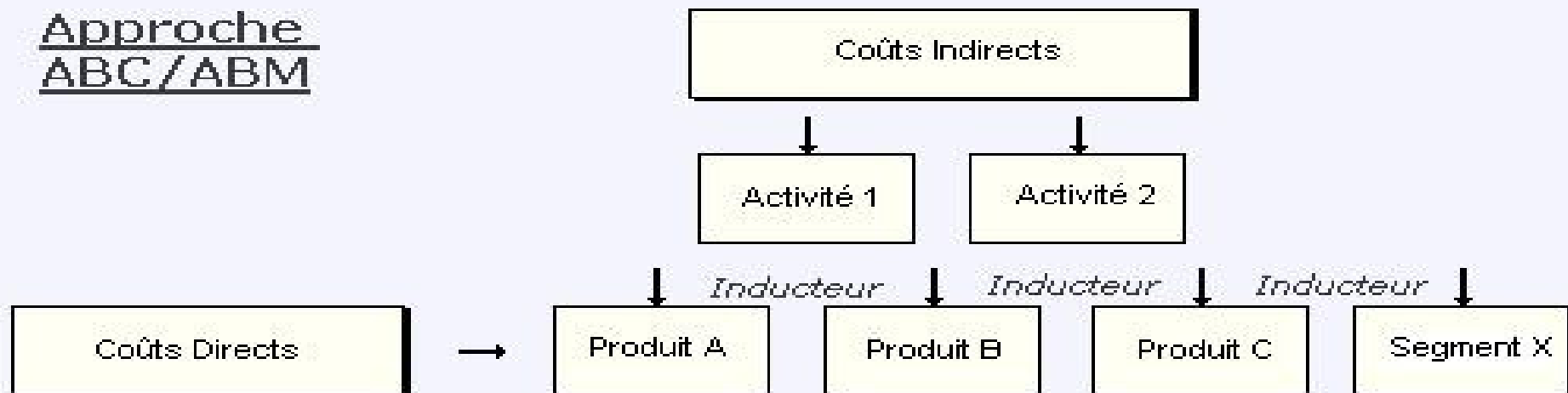
La méthode ABC (suite)

www.ooparteners.com

Approche CLASSIQUE



Approche ABC/ABM



La gestion par les activités (Activity Based Management ou méthode ABM)

- ▶ L'ABM est un modèle de comportement des coûts en vue d'améliorer les performances :
 - Identifier les facteurs qui conditionnent les coûts (inducteur de coûts – cf. méthode ABC)
 - Déterminer les processus qui composent l'activité de l'entreprise (processus : séquence d'activités différentes ; *exemple : traitement d'une commande*)

ressources → activités → processus → objectifs

- Identification des dysfonctionnements
 - ▶ **inducteur de performance (coût, qualité, délai)**
 - ▶ « **arbre des causes** » (définir le niveau d'action pertinent)
- Amélioration de l'efficacité globale :
 - ▶ Re-engineering : améliorer les processus créateurs de valeur
 - ▶ Benchmarking : comparer les processus avec ceux d'entreprises de référence
- ▶ Le modèle est composé d'un ***système d'analyse des activités (complexe et stable) et d'un système de pilotage (simple et évolutif)***

L'imputation rationnelle (des charges fixes)

- ▶ L'imputation rationnelle est une méthode ayant pour but :
 - De neutraliser l'effet des variations de l'activité sur les coûts complets unitaires :
 - ▶ Lorsque l'activité est inférieure à la normale une partie des coûts de structure grève anormalement le coût complet unitaire
 - ▶ L'application d'un coefficient d'imputation rationnelle ou taux d'activité (activité réelle/ activité normale) permet d'éliminer la surcharge du coût complet unitaire
 - D'évaluer l'effet des variations d'activité sur le résultat :
 - ▶ En mettant en évidence la fraction des charges fixes relatives aux structures productives inutilisées, ou coût (mali) de la « sous-activité ».
 - ▶ Si l'activité est supérieure à la normale cette méthode met en évidence un profit (boni) de suractivité.

Les coûts objectifs

- ▶ Coûts préétablis :
 - Coût évalué *a priori* soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts
- ▶ Coûts standards : coûts préétablis à partir d'une référence (norme) technique ou économique
 - Le coût rationnel ou « normal » :
 - ▶ Correspond à des conditions « normales » d'utilisation de l'appareil productif
 - Les coûts cibles :
 - ▶ Le prix de vente du produit est fixé par le marché ; le coût de production doit être adapté au prix du marché
$$\text{Prix de vente} - \text{marge} = \text{coût cible}$$
 - Les coûts standards « exotiques »
 - ▶ Le coût standard théorique (conditions optimales d'exploitation)
 - ▶ Le coût standard historique (conditions d'exploitation passées)
 - ▶ Le coût standard anticipé (intègre l'anticipation inflationniste)

La méthode UVA

(unités de valeur [coût] ajoutée – méthode Georges Perrin)

- ▶ L'UVA est une unité de mesure qui permet de valoriser les gammes opératoires propres à chaque entreprise
 - Une gamme opératoire se définit comme une suite d'opérations réalisées sur des postes de travail dans un temps donné.
 - Un poste de travail est un poste UVA (mais un même poste de travail peut-être divisé en plusieurs postes UVA selon son utilisation dans le temps)
- ▶ Les charges sont ventilées entre les différents postes UVA (cf. centres d'analyse)
 - Chaque poste UVA est doté d'une unité d'œuvre : le coût standard d'une unité d'œuvre évalué en euros est appelé « taux du poste »
 - Taux du poste = charges standards imputées au poste/nombre standard d'unités d'œuvre (cf. coût standard d'unité d'œuvre d'un centre d'analyse)
- ▶ L'entreprise choisit un produit représentatif de sa production : le coût standard de production unitaire du produit représentatif (taux de base de l'entreprise) constitue l'unité commune de mesure de l'ensemble des coûts standard dans l'entreprise
 - le coût standard d'une unité d'œuvre évalué en UVA est appelé « indice du poste » = taux du poste/ taux de base
 - Le coût standard de production des divers produits est évalué en UVA = consommation standard d'unités d'œuvre du produit X indices des postes de travail concernés
- ▶ L'avantage de la méthode est de gérer de façon simple des unités complexes (ayant beaucoup de produits et beaucoup de clients) en considérant l'entreprise en situation de mono-production

Les coûts partiels

- ▶ Le « direct costing » ou analyse des coûts variables :
 - Méthode du coût variable ou « direct costing simple »
 - Méthode du coût spécifique « direct costing évolué »
- ▶ Le coût marginal

Le « Direct Costing » ou analyse des coûts variables

Analyse de variabilité des coûts (par rapport à l'activité)

- charges variables ou *opérationnelles* ou *d'activité*
- charges fixes ou *de structure* ou *de capacité*

► Le direct costing simple utilise le coût direct variable :

- marge sur coûts variables ;
- charges de structure ;
- résultat net global.

► Le direct costing évolué utilise le coût direct mixte :

- marge semi-brute par incorporation des charges fixes spécifiques au produit (cf. *comptabilité marginale*) ;
- charges de structure générales ou « frais généraux généraux » ;
- résultat net global

Le coût marginal

- ▶ Le coût marginal est égal à la variation du coût total qui résulte de la vente d'une unité supplémentaire produite
- ▶ Si l'augmentation de production n'engendre pas d'investissement nouveau, le coût marginal est égal au coût variable
- ▶ L'optimum technique correspond aux quantités qu'il faut produire pour que le coût moyen de production soit minimum (intersection de la courbe de coût moyen et de coût marginal)
- ▶ L'optimum économique correspond aux quantités permettant de maximiser le résultat d'exploitation du produit (intersection de la courbe de coût marginal et de la courbe de recette marginale)

Contrôle stratégique de l'activité

***Rappel :** « Contrôle » doit s'entendre non seulement au sens de « vérification » de l'activité, mais aussi au sens de « maîtrise » de l'activité.*

- ▶ Contrôle général de l'activité : la planification de l'activité
- ▶ Contrôle des activités spécifiques

La planification de l'activité

La planification est une obligation stratégique afin de rendre le futur un peu moins aléatoire. Néanmoins il faut éviter toute démarche rigide (voir le cours de « stratégie d'entreprise »):

- ▶ Le contrôle de gestion doit vérifier que tous les paramètres pouvant avoir une influence sur l'entreprise ont été pris en compte et que toutes les hypothèses ont été chiffrées avec prudence.
- ▶ La gestion des budgets représente une composante essentielle du processus de planification :
 - Gestion budgétaire
 - Le BBZ
- ▶ La démarche budgétaire s'achève par un contrôle qui permet de vérifier si les budgets ont été respectés par les centres de responsabilité
 - Contrôle budgétaire
- ▶ En dehors des techniques de planification classiques, d'autres méthodes sont utilisées pour mesurer les performances de la firme :
 - La méthode du surplus de productivité
- ▶ Le contrôle budgétaire est complété par des outils d'informations rapides et sélectifs, les tableaux de bord :
 - Les tableaux de bord classiques
 - Le balanced scorecard

La gestion budgétaire

- ▶ La gestion budgétaire s'inscrit dans la démarche prévisionnelle de la firme : les objectifs à atteindre et les moyens à mettre en œuvre s'analysent à trois niveaux :
 - Le plan stratégique pour le long terme
 - Le plan opérationnel pour le moyen terme
(voir le cours « stratégie d'entreprise »)
 - Les budgets à court terme (un an)
- ▶ Les budgets sont des instruments de prévision et de coordination entre les unités et les activités
- ▶ Leur élaboration s'effectue au cours de « navettes budgétaires » entre la direction générale, le contrôleur de gestion et les centres de responsabilité

Typologie des budgets

- ▶ Ce sont toujours des affectations quantifiées de moyens ou d'objectifs aux centres de responsabilité pour une période limitée au court terme :
 - Les budgets opérationnels ou d'exploitation (approvisionnement, production, ventes : en rapport direct avec le volume d'activité)
 - Les budgets de frais généraux ou de charges discrétionnaires (administration, recherche, etc. sans rapport direct avec le volume d'activité)
 - Les budgets d'investissement : engagements à court terme d'opérations qui se développent à moyen ou long terme (budget pluriannuel)
 - Le budget de la TVA
 - Le budget de trésorerie (budget général annuel de synthèse des budgets précédents)
 - Les états financiers prévisionnels (compte de résultat prévisionnel, bilan prévisionnel, tableau de financement prévisionnel, etc.)
- ▶ Structure annuelle, pas mensuel (hebdomadaire, voire journalier, pour le mois en cours), horizon roulant

Le Budget Base Zéro (BBZ)

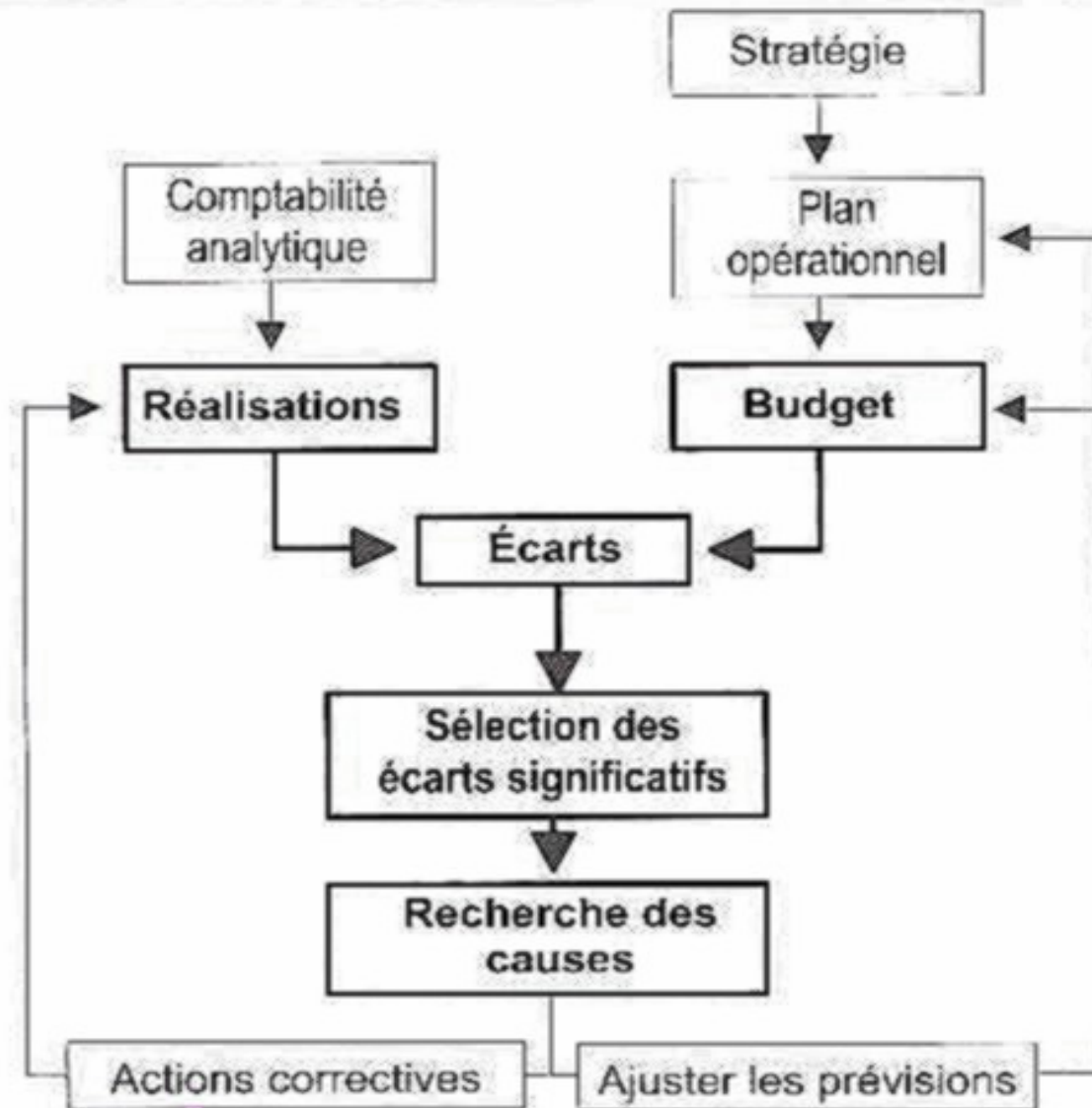
- ▶ La procédure exclue la reconduction d'un budget d'un exercice à l'autre : chaque poste budgétaire annuel doit être justifié indépendamment de l'activité historique (d'où l'expression « base zéro » - Texas Instrument, Peter Pyhrr, 1969)
- ▶ Le BBZ permet une remise en question annuelle des allocations, ce qui convient particulièrement au contrôle des centres de responsabilités non directement liés à l'exploitation
- ▶ La procédure repose sur la recherche de la pertinence des activités par rapport aux moyens mis en œuvre et aux résultats obtenus :
 - Analyse critique des activités du centre
 - Prévisions pour l'exercice à venir des activités pertinentes
 - Valorisation des moyens à mettre en œuvre
 - Proposition de budget

Le contrôle budgétaire

- ▶ Contrôle qui permet de vérifier si les budgets ont été respectés par les centres de responsabilité :
- ▶ Des écarts positifs ou négatifs entre marges et charges réelles, et, marges et charges préétablies sont calculés et analysés
- ▶ La recherche des causes des écarts conduit à la réalisation d'actions correctives et/ou à l'ajustement des prévisions
(voir schéma)

Schéma du contrôle budgétaire

« Contrôle de gestion » Langlois, Bonnier, Bringer - Foucher



La méthode du surplus de productivité

Pierre Massé « Les comptes de surplus » 1965

Instrument d'analyse de la productivité de l'entreprise dans son aptitude à combiner des moyens (facteurs de production et consommations intermédiaires) en vue de satisfaire le consommateur.

- ▶ **Surplus interne ou dégagé par l'unité** : si la variation des quantités produites par une unité entre deux périodes successives est supérieure à la variation des moyens utilisés pour produire, l'unité a réalisé un surplus de productivité
 - Le surplus peut être négatif (affaiblissement des performances de l'unité par prélèvements sur différents agents de la production)
- ▶ **Surplus externe ou hérité par l'unité** : il résulte de la baisse du coût de certains moyens de production
- ▶ **Surplus global (interne et externe) distribué** :
 - Aux clients, s'il y a baisse du prix de vente
 - Aux apporteurs de moyens de production, s'il y a hausse de leur coût
 - A l'unité elle-même, s'il y a accroissement du résultat

La méthode du surplus de productivité

► 1- Création du Surplus global

- a) Le Surplus interne

$$S = \Sigma(p.\Delta P) - \Sigma (f. \Delta F)$$

- b) Le Surplus externe

$$S' = \Sigma [F.(- \Delta f)]$$

► 2 - Répartition du Surplus global : $S + S'$

- a) La clientèle :

$$\Sigma [P. (- \Delta p)]$$

- b) Les apporteurs de moyens de production :

$$\Sigma [F . (\Delta f)]$$

- c) L'entreprise : ΔR

► N.B. :

- P = les quantités produites
- F = les quantités consommées
- p = le prix unitaire des produits
- f = le prix unitaire des moyens utilisés pour produire
- $\Delta P, \Delta F, \Delta p, \Delta f$, les variations de ces données

Surplus de productivité

Comptes de résultat de la Société X

| | PERIODE I | | | PERIODE II | | |
|-------------------|-----------|--------|-------------|------------|--------|-------------|
| | Quantités | Prix/u | Valeur | Quantités | Prix/u | Valeur |
| PRODUCT. | 22 500 u | 120 € | 2 700 000 € | 26 550 u | 117€ | 3 106 350 € |
| CONS. INT. | | | | | | |
| Mat. consom | 22 500 Kg | 33 € | 742 500 € | 25 000 u | 30 € | 750 000 € |
| Charges ext. | 22 500 u | 6 € | 135 000 € | 26 550 u | 6,50 € | 172 575 € |
| VAL. AJOU. | | | | | | |
| Charges per. | | | | | | |
| * cat. A | 40 000 h | 22 € | 880 000 € | 45 000 h | 23 € | 1 035 000 € |
| * cat. B | 10 000 h | 38 € | 380 000 € | 11 500 h | 38 € | 437 000 € |
| Charges fin. | 500 000 € | 15% | 75 000 € | 620 000 € | 15,75% | 97 650 € |
| DAP | 800 000 € | 20% | 160 000 € | 800 000 € | 20% | 160 000 € |
| Résultats | | | 327 500 € | | | 454 125 € |

Surplus de productivité

Compte de surplus de la Société X (création)

| | Création du surplus global | | | | |
|--|----------------------------|-------------|------------------------------|---------------------------------|-----------------------------------|
| Formation du surplus interne S | | | | | |
| Production | P1 | P2 | ΔP | Pu1 | p.ΔP |
| | 22 500 | 26 550 | 4 050 | 120 | 486 000 |
| Moyens de production | | | | | |
| Mat. consm. | 22 500 | 25 000 | 2 500 | 33 | 82 500 |
| Personnel | | | | | |
| A | 40 000 | 45 000 | 5 000 | 22 | 110 000 |
| B | 10 000 | 11 500 | 1 500 | 38 | 57 000 |
| Charges ext. | 22 500 | 26 550 | 4 050 | 6 | 24 300 |
| Charges fin. | 500 000 | 620 000 | 120 000 | 0,15 | 18 000 |
| DAP | 800 000 | 800 000 | 0 | 0,2 | 0 |
| | Surplus interne | | | | 194 200 |
| Formation du surplus externe S' | | | | | |
| | F | Pu 1 | Pu2 | (-Δf) | F.$(-\Delta f)$ |
| Fournisseurs | 25 000 | 33 | 30 | 3 | 75 000 |
| | Surplus externe | | | | 75 000 |
| Surplus créé | | | | | |
| | | | | | 269 200 |

Surplus de productivité

Compte de surplus de la Société X (répartition)

| | | Répartition du surplus global | | | | |
|---|----------|-------------------------------|------------|--------------|---------------|----------------|
| a) Vers la clientèle | | | | | | |
| Clients | P | Pu 1 | Pu2 | (-Δp) | P(-Δp) | |
| | 26 550 | 120 | 117 | 3 | 79 650 | |
| b) Vers les apporteurs de moyens | | | | | | |
| Charges ext, | F | Pu 1 | Pu2 | (Δf) | P(Δf) | |
| | 26 550 | 6 | 6,5 | 0,5 | 13 275 | |
| Personnel | F | Pu 1 | Pu2 | (Δf) | P(Δf) | |
| A | 45 000 | 22 | 23 | 1 | 45 000 | |
| B | 10 000 | 38 | 38 | 0 | 0 | |
| Charges fin. | F | Pu 1 | Pu2 | (Δf) | P(Δf) | |
| | 620 000 | 0,15 | 0,1575 | 0,0075 | 4 650 | |
| DAP | F | Pu 1 | Pu2 | (Δf) | P(Δf) | |
| | 800 000 | 0,2 | 0,2 | 0 | 0 | |
| c) Vers l'entreprise | | | | | | ΔR |
| | | 327 500 | 454 125 | | 126 625 | |
| Surplus distribué | | | | | | 269 200 |

Les tableaux de bord

- ▶ Les tableaux de bord classiques : ensemble d'informations synthétiques destinées à accroître la réactivité des responsables
 - Ces indicateurs sont financiers (ex. recette moyenne par distributeur) physiques (ex. taux de remplissage d'un autocar) et qualitatifs (ex. ventilation de la clientèle)
 - Adaptés à un centre de responsabilité
 - Centrés sur les facteurs clés du succès (FCS – voir cours de « Stratégie d'entreprise »)
- ▶ Le balanced scorecard ou « tableau de bord équilibré » :
 - Ce tableau présente un ensemble d'indicateurs de performance équilibré entre informations financières et informations opérationnelles non financières (satisfaction des actionnaires, satisfaction des clients, qualité des processus internes, capacité d'innovation et d'apprentissage)

Le contrôle des activités spécifiques

Le contrôle de gestion investit également les activités opérationnelles et la gestion des investissements :

- Contrôle des approvisionnements
- Contrôle de la production
- Contrôle commercial
- Contrôle des investissements

Contrôle des approvisionnements et de la logistique

- ▶ Modèle classique de gestion des stocks
 - La formule de la racine carré (ou modèle de Wilson)
 - Modèles probabilistes (pour mémoire)
- ▶ La gestion à flux tendus :
 - Le juste à temps (JAT)
 - Procédure des kanbans
- ▶ La budgétisation des approvisionnements
(voir TD)

Contrôle de la production

- ▶ **Programmation de la production** (programmation linéaire – algorithme du simplexe)
 - Algorithme classique qui permet d'optimiser les quantités respectives de plusieurs produits consommant les mêmes ressources, compte tenu de la capacité de production de la firme.
- ▶ **La gestion des ressources :**
 - MRP (Manufacturing Resources Planning) : méthode de prévision des besoins
 - OPT (Optimized Production Technology) : gestion des goulets d'étranglement
- ▶ **L'ordonnancement :**
 - La méthode du PERT

Contrôle de la production (suite)

- ▶ L'analyse de la valeur :
 - consiste à concevoir ou modifier un produit en visant un équilibre entre satisfaction du client et coût de production, c'est-à-dire éliminer tous les éléments qui n'améliorent pas l'utilité
- ▶ Le contrôle de la qualité :
 - recherche toutes les anomalies qui nuisent à la satisfaction du client (en termes de produit, processus ou relations)
 - Cf. certifications ISO
- ▶ La budgétisation de la production (voir TD)

Contrôle commercial

- ▶ Politique et stratégie commerciale (voir le cours « Mercatique »)
- ▶ Élaboration du budget des ventes (voir TD)

Contrôle des investissements

- ▶ Pour mémoire : voir le cours « choix des investissements et du financement »

Conclusion

- ▶ Le contrôle de gestion ne concerne pas seulement la grande entreprise dans son ensemble
 - On utilise cette démarche dans la gestion de projets, c'est-à-dire dans le cadre d'actions complexes, non répétitives et limitées dans le temps, afin d'en tirer l'efficacité maximale
- ▶ Par ailleurs, l'introduction de procédures de contrôle formalisées dans les PME, loin d'alourdir les coûts de gestion peut grâce à un outil informatique adapté, accroître leur réactivité et donc permettre l'acquisition d'avantages concurrentiels