



HAL
open science

Le contrôle de gestion au service du pilotage de la performance : quels outils mettre en place et comment la participation budgétaire peut-elle impacter la performance de l'entreprise ?

Elena Roig

► To cite this version:

Elena Roig. Le contrôle de gestion au service du pilotage de la performance : quels outils mettre en place et comment la participation budgétaire peut-elle impacter la performance de l'entreprise ?. Gestion et management. 2021. dumas-03562586

HAL Id: dumas-03562586

<https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-03562586>

Submitted on 9 Feb 2022

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Distributed under a Creative Commons Attribution - NonCommercial - NoDerivatives 4.0 International License



Le contrôle de gestion au service du pilotage de la performance :

Quels outils mettre en place et comment la participation budgétaire peut-elle impacter la performance de l'entreprise ?

Présenté par : Elena ROIG

Mémoire de recherche

Tuteur universitaire : Estelle PETRELLA GAUTHIER

Le contrôle de gestion au service du pilotage de la performance :

Mémoire de recherche

Quels outils mettre en place et comment la participation budgétaire peut-elle impacter la performance de l'entreprise ?

Présenté par : ROIG ELENA

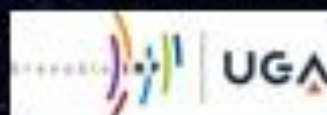
Année : 2020 – 2021

Tuteur universitaire :

PETRELLA GAUTHIER ESTELLE



Master 1 – FI
Master CGAO



Contrôle de Gestion et Audit Organisationnel

Avertissement :

Grenoble IAE, au sein de l'Université Grenoble Alpes, n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires des candidats aux masters en alternance : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Tenant compte de la confidentialité des informations ayant trait à telle ou telle entreprise, une éventuelle diffusion relève de la seule responsabilité de l'auteur et ne peut être faite sans son accord.

RÉSUMÉ

Dans un monde en constante évolution où l'innovation et la concurrence s'intensifient, la performance des entreprises est un enjeu majeur que toutes cherchent à améliorer. Parmi les fonctions de l'entreprise, on retrouve le contrôle de gestion qui est un système de pilotage de l'entreprise qui a pour vocation l'optimisation de la performance des différents services.

Pour cela, le contrôleur de gestion se base sur plusieurs outils et instruments que nous avons détaillés, comme le tableau de bord, les outils informatiques tel que l'ERP, ou encore le calcul de coût et ses différentes méthodes. Toutes présentent de nombreux avantages pour l'entreprise et apparaissent comme des innovations en matière de pilotage et de management. En creusant un peu plus, on se rend vite compte que les avis sont parfois controversés sur ces outils et que les limites de ces derniers sont mises en avant.

Le but va donc être de pouvoir faire un état des principaux outils existants et de la manière dont ils contribuent directement ou indirectement à la performance de l'entreprise. On va également souligner le fait que la plupart comportent des limites qui ont parfois pu être dépassées avec des avancées sur la méthode en question.

Nous allons également nous intéresser à un instrument en particulier qui fera l'objet d'une partie entière puisqu'il est régulièrement au centre des débats : le processus de budgétisation. Nous allons donc voir que les arguments qui le soutiennent et ceux qui le déconseillent sont tous recevables et intéressants. Alors comment se faire sa propre idée et juger s'il est bon pour la performance des entreprises de garder le processus budgétaire ancré ? Nous allons proposer des pistes d'amélioration de la budgétisation classique en introduisant notamment une méthode en développement ces dernières années : la participation budgétaire.

MOTS CLÉS :

- ✚ Contrôle de gestion : Management control
- ✚ Performance : Performance
- ✚ Calcul de coût : Costing, cost calculation
- ✚ Tableau de bord : overview, indicators
- ✚ Budgétisation: Budgeting
- ✚ Budget participatif: Participative budgeting
- ✚ Coussin budgétaire: Budget slack

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS	7
SOMMAIRE	6
AVANT-PROPOS	8
INTRODUCTION.....	9
PARTIE 1 : - LE CONTROLE DE GESTION DANS UN OBJECTIF DE PERFORMANCE.....	11
CHAPITRE 1 – PRESENTATION DU CONTROLE DE GESTION.....	12
I. Histoire du contrôle de gestion	12
II. Définition du contrôle de gestion	14
III. Rôles et missions du contrôleur de gestion	17
CHAPITRE 2 – LE CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE D’ENTREPRISE	20
I. Définition de la performance.....	20
II. Contrôle de gestion et performance.....	22
CHAPITRE 3 – AVANTAGES ET LIMITES DU CONTROLE DE GESTION SUR LA PERFORMANCE	24
I. Avantages de la fonction	24
II. Les limites	24
PARTIE 2 - OUTILS ET METHODES DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE .	26
CHAPITRE 4 – METHODES DE CALCULS DE COUTS.....	27
I. Les coûts complets par centre d’analyse	27
II. La méthode ABC (Activity Based Costing).....	31
III. Le Target costing.....	35
CHAPITRE 5 – LES DIFFERENTS OUTILS UTILISES ET LEUR EFFICACITE	39
I. Le tableau de bord	39
II. Les ERP	41
III. Le Balanced ScoreCard (BSC)	43
PARTIE 3 - ZOOM SUR LE BUDGET PARTICIPATIF.....	46
CHAPITRE 7 – UN OUTIL ESSENTIEL DANS LE CONTROLE DE GESTION : LE BUDGET	47
I. Définition	47
II. Rôles.....	48
III. Construction	49
CHAPITRE 8 – DEBATS SUR LA QUESTION DU BUDGET	50
I. En faveur du système de contrôle budgétaire.....	50
II. Contre le système actuel de budgétisation	51
III. En faveur de nouvelles méthode de budgétisation	52
CHAPITRE 9 – LE BUDGET PARTICIPATIF	53
I. Description	53
II. Rôles et intérêt	54
III. Limites.....	54
CONCLUSION.....	56
BIBLIOGRAPHIE	58
SITOGRAPHIE	60
TABLES DES FIGURES	61
SIGLES ET ABREVIATIONS UTILISES.....	62

AVANT-PROPOS

Ce mémoire rentre dans le cadre de l'obtention de ma première année de Master CGAO (Contrôle de Gestion et Audit Organisationnel) à l'IAE de Grenoble.

Il portera sur le sujet du contrôle de gestion et de l'impact qu'il peut entraîner en terme de performance dans une entreprise. Il s'attachera également à mettre en lumière les outils, méthodes et instruments du contrôle de gestion qui visent une amélioration de la performance globale ainsi que leurs limites. On s'intéressera en particulier au sujet du budget avec un zoom sur les apports d'une participation budgétaire.

J'ai décidé de réaliser ce mémoire sur ce thème là car je suis vraiment très intéressée par le contrôle de gestion depuis ma première année de DUT GEA. Depuis, j'oriente mes études et mes expériences professionnelles dans le but de devenir contrôleuse de gestion. J'ai déjà eu l'occasion de pouvoir avancer sur des travaux portant sur le thème du CDG dans le cadre de mes études, notamment à l'occasion de rendu de 2 rapports de stage. Cette fois-ci j'ai voulu saisir l'occasion du mémoire de recherche pour pouvoir creuser plus en profondeur le sujet du contrôle de gestion avec une méthodologie plus méticuleuse.

Pour ce faire, je n'ai malheureusement pas pu baser mes propos sur le stage de cette année puisque je n'ai pas eu l'occasion d'en faire un. Cependant l'idée de creuser du côté des outils utilisés en contrôle de gestion et surtout sur la problématique de l'élaboration budgétaire m'est venu lors de mon année de césure (2019-2020) où j'ai été recrutée en tant que chargée du contrôle de gestion. En effet, j'ai découvert sur le terrain de nombreux outils et méthodes différentes qui m'ont fait me questionner sur la pertinence et l'efficacité de ceux-ci dans un objectif de performance. De plus, la problématique de l'élaboration budgétaire était au cœur des discussions et nous avons commencé à utiliser le principe du budget participatif, c'est pourquoi j'ai voulu développer cette problématique.

Au niveau des ressources utilisées, je me suis énormément basée sur les articles de recherche universitaire que j'ai pu trouver via Google scholar, mais également sur le site Cairn. J'ai également beaucoup retrouvé ce sujet dans la revue « Comptabilité Contrôle Audit » sur laquelle je me suis souvent appuyée. J'ai aussi basé mes propos sur les nombreux cours que nous avons eu cette année, notamment sur le cours CSCG « Choix Stratégique du Contrôle de Gestion » (dispensé par Tiphaine JEROME et Bertrand QUERE) et sur le cours « Contrôle de Gestion et Décisions » (dispensé par Marie-Hélène BIHR). Pour finir j'ai aussi pu fonder mes propos sur les expériences professionnelles vécues en entreprises, que ce soit celle de mon année de césure ou des stages en contrôle de gestion.

INTRODUCTION

Le contrôle de gestion, qui est une notion relativement nouvelle, semble devenir essentiel dans les entreprises. En effet, contrairement à d'autres fonctions de l'entreprise qui existent depuis de nombreuses années, le contrôle de gestion est une discipline qui est apparue bien plus tard car elle répond à un nouveau besoin ; celui de manœuvrer efficacement des entreprises et organisations de plus en plus complexes. Le but est d'améliorer la qualité de la gestion et réduire l'incertitude, grâce aux données recueillies, dans le cadre d'une économie qui est en constante évolution.

Le contrôle de gestion permet donc d'évaluer la **performance** économique d'une entreprise, ses points forts, les risques, d'anticiper l'avenir face à la montée de la concurrence et pouvoir ainsi apporter des solutions à la direction.

Il est aujourd'hui une fonction très importante dans les entreprises puisqu'il permet, en outre, de participer au pilotage et à la réalisation des objectifs et stratégies de l'entreprise.

A sa mise en place, au début du 20^{ème} siècle, le contrôle de gestion était destiné uniquement aux entreprises industrielles, avec pour seul objectif de contrôler le déroulement de la production de la société. De nos jours, cette discipline a énormément évolué puisqu'elle répond à de plus en plus de besoins, tout en s'appuyant sur de nouveaux outils de contrôle et de pilotage.

Dans ce mémoire nous allons donc nous intéresser de plus près au contrôle de gestion en général pour comprendre le rôle qu'il a dans une organisation. Pour cela il sera essentiel de revenir à l'origine de cette fonction et en dégager des points positifs comme des axes d'amélioration.

Le contrôle de gestion étant une discipline large, récente et en perpétuelle évolution, il sera également important de revenir sur les nombreux outils et méthodes qui le caractérisent ainsi que la manière dont ces outils permettent d'impacter directement la performance de l'entreprise.

L'un des outils du contrôle de gestion, le budget, se place au cœur de nombreux débats quant à sa pertinence, sa nécessité et les différentes façons de le réaliser. Il conviendra donc de s'interroger en profondeur sur ce sujet-là et particulièrement sur le budget participatif qui est mis en place dans certaines entreprises. On se demandera donc de quelle manière ce processus peut-il impacter la performance de l'entreprise.

La rédaction de ce mémoire n'est malheureusement pas liée à une période de stage, cependant certains arguments évoqués feront référence à des situations que j'ai pu rencontrer lors de mes autres expériences professionnelles.

Nous allons donc nous demander quels outils mettre en place et comment le processus budgétaire participatif peut-il impacter sur la performance de l'entreprise ?

Pour cela nous verrons dans un premier temps :

I) La présentation et le rôle du contrôle de gestion dans un objectif de performance

Ensuite nous allons voir :

II) Les différents outils et méthodes du contrôle de gestion et leurs efficacités

Et enfin, nous finirons sur :

III) Un zoom sur le processus budgétaire participatif et le lien avec la performance de l'entreprise

Pour réaliser cela, je me suis appuyée sur différentes sources, que ça soit des articles académiques, des mémoires, des recherches sur le contrôle de gestion mais également sur les cours de Master 1 CGAO (Contrôle de Gestion et Audit Organisationnel) ainsi que sur mes propres expériences professionnelles en contrôle de gestion.

PARTIE 1 :

-

LE CONTROLE DE GESTION DANS UN OBJECTIF DE PERFORMANCE

CHAPITRE 1 – PRESENTATION DU CONTROLE DE GESTION

Dans cette première partie, nous allons parler du contrôle de gestion de manière générale. Nous présenterons tout d'abord l'histoire du contrôle de gestion pour comprendre son origine, nous tenterons ainsi d'en dégager une définition approfondie. Nous exposerons ensuite les rôles et les missions du contrôle de gestion pour comprendre comment cette fonction peut-elle influencer directement sur la performance des entreprises.

I. HISTOIRE DU CONTROLE DE GESTION

Afin de revenir en détail sur l'historique du contrôle de gestion, nous allons suivre un ordre chronologique en présentant d'abord la naissance de cette fonction puis nous verrons l'évolution de cette dernière avant de finir sur sa restructuration quelques années plus tard.

A. Naissance de la fonction

Généralement, la naissance du contrôle de gestion est corrélée à la toute fin du XIXe siècle et début du XXe siècle notamment lors de la phase d'industrialisation. Pour bons nombres d'auteurs tels qu'Henry BOUQUIN, le début du contrôle de gestion s'apparenterait plus précisément à la fusion entre les analyses sur le contrôle de productivité de Taylor en 1905, les recherches de Gantt sur les charges de structures en 1915 et surtout, sur les choix de structure par division de General Motors en 1923 et Saint-Gobain en 1935. En effet, à cette époque, D. BROWN et son adjoint A. BRADLEY auraient apportés des nouveaux outils et méthodes de contrôle financier dans l'automobile qui n'avaient jamais été utilisées auparavant. Le dirigeant de l'entreprise est alors convaincu de la pertinence et la nécessité de ces nouvelles techniques, il comprend dès lors que ces derniers serviront dans le processus d'aide à la décision stratégique.

Les années 1920-1930 traduisent d'un contexte économique défavorable, l'entreprise General Motors subit à cet instant d'importants problèmes de trésorerie qui accentueront encore plus le besoin de contrôler et piloter cette entreprise pour tenter de pallier les difficultés financières traversées. D'importants processus vont alors être mis en place et deviendront par la suite les premiers outils de contrôle de gestion. Bien entendu, à cette époque ils concernent uniquement les activités de production et ne se nomment même pas encore « contrôle de gestion ».

Nous pouvons citer quelques exemples de ces méthodes qui deviendront les 1^e version de celles que nous connaissons aujourd'hui et que nous reprendrons et développerons dans la partie liée aux outils du contrôle de gestion :

- Mis en place d'un reporting prévisionnel. Il permettait de pouvoir estimer certains indicateurs et ainsi pouvoir anticiper au mieux les incertitudes et réagir aux variations de la demande
- Les prévisions de ventes et la réduction des stocks pour anticiper au mieux les prochains approvisionnements
- L'instauration du calcul et d'analyses approfondies entre les coûts standards et réalisés. Les coûts standards étant calculés à partir des coûts des matières premières, de la main d'œuvre directe ainsi qu'un pourcentage de frais généraux basé sur une activité classique (sans cycle de saisonnalité ou influence de la conjoncture sur la demande)
- La mise en place du Consolidated Cash Control System qui servait à centraliser les trésoreries des différentes filiales directement gérées par la direction financière

Pour le dirigeant de General Motors (A. SLOAN), ces outils avaient pour but « la vérification du bon usage des délégations en garantissant une possibilité d'intervention des dirigeants en cas de dérives ». On comprend alors que pour A. SLOAN, ces outils n'étaient là que dans une vision managériale et pas comme un réel instrument de pilotage financier.

Cependant, le contrôle de gestion étant un concept relativement récent, nous allons voir que c'est une discipline en constante évolution ces dernières années.

B. Evolution au cours des années

Petit à petit le contrôle de gestion continue de se développer dans les entreprises américaines jusqu'à la création du « Controllers Institute of America » en 1931 qui fût le premier institut des contrôleurs de gestion. Cependant, ce n'est que pendant la 2nd guerre mondiale que cette discipline va connaître une avancée. En effet, les Etats rencontrent de nouvelles nécessités ; les systèmes de collecte d'information des entreprises doivent être performants et à moindre coûts pour mener à bien l'effort de guerre. Les entreprises fabricant le matériel nécessaire avaient besoin de pouvoir rendre compte de leurs situations financières rapidement et avec une importante fiabilité.

De plus, les différents outils et techniques utilisés pendant la guerre ont pu réellement perdurer même après celle-ci car la volonté de maîtriser au mieux l'avenir après une période agitée s'est réellement faite ressentir dans les entreprises. On comprend alors que la mise en place de chiffre d'affaires prévisionnel, bilans et budgets prévisionnels s'est largement développée à cette période. Les entreprises américaines vont ainsi développer des outils d'optimisation mathématiques, que l'on nommera *Recherche Opérationnelle* pour modéliser et appréhender au mieux l'avenir incertain (*par*

exemple des diagrammes en réseaux séquentiels vont être utilisés notamment pour la planification, l'implantation ou encore la direction de certains projets complexes).

Certaines entreprises en France vont aussi développer et appliquer cette recherche opérationnelle dans le cadre du contrôle de gestion. Renault ou encore EDF vont travailler avec des équipes de chercheurs pour modéliser les processus de leurs entreprises afin de déterminer tous les coûts et les situations optimales.

C. Restructuration du contrôle de gestion

Malgré ces importantes avancées, la recherche opérationnelle connaîtra des limites. En effet, sur le terrain ces modèles mathématiques n'étaient que très peu utilisés par les entreprises.

Le contrôle de gestion va donc se restructurer en partie autour du contrôle budgétaire. Nous développerons par ailleurs cette branche dans la partie III. De plus, les systèmes de suivi d'indicateurs et de performance vont se déployer. En effet, ils ne se focaliseront plus uniquement sur la production mais également sur la logistique, la qualité ou encore l'administration.

On note également que le contrôle de gestion peut désormais s'appuyer de plus en plus sur l'outil informatique qui joue un rôle essentiel dans cette fonction. Cela va permettre de centraliser les données, de les fiabiliser mais également de faciliter les analyses multicritères. De nos jours aussi les systèmes d'informations jouent un rôle fondamentalement essentiel dans le contrôle de gestion, notamment avec les ERP (*Entreprise Resources Planning*)

II. DEFINITION DU CONTROLE DE GESTION

Le contrôle de gestion tel qu'il existe aujourd'hui est une fonction assez complexe et en constante évolution, par conséquent c'est une notion assez difficile à définir. Il n'existe pas de définition type qui engloberait le contrôle de gestion en général car il peut être très varié selon les entreprises. En effet, il ne sera pas mis en place de la même façon suivant le secteur dans lequel l'entreprise évolue, mais également suivant sa taille, sa forme ou encore son type de direction.

Il arrive que cette définition soit tellement large qu'on puisse avoir du mal à cerner les tenants et les aboutissants. Au contraire, il ne faut pas non plus trop la restreindre au risque d'en omettre une partie importante. Nous allons donc voir les différentes définitions du contrôle de gestion et leurs explications. Premièrement nous verrons la définition par les auteurs célèbres puis je tenterai d'apporter ma propre définition.

A. Par les auteurs célèbres

Dans un premier temps, pour définir au mieux le terme « contrôle de gestion », il convient de repartir sur la notion de base anglaise « Management Control ». En effet le mot « control » en anglais n'a pas la connotation péjorative que l'on retrouve dans le mot « contrôle » français. Il s'agit là d'une notion qui englobe au sens large le fait de piloter, d'évaluer et même de maîtriser quelque chose. Le « management » ou « gestion » en français est l'action d'administrer, d'encadrer, de veiller au bon déroulement¹.

En partant de ses deux principes, bons nombres d'auteurs ont donné leur propre définition du contrôle de gestion.

Pour Robert ANTHONY (souvent défini comme le père de cette discipline) le contrôle de gestion est « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation² ». R. Anthony suppose ainsi que le contrôle de gestion n'intervienne qu'après fixation des objectifs et dans l'unique but de rendre compte de leur atteinte ou non. Cette définition limite donc le contrôle de gestion comme une action rétroactive.

D'autres auteurs comme A. KHEMAKHEM ont apporté leur nuance à la définition « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ». Ici l'auteur insiste sur la flexibilité du contrôle de gestion qui est propre à chaque entité et dépend effectivement de nombreux facteurs (taille, secteur...)

Pour finir nous pouvons citer un auteur très important dans ce domaine, H. BOUQUIN : « On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes³ ». Il semble donc définir le contrôle de gestion comme un instrument qui permet de réguler les comportements. En effet, il s'agirait donc d'outils et de processus qui permettent de confirmer que les acteurs de l'entreprise fonctionnent de manière cohérente avec la stratégie de l'entreprise.

B. Proposition d'explication du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion, où « management control » est en fait une discipline qui allie d'un côté l'aspect financier/comptable et de l'autre une dimension managériale/stratégique. Je dirai même qu'il s'appuie sur la comptabilité et les résultats trouvés pour en déduire des décisions à prendre et des conseils à

¹ Définition extraite du web-dictionnaire l'internaute

² Anthony 1965, p. 17

³ H. Bouquin – Les fondements du contrôle de gestion (1994)

donner à la direction. Il est propre à chaque entreprise et chacun est libre de le mettre en place ou non. Bien évidemment, au-delà d'une certaine taille/complexité de l'entreprise il est tout de même essentiel. Chaque contrôleur de gestion peut s'appuyer sur les outils qu'il juge adéquats. Tout dépend des indicateurs que l'on veut suivre, de la taille de l'entreprise, et des moyens que l'on a à disposition.

La partie financière du contrôle de gestion n'est, à la distinction de la comptabilité générale, absolument pas normée par des lois applicables à tous. Il ne découle d'aucun droit obligatoire comme le droit comptable pour la comptabilité générale.

Les chiffres que le contrôleur de gestion aura à disposition ne relèvent donc pas essentiellement de la comptabilité générale qui donne une vision globale des comptes de l'entreprise mais plutôt d'une comptabilité analytique qui donne une idée plus précise des fonctions de l'entreprise. Elle permet de connaître leurs coûts, et d'expliquer les résultats obtenus. C'est aussi cette comptabilité qui va permettre la mise en place des différentes prévisions (trésorerie, ventes, dépenses...). Elle est donc un outil indispensable dans le contrôle de gestion puisque ce dernier va puiser ses informations chiffrées dans la comptabilité analytique.

Du côté de la dimension de pilotage (management), elle résulte du fait que le contrôle de gestion doit être capable d'apporter des solutions en termes de pilotage et de décisions dans l'entreprise. En effet, les résultats obtenus concernant certains travaux (comme le budget prévisionnel, les calculs de coût, les reporting ou autres tableaux de bord de gestion), devront être pris en compte dans les décisions de pilotage de l'entreprise et de management. L'intérêt et la finalité du contrôle de gestion est donc là : ne pas s'arrêter seulement aux résultats obtenus mais pouvoir en déduire des mesures correctives ou décisions stratégiques.

Pour appuyer mes propos je vais citer un exemple concret que j'ai pu rencontrer en entreprise : Nous avons effectué un travail approfondi sur les écarts d'un projet en y comparant ce qui était attendu des charges réellement supportées. On s'est alors rendu compte que le projet supportait beaucoup plus de charges que prévu et qu'il en devenait même quasiment pas rentable pour l'entreprise (les coûts étaient supérieurs au chiffre d'affaires qu'il dégagait). A la suite de ce travail, l'équipe du contrôle de gestion a pu conseiller à la direction de changer les composants du produit, d'engager des opérateurs plus performants à la production ou tout simplement d'abandonner la conception de ce produit. Il débouche donc sur une prise de décision. Il va donc constituer un pilier, un véritable support au système décisionnel.

Pour résumer tout cela, nous pouvons dire que le contrôle de gestion est une discipline assez complexe et propre à chaque société. Elle est un processus durable de pilotage et de gestion d'entreprise. Elle permet d'évaluer les données chiffrées de l'entreprise tout en se basant sur les outils que l'on juge

adéquats pour l'atteinte des résultats voulus. Le contrôle de gestion permet une vérification des différents coûts de l'entreprise avec pour finalité une aide à la prise de décision. C'est une fonction aujourd'hui essentielle pour assurer le bon fonctionnement de l'entreprise.

III. ROLES ET MISSIONS DU CONTROLEUR DE GESTION

Nous allons donc maintenant nous pencher sur le rôle du contrôleur de gestion dans une entité ainsi que les missions concrètes qui lui sont confiées.

C. Rôles du contrôleur de gestion

Dans un monde économique en constante évolution, le rôle du contrôleur de gestion devient de plus en plus important, en particulier ces dernières années. Cependant, ses fonctions peuvent être différentes en fonction de la taille de l'entreprise et du service, du type ou encore du secteur d'activité. Il arrive même qu'il diffère également en fonction de la période de l'année. Parmi les plus courants, on peut citer :

- ✚ La détermination des objectifs opérationnels et des objectifs stratégiques en lien avec la direction
- ✚ L'analyse des résultats de l'entreprise et le suivi des performances financières
- ✚ Le suivi de la performance à travers plusieurs indicateurs
- ✚ L'élaboration, la mise à jour ainsi que le suivi du budget annuel en lien avec les différents managers (voir détail partie III)
- ✚ La préparation des clôtures qu'elles soient mensuelles, trimestrielles ou annuelles en lien avec le service de comptabilité
- ✚ Le calcul et la mise en évidence des coûts ainsi que le calcul et l'analyse des écarts qui en découle
- ✚ Il doit également prévoir les situations à venir en établissant les prévisions d'activité, de trésorerie, de vente. Cela permettra de s'adapter au mieux quant aux changements prévus
- ✚ La création et la mise en place d'outils et de procédures de gestion suivant les besoins de l'entreprise et l'existant
- ✚ Il doit également assurer la transmission des informations auprès des équipes et éventuellement alerter la direction en cas de besoin

Le contrôleur de gestion a donc un rôle qui oscille entre calcul, analyse des chiffres et participation aux prises de décisions stratégiques.

D. Missions abordées dans le cadre de ses fonctions

Comme nous l'avons vu, les missions du contrôleur de gestion sont réparties en 3 parties qui sont le suivi, l'analyse et la prévision.

On retrouve plus précisément dans **les missions de suivi** :

- Le suivi de la trésorerie
- Le suivi des budgets

Il peut être fait de manière hebdomadaire, bimensuel ou mensuel. Il arrive également dans de plus petite structure qu'il ne soit suivi que trimestriellement. Il reste néanmoins essentiel de l'actualiser plusieurs fois dans l'année pour pouvoir tenir au mieux les objectifs fixés.

- Le suivi des indicateurs de gestion à travers les tableaux de bord mensuel.

Ils vont permettre de suivre bons nombres d'activités telles que la production, la vente, la masse salariale, les achats, les frais fixes etc. Ils vont complètement dépendre du secteur d'activité de l'entreprise. Il peut y avoir des indicateurs que l'on retrouve rarement et seulement dans certains secteurs d'activité. Par exemple lors de mon expérience professionnelle au sein d'une entité de bailleur sociaux, l'indicateur qui était le plus pertinent et suivi de près était le nombre de logements vacants (sans locataire) car c'était une donnée importante pour le bon déroulement de la gestion. Dans des entreprises plus industrielles les indicateurs de production vont être très suivis.

- Le contrôle des inventaires et les calculs de stock

Ils peuvent être évalués selon plusieurs méthodes qui dépendent encore une fois de l'entreprise concernée. On retrouve le CMUP (Coût Moyen Unitaire Pondéré), le FIFO (First In First Out) ou PEPS (Premier Entré Premier Sortie) ainsi que le LIFO (Last In First Out) ou DEPS (Dernier Entré Premier Sortie)

Concernant les missions d'analyse :

- La définition des nomenclatures de produit et d'activité
- Le calcul des coûts et l'arbitrage qui repose sur la question

Il s'agit ici de procéder à l'analyse des produits pour en déduire les coûts associés et la méthode la plus adéquate dans le calcul des coûts. Par exemple, si on choisit la méthode ABC il faudra être capable d'analyser tout le processus de production et les activités concernées et d'ensuite pouvoir les chiffrer.

- Le calcul des écarts entre le standard et le réel

On peut être amené à réaliser cette analyse sur plusieurs postes. Il peut s'agir d'analyser les écarts entre le budget prévu et le budget réalisé par un service en particulier pour comprendre les différences

significatives. On peut aussi avoir à réaliser cette analyse entre les coûts de production standard d'un produit et ceux qui ont été effectivement supportés. Par exemple, on peut se rendre compte que sur un produit donné il était prévu de dépenser 1000€ de matières premières et qu'on en a finalement dépensé 1500€. Il va alors être intéressant de se demander d'où vient cet écart ; il peut s'agir d'une mauvaise négociation des prix avec nos fournisseurs, d'un problème d'offre mais aussi d'un gaspillage dans la fabrication.

- L'analyse de la performance des activités

Cette analyse va être réalisée dans le but d'optimiser le pilotage des activités. Le contrôleur de gestion va alors devoir apporter les outils de connaissance des activités, des coûts et des résultats dans l'optique d'améliorer le rapport entre les moyens engagés et les résultats obtenus.

CHAPITRE 2 – LE CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE D’ENTREPRISE

Dans ce chapitre nous allons à présent tenter de comprendre en quoi le contrôle de gestion peut-il directement influencer sur la performance globale des entreprises. Pour cela nous allons dans un premier temps définir la notion de performance puis nous verrons ensuite le lien avec le contrôle de gestion.

I. DEFINITION DE LA PERFORMANCE

La notion de performance est un terme largement répandu et utilisé par tous, et même si nous en comprenons tous la signification, il est cependant compliqué de s’accorder sur une seule définition. En effet, cela renvoie à un certain niveau d’excellence dans un domaine donné mais sans en indiquer clairement l’intensité exacte.

A. *Etymologie*

Etymologiquement, le mot performance vient de l’anglais performance, dérivé du verbe « to perform » qui a un double sens. Premièrement il fait référence à la réalisation d’un exploit et d’un autre côté il renvoie directement à un accomplissement

B. *Définition*

D’après la définition du Larousse, la performance est « l’exploit ou réussite remarquable en un domaine quelconque ». Ainsi on retrouve cette notion de dépassement et de résultat au-dessus de la norme sans pour autant pouvoir le quantifier exactement.

Dans le domaine de la gestion, la performance reste une notion assez floue et elle est utilisée en contrôle de gestion que dans le sens de sa traduction étymologique anglaise. On retrouve ainsi les notions de mesure, évaluation et estimation de la performance. On peut d’ailleurs caractériser la performance d’une entreprise comme « le niveau de réalisation des résultats par rapport aux efforts engagés et aux ressources consommées ».

Certains auteurs comme Bourguignon regroupe la performance dans la gestion autour de 3 parties :

- La performance-SUCCES : Lorsque l’on associe la performance avec le succès, il y a donc un jugement de valeur par rapport à un point de repère donné.
- La performance-RESULTAT : Il s’agit là de rendre compte simplement du résultat obtenu à la suite d’une action, sans jugement de valeur.
- La performance-ACTION : Elle signifie simplement une action ou un processus mis en place.

La performance globale à long terme d'une entreprise peut englober plusieurs critères de pérennité tels que la stratégie cohérente de l'entreprise, la croissance des activités et du chiffre d'affaires, la qualité de produit et/ou service, une forte implication du personnel, les avantages concurrentiels, une culture d'entreprise dynamique, la bonne circulation d'information, la capacité de création de valeur pour les différents clients, la qualité du management et plus récemment la prise en compte de la RSE (Responsabilité Sociale de l'Entreprise).

D'autres facteurs de performance financière sont mesurés traditionnellement par la rentabilité des investissements, le rendement des actifs ou encore la profitabilité. Ces indicateurs sont facilement quantifiables et facilite la détermination de la performance d'une entreprise. Cependant, ils ne suffisent plus à mesurer entièrement cette dernière puisqu'ils ne tiennent pas compte des performances organisationnelles, marketing ou encore concurrentielles.

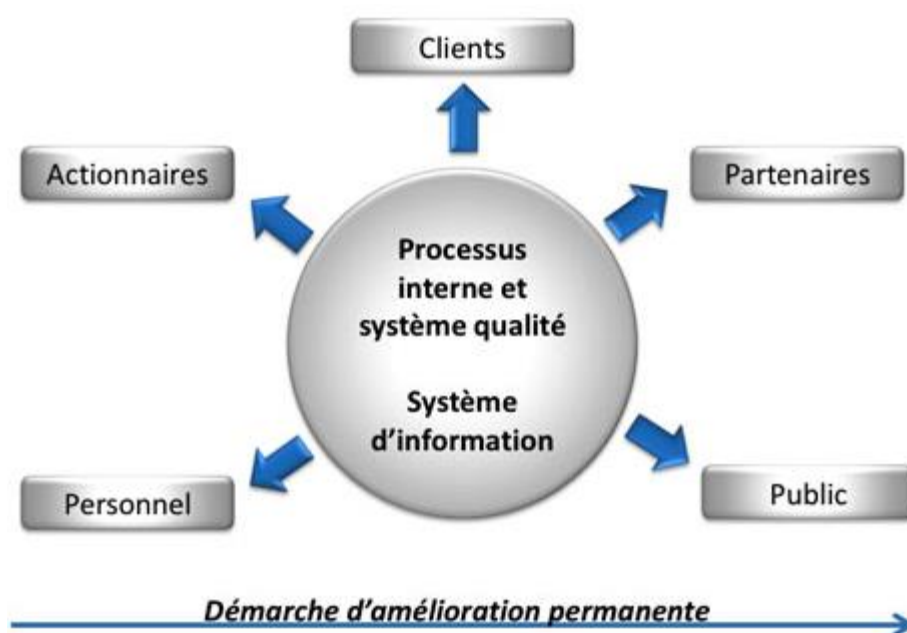


Figure 1: Schéma performance

Pour résumé, la performance est une notion multidimensionnelle qui intègre la prise en compte de différents indicateurs de performance. Elle dépend en partie de la perception de la performance des acteurs qui la mesure. Elle va alors dépendre notamment de la stratégie de l'entreprise, de ses objectifs et les ressources qu'elle déploie.

II. CONTROLE DE GESTION ET PERFORMANCE

Après avoir mieux analysé ce que signifie le terme performance, il va alors devenir intéressant de s'interroger sur le lien entre le contrôle de gestion et la performance. Ces deux notions sont-elles corrélées ? Si oui, comment le contrôle de gestion va pouvoir influencer la performance ? Pour cela nous allons dans un premier temps mettre en lumière ce lien puis nous verrons ensuite quelques exemples d'étude concrète sur ce sujet et les résultats obtenus.

A. *Mise en évidence du lien entre Contrôle de Gestion et Performance*

Comme nous l'avons expliqué précédemment, le contrôle de gestion va permettre de suivre les réalisations de l'organisation, la comparaison des résultats obtenus et l'analyse de ses derniers. Dans ce sens il va donc contribuer à la performance de l'entreprise.

En effet, bons nombres de ces outils vont être reliés directement avec la performance financière et économique en particulier. Grâce au contrôle budgétaire par exemple, le responsable du contrôle de gestion va ainsi pouvoir comparer les attentes avec ce qui a été finalement réalisé. Il va surtout pouvoir analyser les écarts pour tenter d'en dégager une explication. Cela va permettre de pouvoir trouver des solutions adaptées et ainsi inciter les responsables budgétaires (managers des services) à appliquer des mesures correctives dans une démarche d'amélioration.

Le contrôle de gestion notamment grâce au travail autour des calculs de coûts va également influencer sur la performance financière de l'organisation. En effet, il existe plusieurs méthodes de calcul de coûts que nous détaillerons dans la partie II mais toutes ont la même finalité : celle de pouvoir efficacement et, de manière la plus authentique possible, allouer les coûts aux produits ou services concernés. Ainsi il sera donc plus aisé de déterminer si ces derniers sont rentables ou non. Dans le cas où la rentabilité ne serait pas atteinte, les raisons seront exposées et on pourra alors travailler sur certains axes en particulier pour améliorer la rentabilité des produits. On comprend donc très simplement que le contrôle de gestion va jouer un rôle important dans la maîtrise de la performance économique et financière de l'entreprise.

De plus, et il s'agit là d'un aspect du contrôle de gestion que nous n'avons pas énormément abordé, cette fonction permet d'instaurer un dialogue entre les différents service d'une organisation. En effet, le contrôleur de gestion manipule un très grand nombre de données qui concerne l'entreprise dans sa globalité. Il va donc pouvoir créer du lien entre celles-ci. De plus, grâce à certains travaux comme les reporting et les tableaux de bords mensuels, il va devenir un réel acteur dans la diffusion d'information, il va pouvoir apporter son aide et ses conseils quant aux difficultés rencontrées par certaines équipes. Dans le même temps il pourra également mettre en avant les résultats encourageants et positifs. Il est amené à travailler aussi bien avec la direction (PDG, Directeur Administratif et Financier etc...) qu'avec

les managers de deuxième niveau ou les opérationnels directement. De par le dialogue, il va donc pouvoir faire converger les comportements vers les objectifs visés et ainsi développer la performance organisationnelle de l'entreprise.

B. Recherches menées sur le sujet

Dans cette partie nous allons nous pencher sur les recherches qui ont été menées sur le lien entre le contrôle de gestion et la performance et nous verrons les résultats qui ont été obtenus.

Premièrement on peut citer le travail effectué par L. CAPPELLETTI et D. KHOUATRA sur les apports d'un système de contrôle de gestion notamment dans les entreprises de petites tailles. Cette étude a été réalisée sur le cas de 350 offices (ensemble d'environ 3000 personnes) et est aussi bien qualitative de quantitative. Ils en ont dégagé des variables qui expliqueraient « la réussite de l'implantation d'un système de contrôle de gestion socio-économique ». Elles sont aux nombres de 6 :

- L'implication du dirigeant de l'entreprise
- Les compétences de l'intervenant qui implante le système de contrôle
- La taille de l'entreprise
- Les compétences en contrôle de gestion de l'encadrement de l'entreprise
- Les compétences en contrôle de gestion du dirigeant

Ils ont ainsi pu observer que ce nouveau système implanté a pu avoir de réelles conséquences notamment sur la réduction des coûts cachés et ainsi permettre l'amélioration de la performance économique de ces entreprises (en moyenne les entreprises ont pu améliorer leur marge sur coût variable de 10%). Cependant, ils ont aussi noté des changements positifs dans la gestion des relations clients, dans la définition de la stratégie de l'entreprise mais également dans le management des collaborateurs. On en conclut alors que l'implantation d'un système de gestion a également permis une amélioration significative dans la performance organisationnelle des entreprises concernées.

On peut également citer l'étude de Inamar, Kaplan et Reynolds qui ont travaillé sur l'implantation du Balanced ScoreCard (=Tableau de bord prospectif que nous verrons dans la partie II) dans 9 organisations de soins de la santé. Les personnes interrogées sont toutes d'avis que la mise en place d'un tel outil demande beaucoup d'efforts et de temps mais que les avantages tirés sont à la hauteur. En effet, il permettrait entre autre des gains de compétitivité, une meilleure satisfaction de la clientèle, des résultats financiers en net amélioration ainsi qu'un meilleur positionnement concurrentiel. Par conséquent, la performance globale de l'entreprise est largement impactée de manière positive grâce à la mise en place d'un tel outil de contrôle de gestion.

CHAPITRE 3 – AVANTAGES ET LIMITES DU CONTROLE DE GESTION SUR LA PERFORMANCE

Dans cette partie nous allons maintenant conclure sur les apports du contrôle de gestion notamment en matière de performance d'entreprise. Pour cela nous allons dans un premier temps exposer les avantages de la fonction de contrôleur de gestion. Dans un second temps nous verrons les limites et particulièrement celles portant sur le lien entre le contrôle de gestion et la performance.

I. AVANTAGES DE LA FONCTION

Comme nous l'avons vu tout au long de cette première partie et que nous continuerons de voir durant le déroulé du mémoire, les avantages du contrôle de gestion sont nombreux. Parmi les plus importants on note :

- ❖ Définition claire des objectifs et s'assurer de les atteindre
- ❖ Calcul et suivi des coûts de l'entreprise dans le but de pouvoir les limiter ou les maîtriser au mieux
- ❖ Prévisions financières des différentes situations qui permettront une meilleure gestion et une réaction adaptée
- ❖ Suivi de la performance globale de l'entreprise et proposition de mesures correctives en cas de dérives
- ❖ Analyse des indicateurs retenus dans le but de pouvoir éventuellement conseiller la direction si besoin

II. LES LIMITES

A. *Limites et recommandations du contrôle de gestion*

Bien que le contrôle de gestion présente énormément d'avantages pour une entreprise, il existe toutefois quelques limites à cette fonction.

En effet, les collaborateurs peuvent, dans certains cas, appréhender et avoir quelques a priori sur le contrôleur de gestion notamment à cause de la consonance négative du mot « contrôle » en français. En effet, cela peut parfois être générateur de stress pour certains, il est donc important de prendre en compte le côté humain du personnel de l'organisation. Je pense également qu'il est important que le contrôleur de gestion puisse aller directement sur le terrain et au contact des opérationnels pour se rendre compte de la situation et des réalités qui ne sont parfois pas visibles à travers de simples chiffres.

De plus, il ne faut pas tomber dans l'exagération à vouloir tout calculer et tout mesurer avec une extrême précision. Le but premier est d'augmenter la performance et le fonctionnement globale de l'entreprise, de pouvoir respecter les objectifs et notamment de maîtriser les coûts. Par conséquent il faut garder en tête que les coûts engendrés par le contrôle de gestion doivent être supportable pour l'entreprise et surtout inférieur à ce que les nombreux travaux rapportent.

B. Limites du lien entre contrôle de gestion et performance

Dans les parties précédentes nous avons mis en évidence des études qui ont prouvé un lien certain entre le contrôle de gestion et la performance globale des entreprises. Nous allons voir ici que certaines recherches aboutissent sur une autre conclusion, quelque peu nuancée.

Nous pouvons prendre l'exemple de l'étude menée par F. MEYSSONNIER et F. RASOLOFO-DASTLER sur le lien entre contrôle de gestion et performance dans une Entreprise Sociale pour l'Habitat (ESH). C'est un exemple particulièrement parlant pour moi car j'ai eu l'occasion de travailler en tant que chargée du contrôle de gestion dans une ESH de la région grenobloise, ce qui fait que beaucoup de thèmes abordés dans cette étude se révèlent très parlant pour moi.

Cette étude nous apporte donc une réponse nuancée quant au lien entre contrôle de gestion et performance. En effet, les résultats obtenus par les chercheurs démontraient que certains outils du contrôle de gestion (ici les tableaux de bords) aident les entreprises à atteindre la performance économique certes mais au dépit de la performance globale qui inclut d'autres dimensions.

Il existe également d'autres études qui ont modéré le lien entre performance et contrôle de gestion comme celle menée par Shun-Hsing, Yang et Shiau qui ont soutenu que les outils du contrôle de gestion peuvent être efficace pour améliorer la performance mais uniquement sous certaines conditions. Parmi celles-ci on retrouve notamment l'importance de la recherche dans le choix des indicateurs retenus pour mesurer la performance, sans quoi le risque est que les objectifs ne soient pas réellement atteints. On retient également qu'ils ont mis en avant la nécessité que les supérieurs et managers supportent correctement la mise en place des nouveaux outils pour garantir leur efficacité.

PARTIE 2

-

OUTILS ET METHODES DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE

Dans une première partie nous avons donc défini le contrôle de gestion et tenter d'en comprendre l'origine et les objectifs. Nous allons à présent entrer au cœur du sujet en exposant les outils et les méthodes du contrôle de gestion toujours dans une démarche d'amélioration de la performance. Pour cela, nous allons voir dans un premier temps les méthodes de calculs de coûts puis nous exposerons les différents outils du contrôle de gestion.

CHAPITRE 4 – METHODES DE CALCULS DE COUTS

Le calcul de coût est un élément central du travail d'un contrôleur de gestion car il répond à une problématique très importante qui peut être de savoir si un produit ou service est rentable ou non. Cela constitue un facteur essentiel puisque le but même d'une entreprise est de pouvoir dégager des bénéfices et ainsi être pérenne. Pour cela, il est important de réaliser un calcul de coût pour s'assurer que lorsque l'on prend en compte le coût de revient total d'un produit (ou service) celui-ci reste inférieur au chiffre d'affaires qu'il va engendrer. Les calculs de coûts sont donc essentiels pour assurer la performance de l'entreprise. Nous allons donc réaliser une liste des principales méthodes de calcul, leurs origines, leurs fonctionnements, leurs intérêts et éventuellement leurs limites.

I. LES COUTS COMPLETS PAR CENTRE D'ANALYSE

La méthode traditionnelle de calcul de coût est appelée la méthode des coûts complets par centre d'analyse. C'est la méthode la moins complexe et la plus souvent adoptée par les entreprises.

A. Histoire

Il est important de remonter à l'origine de cette méthode pour comprendre de quelle manière elle a été conçue et en réponse à quels objectifs. Elle a vu le jour dans les environs des années 1920, plus officiellement dans le plan comptable français en 1950. En tant que méthode de calcul de coûts dit « **complets** », elle apparaît en réponse à une logique très industrielle dans le but de pouvoir prendre en compte la totalité des coûts de production et de distribution d'un produit dans l'optique de pouvoir fixer un prix de vente en garantissant une marge donnée. En effet, en incluant le total des coûts associé à un produit, cela permettait d'y ajouter le pourcentage de marge souhaité et de fixer ainsi le prix de vente aux clients.

B. Explication de la méthode

Nous allons maintenant expliquer plus en détails cette méthode et comment elle peut être mise en place.

Tout d'abord, la méthode des coûts complets a pour objectif premier de pouvoir recenser l'ensemble des coûts d'un produit, c'est-à-dire aussi bien les **charges directes** que les **charges**

indirectes. Pour rappel, les charges directes sont des charges que l'on peut directement relier aux activités de production et donc les affecter de manière simple à un produit donné. On peut citer l'exemple des matières premières et de la main d'œuvre directe. En effet, si pour un produit A on sait qu'il nécessite 3kg de fer à 2€ le kg alors on pourra facilement associer 6€ de matière première par unité de produit A fabriqué.

Les charges indirectes quant à elle ne sont pas directement liées à un produit, elles sont donc plus difficiles à traiter. Elles vont nécessiter un traitement, un arbitrage pour pouvoir être affectée à un produit ou un autre. La méthode traditionnelle des coûts complet a donc pour objectifs de pouvoir répartir ces charges indirectes. C'est à ce moment que rentre en jeu la méthode dite « **des centres d'analyses** ». Parmi les charges indirectes, on retrouve notamment les frais généraux, l'électricité, l'administration, les frais d'approvisionnements ou encore de distribution par exemple.

La première étape va être de regrouper toutes ces charges indirectes dans des centre d'analyse. Un centre d'analyse est en fait un centre de coût, une division de l'entreprise qui consomme des ressources pour remplir sa part de mission. Ils peuvent soit correspondre à des divisions fictives (centre administration, distribution, gestion de personnel...) soit à des centres de travail réels (un service ou un atelier de montage, découpage, assemblage par exemple). Il est très important de pouvoir définir correctement les centres d'analyse pour qu'ils soient le plus pertinent possible, c'est une étape clé pour la réussite de cette méthode.

Il faut ensuite classer les centres suivant leur nature : principaux ou auxiliaires. Les centres auxiliaires sont assimilables à des fonctions « supports » des autres centres. On va alors répartir leur montant entre les différents centres principaux qui sont, quant à eux, des fonctions directement rattachées à la chaîne de production. La répartition dans les centres principaux va pouvoir être réalisée grâce à des clés de répartition qui seront définies au préalable. Nous sommes donc au stade de la répartition secondaire.

Exemple de tableau de répartition :

	Centre auxiliaire	Centre principaux		
	Administration	Approvisionnement	Atelier découpe	Distribution
Total répartition primaire	15000	35000	60000	20000
Répartition secondaire*	-15000	+5000	+5000	+5000

Total après répartition secondaire	= 0	= 40000	= 65000	= 25000
------------------------------------	-----	---------	---------	---------

Figure 2 : Tableau répartition secondaire

(*) : Ici on a supposé que le centre administration intervenait pour 1/3 dans chaque centre principal.

La deuxième étape va être de définir une unité d'œuvre pour chaque centre principal. Là encore, le choix des unités d'œuvre est une étape clé et non négligeable. Le choix doit être cohérent et représenter au mieux l'activité du centre pour garantir la pertinence de la méthode. On divisera ensuite le total de la répartition secondaire par le nombre d'unité d'œuvre du centre pour obtenir le coût d'une unité d'œuvre.

Suite de l'exemple :

	Approvisionnement	Atelier découpe	Distribution
Unité d'œuvre	Kg de matière achetée	Nb d'heure de MOD	Nb de produits finis
Nombre d'Unité d'Œuvre	50000	8000	20000
Coût de l'UO	0.8	8.125	1.25

Figure 3: Tableau Unité d'Œuvre

Lorsque l'on finalise cette étape, on peut alors continuer sur une méthode classique de calcul de coûts en prenant en compte pour chaque produit les charges directes qui s'y rapporte et les charges indirectes.

Par exemple si pour 10 000 produit A nous avons :

3kg de fer à 2€ l'unité = 6€ de MP par unité de produit A → Charges unitaires directes

3kg de fer à 0.8€ l'unité = 2.4€ de frais d'approvisionnement → Charges unitaires indirectes

6+2.4=8.4€ par unité de A x le nb total de A = 8,4 * 10 000 = 84 000€

Entre chaque étape il est également important de prendre en compte le stockage (coût des matières achetées, coûts de stockage des produits finis etc). A la fin de la dernière étape du processus, généralement au moment des coûts de distribution, on additionnera l'ensemble des coûts calculés jusque-là pour faire ressortir le coût de revient total de chaque produit et ainsi calculer la rentabilité de chaque produit et la rentabilité globale de l'entreprise.

C. Efficacité et limites

Après avoir exposé la méthode des coûts complets par les centres d'analyse, nous allons conclure sur les intérêts de cette méthode et les limites qui peuvent être rencontrées.

Concernant les avantages on recense principalement les suivants :

- ✓ Méthode simple à mettre en place et l'une des plus rapides : on gagne ainsi en efficacité
- ✓ Très adaptée à l'univers industriel
- ✓ Prise en compte de la totalité des charges (directes, indirectes, fixes, variables...) afin de les affecter aux différents produits/services
- ✓ Rend compte du passé donc très pertinent de se baser dessus pour les décisions futures
- ✓ Résultat très clair qui permet un meilleur contrôle des coûts et ainsi une augmentation de la performance
- ✓ Bon point de départ pour les analyses d'écart notamment entre réel et prévisionnel ou entre deux années
- ✓ Permet de pouvoir faire une analyse à chaque étape de fabrication (approvisionnement, les différents stades de production, conditionnement, distribution) ainsi que sur les étapes de stockage. Ainsi il sera plus facile d'en dégager des améliorations
- ✓ Utile pour la fixation de prix en cas d'absence ou de manque de donnée du marché

Cependant, il existe bien évidemment des limites à cette méthode et des points d'amélioration qui déboucheront sur des évolutions vers d'autres méthodes :

- Cela peut être parfois difficile de définir des centres d'analyses et des unités d'œuvres pertinents, ça peut demander du temps et une profonde analyse des processus de l'entreprise
- Si les centres d'analyse ne représentent pas bien la réalité et sont trop approximatifs, il y a un énorme risque de subventionnement de produits par d'autres (c'est-à-dire qu'ils supporteront des charges indirectes qui ne leur sont, en réalité, pas imputables)
- Dans le choix des Unités d'Œuvre (UO), on retrouve généralement des indicateurs comme le nombre de Kg, les heures de MOD, des quantités consommées etc). Cela signifie donc que les coûts dépendent exclusivement des volumes ce qui n'est pas toujours le cas. Parfois certaines activités créent de la valeur indépendamment du volume traité.
- La méthode ne tient pas du tout compte du niveau de l'activité qui peut être cruciale. Les charges indirectes sont bien souvent des charges fixes qui ne varient pas, quel que

soit le niveau de production. Cependant, mathématiquement, plus on produit plus les charges fixes sont réparties et plus le coût unitaire baissera (à l'inverse moins on produit, plus le coût unitaire des charges fixes sera élevé). Le coût de revient est donc forcément impacté par le niveau d'activité de l'entreprise.

- La précision de la méthode est assez limitée dans les processus qui font intervenir beaucoup de charges indirectes. De nos jours, c'est de plus en plus le cas, même dans les entreprises industrielles. Avant les années 80, les charges indirectes ne représentaient en moyenne que 10% du total des charges des entreprises. Aujourd'hui elles constituent environ 70% du total de charge. De plus, avant les années 80, la phase de production était largement la plus importante dans le processus de l'entreprise. De nos jours, les places de la conception et du service ont énormément gagné du terrain et sont devenues plus importantes que la production. Par conséquent ce modèle n'est plus autant adapté qu'avant et nécessite un profond changement.

Comme toutes les méthodes, le calcul des coûts complets par centre d'analyse présente de nombreux avantages. Cependant, il existe aussi des limites qui déboucheront sur des évolutions et sur d'autres méthodes qui tenteront de palier les manquements de celle-ci.

II. LA MÉTHODE ABC (ACTIVITY BASED COSTING)

Nous allons maintenant voir la méthode ABC ou Activity Based Costing, qui est une méthode de calcul de coût complet basé sur les activités.

A. Histoire

La système ABC est une méthode qui a vu le jour officiellement dans les alentours des années 1980-1990 notamment dans les entreprises industrielles Américaine. Elle a été fondée par les professeurs R. KAPLAN et R. COOPER après des études menées aux Etats-Unis portant sur les charges directes et indirectes des sociétés. Elle apparaît notamment comme une évolution de l'approche des coûts par centre d'analyse car elle palie a certaines limites de ce raisonnement. A la fin des années 1990, la méthode ABC arrive à son point de maturité, les adhésions et l'intérêt suscité stagne. C'est à ce moment-là que 3 méthodes dérivées voient le jour : le MBM, le time driven ABC ainsi que le feature costing).

B. Explication de la méthode

Dans cette partie nous allons à présent exposer la méthode ABC classique et son fonctionnement en appuyant cela sur quelques exemples concrets et simplifiés.

Tout comme la méthode des coûts complets par centre d'analyse, l'**Activity Based Costing** est une méthode de coût complet qui prend en compte les charges directes et les charges indirectes. La différence avec la méthode des centres d'analyse va justement se trouver dans le traitement des charges indirectes. En effet, elle divise cette fois l'entreprise en ensemble d'activité de processus pour analyser les coûts de chacune d'elle. Le principe est le suivant : « l'activité consomme des ressources, les produits consomment des activités », en d'autres mots les coûts de l'entreprise tel que les matières premières et la main d'œuvre consomment des activités qui elles-mêmes consomment des ressources. Le plus gros du travail va donc être de pouvoir modéliser clairement les activités et processus de l'entreprise. Ainsi cela va permettre de pouvoir prendre en compte la valeur créée par certaines activités.

Pour comprendre la méthode, il va être nécessaire de définir 3 notions : une **tâche** qui correspond à une mission effectuée (emballer un carton, coller une étiquette), une **activité** qui est un ensemble de tâches (traitement des colis, réception des marchandises...) et un **processus** qui englobe un ensemble d'activités qui s'enchaînent (processus de production, processus d'approvisionnement etc...)

Cette méthode va donc permettre d'allouer différemment et plus pertinemment les charges indirectes de l'entreprise. Voici les étapes de traitement de celles-ci :

- ✚ Il faut tout d'abord identifier les activités de l'entreprise
- ✚ Ensuite il faut définir un inducteur pour chaque activité (c'est une unité de mesure de l'activité : correspond plus ou moins aux unités d'œuvres dans la méthode traditionnelle)
- ✚ Par la suite il faudra allouer l'ensemble des charges indirectes aux différentes activités que l'on aura identifiées
- ✚ On définira ensuite les inducteurs de coûts pour pouvoir calculer le coût unitaire de chaque inducteur

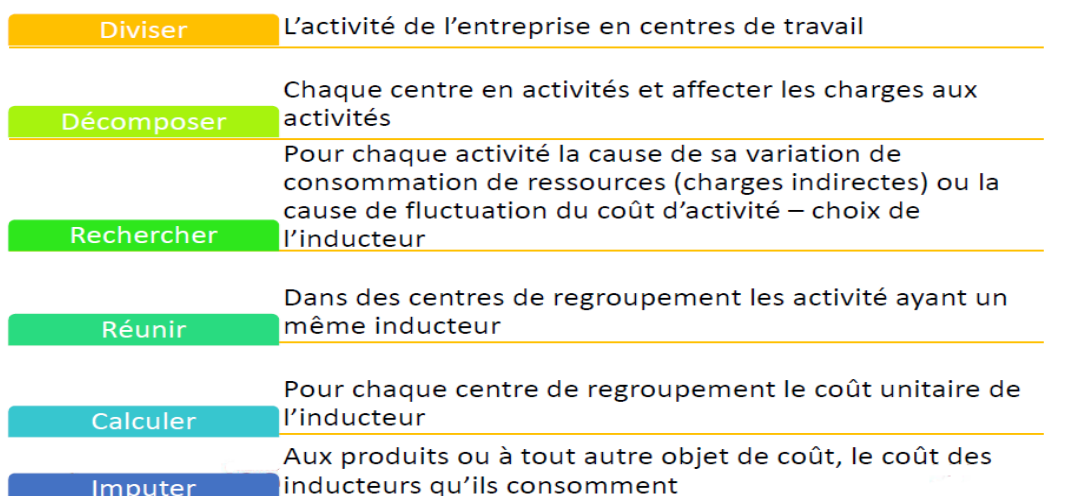


Figure 4: Démarche ABC

Les inducteurs de coûts peuvent être *d'organisation* (nombre de lots fabriqués, commandes fournisseurs passées, nombre de réception...), *de volume* (heure de MOD ou de machine, Kg de matière première achetée etc.), *de produits/services* (nombre de référence produits, nombres de clients ou de fournisseurs) ou encore être des *caractéristiques de l'entreprise* (le plus utilisé étant le chiffre d'affaires)

Prenons un exemple très court pour comprendre la différence entre les 2 méthodes et l'impact du choix de l'une par rapport à l'autre.

Soit une entreprise qui produit et vend 1000 produits A et 1000 produits B. Les charges indirectes totales sont de 75 000€. Avec la méthode des centres d'analyse on répartit les charges indirectes en fonction de l'heure de main d'œuvre directe. On suppose donc le tableau simplifié suivant :

Produit	A	B
Coût indirect centre adm	75 000 €	
Nb UO	60 000 min	
= Coût UO	1,25€ par minutes	
Nb UO / pdts	15 min	25min
Coût indirect unitaire	18,75€	31,25€

Figure 5: Tableau CI ABC

Lorsque l'on regarde plus en détail, le centre de coût indirect « d'administration » se décompose en 2 sous activités : une activité de commande et de traitements des clients et une activité de traitement du produit (emballage, manutention etc.). Pour la 1^e activité il paraît pertinent de choisir le nombre de commande passée pour répartir les frais et pour la deuxième on retiendra toujours la minute de MOD. On obtient ainsi :

	Traitement commande	Traitement produit
Coût indirect	35000	40000
Unité d'œuvre choisi	Le nb de commande	Min de MOD
Nb unité d'œuvre	250 (200 pour A 50 pour B)	60 000 min
Coût unitaire de l'UO	100€	0,67€

Figure 6: Tableau CI ABC suite

Après cette répartition on calcul alors :

	A	B
Traitement commande	20€ (100€x200commandes/1000pds)	5€ (100*50/1000)
Traitement produit	10€ (0,67€*15min)	16,67 (0,67*25)
Total indirecte unitaire	30€	21,67€

Figure 7: Tableau ABC

D'après la première méthode, les charges indirectes d'administration unitaire étaient de 18,75€ par produit A et 31,25€ par produit B.

Grâce à la nouvelle répartition, on remarque un important changement puisqu'il y a désormais 30€ de charges indirectes unitaire pour A et seulement 21,67€ pour B. Ici le choix de la deuxième méthode est plus précis et pertinent et il provoque de grands changements puisque c'est en réalité le produit A qui supporte le plus de charges indirectes, notamment à cause du nombre de commandes qui en découlent (plus de travail et de temps passé dessus donc il absorbe plus de charges).

Il arrive également dans certains cas de se rendre compte finalement qu'un produit en subventionne un autre au point où l'un devient finalement non-rentable pour l'entreprise.

C. Avantages et limites

Nous allons maintenant conclure sur les apports de la méthode ABC, toujours dans une optique de performance ainsi que sur les limites de cette dernière.

- ✓ Comme nous l'avons vu dans l'exemple ci-dessus, elle permet une meilleure allocation des charges indirectes, plus précise et plus fiable car elle traduit de la consommation réelle des ressources
- ✓ Elle permet d'éliminer l'effet de subventionnement entre les produits et de calculer une rentabilité beaucoup plus juste
- ✓ Cela permet par conséquent de faciliter la prise de décision
- ✓ Elle donne une excellente vision transversale de l'entreprise et de ses processus
- ✓ Cette méthode est une très bonne adaptation pour répondre au problème des récentes transformations de modèle de coût des entreprises qui supportent de plus en plus de charges indirectes

Cependant, comme toutes les méthodes, l'Activity Based Costing rencontre également quelques limites

- Très complexe à mettre en œuvre

- Nécessite beaucoup plus de temps en amont, notamment avec l'analyse des processus, tâches et activités de l'entreprise et le choix des inducteurs qui doit être pertinent pour garantir la fiabilité de la méthode
- Entraîne un besoin de système d'information complet, à jour et fiable
- Complexité éventuelle des calculs et des interprétations lorsque l'organisation comporte de nombreuses activités
- C'est une méthode qui est donc coûteuse aussi bien en temps qu'en argent
- On ne peut pas l'appliquer à toutes les entreprises car elle nécessite encore une fois une activité relativement stable

III. LE TARGET COSTING

Nous allons maintenant aborder une troisième et dernière méthode de calcul de coût appelé le « **Target Costing** » ou « **Coût cible** » en français.

A. Histoire

Le concept du Target Costing a été inventé au Japon dans les années 1965 dans l'entreprise Toyota. Il s'est développé notamment au cours des années 1970 et était utilisé au départ surtout dans les entreprises de l'industrie automobile. En effet, d'après une enquête réalisée au Japon dans les années 1990, 100% de l'industrie automobile avait adopté cette méthode, suivi de 80% par les entreprises du secteur électronique. Au départ, le contrôle de gestion Américain est assez réticent quant à cette nouvelle méthode et cette dernière tarde à s'implanter aux Etats-Unis. L'Europe quant à elle était un peu plus ouverte car moins marquée par le modèle financier classique des Etats-Unis. Elle a cependant tardé également à adopter ce concept car la nouveauté de ce dernier n'était pas évidente : il rassemblait en effet bons nombres d'outils déjà connus.

La concurrence se fait de plus en plus rude pour les entreprises quelques soit leur secteur et elle devient chaque jour un peu plus dense. Il devient alors très compliqué de fixer ses prix de vente en fonction uniquement de ses coûts car il y a un risque de s'éloigner des prix des concurrents jusqu'à ne plus être compétitif. Par conséquent, c'est le raisonnement inverse qui va voir le jour.

B. Explication du concept

Pour définir la méthode du target costing en une phrase, on peut dire qu'il s'agit de partir du prix de vente du marché concerné, d'y soustraire la marge que l'on souhaite en obtenir pour ainsi établir un « coût cible », un coût maximal qui permettra d'assurer sa marge. C'est donc un processus qui va s'appliquer dès la phase de conception et de développement du produit/service proposé.

Cette méthode va reposer sur une solide étude de marché, que ça soit pour fixer le prix de vente du marché mais également car on va solliciter les potentiels clients pour comprendre ce qui apporte de la valeur au produit à leurs yeux. On étudiera alors toutes les pistes d'économies qui vont pouvoir être réalisable dans la fabrication du produit, tout en répondant au mieux aux attentes des clients en terme de qualité et de caractéristique de produit. Comme évoqué ci-dessus, cette méthode va alors faire intervenir plusieurs outils déjà connu tel que le benchmarking mais également la méthode ABC pour le calcul des coûts.

La démarche va donc être de faire ressortir le prix de vente cible et d'y soustraire le profit cible que l'entreprise souhaite se dégager. Le coût cible sera alors la différence entre les deux variables. On mesure alors le coût estimé de fabrication du produit si les conditions de production étaient les mêmes que maintenant, sans rien n'ajouter ni diminuer. Le coût estimé est généralement bien supérieur au coût cible, le but va donc être de réduire au maximum cet écart en prenant en compte les caractéristiques essentiels, créateur de valeur pour les clients et ceux qui le sont moins. On peut également ajouter une autre conception étroitement liée qui est celle du Kaizen Costing. En effet, il s'agit de l'amélioration continue des coûts et de la qualité sur toute la durée de vie du produit, contrairement au target costing qui intervient uniquement durant la phase de conception du produit/service.

Il est défini ainsi : « Le target costing n'est pas en réalité une technique d'évaluation des coûts. C'est plutôt un programme complet de réduction des coûts qui commence avant même qu'aient été créés les premiers plans du produit. C'est une démarche qui vise à réduire les coûts des produits sur l'ensemble de leur cycle de vie, tout en satisfaisant les exigences du consommateur en matière de qualité, de fiabilité et autres, en examinant toutes les idées envisageables de réduction des coûts au moment de la planification, du développement et du prototypage. Ce n'est pas une simple technique de réduction des coûts mais un système complet de gestion stratégique des profits » *Kato 1993*

Concrètement, les étapes de mise en place du target costing sont les suivantes :

- ✚ On identifie les besoins des clients et on étudie la concurrence grâce aux analyses de marché
- ✚ On en déduit alors le prix de vente qui est « imposé » par le marché. On considère alors que c'est le marché et la concurrence qui détermine la valeur
- ✚ On fixe la marge que l'on souhaite réaliser sur le produit, qu'elle soit en valeur ou en pourcentage. C'est la marge minimale attendue par l'entreprise
- ✚ On calcule le coût cible en faisant prix du marché moins la marge fixée par l'entreprise

- ✚ On calcule également le coût estimé de production. On peut utiliser la méthode traditionnelle, la méthode ABC, méthode paramétriques etc.
- ✚ On compare le coût cible et le coût estimé du produit. L'objectif étant de réduire au maximum cet écart sans réduire la satisfaction des clients.

L'intérêt même de cette démarche est de pouvoir réaliser avec succès la dernière étape. Pour cela il faudra partir de l'analyse fonctionnelle du produit qui fera ressortir les fonctions principales du produit, les fonctions techniques, les complémentaires, les obligatoire etc... On évaluera ensuite pour chacune d'elle son importance pour les clients et ses critères d'appréciation. On pourra alors dégager des coûts porteurs de valeur de ceux qui ne le sont pas, chaque coût pourra alors être relié à une activité concrète de production. Il faudra par la suite supprimer ou réduire un maximum les activités sans valeur ajoutée et accroître l'efficacité (rapidité et qualité) de celles qui rapportent de la valeur au produit.

Voici un exemple qui permettra d'illustrer et de clarifier les propos énoncés (on illustrera surtout la partie liée aux calculs des importances relatives des composants) :

Une entreprise fabrique des montres, le prix de vente cible est de 100€ avec un profit cible de 20€. Le coût cible est donc de 80€. La méthode ABC a permis de déterminer que le coût estimé serait de 95€. Le but va donc être de réduire l'écart de 15€ entre le coût estimé et le coût cible.

Pour cela on interroge les consommateurs qui font ressortir l'importance des caractéristiques suivantes :

Design : 7/10 Solidité : 5/10 et exactitude : 9/10.

➔ On en conclut donc que l'importance du design dans le total des caractéristiques est de 33,4%, la solidité de 23,8% et l'exactitude de 42,8%.

Une étude technique est réalisée en interne dans l'entreprise qui nous apporte les éléments suivants :

	Design	Solidité	Exactitude
Amortisseur	X	X	80%
Aiguille et transmission	10%	30%	20%
Boîtier extérieur	90%	70%	X
Total	100%	100%	100%

Figure 8: Tableau caractéristiques produits

Les coûts estimés par composants sont les suivants

Amortisseur : 40€, Aiguille et transmission : 30€ et boîtier extérieur : 20€

On obtient alors :

	% coût	Importance du composant	
Amortisseur	44,5%	34.24% (80%*42.8%)	0.77
Aiguille et transmission	33,3%	19.04%	0.57
Boitier extérieur	22,2%	46.72%	2.10

Figure 9: Tableau coût par composant

On comprend alors que les composants <1 ont un coût trop élevé par rapport à leur importance : il faudrait donc pouvoir réduire leur coût tout en maintenant une bonne qualité.

Les composants >1 ont un coût trop faible par rapport à leur importance, le risque est qu'il ne remplisse pas les exigences des consommateurs. Il faudrait alors augmenter la qualité et l'efficacité sans pour autant dépasser le coût.

C. Bénéfices et limites

Pour conclure, cette méthode participe amplement à l'amélioration de la performance globale des entreprises puisqu'elle prend en compte la dimension financière et économique (coût < à la rentabilité) mais également la satisfaction client, l'efficacité et le gain de part de marché. Parmi les avantages, on note :

- ✓ Très adaptée aux secteurs concurrentiels intenses
- ✓ Efficace surtout dans les activités d'assemblage
- ✓ Excellente satisfaction client
- ✓ Gain de performance
- ✓ Limite clairement les risques de non-rentabilité des produits
- ✓ Une des rares méthodes qui intervient en amont de la production et qui permet ainsi de limiter les risques avant même qu'ils n'aient lieu. Pas portée sur le passé mais bien sur le futur

Il existe cependant des limites à ce concept :

- Moins efficace et performante pour les entreprises avec des activités de process avec peu de variété
- Peu amener à réduire la qualité de certains attributs qui auraient été importants pour la satisfaction client

- Repose sur une complète étude de marché qui, pour être efficace, peut être longue et coûteuse

Pour conclure concernant cette partie, nous avons pu voir qu'il existe de nombreuses méthodes de calcul ou d'ajustement des coûts dans les entreprises et cela constitue une importante partie du travail du contrôleur de gestion. En effet, cela va permettre d'évaluer au mieux les coûts pour ainsi pouvoir les maîtriser et garantir la performance globale de l'entreprise. Bien évidemment, le contrôleur de gestion s'appuie également sur des outils mis en place dans le but d'améliorer en continu l'efficacité et la performance économique de l'entreprise et nous allons en développer certains dans la partie suivante pour tenter de comprendre leurs rôles.

CHAPITRE 5 – LES DIFFERENTS OUTILS UTILISES ET LEUR EFFICACITE

Nous allons à présent nous focaliser sur 3 grands outils utilisés en contrôle de gestion, le tableau de bord de gestion, les ERP et enfin le balanced scorecard (BSC). Nous expliquerons dans un premier temps leurs utilités et leurs fonctionnements puis nous verrons également comment ils contribuent à l'amélioration des performances des entreprises.

I. LE TABLEAU DE BORD

A. Définition et présentation de l'outil

Le tableau de bord de gestion est une manière de sélectionner, d'agencer et de présenter les indicateurs de gestion pertinents, choisis au préalable. Il est bien souvent synthétique pour en faciliter la visualisation et permet de dégager les principales informations à première vue, en quelques secondes. Cependant, il offre également la possibilité d'aller dans le détail des chiffres pour en comprendre l'origine et éventuellement permettre une analyse. Il a pour particularité de présenter les informations de manière frappante, claire, précise et attrayante. Le tableau de bord ne restitue pas un grand nombre d'information, au contraire il mise plutôt sur la qualité et la pertinence de ces dernières. En effet, on y retrouve généralement les grandes tendances, les écarts, les résultats significatifs ou même ceux qui sortent de la norme.

Cet outil a en réalité plusieurs buts, plusieurs fonctions parmi lesquelles on retrouve :

- ❖ Il contribue à la formulation des attentes et des objectifs : En effet, les indicateurs choisis doivent être soigneusement étudiés pour être utile et ils dépendent des objectifs de l'entreprise. Le tableau de bord va permettre de mettre des mots concrets sur ces buts, de pouvoir parler un langage commun et s'accorder sur la direction à suivre

- ❖ Il fonctionne à la manière d'une alarme qui donne le signal rapide sur les éléments anormaux. Cet outil permet de faire ressortir d'un coup d'œil les zones sur lesquelles il faut porter son attention, et au contraire ne pas perdre de temps sur les sujets pour lesquels aucun problème significatif n'apparaît.
- ❖ Il permet, si besoin, de déclencher des analyses plus poussées. En donnant une vision globale des chiffres importants et en faisant ressortir les écarts et les résultats exceptionnels, le tableau de bord va permettre de donner l'alerte sur certains indicateurs, que ce soit péjoratif ou au contraire encourageant. Cela permettra aux responsables concernés d'entreprendre des analyses sur certains sujets, pour comprendre clairement l'origine de certains chiffres.
- ❖ Pour finir sur une fonction importante, on peut dire que le tableau de bord est vecteur de communication et de motivation pour les équipes. En effet, le fait de centrer l'attention sur les indicateurs les plus pertinents et de manière simplifiée va permettre à tous les services une bonne compréhension de ces derniers. Chacun comprend ses propres résultats mais aussi ceux du groupe dans sa globalité, permettant ainsi de favoriser l'échange et la discussion. La diffusion des informations à tous permet également d'entraîner une certaine motivation chez les salariés puisqu'ils seront fiers de présenter de bons résultats et des améliorations significatives.

B. Exemple

Pour se rendre compte au mieux de ce que représente un tableau de bord, voici un exemple :

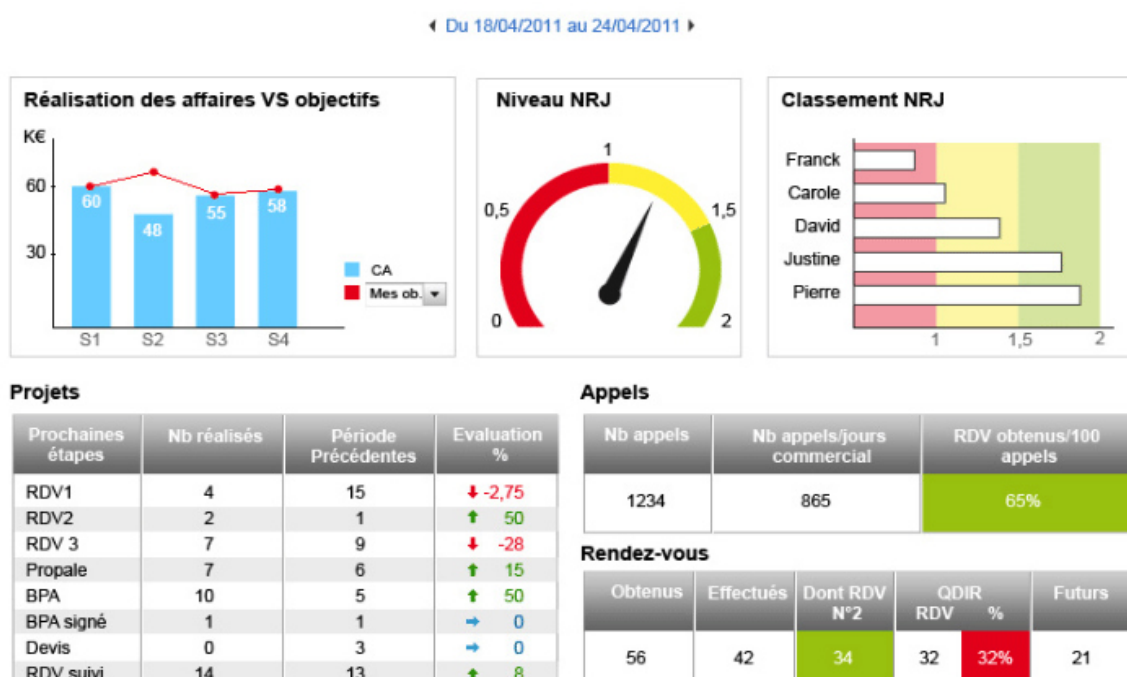


Figure 10: Exemple Tableau de Bord

Comme nous l'avons vu précédemment, ce tableau de bord reprend plusieurs indicateurs clés de l'entreprise et la périodicité est mentionnée. On remarque du premier coup d'œil les chiffres qui sont encourageant ou au contraire ceux qui sont à surveiller/analyser. Les schémas et le code couleur permettent une visibilité claire et une bonne compréhension par tous.

C. Lien avec la performance

Pour conclure sur cet outil, nous avons donc vu qu'il permet de simplifier et de faciliter la discussion autour des objectifs majeurs de l'entreprise, cela va donc permettre de centrer le dialogue sur la performance pour la faire avancer.

De plus, en faisant ressortir les chiffres de manière synthétique, il va permettre de mettre en lumière les axes d'amélioration et éventuellement lancer des analyses plus poussées dans un objectif de meilleure performance, qu'elle soit financière ou non. Il permet également de faire ressortir les indicateurs encourageant qui respectent les objectifs et ainsi pousse les salariés à poursuivre leurs efforts et leur motivation.

Par conséquent, le tableau de bord permet une meilleure gestion de la performance qu'elle soit financière, économique mais également organisationnelle et stratégique.

II. LES ERP

Dans cette seconde partie nous allons maintenant parler d'un outil informatique majeur pour le contrôleur de gestion : l'Enterprise Resource Planning (ERP)

A. Définition et présentation de l'outil

Un ERP ou PGI en français (Progiciel de Gestion Intégré) est un outil informatique d'aide à la décision. Il fait partie intégrante du système d'information de l'entreprise. Il permet de gérer et de modéliser tous les processus d'une entreprise, il est donc essentiel qu'il soit personnalisé pour les besoins et les fonctions de l'organisation concernée.

Il intègre généralement les processus suivants :

- Gestion de stocks
- Gestion de la paie
- Gestion de la distribution
- Gestion des ressources humaines
- Gestion des commandes envoyées et des ventes
- Gestion des fournisseurs et des commandes reçues
- Gestion des heures et processus de production

➔ Il relie tous ces modules ensemble et se connecte à une base de donnée unique. Bien évidemment, les modules intégrés vont dépendre de l'entreprise, de son secteur d'activité, de son organisation ou encore de sa taille.

B. Exemple

Plusieurs ERP existent sur le marché, ils ont souvent des spécificités différentes et sont adaptés au secteur concerné. L'ERP le plus nettement utilisé dans les grandes entreprises est SAP®. Voici globalement comment il peut se présenter :

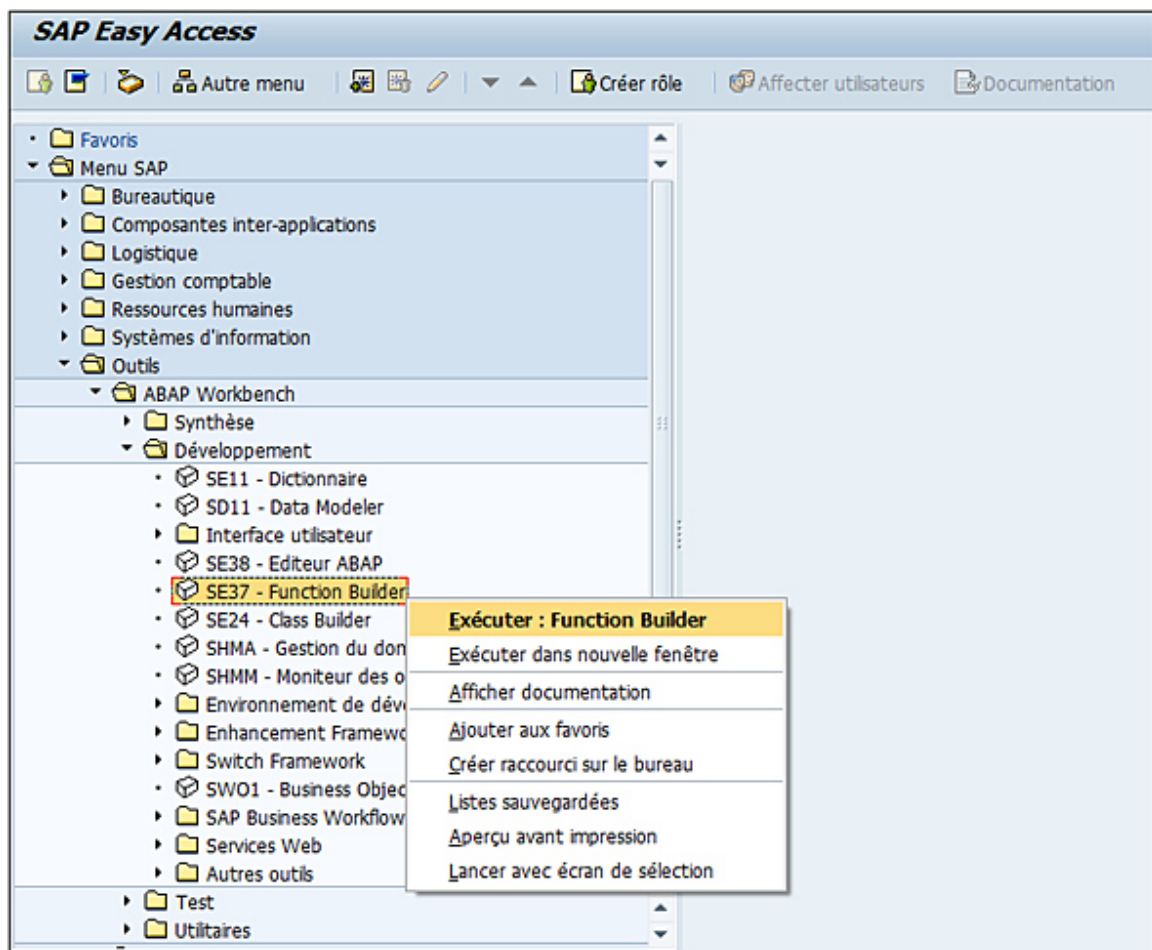


Figure 11: Exemple ERP - SAP

On y retrouve bien tous les modules tels que la gestion comptable, les ressources humaines etc. Chaque module comporte des sous-section qui sont adaptables aux processus de l'entreprise.

Il existe également des ERP qui sont propres à un secteur en particulier. J'ai choisi de citer l'exemple d'UlisNG® car j'ai eu l'occasion de travailler sur celui-ci pendant une année dans le cadre de ma mission de chargée de contrôle de gestion à la SDH (Société Dauphinoise pour l'Habitat). C'est en effet un ERP propre au secteur du logement immobilier. Il comporte donc des modules adaptés tels que la gestion

de la vacance des logements ou encore le suivi de la construction. Le plus important reste le fait que l'ERP soit correctement adapté à l'entreprise pour être le plus efficace possible.

C. Lien avec la performance

L'utilisation des ERP pour le contrôle de gestion et l'entreprise dans sa globalité a permis plusieurs avancées. En effet, il élimine en quelque sorte le cloisonnement de l'organisation et permet ainsi de découvrir une nouvelle dimension de la gestion et donc de nouvelles techniques de décision. En effet, les dirigeants appuyés par le contrôle de gestion disposent d'informations complètes et transversales de l'entreprise avec tout de même une extrême précision. Ils vont donc pouvoir s'appuyer là-dessus dans leur prise de décisions qui seront plus efficace et plus rapide.

Les ERP permettent également aux contrôleurs de gestion de gagner beaucoup de temps en permettant d'avoir une collecte fiable, complète et régulièrement à jour des données de l'entreprise. Il permet aussi d'extraire les informations et d'éditer rapidement des reporting de gestion qui modéliseront les informations clés. La plupart des ERP permettent justement de pouvoir adapter simplement la forme des reporting en fonction des besoins de chaque manager, sans avoir besoin de solliciter le service contrôle de gestion. En gagnant ce temps-là, les contrôleurs de gestion peuvent ainsi se focaliser sur des tâches essentielles tels que les prévisions et les analyses de résultat.

Les ERP apportent donc quatre évolutions dans le domaine du contrôle de gestion :

- ✚ L'élimination des tâches routinières (paye, une partie de la budgétisation, etc.) ;
- ✚ Le transfert de connaissances comptables aux managers de terrain ;
- ✚ L'utilisation d'indicateurs avancés plus nombreux (éléments physiques précurseurs des performances plutôt que mesures financières les constatant) ;
- ✚ Un rôle plus large des contrôleurs de gestion.

D'après Scapens et Jazayeri (2003)

III. LE BALANCED SCORECARD (BSC)

A. Définition et présentation de l'outil

Le Balanced ScoreCard (BSC) ou tableau de bord prospectif en Français a été créé dans le but de remettre en cause les systèmes d'évaluation classiques qui n'étaient centrés que sur la performance financière. Dans une étude réalisée en 1990, Kaplan & Norton mettent en lumière la baisse en pertinence du contrôle de gestion due au fait que les mesures de performances ne tenaient compte que des aspects financiers. Ils ont donc développé un outil qui prend en compte aussi bien des indicateurs financiers que non-financiers, à parts égales.

Le Balanced Scorecard regroupe 4 sections principales : Le volet finance, le volet client, le volet des processus internes et enfin celui de l'apprentissage organisationnel.

- Perspective financière : mesure le niveau et l'évolution des indicateurs de performance financière → Comment satisfaire les actionnaires ?
- Perspective client : on évalue ce qui est susceptible d'apporter de la satisfaction aux clients et répondre à leurs besoins → Quels apports pour les clients ?
- Perspective de processus internes : On recherche l'efficacité dans la gestion des processus et opérations pour déboucher sur un avantage concurrentiel → Comment améliorer les processus ?
- Perspective d'apprentissage organisationnel : La manière dont on manage les ressources humaines dans le but d'atteindre les objectifs stratégiques → Comment piloter l'organisation pour plus de performance ?

Le tableau de bord prospectif est donc utilisé par les dirigeants et managers dans le but de s'assurer que les actions menées dans l'entreprise suivent les objectifs de l'entreprise à long terme.

B. Exemple

Les exemples de BSC sont nombreux et variés et dépendent vraiment de chaque entreprise, puisqu'ils sont adaptés aux objectifs et stratégies de celle-ci. Voici cependant un exemple simplifié pour visualiser cet outil :

	Objective	Measure	Owner	Target (Ms)	Actuals (Ms)	Trend	On Target	Notes
Acme Corp: Balanced Scorecard								
Financial								
	Revenue (\$ millions)	Revenue (USD)	Chris K.	\$100	\$90	⬇️	🟡	10% below forecast after
	Profit (\$ millions)	Profitability (USD)	Chris K.	\$16.0	\$15.5	➡️	🟡	Slightly below plan after
	Customers	# of customers	Greta L.	1000	975	⬇️	🟢	#1 in sight by EOY on c
	Market Share	Market share ranking	John J.	#1	#2	⬇️	🔴	Working with team to i
	EBITDA	Earnings before Taxes & Depreciation	Chris K.	\$24.0	\$22.5	➡️	🟡	Slightly below plan after
Customers								
	Number of customers	Number of customers	Jeffrey L.	250	236	⬇️	🟢	Trending up from Q1's fl
	Customer loss	Number of canceled customers	Peter D.	5%	6.5%	⬇️	🔴	Working with our cust why this loss has reac
	New customers onboarded	Quarterly count of new customers	Jeffrey L.	20	15	➡️	🟡	Pipeline looks good for t acquisition.
Learning & Growth								
	Update New Sales Messaging Training	Quarterly Sales Reviews	Bob S.	150	150	⬆️	🟢	Just completed new sal quarterly review session presented.
	Intra-Team Dynamics Workshop - Product Team	360 Degree Reviews	Mary S.	50 Employees	25	➡️	🟡	Running a bit behind pri people had to miss the v
	Lean Six Sigma Workshop for Manufacturing Team	Mfg. Output	Tom T.	100 Employees 1	75	⬇️	🟢	Tracking to plan here
Internal Business Processes								
	Deploy Expense Management Controls	Install new Expense Management offering	Curt S.	5/31/2018	On Time	⬆️	🟢	Tracking to plan here
	Upgrade CRM System to New Release Pak	Upgrade to new CRM service pak release	Andrew I.	6/30/2018	On Time	➡️	🟡	New managed service p expected. Should be ab
	Finalize ERP Implementation	Complete phase 1 of ERP	Jim O.	12/31/2018	On Time	⬇️	🔴	Master Data project hc

Figure 12: Exemple BSC

On retrouve alors les 4 dimensions précédemment citées, avec les indicateurs choisis et leurs objectifs et le niveau actuel de chacun. On ajoute généralement quelques symboles visuels simples pour évaluer rapidement les chiffres, leur tendance et s'ils remplissent ou non leurs objectifs.

C. Lien avec la performance

- ✓ L'une des véritables forces de cet outil est d'impliquer et de rassembler tous les services de l'entreprise pour pouvoir apporter des réponses concrètes et pertinentes aux décisions stratégiques pour une performance globale maximale.
- ✓ Permet de formaliser clairement la stratégie de l'entreprise, de pouvoir travailler sur cette dernière pour l'affiner correctement
- ✓ Il reprend en détail chacun des axes pour les mesurer précisément afin de permettre une amélioration continue de la performance
- ✓ Il dépasse le fait de vouloir gérer la simple performance financière mais s'inscrit dans une réelle démarche de gestion de performance globale. C'est donc un système de mesure multidimensionnel qui va permettre d'assurer l'évolution de l'entreprise dans tous les domaines qui la concerne.

Nous avons donc vu dans cette partie les différentes méthodes de calcul ou de maîtrise des coûts mais également quelques outils sur lesquels s'appuient les contrôleurs de gestion. J'ai volontairement décidé d'en aborder seulement certains pour pouvoir les expliquer en profondeur. De cette manière, on a ainsi pu comprendre comment et à quel point ils impactent directement ou indirectement sur la performance des entreprises.

Il existe évidemment d'autres outils et concepts qui joueront également des rôles différents pour les organisations et pour le processus d'amélioration des performances. Parmi ceux-ci, nous allons faire un zoom sur un outil en particulier qui se révèle intéressant et qui est souvent au cœur des débats : l'élaboration du budget

PARTIE 3

-

ZOOM SUR LE BUDGET PARTICIPATIF

Dans cette troisième et dernière partie, nous allons maintenant nous focaliser sur un instrument du contrôle de gestion, certainement le plus utilisé par les entreprises qu'elles soient des PME ou de grandes multinationales : Le Budget. Malgré son importance, il est parfois au cœur de certains débats, remis en cause, et des évolutions sont régulièrement proposées. Nous allons donc nous pencher sur ce sujet en présentant dans un premier temps le contrôle budgétaire, ensuite nous tenterons de comprendre pourquoi il est au cœur des débats et exposerons les arguments des uns et des autres. Puis nous verrons dans une dernière partie une proposition d'amélioration du budget traditionnel : le budget participatif.

CHAPITRE 7 – UN OUTIL ESSENTIEL DANS LE CONTROLE DE GESTION : LE BUDGET

Nous allons donc dans une première partie développer la notion de budget ou contrôle budgétaire pour en comprendre la définition, le but et les étapes.

I. DEFINITION

Le budget ou encore contrôle ou système budgétaire est une notion, un outil de contrôle de gestion qui a vu le jour après la crise de 1929 aux Etats-Unis. Il était au départ surtout utilisé par les Etats pour contrôler le budget national.

La définition du PCG est la suivante : « C'est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés appelés « budgets » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ». De plus Anthony le définit comme tel : « un plan pour l'année à venir, généralement exprimé en termes monétaires ». Cependant, il est important de préciser que les prévisions du budget ne sont pas toujours exprimées en unités monétaires. Les budgets peuvent également être quantifiés avec des informations sous forme physique comme les quantités ou les volumes et également sous forme temporelle par trimestre mois ou jour.

Le contrôle budgétaire lui correspond plutôt au fait d'exploiter le budget pour pouvoir planifier et contrôler les performances des différents services et de l'entreprise dans sa globalité. On peut donc dire qu'il n'y a pas de contrôle budgétaire sans budget.

Le budget peut donc être simplifié en disant qu'il s'agit de lister les recettes et les dépenses prévues pour chaque service. L'intérêt de cet instrument va donc être de pouvoir constamment comparer les prédictions et les réalisations effectives dans un objectif d'atteinte des résultats. Si on ne réalise pas cette comparaison ou cette analyse, le budget simple n'a donc pas d'intérêt. Au contraire si elle est correctement mise en place, on pourra plus facilement comprendre pourquoi tel service a dépensé plus que ce qui était prévu ou au contraire sur quelle dépense va-t-il économisé de l'argent dans le but

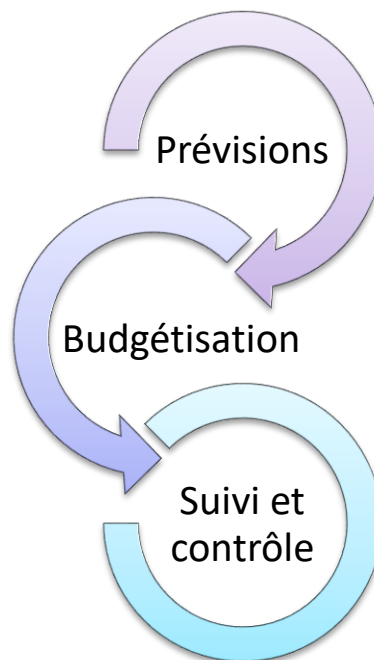
de pouvoir réguler l'ensemble, et ainsi atteindre l'objectif globale fixé pour l'entreprise. La gestion budgétaire est donc un indispensable pour le bon développement de l'entreprise et il est nécessaire de ne pas faire l'impasse sur celle-ci.

II. ROLES

En ce qui concerne les rôles de la gestion budgétaire, on peut les regrouper sous deux dimensions :

- ✚ La planification : En effet, le but va être de définir un plan d'action et les caractéristiques de sa mise en œuvre. D'autre part il faudra en déduire des objectifs pour les différents services et ainsi fixer les budgets associés en vue de l'atteinte de ces derniers.
- ✚ Le contrôle : Il faudra mettre en place une sorte de boucle rétroactive pour s'assurer que les objectifs définis lors de la première étape (planification) soient atteints.

On peut ainsi résumer le processus de budgétisation comme ceci :



Les principaux rôles du contrôle budgétaire sont définis par Gervais ainsi :

- ❖ Rechercher la ou les causes d'écart(s)
- ❖ Informer les différents niveaux hiérarchiques
- ❖ Prendre éventuellement les mesures correctives nécessaires
- ❖ Apprécier l'activité des responsables budgétaires

On retrouve également parmi les intérêts de cet instrument le fait qu'il facilite le pilotage des activités, entraîne la motivation des acteurs et permette la modélisation et la visualisation claire des objectifs.

III. CONSTRUCTION

Nous allons maintenant revenir sur la construction du budget dans les entreprises, le cadre et les étapes à respecter.

A. Période

La plupart des entreprises se base habituellement sur une budgétisation annuelle, c'est-à-dire une construction et un suivi du budget sur 1 an. La totalité des budgets de l'entreprise doivent donc être définis avant de commencer le prochain exercice auquel ils se réfèrent. La période d'élaboration est assez longue et dense et prend généralement de 4 à 6 mois selon les organisations.

Le budget basé sur 1 an se rapporte évidemment à l'exercice comptable de l'entreprise. En prenant l'exemple d'une entreprise qui a un exercice comptable calqué sur l'année civile, voici le plan d'élaboration du budget que l'on peut retrouver :

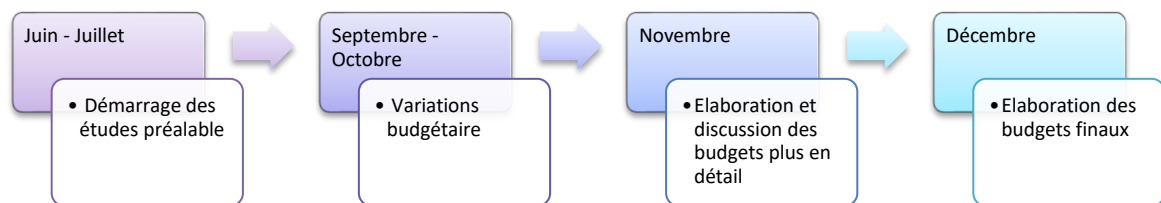


Figure 13: Schéma période processus budgétaire

B. Les différentes catégories

Dans la plupart des entreprises, les budgets établis vont être divisés en plusieurs services et plusieurs sous-catégories. En effet, en reprenant l'exemple de l'entreprise dans laquelle j'ai pu participer au processus d'élaboration budgétaire, chaque service de l'entreprise avait un budget défini, il était découpé en plusieurs catégories de budget :

- Le budget des ventes
- Le budget de production
- Le budget des investissements
- Le budget des approvisionnements
- Le budget des frais de communication et distribution
- Le budget des frais généraux
- Le budget de trésorerie

Ensuite, dans chaque catégorie il y avait des postes budgétaires rattachés. Par exemple on pouvait retrouver dans le budget des frais de communication les dépenses de publicité, dans le budget des frais généraux l'électricité ou encore dans le budget de production les heures de mains d'œuvre. Dans le détail, on pouvait également retrouver dans chaque poste budgétaire des lignes de dépenses avec les charges ou produits réellement concernés.

Une fois chaque budget défini par service, on peut alors retrouver le budget global des ventes, le budget global de trésorerie ou de production par exemple et le compte de résultat prévisionnel qui en découle

CHAPITRE 8 – DEBATS SUR LA QUESTION DU BUDGET

Après avoir expliqué plus en détail ce que représente le contrôle budgétaire et compris le rôle de ce dernier, nous allons maintenant nous intéresser au débat qu'il engendre. En effet, certains sont clairement partisans de cet instrument et n'imaginent pas qu'une entreprise puisse s'en passer, d'autres au contraire souhaitent abroger cette pratique en affirmant qu'il existe de nombreuses limites. Nous allons donc à présent nous pencher sur ce débat et exposer les différents arguments avancés.

I. EN FAVEUR DU SYSTEME DE CONTROLE BUDGETAIRE

Comme nous l'avons vu précédemment, le système budgétaire est un instrument très utilisé dans les entreprises pour de nombreuses raisons. Certains auteurs ont étudié la question, parmi ceux-là on retrouve notamment Anthony qui en a ressorti les principaux apports :

- ✓ Le budget permet de motiver les managers à dresser des plans
- ✓ Il permet également d'informer les managers de ce qui est attendu d'eux en terme d'objectifs
- ✓ On obtient ainsi un certain niveau d'engagement des managers
- ✓ Le processus budgétaire permet une coordination des différentes activités dans une organisation
- ✓ Il fournit un standard pour comparaison et ainsi pouvoir juger de la performance réelle

C'est en effet un très bon moyen pour évaluer la performance des différents services de l'entreprise ainsi que dans sa globalité. Cela permet également d'augmenter la motivation à tous les niveaux de la hiérarchie que ce soit pour les managers, les responsables opérationnels mais aussi les opérationnels qui sont directement concernés par l'atteinte des objectifs.

De plus, la gestion budgétaire va permettre de limiter et gérer au mieux les risques, de prévoir les besoins financiers à venir et de répartir au mieux les ressources de l'entreprise. Cela entraînera aussi une meilleure communication horizontalement (au niveau hiérarchique) comme verticalement (entre les services) et un déploiement complet de la stratégie de l'entreprise.

Tous ses arguments font du système budgétaire un instrument essentiel à première vue pour l'entreprise. On aurait du mal à imaginer que les grosses structures puissent faire sans celui-ci. Pourtant, depuis quelques années, les avis sur le budget sont de plus en plus mitigés et nous assistons à une montée de critiques et d'études qui remettent en cause la pertinence de cet outil.

II. CONTRE LE SYSTEME ACTUEL DE BUDGETISATION

Dans cette seconde partie nous allons donc exposer les arguments en défaveur du processus de budgétisation et tenter de comprendre pourquoi il est autant remis en cause.

Premièrement, il est décrit comme un outil peu fiable. En effet, la construction budgétaire est faite à partir d'hypothèse dans un contexte d'activité stable. Cet instrument a été développé dans une période où l'économie et le monde en général était beaucoup plus stable et prévisible, par conséquent le construire à partir d'hypothèses de contexte standard et sans perturbation était alors assez réaliste et fiable. Cependant, notre époque est toute autre puisqu'elle est rythmée par une instabilité constante, que ça soit au niveau économique, concurrentiel, politique ou environnemental. On le remarque d'ailleurs davantage depuis la crise du COVID-19 où notre environnement devient complètement imprévisible d'une semaine à l'autre. Par conséquent, la fiabilité d'un tel outil est clairement remise en doute.

L'une des premières critiques faites à l'encontre du système budgétaire concerne l'excessif formalisme et la lourdeur de celui-ci. En effet, comme nous l'avons vu précédemment, le budget met entre 4 et 6 mois à être élaboré, il requière énormément de temps et de moyens. Outre le fait qu'il soit long à la construction, pour être pertinent il demande un réel suivi qui se fait dans certaines entreprises même de manière hebdomadaire. Pour revenir sur un cas que j'ai pu rencontrer concrètement, lorsque j'ai travaillé pour la SDH, j'étais en charge du suivi du budget et cette tâche se faisait chaque début de semaine. Cela me prenait en moyenne toute la journée du lundi soit 7,5 heures de travail. Lorsque l'on rapporte ça dans un mois ou une année, on se rend compte que même le simple suivi budgétaire peut être long et fastidieux, encore plus lors de l'élaboration de celui-ci.

Troisièmement, c'est un outil qui reprend uniquement la dimension comptable/financière et qui ne tient pas compte des autres éléments. La stratégie de l'entreprise inclut également les facteurs clé de succès et des possibilités d'action qu'on ne retrouvera donc pas du tout dans la vision budgétaire. Il doit donc nécessairement être complété par d'autres outils/instruments comme ceux que l'on a vu dans la partie II, qui prennent en compte ces dimensions-là.

On peut également citer une des principales limites qui est le **slack budgétaire**. Il s'agit d'un phénomène où les responsables budgétaires vont fixer des objectifs volontairement atteignables dans le but de pouvoir les remplir plus facilement. Cela peut se traduire par une sous-estimation des produits ou une surestimation des charges. Cela peut se produire en général lorsque les objectifs atteints sont synonyme de récompense financière comme des primes de résultat, mais également tout

simplement pour limiter la pression de la part des supérieurs en s'assurant de pouvoir atteindre voir largement dépasser les objectifs.

Enfin on reproche également au système budgétaire de provoquer des comportements opportunistes et conservateurs, de bloquer les innovations, de décourager parfois les équipes, d'imposer une vision tournée sur le contrôle et non sur l'implication ou encore d'être trop focalisé sur les objectifs à court terme (de l'année) et d'oublier la vision sur le long terme.

III. EN FAVEUR DE NOUVELLES METHODE DE BUDGETISATION

Après avoir exposé certaines critiques qui sont faites sur le processus budgétaire, nous allons maintenant voir que ces critiques ont donné lieu à des évolutions par rapport à la budgétisation traditionnelle.

A. *Le Budget Base Zéro (BBZ)*

L'un des effets négatifs du budget est qu'il encourage les attitudes conservatrices. En effet, dans la plupart des entreprises (72% d'après l'étude Andersen de Guizani et Brunhes en 2002), les responsables budgétaires se contentent de calquer leur budget sur celui de l'année précédente sans rien n'ajouter ni enlever. D'autres encore repartent de celui-ci puis font quelques modifications en fonction des éléments plutôt exceptionnels mais ne prennent pas le temps de creuser vraiment pour prévoir les choses de manière plus précise.

Le BBZ (Budget Base Zéro) constitue donc une réponse à cette limite en adaptant l'élaboration du budget traditionnel. Il consiste, comme son nom l'indique, à repartir de 0 lors de chaque phase d'élaboration budgétaire pour limiter cet effet « conservateur ». Cela va permettre de réduire ce frein à l'innovation et laisser le libre champ pour étudier chaque possibilité. Le but est donc d'améliorer le processus pour une meilleure définition des objectifs et ainsi espérer une amélioration des performances.

B. *Le Beyond Budgeting*

Le Beyond Budgeting littéralement traduit par « au-delà de la budgétisation » est tout simplement la gestion sans budget. En effet, pour répondre aux nombreuses limites que comporte le système de budgétisation, certains recommandent de le supprimer complètement pour le remplacer par d'autres outils comme le BSC (Balanced ScoreCard) que nous avons développés précédemment ou encore par les Rolling forecasts. Cela permettrait en effet d'offrir plus de flexibilité aux entreprises pour adapter leur gestion à la clientèle et de supprimer les effets néfastes du contrôle budgétaire.

Je pense personnellement qu'il n'est pas non plus nécessaire de supprimer totalement le budget et qu'il existe des avantages à ce dernier qui sont non-négligeable. Il suffit de l'adapter au mieux pour réduire ses limites. Parmi les nouvelles méthodes de budgétisation, il y a en a une qui me semble intéressante et plutôt pertinente. Il s'agit du budget participatif que nous allons développer dans cette dernière partie.

CHAPITRE 9 – LE BUDGET PARTICIPATIF

Nous allons à présent faire un zoom sur le principe du budget participatif. Pour cela nous verrons tout d'abord la description de cet instrument puis nous tenterons de mettre en avant ses intérêts et ses avantages puis nous finirons par dégager quelques limites à cet outil.

I. DESCRIPTION

Le budget participatif est né d'une réponse à la question suivante : « Un manager qui participe à la détermination de ses ressources budgétaires est-il un manager plus performant ? ». Il s'agit donc d'une méthode de budgétisation qui se base sur le principe que chaque opérationnels/responsable élabore son propre budget. En effet, chaque personne qui engagera des revenus et/ou des coûts devra constituer son budget et le faire remonter à son supérieur hiérarchique direct. Ainsi, une fois les budgets des équipes restitués, le responsable opérationnel revoit et consolide les données, il y ajoute son propre budget et le fait remonter au niveau hiérarchique supérieur, et ainsi de suite jusqu'à avoir restitué et consolidé l'ensemble des postes budgétaires de l'entreprise. Cela permet donc plus de précision car les prévisions budgétaires sont revues et corrigées à mesure qu'elles remontent dans l'organisation.

Voici un schéma qui reprend le fonctionnement global du budget participatif :

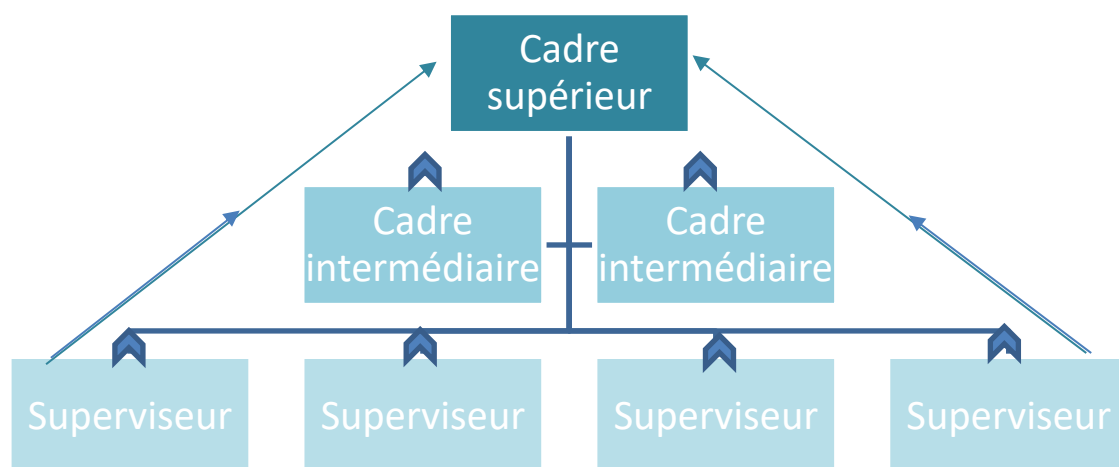


Figure 14: Schéma fonctionnement budget participatif

II. ROLES ET INTERET

Nous allons maintenant mettre en évidence le rôle concret de la participation budgétaire et les apports de celle-ci.

Premièrement, on peut souligner le fait que les travailleurs de l'entreprise sont tous considéré comme des membres de l'équipe et ont leur mot à dire concernant le budget. Cela permet de les mettre en avant en leur confiant une mission essentielle qui reflète leur importance dans l'organisation.

Par conséquent, il en découle une importante motivation pour les salariés puisqu'ils sont au cœur de l'action en définissant leurs propres objectifs. Ils auront donc envie de pouvoir tenir leur engagement et s'impliqueront davantage dans la réussite de ceux-ci. A l'échelle de l'entreprise complète, cela représente une réelle amélioration de la performance globale.

La participation budgétaire est d'ailleurs l'une des solutions proposées par l'école des relations humaines en réponse aux critiques du budget qui souligne le fait qu'il engendre du stress, de la tension et de la rigidité. Il permettrait donc de favoriser la coopération et l'implication et d'assurer que les objectifs soient bien atteignables puisqu'ils sont en majeure partie construits par les opérationnels eux-mêmes.

De plus, les prévisions budgétaires sont faites par des employés qui sont directement concernés et sur le terrain, ils ont une connaissance qui permet de pouvoir prendre en compte des coûts que les managers n'auraient peut-être pas forcément soupçonnés. Ainsi, les prévisions sont donc plus proches de la réalité du terrain, fiables et plus précises. La participation budgétaire permet donc de diminuer les asymétries de l'information puisque les véritables connaissances du terrain sont détenues par ceux qui s'y trouvent, les opérationnels du bas de la hiérarchie.

III. LIMITES

Nous avons donc vu que la participation budgétaire pouvait être un réel remède aux effets négatifs qu'engendrait le processus de budgétisation. Cependant, il existe tout de même certaines limites aux effets positifs du budget participatif que nous allons exposer dans cette toute dernière partie.

La principale limite de ce nouvel instrument est ce qu'on appelle le coussin ou *slack* budgétaire, que nous avons évoqué précédemment. Pour détailler un peu plus, il va s'agir des employés qui vont avoir tendance à se laisser une marge de manœuvre pour être sûr de remplir leurs objectifs en sous-évaluant leurs produits ou en surévaluant les charges prévues. De cette manière ils seront quasi

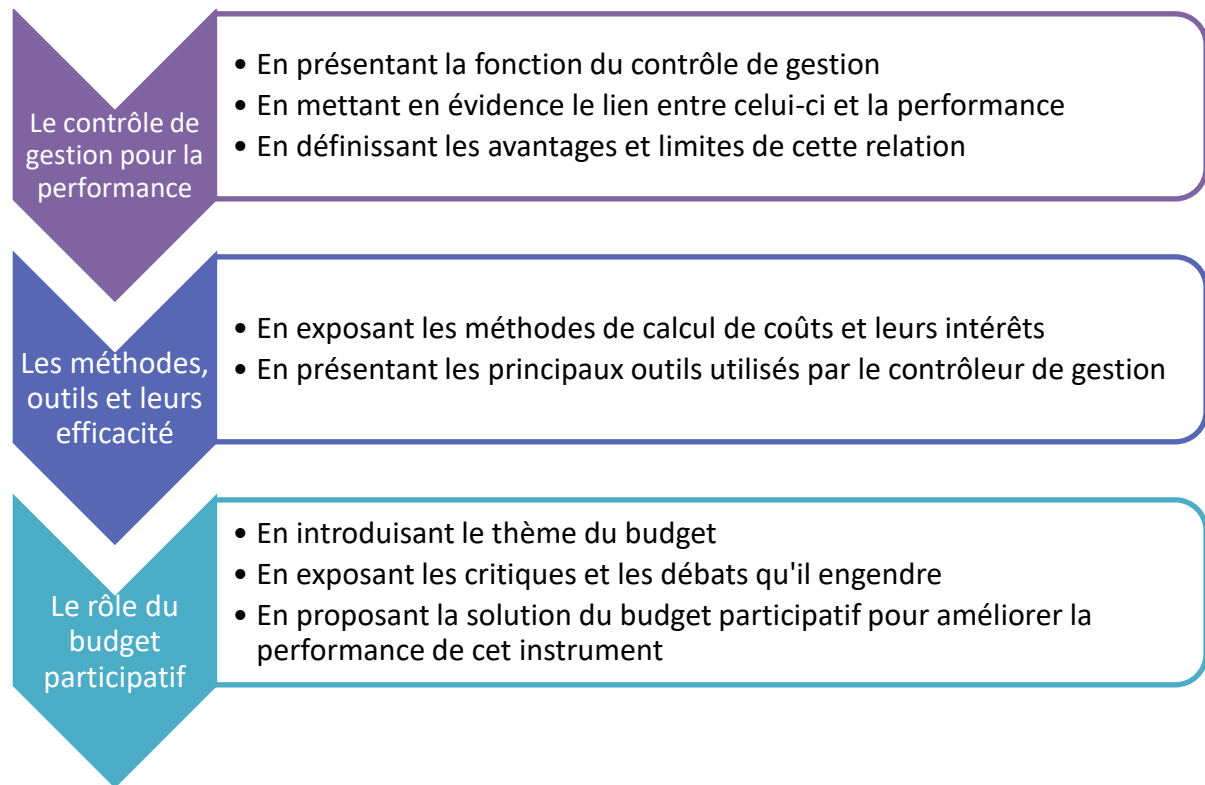
certaines de pouvoir atteindre leurs buts, voire même largement les dépasser. Le slack budgétaire est défini plus précisément par Walker et Johnson dans leurs travaux comme « le montant par lequel un manager/opérationnel surestime ses besoins en ressources pour mener à bien ses actions ou sous-estime ses capacités productives dès lors qu'il peut participer à l'élaboration du standard sur lequel est évaluée sa performance ». On comprend alors qu'un tel comportement peut engendrer une mauvaise répartition des ressources durant le processus de budgétisation et la performance de l'entreprise sera alors mal évaluée. Ainsi, cela pourrait diminuer voir totalement annuler le bénéfice et l'intérêt même qui devrait découler de cette méthode.

On peut également noter que dans les faits, les superviseurs (ou opérationnels) ne participent pas souvent réellement à l'élaboration du budget, ils sont souvent sollicités pour donner leur avis mais il sera bien souvent que partiellement pris en compte et le processus ne se basera pas vraiment sur leur participation. Par conséquent, avec une participation autant réduite les effets positifs qui devaient en découler se réduise alors considérablement.

Pour conclure, le budget participatif est un outil très intéressant qui comporte énormément de points positifs qui viennent palier les limites du processus de budgétisation traditionnel. Il permet notamment une réelle amélioration des performances que ce soit au niveau opérationnel comme du niveau des managers et responsables. Cependant, comme tous les autres instruments, il comporte quelques limites. Elles ne sont certes pas nombreuses mais n'en demeurent pas moins négligeables, comme le slack budgétaire par exemple qui constitue un réel frein dans l'avancée de la participation budgétaire.

CONCLUSION

Pour conclure, ce mémoire nous a permis de revenir sur les points suivants :



Nous avons donc mis en avant tout au long de ce mémoire le lien significatif entre le contrôle de gestion de manière générale et l'objectif de performance des entreprises. En effet, nous avons appris que le contrôleur de gestion va notamment travailler sur l'analyse des écarts entre ce qui avait été prévu et ce qui a été finalement réalisé. Grâce à cette analyse, il pourra ainsi comprendre l'origine de ces écarts et leurs explications. Il fera ensuite remonter les informations aux supérieurs et leurs proposeront des mesures correctives si nécessaire. De ce fait, cela ne peut qu'engendrer une meilleure performance économique et financière de l'entreprise.

Nous avons également vu que les différentes méthodes de calcul de coût permettent dans l'ensemble de répartir les différents coûts sur chaque produit et ainsi pouvoir en déduire la rentabilité de chacun. Bien que chaque méthode renferme quelques limites, nous avons mis en évidence l'évolution de celles-ci pour tenter de palier leurs défaillances et ainsi assurer l'efficacité des méthodes dans l'objectif d'atteindre une meilleure performance. C'est également le cas pour les outils qui ont été présentés, qui, malgré certaines limites, comportent un grand nombre d'avantages et d'avancées pour la performance des entreprises, qu'elle soit financière ou non.

Pour finir, nous nous sommes focalisé sur un instrument en particulier, qui est utilisé dans la plupart des entreprises et qui fait l'objet de nombreux débats : le processus budgétaire. Nous avons donc pu exposer et comprendre les arguments de chacun, qu'ils soient en faveur ou en défaveur du budget. Ainsi nous avons pu présenter des propositions de solutions en réponse aux critiques faites sur le budget. L'une d'elle, la participation budgétaire, a particulièrement retenu mon attention car elle semble apporter de réelles réponses et une grande évolution dans le système classique de budgétisation. De plus, j'ai eu la chance de pouvoir constater sa mise en place dans une entreprise et les effets qu'elle génère. Je la trouve vraiment intéressante et efficace puisqu'elle entraîne une forte motivation des salariés peu importe leur niveau dans la hiérarchie. Elle permet d'impliquer tout le monde et d'avoir des résultats proches du terrain et donc plus fiable et réaliste. Je pense que la participation budgétaire permet une véritable amélioration de la performance globale de l'entreprise, sur le plan financier, économique mais aussi bien organisationnel. Elle comporte cependant une limite non négligeable, le phénomène du slack (ou coussin) budgétaire. Il conviendrait peut-être alors de s'interroger plus en profondeur sur ce sujet et ainsi se demander comment réduire cet effet et empêcher que les employés soient tentés d'y recourir ?

BIBLIOGRAPHIE

- NOBRE Thierry, Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME, *Finance Contrôle Stratégie*, juin 2001, Volume 4, N° 2, p. 119 - 148.
- Chatelain-Ponroy Stéphanie et Sponem Samuel, Evolutions et permanence du contrôle de gestion, *Economie et Management*, 2007, pp.12-18
- ISSOR Zineb, La performance de l'entreprise : un concept complexe aux multiples dimensions, *Projectics*, 2017 n°2 p.93 à 103
- CAPPELLETTI Laurent, KHOUATRA Djamel, L'implantation d'un système de contrôle de gestion au sein d'entreprises libérales : cas des offices de notaires, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2019 n°15, p.79 à 103
- MEYSSONNIER François, RASOLOFO-DISTLER Fana, Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat, *Comptabilité Contrôle Audit*, 2008, n°14, p.107 à 124
- S. BRASSELET, A. ROCHE, D. COUANET, V. FAUJOUR, The target costing method for new projects implementation, *Gestion hospitalières*, 1998, n°377 p.430 à 438
- MEYSSONNIER François, Le target costing un état de l'art, *Archives ouvertes*, 2011
- MEYSSONNIER François, POURTIER Frédéric. Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ? *Comptabilité Contrôle Audit*, 2006, n°12, p.45 à 64
- CHOFFEL Denis, MEYSSONNIER François. Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard, *Comptabilité Contrôle Audit*, 2005, n°11, p. 61 à 81.
- BESCOS P.L, CAUVIN E., LANGEVIN P., MENDOZA C., Critiques du Budget : une approche contingente, *Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion*. 2011
- BONACHE A-D., MAURICE J., MORIS K., Participation budgétaire et performance managériale : lien non significatif et contingences, *Comptabilité Contrôle Audit*, 2012, n°18, p.125 à 184
- NARO Gérald, La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire. *Comptabilité Contrôle Audit*, Sep1998, Vol. 4 Issue 2, p45-69.
- SPONEM Samuel, LAMBERT Caroline. Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion, *Comptabilité Contrôle Audit*, 2010, n°16, p.159 à 194

- ZOUIDI Laila. *La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans le secteur public : Le cas du Maroc*. Master CCA. Montréal : Université du Québec. 2013 79p.
- BOUQUIN, Henry. *Les fondements du contrôle de gestion*, Edition PUF
- ENTREPRISE CAPTIO - Le manuel de poche du contrôle financier, E-book
- GRANDGUILLOT Béatrice & Francis. *L'essentiel du contrôle de gestion*, Edition Gualino, 2006
- JACQUOT Thierry, MILKOFF Richard. *Comptabilité de gestion: analyse et maîtrise des coûts*. Dareios & Pearson Education France, 2007.
- QUERRIEN Anne, MAIGRET Eric. *Le budget participatif est-il une bonne idée ?* CNRS Editions, Paris 2000.
- VOYER, Pierre. *Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance : 2^e édition*, Presses de l'Université du Québec, 2009.

SITOGRAPHIE

https://www.memoireonline.com/04/11/4404/m_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-de-lentreprise2.html

<https://cours-de-droit.net/la-methode-des-centres-danalyse-calcul-de-couts/#:~:text=LES%20COUTS%20COMPLETS%20%3A%20LA%20M%C3%89THODE,autres%20co%C3%BBts%20hors%20production%20inclus.>

<http://odlv.free.fr/documents/methodologie/RFCsynthco%FBts.pdf>

<https://controle2gestion.net/wp-content/uploads/2019/03/M%C3%A9thode-des-centres-danalyse-1.pdf>

<https://www.manager-go.com/finance/target-costing.htm#:~:text=le%20raisonnement%20inverse%20s'impose,une%20analyse%20d%C3%A9tail%C3%A9e%20des%20co%C3%BBts>

<https://www.manager-go.com/finance/balanced-scorecard.htm>

<https://www.journaldunet.fr/business/dictionnaire-economique-et-financier/1198655-balanced-scorecard-definition-et-synonymes/#:~:text=D%C3%A9finition%20du%20mot%20Balanced%20scorecard,Kaplan%20et%20David%20Norton.>

<https://www.piloter.org/balanced-scorecard/index.htm>

www.memoireonline.com

<https://www.cairn.info/>

<https://scholar.google.com/>

<https://halshs.archives-ouvertes.fr/>

www.l-expert-comptable.com/

<http://www.performancezoom.com>

TABLES DES FIGURES

FIGURE 1: SCHEMA PERFORMANCE.....	21
FIGURE 2 : TABLEAU REPARTITION SECONDAIRE.....	29
FIGURE 3: TABLEAU UNITE D'ŒUVRE	29
FIGURE 4: DEMARCHE ABC	32
FIGURE 5: TABLEAU CI ABC.....	33
FIGURE 6: TABLEAU CI ABC SUITE	33
FIGURE 7: TABLEAU ABC	34
FIGURE 8: TABLEAU CARACTERISTIQUES PRODUITS.....	37
FIGURE 9: TABLEAU COUT PAR COMPOSANT	38
FIGURE 10: EXEMPLE TABLEAU DE BORD.....	40
FIGURE 11: EXEMPLE ERP - SAP	42
FIGURE 12: EXEMPLE BSC.....	44
FIGURE 13: SCHEMA PERIODE PROCESSUS BUDGETAIRE	49
FIGURE 14: SCHEMA FONCTIONNEMENT BUDGET PARTICIPATIF.....	53

SIGLES ET ABREVIATIONS UTILISES

- ✚ BSC : Balanced ScoreCard
- ✚ CDG : Contrôle De Gestion
- ✚ MOD: Main d'Œuvre Directe
- ✚ ERP : Enterprise Ressource Planning
- ✚ ABC : Activity Based Costing
- ✚ MBM: Management By Methods
- ✚ BBZ : Budget Base Zéro