

# « LES PRINCIPES ET OUTILS ESSENTIELS DU CONTRÔLE DE GESTION »

**Audit et contrôle de gestion, quelle complémentarité ?**

Port Leucate

Les 12-13-14 septembre 2012

**A.C.O.R.S.**  
Audit et Conseil des ORganismes Sanitaires et sociaux



# DECOUVERTE DU CONTRÔLE DE GESTION

## Séquence n°1

### Sensibilisation au Contrôle de Gestion

## Sensibilisation au Contrôle de Gestion

### Introduction :

- 1 – La définition et les objectifs du Contrôle de Gestion (CG).
- 2 – Le rôle du contrôle de gestion.
- 3 – Le système d'information de gestion : outil majeur du CG.
- 4 – Le domaine et la place du Contrôle de Gestion.
- 5 – Les types de contrôles dans les organisations.
- 6 – Les limites du contrôle de gestion classique et ses facteurs d'évolution.

Conclusion : Les caractéristiques d'un bon contrôle de gestion.

## Introduction

L'environnement économique et technologique des entreprises.

L'entreprise et sa gestion : évolution des théories en organisation (de l'approche rationnelle à l'approche décisionnelle et sociologique).

## L'environnement économique et technologie des entreprises

Evolution d'une économie de consommation / production :

- ❑ Demande inconstante,
- ❑ Demande hétérogène.

Mondialisation des échanges :

- ❑ La stabilité,
- ❑ La complexité du marché,
- ❑ L'hostilité du marché,
- ❑ L'hétérogénéité.

## L'environnement économique et technologie des entreprises

Le contrôle de gestion au sens d'une maîtrise exercée sur l'organisation, se traduit par :

- ❑ L'orientation des actions des individus vers des objectifs déterminés,
- ❑ Le contrôle effectif sur le déroulement,
- ❑ L'évaluation des résultats obtenus, ainsi que le système de contrôle lui-même.

Le contrôleur de gestion va de la préparation de la décision à son évaluation. Il implique par conséquent, une connaissance profonde de l'organisation, des rouages de la décision, des techniques et des supports d'information, des méthodes de travail appliquées dans l'entreprise et de l'homme.

Le contrôle s'intègre donc dans le système d'information des organisations et doit servir à connaître l'environnement et les ressources internes afin de déterminer la stratégie et les objectifs organisationnels

## L'entreprise et sa gestion : évolution des théories en organisation

### Evolution des théories des organisations :

- ❑ L'approche rationnelle : Taylor et Weber,
- ❑ Les approches psychologiques et socio-économiques : Mayo, Mac Grégor, Maslow et Herzberg, Trist et Emery,
- ❑ L'approche néo-classique de la décentralisation contrôlée (ou coordonnée) : Sloan,
- ❑ L'approche systémique : Von Bertalanffy et Meleze,
- ❑ L'approche décisionnelle et sociologique : Cyert et March, Crozier.

# 1 – La définition et les objectifs du contrôle de gestion

## Définitions du Contrôle de Gestion :

- ❑ Le contrôle n'est pas uniquement la vérification.
  - ❑ Au sens anglo-saxon du terme, le contrôle doit être entendu comme étant l'action de maîtriser, de piloter, c'est-à-dire comme le fait de dominer ou à tout le moins, d'avoir une certaine emprise sur un système.
  - ❑ La maîtrise ne s'exerce pas seulement à un niveau spécifique, mais peut et doit s'étendre à l'organisation, il s'agit d'un acte de management.
- 
- Le management,
  - Un processus,
  - La finalisation,
  - Le pilotage,
  - Et l'évaluation.

## 1 – La définition et les objectifs du contrôle de gestion

Qu'est-ce que le Contrôle de Gestion donc ?

- ❑ Pour certains, il s'agit de faire des économies, d'atteindre l'efficience par la surveillance,
- ❑ Pour d'autres, il s'agit d'abord d'être efficace, et de piloter au mieux l'organisation pour lui faire atteindre ses objectifs.

Autres définitions :

- ❑ KHEMAKHEN (2001),
- ❑ C. GRENIER (1990),
- ❑ FIOL ET LEBAS (1995),
- ❑ R.N. ANTHONY (1965).

## 1 – La définition et les objectifs du contrôle de gestion

Dans la mise en œuvre des stratégies, le contrôle de gestion vise :

- ❑ L'efficacité,
- ❑ L'efficience,
- ❑ L'économie.

L'efficacité :

- ❑ Elle se définit par rapport à un objectif donné,
- ❑ Elle indique à quel point l'objectif est atteint,
- ❑ Elle est complètement indépendante du coût. L'évaluation de l'efficacité ne tient aucunement compte des frais de gestion ni des coûts de production.

Exemple : un système de production qui doit fabriquer 10.000 unités/semaine, d'une qualité donnée, est considéré comme efficace s'il respecte cette norme.

## 1 – La définition et les objectifs du contrôle de gestion

### L'efficience :

- ❑ Elle représente la capacité de minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre un objectif. L'efficience peut généralement se mesurer à l'aide d'un ratio, c'est-à-dire un rapport entre deux grandeurs.
- ❑ Un système de production est efficient s'il produit un nombre donné d'unités, d'une qualité donnée, au moindre coût. S'il produit au moindre coût, mais sans tenir compte de la qualité, il est « économique », mais pas forcément efficient.

### L'économie :

- ❑ Est dite économique toute acquisition de ressources qui correspond aux critères suivants : moindre coût, quantité et qualité conforme à la norme établie, moments et lieux opportuns.
- ❑ L'économie touche l'acquisition des ressources.
- ❑ L'efficience, leur transformation.

## 2 – Le rôle du contrôle de gestion

### Dans l'optique traditionnelle :

- ❑ Le contrôle de gestion peut être exercé dans une vision de vérification comptable et/ou de maîtrise de la gestion. Dans ce cadre, les tâches dévolues au contrôleur de gestion sont les suivantes :
  - Concevoir le système d'information,
  - Contribuer à la conception de la structure de l'entreprise sur la base d'une décentralisation effective de l'autorité,
  - Faire fonctionner effectivement le système d'information,
  - Effectuer des analyses économiques dans le but d'améliorer la rentabilité de l'organisation,
  - Traduire en objectifs et en budget les propositions issues des analyses après leur adoption par la DG.

## 2 – Le rôle du contrôle de gestion

### Dans l'optique traditionnelle :

- ❑ Autrement dit, ces tâches s'illustrent par :
  - Etablir des plans à long terme et les budgets,
  - Contribuer au choix des méthodes de prévisions,
  - Etablir une coordination du processus budgétaire,
  - Faire respecter les délais,
  - Analyser les résultats,
  - Et proposer des actions correctives.

## 2 – Le rôle du contrôle de gestion

### Dans l'optique rénovée :

- C'est l'optique du pilotage de la performance organisationnelle. Dans ce concept, les rôles du contrôleur de gestion se développent de plus en plus vers le conseil. En outre, de la planification financière, de l'évaluation des résultats, de la production de l'information financière, et de la collecte et l'enregistrement des données, il lui revient de conseiller et de promouvoir les nouveaux outils de gestion comme suit :
  - Gestion par processus ou par activités,
  - Réingénierie organisationnelle,
  - Et l'apprentissage organisationnel (qualité totale...).

## 2 – Le rôle du contrôle de gestion

### Dans l'optique rénovée :

- Autrement dit, Le contrôleur de gestion est le gardien du temple.
  - Il veille à la cohérence des méthodes, chiffre les arbitrages en matière de prix de cession internes, par exemple, garantit le suivi des actions engagées.
  - Il supervise le budget et analyse la cohérence des chiffres fournis, tout en s'assurant du respect des directives reçues.
  - Il explique la formation du résultat par l'analyse des coûts, la détérioration de la marge.
  - Il met en place les outils de pilotage dont la fonction est de permettre aux opérationnels de suivre leur activité et leur performance.

## 2 – Le rôle du contrôle de gestion

### Dans l'optique rénovée :

- ❑ Autrement dit, Le contrôleur de gestion est le gardien du temple.
  - Il explore les paramètres de l'organisation, puise dans la boîte à outils, produit et interprète les chiffres clés de l'activité, mène des analyse transversales, calcule des écarts entre les performances prévisionnelles telles qu'elles ressortent de la stratégie définie et mise en œuvre.
  - Il est communicateur et pédagogue au service de la performance, le contrôle de gestion anime une équipe et des groupes de réflexion, forme les utilisateurs à l'exploitation des documents, apporte une aide méthodologique dans le choix de nouveaux outils. Ces actions de communication et de formation des opérationnels permettent de faire accepter les divers changements et les nouveaux outils. Elles contribuent également à la lisibilité des objectifs à tous les niveaux de la hiérarchie.
  - Il n'est pas seulement réactif, mais proactif, jouant ainsi un rôle d'anticipation et pratiquant une veille technologique sur le management, un benchmarking des méthodes en se comparant aux pratiques des meilleures entreprises qu'elles soient concurrentes ou non, ce qui autorise une validation externe des objectifs.

## 3 – Le système d'information de gestion : outil majeur du Contrôle de Gestion

**Les ressources de l'entreprise : des biens, du capital et des hommes mis en œuvre.**

Aujourd'hui, l'information est incontestablement une ressource vitale de l'entreprise. De plus en plus, la compétitivité de l'entreprise et sa capacité de mise en œuvre des stratégies sont en effet étroitement liées à son système d'information, pour les raisons suivantes :

- ❑ Le contenu en information des processus de production est essentiel à l'amélioration de qualité,
- ❑ La rapidité de réaction est, plus que jamais, un facteur essentiel de l'aptitude d'une entreprise à faire face à la concurrence ; or cette aptitude est, pour une bonne part, fonction de la fluidité, de la fiabilité et de la flexibilité des systèmes d'information de gestion.

## 3 – Le système d'information de gestion : outil majeur du Contrôle de Gestion

Le système d'informations a 3 finalités essentielles :

- ❑ Le contrôle (le contrôle de gestion est un sous système informationnel au service du système de décision),
- ❑ La coordination,
- ❑ Et la décision.

Il existe différents systèmes d'information qui interviennent à différents niveaux de décision :

- ❑ Système d'information du contrôle opérationnel,
- ❑ Système d'information du contrôle stratégique,
- ❑ et le Système d'information sur l'environnement.

### 3 – Le système d’information de gestion : outil majeur du Contrôle de Gestion

Le système d’information doit prendre plusieurs formes, en fonction du niveau des besoins responsables et des acteurs de l’entreprise :

- ❑ Système d’information stratégique pour les décideurs : qui peut prendre la forme d’outils classiques de planification et de tableaux de bord stratégiques. Il peut également prendre la forme plus avancée de veille stratégique, destinés à permettre l’anticipation des tendances technologiques, économiques, sociologiques des marchés,
- ❑ Système d’information pour les responsables opérationnels qui se traduit par la mise en place d’instruments de prévision budgétaire, afin de les aider à élaborer leurs propres objectifs, définir les moyens nécessaires et tester les hypothèses de travail.
- ❑ Système d’information pour les opérationnels destiné à leur permettre de suivre de manière permanente leurs performances et d’infléchir éventuellement leur action grâce l’analyse des actions réalisées.

## 3 – Le système d’information de gestion : outil majeur du Contrôle de Gestion

En résumé, le système d’information de gestion vise à :

- ❑ Fournir des informations complètes, pertinentes et précises sur les performances et le fonctionnement de l’organisation,
- ❑ Faciliter l’analyse des données ainsi obtenues en vue d’améliorer le processus de décision à tous les niveaux de gestion.

## 4 – Le domaine et la place du Contrôle de Gestion

### Un champ d'intervention élargi :

- ❑ Le contrôle de gestion (management control) est construit pour aider le manager à maîtriser son domaine de responsabilité :

Définir/atteindre des objectifs	A travers l'action d'autres personnes
En organisant le système d'information de gestion.	En définissant, pour les centres de responsabilité et les processus, des couples ressources-résultats.
En organisant le cycle de planification.	En mesurant ex-post les contributions locales aux résultats globaux (performances).
En organisant le suivi.	En organisant la décentralisation pour la réactivité et la gestion stratégique.

## 4 – Le domaine et la place du Contrôle de Gestion

Place et exercice du contrôle de gestion dans l'entreprise :

- ❑ Son rôle et son influence sur le management semblent sensiblement s'accroître au sein des organisations gérées de façon matricielle ou par processus :
  - Il permet d'informer les décideurs pour aider aux décisions et piloter l'action.
  - Il permet de gérer la performance : soit par la délégation du couple objectifs/moyens, soit par l'optimisation du couple valeur/coût.
  - Il doit aider à réguler le comportement des acteurs, à coordonner et à gérer le changement opérationnel. Le contrôle de gestion est donc un élément clé du contrôle organisationnel, outil d'aide à la décision, au pilotage de l'action, des performances et du changement, outil d'animation et de coordination. Il est positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Le contrôle vérification/sanction a posteriori devient un contrôle suivi/conseil.

## 4 – Le domaine et la place du Contrôle de Gestion

Place et exercice du contrôle de gestion dans l'entreprise :

- ❑ Le rattachement de la fonction ?
  - Direction Générale,
  - Direction Financière.
- ❑ Le CG et la formalisation de l'organisation : degré de précision.
- ❑ Mode de spécialisation et CG : activités / centres de responsabilité.
- ❑ Mode de coordination et CG : degré de centralisation / informel / tendance actuelle.

## 4 – Le domaine et la place du Contrôle de Gestion

Place et exercice du contrôle de gestion dans l'entreprise :

- ❑ Le rattachement de la fonction ?
  - Direction Générale,
  - Direction Financière.
- ❑ Le CG et la formalisation de l'organisation : degré de précision.
- ❑ Mode de spécialisation et CG : activités / centres de responsabilité.
- ❑ Mode de coordination et CG : degré de centralisation / informel / tendance actuelle.

## 5 – Les types de contrôles dans les organisations

- ❑ Contrôle a priori ou a posteriori.
- ❑ Contrôles préventifs.
- ❑ Contrôles d'exécution.
- ❑ Contrôle budgétaire classique.

## 6 – Les limites du contrôle de gestion classique et ses facteurs d'évolution

### Ses limites :

- ❑ Les techniques traditionnelles fonctionnent avec un environnement stable et prévisible,
- ❑ Les méthodes classiques ne permettent pas d'aboutir à une identification stimulante des causes profondes constituant de véritables leviers ou ressorts pour l'action,
- ❑ Le contrôle budgétaire par la surveillance et la détection des écarts par rapport à des standards préétablis est essentiellement un système policier.

### Ses facteurs d'évolution :

- ❑ Le progrès technologique,
- ❑ L'accessibilité et la puissance de l'outil informatique,
- ❑ Les aspirations des employés,
- ❑ Et les nouvelles pratiques en gestion.

## 6 – Les limites du contrôle de gestion classique et ses facteurs d'évolution

### Le renouveau du Contrôle de Gestion

Le Contrôle de Gestion traditionnel	Le Contrôle de Gestion renouvelé
Surveiller	Stimuler
Programmer	Orienter
Réactif	Proactif
Méfiance	Confiance
Exécutants	Décideurs
Subalternes	Collègues
Directifs	Participatifs
Indicateurs financiers	Indicateurs physiques et financiers
Richesse consommée	Richesse produite et consommée
Maintenir les acquis	Gagner du terrain

## Conclusion : Les caractéristiques d'un bon contrôle de gestion

**Un bon système de contrôle de gestion devrait idéalement présenter les caractéristiques suivantes :**

- Favoriser l'efficacité, l'efficience et l'économie,
- Produire rapidement l'information nécessaire,
- Orienter la gestion,
- Favoriser l'amélioration continue et la mise en œuvre de nouvelles activités,
- Etre peu coûteux,
- Et être facile à utiliser et à interpréter.

# DECOUVERTE DU CONTRÔLE DE GESTION

## Séquence n°2

### **Synergies possibles Contrôle de Gestion / Audit Interne**

## Les synergies possibles Audit Interne / Contrôle de Gestion

### Introduction :

- 1 – Les origines et évolutions de la fonction « Contrôle de Gestion » dans les organismes de Sécurité Sociale.
- 2 – Exemple d'organisation de la fonction « Contrôle de Gestion » à la CPRPSNCF.
- 3 – Les dénominateurs communs entre les fonctions audit interne et contrôle de gestion.

Conclusion : Les apports réciproques du contrôle de gestion vis-à-vis de l'audit interne.

# 1 – Les origines et évolutions de la fonction contrôle de gestion dans les organismes de SS

## Naissance et évolution des Conventions d'objectifs et de gestion

### Définition :

« Instituées par l'ordonnance n° 344 du 24 avril 1996, les conventions d'objectifs et de gestion (COG) sont conclues entre l'État et les caisses nationales des principaux régimes de sécurité sociale. Elles constituent un des **leviers de modernisation** et **d'amélioration de la performance de la sécurité sociale.** »

### Historique : plusieurs générations de COG

- ❑ Au démarrage : appropriation de la démarche
- ❑ puis amélioration de la performance des branches
- ❑ Jusqu'à : perception concrète par les partenaires de l'engagement dans une démarche qualitative, et notion d'efficience

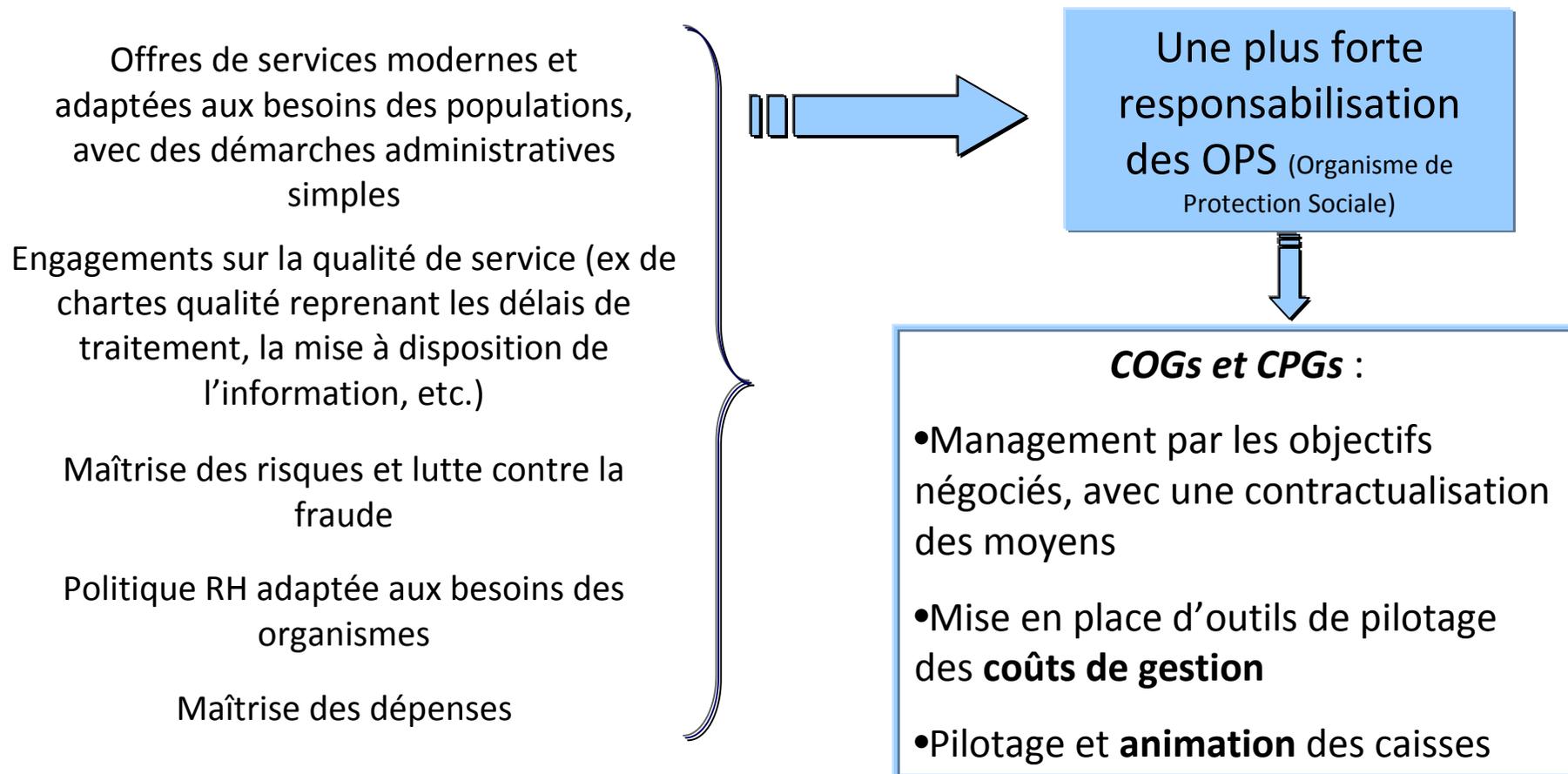


*Les COG : des feuilles de route pour les organismes, axées sur la performance*

*Le contrôle de gestion : aide au pilotage de la performance*

# 1 – Les origines et évolutions de la fonction contrôle de gestion dans les organismes de SS

## Des enjeux accrus de recherche de performance économique



## 1 – Les origines et évolutions de la fonction contrôle de gestion dans les organismes de SS

### L'animation des caisses : le groupe de benchmark piloté par la DSS

#### Naissance en 2003 (avec l'aide de la CNAV) du groupe de benchmarking :

- ❑ Démarche d'analyse comparative des performances, et de partage des bonnes pratiques → liste commune d'indicateurs (ex : délai de traitement des FSE, taux de décrochage téléphonique, coût de gestion des prestations en nature par bénéficiaire consommant)

#### Travaux actuels : mesure de la performance via une mesure commune des coûts de gestion

- ❑ Comparaison des coûts par processus
- ❑ A partir d'une cartographie commune des processus (cf. annexe page suivante)
- ❑ Et d'un périmètre commun composé d'activités identiques

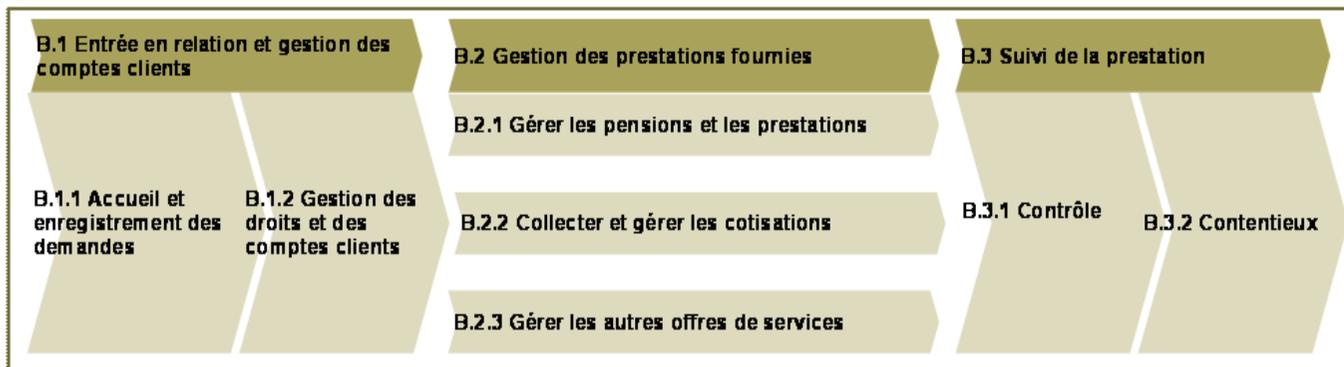
# 1 – Les origines et évolutions de la fonction contrôle de gestion dans les organismes de SS

## L'animation des caisses : le groupe de benchmark piloté par la DSS Annexe : la macro-cartographie cible des processus

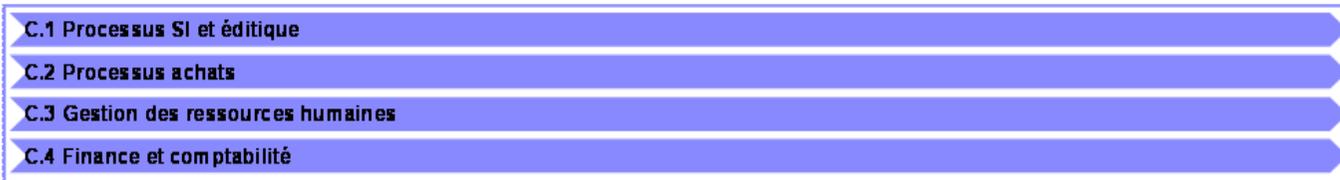
**A. Processus de stratégie et gouvernance**



**B. Processus métiers**



**C. Processus Supports**



## 2 – Exemple d'organisation de la fonction « contrôle de gestion » dans à la CPRPSNCF

### Présentation de la Caisse de Prévoyance et de Retraite du Personnel de la SNCF

#### Quelques chiffres :

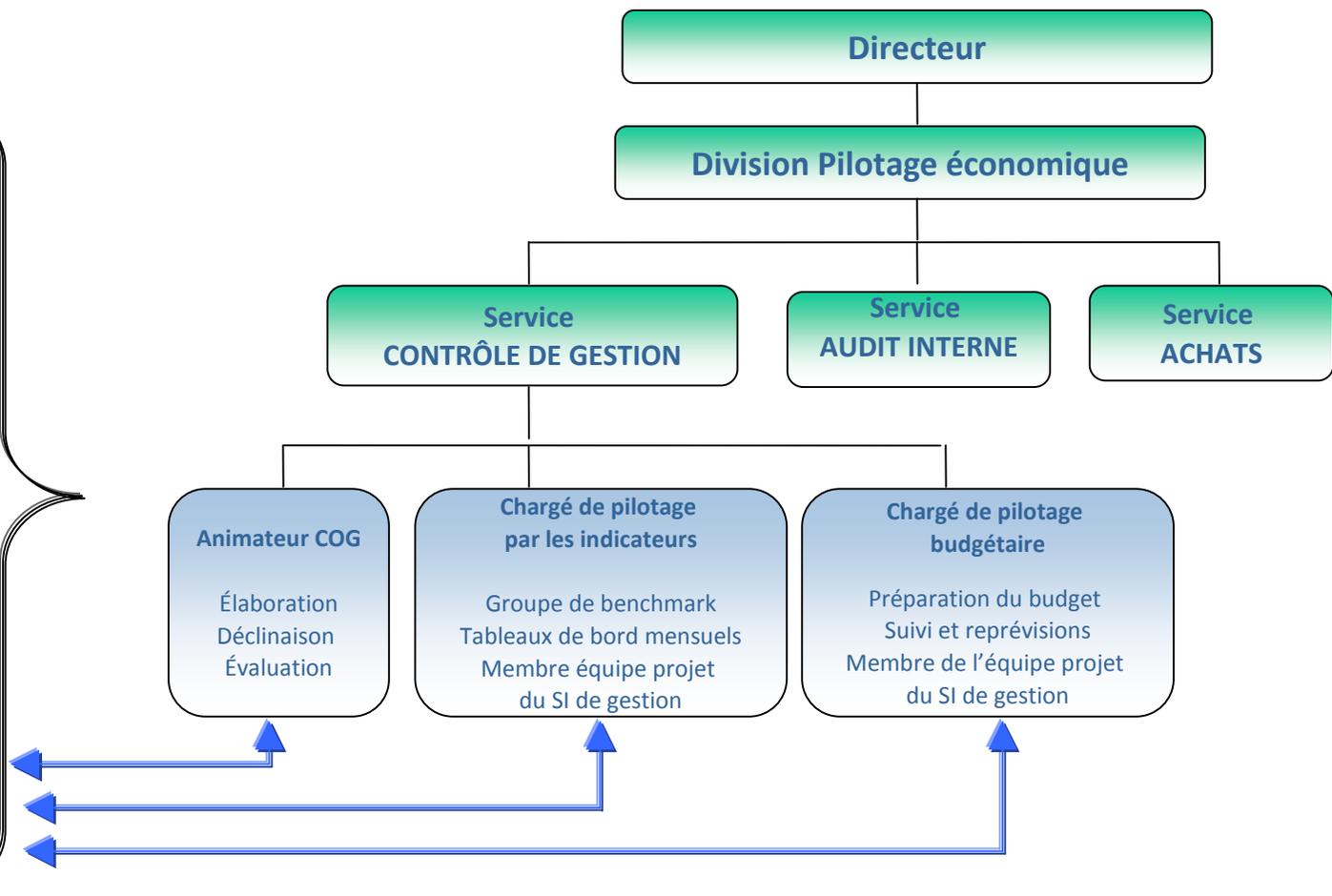
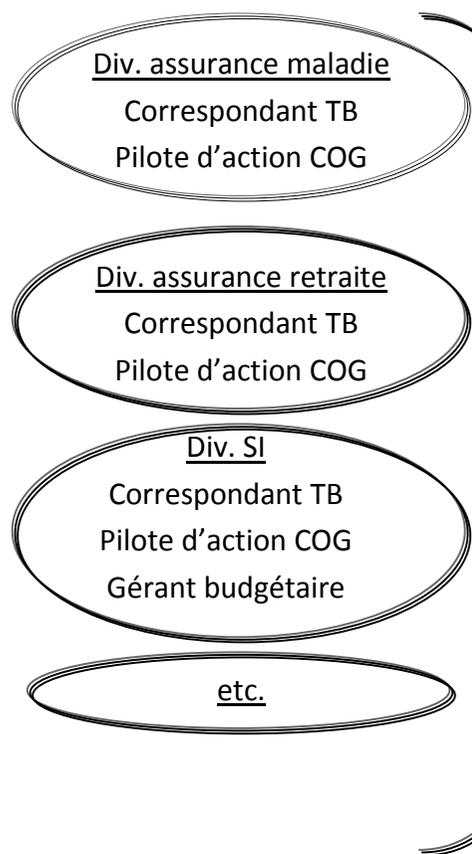
- ❑ Nombre d'assurés : 541 000 bénéficiaires de la prévoyance, 284 000 pensionnés
- ❑ Budget des risques : 1.7mds d'€ prévoyance, 5.2mds d'€ retraite
- ❑ Effectifs de la Caisse : environ 990 personnes

#### Spécificités :

- ❑ Une Caisse nationale (avec 14 antennes géographiques comptant 80 personnes, assurant les liens directs avec les assurés)
- ❑ Une caisse multibranches : risque vieillesse + risque maladie, et assurant en plus un mandat de gestion pour le compte de la SNCF (AT/MP par exemple)

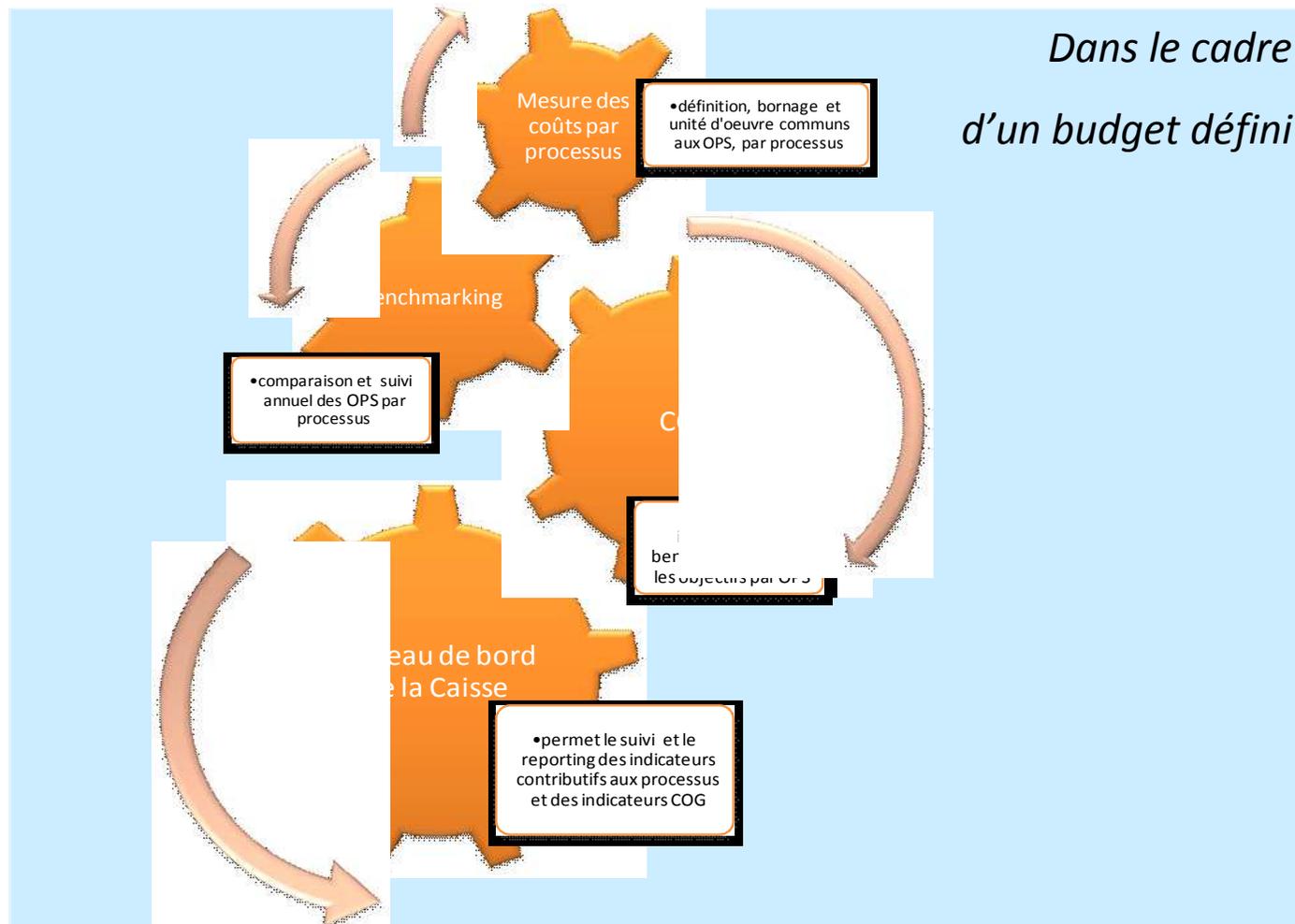
## 2 – Exemple d'organisation de la fonction « contrôle de gestion » dans à la CPRPSNCF

Autres divisions de la Caisse

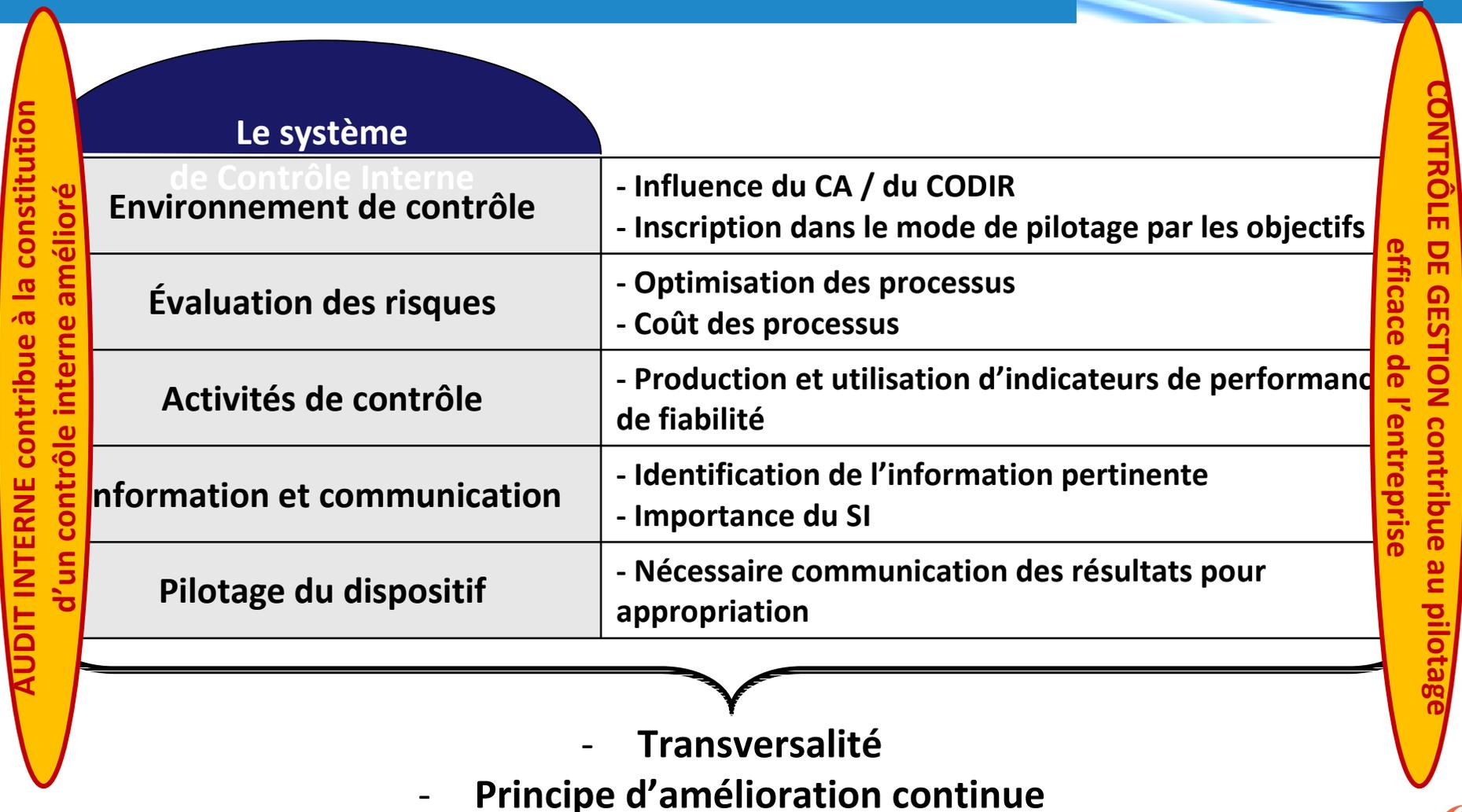


## 2 – Exemple d'organisation de la fonction « contrôle de gestion » dans la CPRPSNCF

*articulation des différents thèmes*



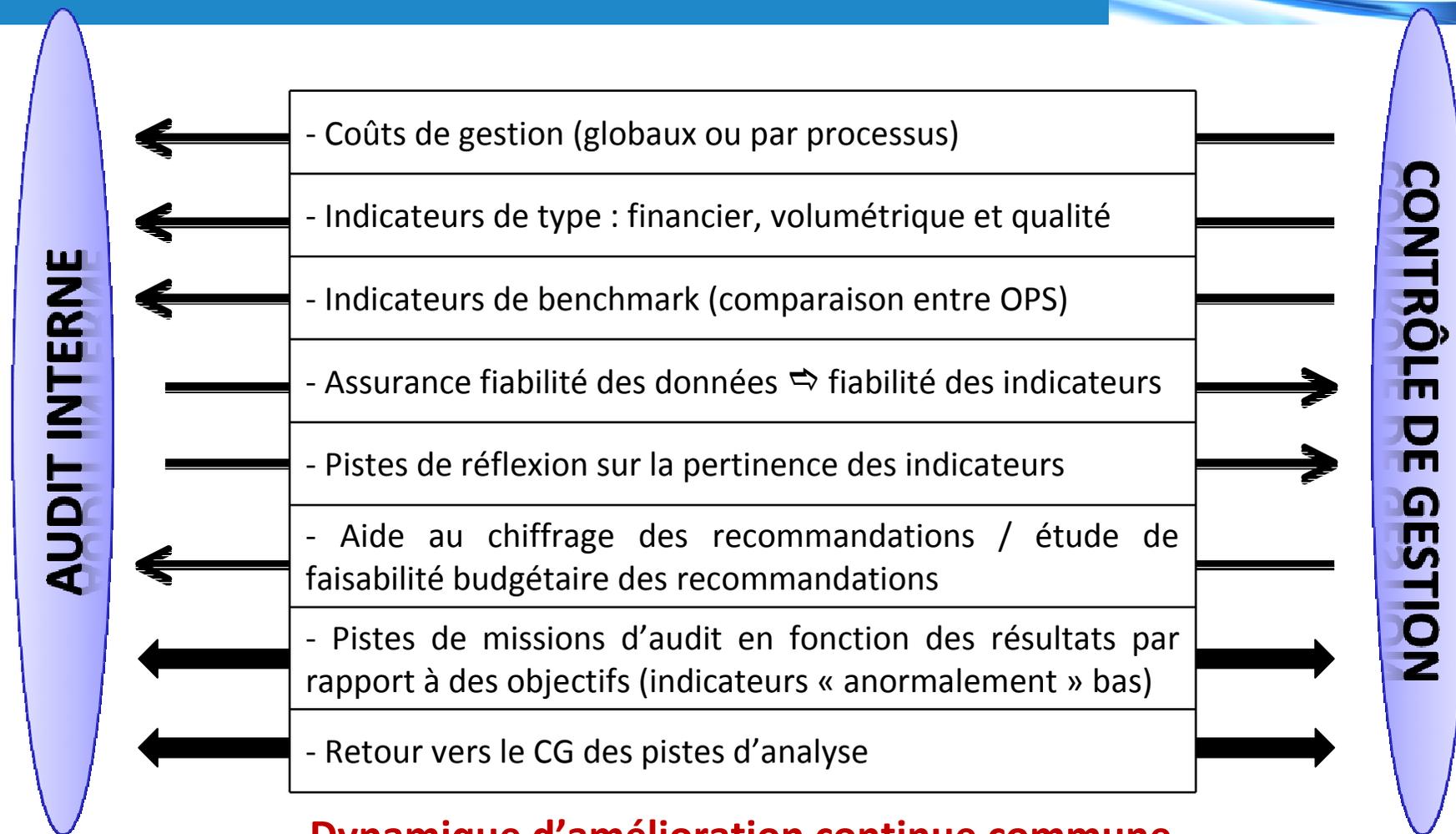
### 3 – Les dénominateurs communs entre les fonctions audit interne et contrôle de gestion



AUDIT INTERNE contribue à la constitution d'un contrôle interne amélioré

CONTRÔLE DE GESTION contribue au pilotage efficace de l'entreprise

## Conclusion : Les apports réciproques du contrôle de gestion vis-à-vis de l'audit interne



**Dynamique d'amélioration continue commune**

## Quelques exemples de données produites

